

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik als Vorsitzenden und die beisitzenden Richter Dr. Peter Davidik, Mag. Belinda Maria Eder und Erwin Agneter, über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 21.08.2012 und 20.01.2016, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.11.2018 (Datum der Verkündung des Erkenntnisses), zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) betrieb als Einzelunternehmer einen Handel mit elektrotechnischen Geräten.

Bei einer abgabenhördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO für den Zeitraum 03/2010 – 03/2011 traf die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) u.a. folgende Feststellungen:

„Tz. 1 Sachverhalt

Das geprüfte Unternehmen beschäftigt sich mit dem Handel von Mobiltelefonen. Im Prüfungszeitraum 03/2010 bis 03/2011 wurden die Geräte innergemeinschaftlich erworben und laut vorgelegten Ausgangsrechnungen vorwiegend innergemeinschaftlich veräußert. Laut Angaben des Abgabepflichtigen erfolgte die Abholung der Waren von der bulgarischen Firma selbst und die Bezahlung bar. Beförderungsnachweise und Zahlungsbestätigungen wurden bisher nicht vorgelegt.

Durch das geprüfte Unternehmen wurden für die Monate 03/2010 bis 03/2011 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet. Sämtliche steuerbare Umsätze an die Firma GesmbH (Bulgarien) wurden in der Buchhaltung als Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet behandelt. Zusammenfassende Meldungen wurden nicht erstellt.

Die im Inland durchgeführten Umsätze wurden als Erlöse mit 20% Umsatzsteuer aufgezeichnet.

Die innergemeinschaftlichen Erwerbe der Firma ABC GmbH betragen laut MIAS-Abfrage für das Jahr 2010 € 892.131,00 und für das 1. Quartal 2011 € 340.091,00. Weitere ig Erwerbe laut Buchhaltung der Firma XY sro wurden im MIAS nicht erfasst.

Die an ein bulgarisches Unternehmen ausgestellten Ausgangsrechnungen für den Zeitraum 03/2010 bis 12/2010 in Höhe von € 825.471,00 und für den Zeitraum 01/2011 bis 03/2011 in Höhe von € 460.348,50 wurden in der Buchhaltung als ig Lieferungen angeführt.

*Tz. 2 Lieferungen in Gemeinschaftsgebiet
laut Buchhaltung*

Im Prüfungszeitraum wurden laut Buchhaltung die Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat als steuerfreie ig Lieferungen behandelt (siehe Tz 1).

Zusammenfassende Meldungen wurden nicht abgegeben.

Die Waren wurden direkt vom Kunden laut den Angaben des Abgabepflichtigen abgeholt, bar bezahlt und nach Bulgarien verbracht.

Als „Nachweise“ der Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet wurden eine Kopie des Reisepasses des Abholers der bulgarischen Firma (laut Herrn Bf.), teilweise CMR, einige Erklärungen zum Transport von Waren für 2010 (Ausdrucksdatum Januar 2011) und Lieferscheine (nur mit einem Stempel der bulgarischen Firma versehen) nachgereicht. Aufzeichnungen wie original unterschriebene Empfangs- und/oder Zahlungsbestätigungen sind nicht vorhanden bzw wurden nicht vorgelegt.

Die Voraussetzungen der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung zu führen hat, ist in der Verordnung BGBl, Nr. 401/1996, geregelt. Sind die im Rahmen einer Außenprüfung vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO BGBl Nr 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigungen des Abnehmers bzw. in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), so ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist nicht möglich.

Die o.a. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet liegen mangels Vorlage geeigneter Nachweise nicht vor.

Für die bisher als steuerfreie ig Lieferungen nach Bulgarien behandelten Umsätze steht daher die Steuerfreiheit nicht zu. Die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge (Bruttobeträge) stellen mit dem Nettobetrag (zu netto 20% USt) steuerpflichtige Umsätze dar (siehe Tz 4).

Ig. Lieferungen lt. Buchhaltung 03/2010 – 12/2010 € 825.471,00

Ig. Lieferungen laut Bp 0,00

Ig. Lieferungen lt. Buchhaltung 01/2011 – 03/2011 € 460.348,50

Ig. Lieferungen laut Bp 0,00

Tz. 3 Hinzurechnung gem. § 184 BAO

Für die im Dezember 2010 getätigten ig Erwerbe der Firma ABC in Höhe von € 91.727,00 (ER 44.554,00 und ER 46.173,00) sind in der Buchhaltung keine entsprechenden Umsätze zuzuordnen. Diese fehlenden Umsätze werden durch die Betriebsprüfung mit € 95.000,00 (zu netto 20% USt) gemäß § 184 BAO geschätzt (siehe Tz 4).

Tz. 4 Steuerpflichtige Umsätze

Zahlenmäßige Darstellung:

03/2010 – 12/2010

*Umsätze laut Buchhaltung zu 20% USt EUR 60.734,50
ig. Lief. lt Bh = Umsätze zu 20% (Tz 2) EUR 825.471,00
Hinzurechnung § 184 BAO (Tz 3) EUR 95.000,00
steuerpfl. Umsätze zu 20% USt lt. Bp EUR 981.205,50*

01/2011 – 03/2011

*Umsätze laut Buchhaltung zu 20% USt EUR 29.325,00
ig. Lief. lt Bh = Umsätze zu 20% (Tz 2) EUR 460.348,50
Hinzurechnung § 184 BAO (Tz 3) ---
steuerpfl. Umsätze zu 20% USt lt. Bp EUR 489.673,50*

Tz. 5 Innergem. Erwerbe laut Betriebsprüfung

Zahlenmäßige Darstellung:

03/2010 – 12/2010

*ABC GmbH EUR 892.151,00
XY, sro
Summe innergem. Erwerbe EUR 892.151,00
zu 20% USt laut Betriebsprüfung EUR 892.151,00*

01/2011 – 03/2011

*ABC GmbH EUR 340.091,00
XY, sro EUR 99.469,00
Summe innergem. Erwerbe EUR 439.560,00
zu 20% USt laut Betriebsprüfung EUR 439.560,00*

Tz. 6 Vorsteuer laut Betriebsprüfung:

zahlenmäßige Darstellung:

03/2010 – 12/2010

*abzugsfähige Vorsteuer (060) EUR 12.277,21
Vorsteuer innerg. Erwerbe (065) EUR 178.430,20*

03/2010 – 12/2010

*abzugsfähige Vorsteuer (060) EUR 12.277,21
Vorsteuer innerg. Erwerbe (065) EUR 178.430,20*

01/2011 – 03/2011

abzugsfähige Vorsteuer (060) EUR 5.610,00

Vorsteuer innerg. Erwerbe (065) EUR 87.912,00

Durch die Betriebsprüfung werden die steuerpflichtigen Umsätze, die innergemeinschaftlichen Erwerbe und die abzugsfähigen Vorsteuern wie in Tz 4-6 dargestellt, festgesetzt (siehe Tz 1 – bisher keine Umsatzsteuervoranmeldungen, keine Umsatzsteuerzahlungen).“

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 26.03.2012 den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03-12/2010 mit dem Betrag von EUR 183.963,89 sowie mit gleichem Datum den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2011 mit dem Betrag von EUR 92.324,70.

Mit Schriftsatz vom 27.04.2012 erhob der Bf Berufungen gegen beide Festsetzungsbescheide und führte aus, die Lieferungen seien an Abnehmer erfolgt, bei welchen eine Unternehmereigenschaft durch Vorlage der gültigen UID Nummer bestätigt worden sei. Ebenfalls sei die Übergabe der Ware bestätigt worden. Der Abnehmer sei für die Verbringung der Ware in das EU Ausland zuständig und somit steuerpflichtig und nicht der liefernde Unternehmer.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.05.2012 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03-12/2010 als unbegründet abgewiesen und i.w. ausgeführt, es sei kein hinreichender Nachweis für die Erfüllung der rechtlichen Voraussetzungen für ig Lieferungen erbracht worden. Es ermangle in sämtlichen Fällen an Nachweisen, dass die Liefergegenstände vom ausländischen Abnehmer bzw dessen Beauftragten tatsächlich übernommen worden seien unter Abgabe vom Abnehmer oder dessen Beauftragten stammender, höchstpersönlich unterfertigter Erklärungen, dass der Abnehmer oder sein Beauftragter die Liefergegenstände an den vereinbarten Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet befördern werden. Mangels solcher Empfangsbestätigungen ermangle es am gesetzlich geforderten Buchnachweis.

Mit Berufungsvorentscheidung gleichen Datums wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2011 als unbegründet abgewiesen und auf die Begründung der BVE betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 03-12/2010 verwiesen.

Mit Schreiben vom 14.06.2012 beantragte der Bf, beide Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und führte aus, er habe alle benötigten Nachweise für die Verbringung der Waren in EU-Länder erbracht, diese seien jedoch vom FA nicht anerkannt worden.

Am 21.08.2012 erging der Umsatzsteuerbescheid 2010, in dem die Umsatzsteuer wie im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 03-12/2010 mit EUR 183.963,89 festgesetzt wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden.

Am 20.09.2012 erhob der Bf gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 21.08.2012 Berufung und führte aus, er lege eine entsprechende ausgefüllte Umsatzsteuererklärung bei, welche er gleichzeitig übermittelte.

Am 26.09.2012 erging ein Bescheid – Mängelbehebungsauftrag des FA, weil eine Begründung fehle.

Am 25.10.2012 beantwortete der Bf den Mängelbehebungsauftrag und führte aus, die beantragten Änderungen seien in der Umsatzsteuererklärung abgebildet. Es seien alle getätigten Umsätze mit 20% versteuert worden. Lediglich EUR 60.734,50 würden der 20%igen Umsatzsteuer unterliegen, der Rest seien ig Lieferungen. Entsprechende Nachweise seien vorgelegt, jedoch nicht gewürdigt worden.

Am 14.10.2013 legte das FA dem UFS die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-03/2011 zur Entscheidung vor.

Am 20.01.2016 erging der Umsatzsteuerbescheid 2011, in dem die Umsatzsteuer wie im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-03/2011 mit EUR 92.324,70 festgesetzt wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bf sei bis zum 28.02.2011 gewerblich selbständig gewesen. Die Umsatzsteuererklärung 2011 sei nicht eingereicht worden, daher hätten die Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden müssen. Als Bemessungsgrundlagen seien die von der Bp laut Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellten Umsätze und Vorsteuern des ersten Quartals 2011 herangezogen worden.

Am 21.01.2016 verständigte das FA das BFG über die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2011.

Am 25.02.2016 erhob der Bf eine nicht unterfertigte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011, in der ausgeführt wurde, dass die ausgeführten Umsätze nicht getätigt worden seien.

Am 24.03.2016 verständigte das FA das BFG, dass der Bf gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 eine neuerliche, nicht unterfertigte Beschwerde beim FA eingereicht habe, welche als Ergänzung der Beschwerde vom 27.04.2012 zu betrachten sei.

Am 08.11.2018 fand eine mündliche Senatsverhandlung vor dem BFG statt, zu der weder der Bf noch sein Vertreter erschienen sind. Der Finanzamtsvertreter brachte i.w. vor, falls nicht in der Zwischenzeit Dokumente vorgelegt worden wären, die die Abnehmereigenschaften nachweisen würden o.ä., stehe das Finanzamt nach wie vor auf dem Standpunkt, dass die Beschwerden abzuweisen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Erledigung als Beschwerden:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

§ 253 BAO:

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Im ggstdl Fall ersetzte der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 21.08.2012 den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 03-12/2010 und der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.01.2016 den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-03/2011, sodass die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichteten Beschwerden auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide gelten (vgl Ritz, BAO⁶, § 253). Weitere als „Beschwerde“ bezeichnete Schriftsätze sind daher als ergänzende Schriftsätze zu den Beschwerden zu werten.

Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG:

Der Bf hat laut ZMR seit 15.10.2015 keinen inländischen Wohnsitz. Die Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung am 08.11.2018 wurde mit Rückscheinbrief RSb am 27.09.2018 dem Vertreter des Bf zugestellt und von diesem übernommen.

Am Tag der mündlichen Verhandlung teilte der Vertreter des Bf mit, er habe seit 25.02.2016 keine Zustellvollmacht mehr, er habe den Bf jedoch nach langem Suchen ausfindig gemacht und mündlich über die Verhandlung informiert. Des Weiteren habe er die Ladung an die „derzeit aktuelle Meldeadresse“ des Bf geschickt.

Das BFG geht aus folgenden Gründen davon aus, dass die Ladung ordnungsgemäß zugestellt wurde:

Nach § 7 ZustellG gilt, wenn im Verfahren der Zustellung Mängel unterlaufen sind, die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Der Vertreter des Bf, der nach eigenen Angaben seit 2016 keine Zustellvollmacht mehr hat, hat den Bf „gefunden“ und ihm die Ladung geschickt.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2018 präzisierte der Vertreter seine Angaben insofern, als er mitteilte, er habe die Ladung an die letzte laut ZMR aufrechte Adresse des Bf in Wien geschickt. Nachforschungen vor Ort hätten ergeben, dass dort Verwandte des Bf wohnhaft seien und der Bf „nicht da sei.“ Der Vertreter habe jedoch mit dem Bf telefoniert und ihm Ort und Zeit der Verhandlung mitgeteilt.

Das BFG geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Ausführungen des steuerlichen Vertreters glaubhaft sind. Es ist daher naheliegend und geht das BFG in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dem Bf, der telefonisch bereits von der Ladung

informiert war, diese von seinen Verwandten auch persönlich übergeben wurde (aus der Formulierung, der Bf „sei nicht da“, ist abzuleiten, dass er öfter hier zu Besuch anwesend ist) und ihm diese tatsächlich zugekommen ist.

Damit ist ein allfälliger Zustellmangel, der durch die Zustellung an den Vertreter ohne Zustellvollmacht entstanden ist, jedenfalls geheilt.

Zur mündlichen Verhandlung sind weder der Bf noch sein Vertreter erschienen. Es wurde der Beschluss gefasst, die Verhandlung in Abwesenheit des Bf durchzuführen. Diese Möglichkeit wurde dem Bf in der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht.

Zustellung des Erkenntnisses:

Hat die Behörde auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift angeordnet hat, dass das Dokument ohne vorhergehenden Zustellversuch zu hinterlegen ist, so ist dieses sofort u.a. bei der Behörde selbst zur Abholung bereitzuhalten (§ 23 Abs 1 ZustellG).

Soweit dies zweckmäßig ist, ist der Empfänger u.a. durch Mitteilung an Personen, von denen anzunehmen ist, dass sie mit dem Empfänger in Verbindung treten können, von der Hinterlegung zu unterrichten (§ 23 Abs 2 ZustellG).

Das so hinterlegte Dokument gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt (§ 23 Abs 4 ZustellG).

Eine gesetzliche Vorschrift, die die Anordnung einer Hinterlegung ohne vorhergehenden Zustellversuch zulässt, ist vor allem § 8 Abs 2 ZustellG (vgl Ritz, BAO⁶, § 24, Rz. 1). Gemäß § 8 Abs 1 ZustellG hat eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist nach § 8 Abs 2 leg cit, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann.

Der Bf hat während des Beschwerdeverfahrens seine bisherige Abgabestelle geändert. Er hat dies dem BFG nicht mitgeteilt. Gemäß Abfrage aus dem ZMR hat der Bf mit 15.10.2015 den inländischen Wohnsitz in Wien abgemeldet und hat seitdem keinen aufrechten inländischen Wohnsitz gemeldet.

Weder durch Abfragen aus dem ZMR noch dem AIS des Bundes konnte eine Abgabestelle festgestellt werden. Auch eine Anfrage beim Vertreter des Bf brachte kein Ergebnis. Wie den Angaben des Vertreters des Bf zu entnehmen ist, wohnt an der letzten aufrechten Zustelladresse des Bf eine Verwandte. Aus der Formulierung, die an der Adresse wohnhafte Verwandte hätte gesagt, dass der Bf „nicht da sei“, kann zwar geschlossen werden, dass er öfter zu Besuch in dieser Wohnung ist, eine Abgabestelle iSd ZustellG (ständige Unterkunft) wird dadurch jedoch nicht begründet, zumal der Vertreter angab, er habe den Bf zwar telefonisch erreicht, könne jedoch keine aktuelle

Zustelladresse des Bf, an der sichergestellt sei, dass der Bf die Post zugestellt bekomme, nennen.

Die Abgabestelle des Bf kann daher nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden. Die Zustellung wird daher ohne vorhergehenden Zustellversuch durch Hinterlegung im Akt durchgeführt. Das Erkenntnis wird beim BFG zur Abholung bereitgehalten. Gemäß § 23 Abs 3 ZustellG wird der Vertreter des Bf mittels E-Mail über die erfolgte Zustellung durch Hinterlegung im Akt informiert, da aG des Schriftverkehrs mit dem Vertreter anzunehmen ist, dass er mit dem Bf in Verbindung treten kann. Zusätzlich wird ein Aktenvermerk über diesen Vorgang erstellt und in den BFG-Akt eingelegt.

Folgender Sachverhalt steht fest :

Der Bf handelte als Einzelunternehmer mit Mobiltelefonen. Im Jahr 2011 wurde das Unternehmen eingestellt.

Die Geräte wurden in den Streitjahren innergemeinschaftlich erworben und laut vorgelegten Ausgangsrechnungen vorwiegend innergemeinschaftlich veräußert.

Die innergemeinschaftlichen Erwerbe der Firma ABC GmbH betragen laut MIAS-Abfrage für das Jahr 2010 EUR 892.131,00 und für das 1. Quartal 2011 EUR 340.091,00.

Weitere ig Erwerbe laut Buchhaltung der Firma XY sro wurden im MIAS nicht erfasst.

Für die im Dezember 2010 getätigten ig Erwerbe der Firma ABC in Höhe von EUR 91.727,00 (ER 44.554,00 und ER 46.173,00) sind in der Buchhaltung keine entsprechenden Umsätze zuzuordnen. Diese fehlenden Umsätze werden, der Betriebsprüfung des Finanzamtes folgend, mit EUR 95.000,00 (zu netto 20% USt) gemäß § 184 BAO geschätzt.

Bei den an ein bulgarisches Unternehmen (Firma GesmbH) ausgestellten Ausgangsrechnungen für den Zeitraum 03/2010 bis 12/2010 in Höhe von EUR 825.471,00 und für den Zeitraum 01/2011 bis 03/2011 in Höhe von EUR 460.348,50, die in der Buchhaltung des Bf als ig Lieferungen angeführt sind, wurde die in der VO Nr. 401/1996 festgelegte Voraussetzung des Nachweises der Verbringung der Waren in den EU-Mitgliedsstaat nicht erbracht.

Das BFG geht davon aus, dass der materiellrechtliche Nachweis der Verbringung der Waren in den str. Fällen nicht erbracht wurde und diese im Inland verblieben sind.

Die Besteuerungsgrundlagen 2010 und 2011 werden im Schätzungsweg in gleicher Höhe wie durch die Bp im Prüfungszeitraum 03/2010 – 12/2010 und 01/2011 – 03/2011 festgesetzt.

Das BFG folgt somit vollinhaltlich den Feststellungen der Betriebsprüfung und wird auf den Bp-Bericht verwiesen.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen gründen auf dem vorgelegten Akteninhalt, insbesondere dem Bp-Bericht und dem Arbeitsbogen der Bp.

Dass sämtliche Ausgangsrechnungen an die bulgarische Firma in der Buchhaltung als ig Lieferungen erfasst wurden, ist unbestritten.

Die ig Erwerbe der Firma ABC GmbH sind unstrittig, ebenso wie das Nichterfassen von Geschäftsfällen bezüglich dieser Firma in der Buchhaltung. Die entsprechende Schätzung des Finanzamtes blieb unbekämpft.

Bei den behaupteten ig Lieferungen nach Bulgarien wäre laut Angaben des Bf die Abholung der Waren von der bulgarischen Firma selbst und die Bezahlung in bar erfolgt. Durch das geprüfte Unternehmen wurden für die Monate 03/2010 bis 03/2011 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet. Zusammenfassende Meldungen wurden nicht erstellt.

Als „Nachweise“ der Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet wurden eine Kopie des Reisepasses des Abholers der bulgarischen Firma (laut Herrn Bf.), teilweise CMR, einige Erklärungen zum Transport von Waren für 2010 (Ausdrucksdatum Januar 2011) und Lieferscheine (nur mit einem Stempel der bulgarischen Firma versehen) nachgereicht.

Die vorgelegten Unterlagen sind als Nachweise für Lieferungen der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet für Zwecke des Unternehmers des Abnehmers jedoch nicht geeignet. So sind aussagekräftige Aufzeichnungen wie original unterschriebene Empfangs- und/oder Zahlungsbestätigungen nicht vorhanden bzw wurden nicht vorgelegt. Ist die ausschließliche Barzahlung im Geschäftsleben schon ungewöhnlich, so ist das Fehlen von Zahlungsbestätigungen nicht nachvollziehbar und unglaubwürdig. Dass die zahlreichen Lieferungen immer von derselben Person abgeholt worden wären, ist wenig glaubhaft. Geeignete Dokumente betreffend die Identität der ausländischen Abnehmer wurden nicht vorgelegt.

Es gibt auch keinen Nachweis dafür, dass die Waren tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind. Weder wurden original unterschriebene Empfangsbestätigungen des Abnehmers noch original unterschriebene Erklärungen des Abnehmers oder dessen legitimer Beauftragter, dass die in Empfang genommenen Gegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet an einen konkreten Bestimmungsort gebracht werden, vorgelegt.

Die – auch nur teilweise vorhandenen – Erklärungen zum Transport von Waren für 2010 wurden nachträglich im Jänner 2011 erstellt und sind als Nachweis ebenso ungeeignet wie Lieferscheine, die nur mit dem Stempel der bulgarischen Firma versehen sind oder wie die nur rudimentär vorhandenen CMR.

Dass der Bf seiner Verpflichtung, die Lieferungen bis zum Ablauf des Folgemonates mit Zusammenfassender Meldung zu erklären oder die von ihm angeblich ausgeführten ig Lieferungen mit UVAs zu erklären, nicht nachgekommen ist, passt in das Bild.

Da keinerlei tauglichen Nachweise für eine Lieferung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet vorliegen und somit die Voraussetzungen für steuerfreie ig Lieferungen nicht gegeben sind, musste das BFG – dem Finanzamt folgend – davon

ausgehen, dass die Waren im Inland verblieben sind und hier zum Normalsteuersatz veräußert wurden.

Das diesbezügliche Vorbringen des Bf im Beschwerdeverfahren ist nicht geeignet, an dieser Ansicht etwas zu ändern. Die Behauptung, alle Nachweise vorgelegt zu haben, steht im Widerspruch zur Aktenlage und den schlüssigen Feststellungen der Bp.

Rechtliche Beurteilung:

Nach Art 7 Abs 1 UStG 1994 liegt eine ig Lieferung vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet.

Nach § 2 der Verordnung Nr. 401/1996 ist der Nachweis der Beförderung zu führen durch

- Durchschrift oder Abschrift der Rechnung
- handelsüblichen Beleg, insbesondere Lieferschein und
- Erklärung des Abnehmers oder des Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Eine Lieferung erfüllt die Voraussetzungen einer ig Lieferung, wenn

- der Gegenstand der Lieferung aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert wird, und zwar durch den liefernden Unternehmer oder den Abnehmer (Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, Art 7 BMR, Rz 3),
- der Abnehmer Unternehmer ist und
- der Erwerb beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.

Der Nachweis der Unternehmereigenschaft und der Erwerbssteuerbarkeit wird durch die Angabe der UID eines anderen Mitgliedstaates erbracht.

Zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen der ig Lieferung zählen daher die Verschaffung der Verfügungsmacht, die physische Verbringung von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat und die Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen (UID).

Bei ig Lieferungen hat der Unternehmer nach der VO Nr. 401/1996 eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis nach der VO Nr. 401/1996 (idF BGBl II Nr. 172/2010, vgl. VwGH 26.11.2015, Ra 2015/15/0012) wie folgt zu führen:

- durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung,
- durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (insbesondere Lieferschein) und
- durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die in der VO Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen. Ob der Nachweis erbracht wird, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Der Tatbestand der Versendung/Beförderung erfasst auch Abholfälle und setzt voraus, dass der Gegenstand den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen hat. Auf die Absicht des Lieferanten kommt es dabei nicht an (EuGH 27.9.2007, C-409/04, Rs Telos, Rn 429); der Tatbestand hat objektiven Charakter, der unabhängig von Ziel und Zweck des betreffenden Umsatzes anzuwenden ist. Wird der Lieferant vom Abnehmer hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals getäuscht, liegt nach objektiven Gesichtspunkten eine Inlandslieferung vor, die unter den Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung steuerfrei belassen wird (Ruppe/Achatz, aaO, Art 7 BMR, Rz 12 und 12/1).

Wird der Formalnachweis entsprechend der nationalen Regelung erbracht, ist die Steuerfreiheit zu versagen, wenn der Umsatz mit einer Steuerhinterziehung verknüpft ist und der Lieferant „hiervon wusste oder hätte wissen müssen“ (Ruppe/Achatz, UStG, Art 7, Rz 26 mit Verweis auf EuGH 09.10.2014, C-492/13, Rs „Traum EOOD“).

Ein Verstoß gegen formelle Anforderungen führt dann zur Versagung der Befreiung, wenn dieser den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (Ruppe/Achatz, UStG, Art 7 Rz 27 mit Verweis auf VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0006). Die Nachweise des § 2 sind Beweisvorsorgemaßnahmen, gleichwertige Nachweise können vorgelegt werden.

Seit dem Wartungserlass 2013 (UStR Rz 4006) geht die Finanzverwaltung davon aus, dass ein mangelhafter (Beförderungs)Nachweis bei Abholfällen nicht geeignet ist, den Nachweis zu erbringen, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde, auch eine eidesstattliche Erklärung ist kein Nachweis (Verweis auf EuGH 27.9.2007, C-409/04, Rs Telos; Rn 42 zur physischen Bewegung des Gegenstandes zwischen Mitgliedstaaten).

Betreffend den Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 hat der EuGH in der Rs Telos (EuGH 27.09.2007, C-409/04) die Anspruchsgrundlagen des Vertrauensschutzes konkretisiert. Er hält fest, dass dann, wenn sich die Nachweise der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat wegen eines Betruges des Erwerbers als unzutreffend erweisen, objektiv vom Vorliegen einer Steuerpflicht auszugehen ist, dass aber die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität einer Nacherhebung entgegenstehen, wenn der Lieferant vom Betrug weder wusste noch wissen konnte. Vom ig Lieferanten kann danach zwar verlangt werden, dass er alle Maßnahmen ergreift, die dazu dienen können, sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Hat er jedoch alle diese Maßnahmen getroffen und ist er auch sonst am Betrug nicht beteiligt, steht der

Grundsatz des Vertrauensschutzes einer Nacherhebung der USt entgegen (Ruppe/Achatz, UStG, Art 7, Rz 2 und Rz 34).

In Abholfällen sind die Angaben des Abnehmers zur Verbringung des Gegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat relevant (Ruppe/Achatz, UStG, Art 7, Rz 34). Der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ist Genüge getan, wenn der Lieferant die Anforderungen

- des Art. 7 Abs 1 UStG (Festhalten der Identität des Abholenden) und
- des § 2 der VO Nr. 401/1996 beachtet hat (im Wesentlichen über eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und dessen Erklärung verfügt, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird).

Ein fehlender Beförderungsnachweis schließt die Anwendung der Vertrauensschutzregelung aus, ein mangelhafter Buchnachweis vermag die Anwendung der Vertrauensschutzregelung nicht auszuschließen, da dieser keinen Rückschluss darauf zulässt, ob der Lieferant bei Anbahnung und Durchführung des Geschäftes die erforderliche Sorgfalt angewendet hat. Von mangelnder Sorgfalt ist auszugehen, wenn im Abholfall keine Empfangsbestätigung des Abnehmers vorliegt (Ruppe/Achatz, UStG, Art 7, Rz 37).

Der Nachweis der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen für eine Befreiung der ig Lieferung gemäß Art 138 MwStSystRL ist daher grundsätzlich vom Lieferanten zu erbringen (Reiß, aaO, II, Pkt 2 „Formelle Erfordernisse“ für die Befreiung der ig Lieferung; EuGH 07.12.2010, C-285/09, Rs „R“, Rn 46).

Steht nicht fest, ob die materiellen Voraussetzungen des Art 138 MwStSystRL erfüllt sind, kommt einer Erfüllung der formellen Voraussetzungen erhebliche Bedeutung zu, insbesondere wenn zweifelhaft ist, ob der Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet worden ist.

Der Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen ist mittels der von den Mitgliedstaaten in Umsetzung von Art 131 MwStSystRL aufgestellten „formellen Voraussetzungen“ zu führen. Wird der Nachweis nicht in der verlangten Form geführt, ist die Befreiung grundsätzlich mangels Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für eine Befreiung zu versagen (Reiß, aaO, III, Pkt 2).

Die Steuerbefreiung ist daher im ggstdl Fall schon deshalb zu versagen, weil der vom liefernden Unternehmer, dem Bf, zu erbringende Nachweis der materiellrechtlichen Voraussetzung der Beförderung der Waren in das EU-Ausland nicht erbracht worden ist (siehe oben Sachverhalt und Beweiswürdigung), wobei auf Grund des fehlenden Nachweises der Bestätigung der Beförderung der Vertrauensschutz nicht greifen kann.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im ggstdl Fall handelt es sich einerseits um Fragen der Beweiswürdigung; soweit andererseits Rechtsfragen zu beurteilen sind, werden diese im Einklang mit der Judikatur des VwGH gelöst, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Dezember 2018