

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Mag. Bernhard Weihs, Graf Starhembergasse 6, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 18.07.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 09.07.2013 betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13.08.2019 im Beisein der Schriftführerin FOIⁱⁿ Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren ein Elektronikfachgeschäft und belieferte auch Unternehmen im EU-Ausland. Aufgrund von Anfragen aus Rumänien und Polen bezüglich der von ihm im Rahmen der Zusammenfassenden Meldungen erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgte zunächst eine Umsatzsteuernachschau, im Zuge derer der Beschwerdeführer darauf aufmerksam gemacht wurde, dass seine Umsätze speziell in Rumänien höchstwahrscheinlich in einem Betrugsszenario enden würden, und dass er seinen Beweisvorsorgepflichten ein erhöhtes Augenmerk schenken müsse.

Im Rahmen einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Außenprüfung und einer den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 umfassenden Umsatzsteuernachschau wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer für sämtliche innergemeinschaftliche Lieferungen keine erforderlichen Nachweise wie Passkopien, Erklärungen über die Beauftragung zur Abholung der Waren und z.B. die vollständige Korrespondenz mit dem Kunden vorweisen könne. Es könne daher nicht eindeutig nachgewiesen werden, dass die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden und die Käufer die Gegenstände für ihre

Unternehmen erworben hatten. Die Firma FAR und die Firma RSL würden bestreiten, Einkäufe beim Beschwerdeführer getätigt zu haben. Die Firma FAP habe keinen Erwerb gemeldet.

Da die Nachweise mangelhaft bzw. nicht vollständig vorlägen, könne von der Steuerpflicht der Lieferungen ausgegangen werden, wobei der Beschwerdeführer als liefernder Unternehmer die Möglichkeit habe, die Steuerfreiheit auf andere Art nachzuweisen. Verwiesen werde hierzu auch auf das Umsatzsteuerprotokoll zu Art. 7 UStG 1994 "Innergemeinschaftliche Lieferungen - Nachweispflichten".

Da bis dato keine Nachweise hätten erbracht werden können, seien sämtlich in den Jahren 2009 bis 2012 als innergemeinschaftliche Lieferungen ausgewiesenen Umsätze mit einem Steuersatz von 20% zu versteuern.

Das Finanzamt nahm in der Folge die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 gemäß § 304 BAO wieder auf und folgte in den Umsatzsteuerbescheiden 2009 bis 2011 und dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner bis Juni 2012 den Feststellungen der Betriebsprüfung, indem es sämtliche erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen als umsatzsteuerpflichtige Umsätze behandelte. Darüber hinaus wurde auch das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 wiederaufgenommen und in dem gleichzeitig erlassenen neuen Umsatzsteuerbescheid nur ein Teil der als innergemeinschaftliche Lieferungen ausgewiesenen Umsätze steuerfrei belassen. Eine Begründung, aus der ersehen werden könnte, welchen Umsätzen die belangte Behörde dabei die Steuerfreiheit versagte, fehlt.

In der fristgerecht eingebrachten nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dagegen, dass ausnahmslos alle Exportumsätze in Höhe von 4.798.327,60 Euro als "mangelhaft eingestuft" worden seien und sohin Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 799.721,29 Euro bescheidmäßig festgesetzt worden sei.

Es handle sich im Wesentlichen um innergemeinschaftliche Lieferungen an folgende Firmen:

1. FAU, Ungarn
2. FAP, Polen
3. FAR und RSL, Rumänien.

Zu 1.

Bei der ungarischen Firma handle es sich um eine ehemalige [Marke]-Fabrik, die über die Firma des Beschwerdeführers diverse Waren bezogen habe. Die ungarische Firma sei dem Beschwerdeführer persönlich bekannt. Bei Beginn der Geschäftsbeziehung sei eine UID-Nummern-Abfrage durchgeführt worden. Der Abholer der Ware sei ein Mitarbeiter der ungarischen Firma und dem Beschwerdeführer persönlich bekannt gewesen, wie auch die Direktoren der Firma (verwiesen werde auf Beilage 1). Der Abholer habe per Firmenstempel die Annahme und Verbringung der Waren nach Ungarn bestätigt.

Zu 2.

Die Erstkontaktaufnahme sei per Mail vom 25.10.2011 erfolgt. Es seien umfangreiche Kontaktaufnahmen bezüglich UID-Nummer sowie Firmenunterlagen über die polnische Firma (Beilage 2) erfolgt. Bei Beginn der Geschäftsbeziehung sei eine UID-Nummern-Abfrage. durchgeführt worden.

Die Waren seien per E-Mail bestellt (Beilage 3), danach abgeholt und bezahlt worden. Mit dem Firmenstempel und der Unterschrift seien die Annahme und Verbringung nach Polen bestätigt worden. Die bezogene Ware sei danach im Internet in Polen angeboten worden.

Zu 3.

Der rumänische Kunde sei vom Beschwerdeführer durch Übernahme der [Marke]-Verkaufsaktivitäten mit übernommen worden. Bei Erstanfrage sei eine UID-Nummern-Abfrage durchgeführt worden.

Die Versendung der Waren an RSL sei nur durch Spedition erfolgt.

Die Erstlieferung an die Firma FAR sei ebenfalls durch eine Spedition. erfolgt

Nach neuerlichen Anfragen der Firma FAR sei neuerlich eine UID-Nummern-Abfrage durchgeführt worden.

Die Geschäftsbeziehung habe sich derart gestaltet, dass durch einen Anruf aus Rumänien die Artikel bestellt, der Preis ausgehandelt und der Abholer benannt worden seien (verwiesen werde auf beim Finanzamt schon aufliegende Grundaufzeichnungen - sowie Beilage 4).

Die Ware sei dann abgeholt und bezahlt worden. Mit Firmenstempel und Unterschrift seien die Annahme und die Verbringung nach Rumänien bestätigt worden.

Es habe immer eine vorherige Kontaktaufnahme stattgefunden, in der Artikelnummer und Preis festgelegt worden seien, sodass der Abholer dadurch identifiziert gewesen sei, da er dies gewusst bzw. genau den ausgemachten Verrechnungspreis mitgebracht habe. Bei einer gleich laufenden Geschäftsbeziehung, bei Abholung durch Dienstnehmer, sei es ausreichend, wenn aus zusätzlichen Unterlagen hervorgehe, dass mit dem Leistungsempfänger die jeweiligen Modalitäten der Warenabholung vereinbart worden seien.

Über alle obigen Geschäftsfälle seien Zusammenfassende Meldungen monatlich erstellt worden, sodass europaweit kontrolliert werden könne, dass die Erwerber die Lieferungen in ihren Staaten besteuern würden. Der Beschwerdeführer könne sich daher auf guten Glauben berufen, dass die Warenverbringung seit dem Jahre 2008 ordnungsgemäß erfolgt sei.

Die Unterlagen der Geschäftsfälle betreffend Firma FAR - Firma FAP lägen beim Finanzamt schon auf, da schon eine Umsatzsteuernachschauf vom *"Juni 2012 bis 20. November 2012"* über obige Prüfungsjahre sowie eine ausführliche Erörterung der

Sachverhalte stattgefunden habe. Der Beschwerdeführer sei damals zu einer erhöhten Überprüfung der Abnehmer in Zukunft aufgefordert worden.

Da die Verordnung 401. über den Nachweis der Beförderung oder die Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in allen obigen Fällen eingehalten worden sei, sowie eine den Bescheiden entgegenlautende Umsatzsteuerprüfung schon vorher stattgefunden habe, stelle der Beschwerdeführer den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 13.11.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe Umsätze in Höhe von insgesamt 4.634.415,83 Euro im Rahmen der mit den in der Beschwerde angeführten Firmen unterhaltenen Geschäftsbeziehungen erzielt, ohne den gesetzlich vorgesehenen Nachweis als echt steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt und diese in Zusammenfassenden Meldungen für Kontrollzwecke in den Erwerbsstaaten gemeldet.

Die erstellten Nachweise über die Beförderung der Liefergegenstände in die betreffenden Erwerbsstaaten hätten trotz zusätzlicher Aufforderung an den Beschwerdeführer zur Vorlage diesbezüglicher Beweismittel, keine ausreichenden Angaben enthalten, an wen konkret die fraglichen Liefergegenstände übergeben worden seien bzw. dass sie tatsächlich in die Verfügungsmacht des angeblichen Erwerbers gelangt seien.

Die vertretungsbefugten Vertreter der Firmen FAR und RSL hätten laut Feststellung der Betriebsprüferin überhaupt bestritten, Liefergegenstände beim Beschwerdeführer bestellt und erhalten zu haben.

Für die in der Beschwerde vom 18.7.2013 angesprochenen Unterlagen, die angeblich bereits dem Finanzamt übergeben worden seien, finde sich bei der belangten Behörde keine Entsprechung, auch seien solche auf Anfrage auch nicht nachgereicht worden.

Die Beschwerde sei daher wegen des nicht erbrachten Nachweises, dass in den angesprochenen Fällen die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen vorgelegen seien, abzuweisen gewesen.

In der Folge beantragte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 12.12.2014 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 14.03.2016 wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen.

Im Vorlagebericht vom 27.12.2018 beantragte die belangte Behörde, das Beschwerdebegehren im Hinblick darauf abzuweisen, dass bis dato keinerlei geeignete Nachweise für die Steuerfreiheit der vom Beschwerdeführer getätigten Umsätze erbracht worden seien.

Da die Nachweise mangelhaft bzw. nicht vollständig vorlägen, müsse von der Steuerpflicht der Lieferungen ausgegangen werden, wobei der Beschwerdeführer

als liefernder Unternehmer die Möglichkeit habe, die Steuerfreiheit auf andere Art nachzuweisen (verwiesen werde auf das Umsatzsteuer-Protokoll zu Art 7 UStG 1994 „innergemeinschaftliche Lieferungen - Nachweispflichten“).

Mit Beschluss vom 17.01.2019 forderte die Richterin des Bundesfinanzgerichtes beide Parteien auf, innerhalb von 4 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses jene Unterlagen vorzulegen, aufgrund derer sich - je nach Meinung der beiden Parteien - die Steuerfreiheit bzw. die Steuerpflicht der von der belangten Behörde in den einzelnen Jahre aufgegriffenen Umsätze ergeben solle. Nicht in Deutsch verfasste Dokumente seien zusammen mit einer durch einen amtlich beeideten Übersetzer verfassten deutschen Übersetzung vorzulegen.

Begründend wurde ausgeführt, von der belangten Behörde seien im Rahmen der Beschwerdevorlage keine Unterlagen vorgelegt worden, aufgrund derer die Richtigkeit der im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen beurteilt werden könnte, da nicht einmal erkennbar sei, welche Unterlagen dem Prüfungsorgan vorgelegen seien.

Desgleichen sei auch nicht ersichtlich, anhand welcher Unterlagen der Beschwerdeführer die Steuerfreiheit seiner Lieferungen an Unternehmen in Ungarn nachweisen wolle. Soweit im Rahmen der Beschwerdevorlage Dokumente vorgelegt worden sein, seien diese teils unleserlich und teils ohne deutsche Übersetzung.

In der Folge teilte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers per E-Mail mit, vor der den bekämpften Bescheiden vorangehenden Außenprüfung habe ab 2.7.2012 eine ausführliche Umsatzsteuer-Nachschaubetreffend die rumänischen Abnehmer stattgefunden.

Die ungarischen Umsätze seien nicht beanstandet worden, da seitens des Abnehmers die Lieferungen nicht bestritten worden seien. Bei der ungarischen Firma handle es sich um eine von „[Marke]“ ausgelagerte Produktionsstätte.

Über alle Exporte seien Zusammenfassende Meldungen zur europaweiten Kontrolle monatlich durchgeführt worden, sodass sich der Beschwerdeführer auf guten Glauben berufen könne, dass die Warenverbringung seit dem Jahre 2008 ordnungsgemäß erfolgt sei. Die Lieferungen seien nur vom rumänischen Abnehmer bestritten worden. Von der Umsatzsteuer-Nachschaubeseien alle Exportrechnungen und Zahlungen überprüft worden, wobei bei allen Rechnungen mit Unterschrift und Firmenstempel die Annahme und Verbringung der Ware in die jeweiligen Exportländer bestätigt worden sei.

In der Niederschrift vom 20.11.2012 der Umsatzsteuer-Nachschaubesei dem Beschwerdeführer mitgeteilt worden, dass die Umsätze seines Unternehmens (höchstwahrscheinlich) in einem Betrugsszenario enden würden (speziell Geschäfte mit Rumänien) und er die Beweisvorsorgepflicht erhöhen müsse. Er sei zu einer erhöhten Überprüfung der Abnehmer aufgefordert worden.

Falls Exportbelege, Zusammenfassende Meldungen und Umsatzaufstellungen (die ungarischen Exporte würden über 50% aller Exporte ausmachen) benötigt würden, würden diese Unterlagen sofort nachgereicht.

Daraufhin wurde dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers mitgeteilt, dass - wie schon im Beschluss vom 17.01.2019 festgehalten - der Beschwerdeführer ersucht werde, sämtliche Unterlagen vorzulegen, aus denen sich seiner Meinung nach die Steuerfreiheit der strittigen Umsätze ergebe.

Die belangte Behörde teilte per E-Mail mit, dass ihr lediglich die im Rahmen der Beschwerdevorlage übermittelten Unterlagen vorlägen, weshalb ersucht werde, zur Abklärung, welche konkreten Nachweise über die als innergemeinschaftliche Lieferungen erklärten Geschäfte vorlägen, direkt mit der Außenprüferin Kontakt aufzunehmen.

In der Folge brachten der Beschwerdeführer und sein steuerlicher Vertreter eine Schachtel mit Unterlagen zur Richterin persönlich. Die Außenprüferin übermittelte jene Unterlagen, die sie noch aufbewahrt hatte, worunter sich auch eine Stellungnahme zur Berufung befand. In dieser führte die Außenprüferin aus, dass der Beschwerdeführer im Zuge der Außenprüfung mehrmals aufgefordert worden sei, sämtliche Dokumentationen und Nachweise zu den in der Berufung angeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen vorzulegen. Wie bereits bei den erfolgten Nachschauen hätten keine weiteren Belege vorgelegt werden können.

Bei der Firma FAR sei die erste Warenabholung durch eine Spedition erfolgt, jedoch seien - wie aus den "Scac"-Anfragen ersichtlich - der abholende LKW der Firma [Spedition] mit dem KFZ-Kennzeichen eines Traktors ausgestattet gewesen. Zum Zeitpunkt der Abholung am 17.10.2008 hätten die Fahrzeuge keine gültige Registriernummer (LKW+Anhänger) gehabt.

Als Nachweis wäre eine Reisepasskopie des Abholers=LKW-Fahrers zu Dokumentationszwecken notwendig gewesen. Ein Foto des abholenden Fahrzeuggespanns mit Kennzeichen wäre ebenso vorteilhaft gewesen.

Es seien zwar Preise telefonisch oder per Mail mit den Kunden vereinbart worden, jedoch seien die Abholer nicht kontrolliert bzw. die Abholung nicht dokumentiert worden. Lediglich die Aussage, dass jemand persönlich bekannt sei, sei ohne Nachweise zu wenig.

Die Firma FAR bestreite den Empfang sämtlicher Lieferungen. Die Firma FAP habe weder den Empfang der Waren gemeldet noch diesen bestätigt.

Es werde sowohl seitens der polnischen als auch der rumänischen Behörden

- der Umsatz bezweifelt
- die Beförderung bezweifelt
- die Bezahlung bezweifelt — CASH PAYMENT!!! (wurde vom Beschwerdeführer selbst auf das Firmenkonto eingezahlt)
- der Verdacht auf Betrug geäußert

Die Außenprüferin glaube persönlich nicht, dass die Waren in Österreich verblieben seien, dass jedoch vor allem der rumänische Abholer den Stempel der Firma FAR sowie sämtliche Firmendaten missbräuchlich verwendet habe.

Mit Beschluss der Richterin des Bundesfinanzgerichtes vom 22.03.2019 wurde die belangte Behörde aufgefordert, binnen 4 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses bekanntzugeben,

aa.) in welcher Weise die Summe der anzuerkennenden innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe von 377.771,92 Euro im Jahr 2008 ermittelt worden sei; und

bb.) welche Feststellungen dafür herangezogen worden seien, um in den Jahren 2009 bis 2012 sämtliche vom Beschwerdeführer als innergemeinschaftliche Lieferungen ausgewiesenen Umsätze steuerpflichtig zu behandeln.

Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, innerhalb der genannten Frist darzulegen, ob und mit welcher Begründung die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 aufrecht erhalten werde.

In der Begründung wurde ausgeführt:

Der Bericht über die Außenprüfung umfasse lediglich die Jahre 2009 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 01/2012 bis 12/2012; dennoch seien auch für das Jahr 2008 von den vom Beschwerdeführer erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen lediglich Lieferungen in Höhe von 377.771,92 Euro als innergemeinschaftliche Lieferungen anerkannt worden. Da weder aus dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens noch aus dem angefochtenen Bescheid erkennbar sei, aufgrund welcher Feststellungen die Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen vorgenommen worden sei, und auch nicht erkennbar sei, in welcher Weise die Berechnung der anzuerkennenden innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgt sei, sei der belangten Behörde die Nachholung der fehlenden Bescheidebegründung aufzutragen gewesen.

Die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen beträfen nach Meinung des Beschwerdeführers und offensichtlich auch der belangten Behörde (vgl. die Beschwerdeentscheidung) zwei rumänische, eine bulgarische und eine polnische Firma. Obwohl neben diesen vier Firmen noch weitere Firmen (bspw. in Ungarn) beliefert worden seien, und dazu keine Feststellungen getroffen worden seien, seien in den Jahren 2009 bis 2012 sämtliche als innergemeinschaftliche Lieferungen erklärten Umsätze steuerpflichtig behandelt worden. Da auch dafür weder dem Bericht über die Außenprüfung noch den angefochtenen Bescheiden eine Begründung entnommen werden könne, sei die belangte Behörde auch diesbezüglich aufzufordern gewesen, die fehlende Bescheidebegründung nachzuholen.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2012 sei erklärungsgemäß ohne Berücksichtigung von innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgt. Es stelle sich daher die Frage, ob der Beschwerdeführer an seiner ursprünglich gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 01/2012 bis 12/2012 und nunmehr als gegen den Umsatzsteuerbescheid

2012 gerichtet geltenden Beschwerde festhalte. Gegebenenfalls werde der Beschwerdeführer auch aufgefordert darzulegen, in welcher Höhe er die Anerkennung von innergemeinschaftlichen Lieferungen beantrage.

In der Folge wurden von der belangten Behörde weitere Unterlagen vorgelegt. Eine Berechnung der als innergemeinschaftliche Lieferungen anerkannten Umsätze unterblieb jedoch.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers teilte mit, die Beschwerde vom 18.7.2013 richte sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01 bis 06/2012 vom 9.7.2013 in Höhe von 162.911,77 Euro (nicht anerkannte innergemeinschaftliche Lieferungen laut Niederschrift in Höhe von € 814.558,84) und nicht gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 14.3.2016.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der Beschwerdeführer zunächst auf die bisher vorgelegten Unterlagen und führte insbesondere hinsichtlich des Umsatzes mit dem H-Hotel in Rumänien aus, dass die vorgelegten Fotos beweisen sollten, dass die von seinem Unternehmen gelieferten Fernseher auch von ihm und seinen Mitarbeitern in Rumänien installiert worden seien.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers legte sämtliche Konten vor, aus denen sich gegenständliche Umsätze ersehen lassen und führte aus, dass diese zum Teil bar bezahlt (gelbe Markierung) und zum Teil überwiesen worden seien.

Der Beschwerdeführer gab dazu an, nachdem er auf die Bezahlung aus Rumänien sehr lange hätte warten müssen, habe er ab diesem Zeitpunkt die Verkäufe nur mehr bar abgewickelt.

Zu den Umsätzen mit Ungarn führte der Beschwerdeführer aus, dass es sich bei den belieferten Unternehmen um zwei ehemalige [Marke]-Fabriken gehandelt habe, die Mitte 2011 nach einer Abschlussprüfung in Ungarn geschlossen worden seien. Da die Direktoren ursprünglich Mitarbeiter der Firma [Marke] in Österreich gewesen seien, habe er diese persönlich gekannt. Weitere Informationen im Zuge der Prüfung habe er jedoch nicht mehr einholen können, da die Unternehmen in Ungarn bereits geschlossen gewesen seien.

Hinsichtlich der polnischen Firma führte der Beschwerdeführer aus, diese habe kurz nachdem sie vom Beschwerdeführer beliefert worden sei, gerade solche Geräte, die angeliefert worden seien, auf ihrer Website zum Kauf angeboten.

Von beiden Parteien wurde festgehalten, dass die Berechnung im Jahr 2008 nicht nachvollziehbar sei.

Ergänzend legte der Beschwerdeführer dar, dass sämtliche Geschäfte zunächst über die Firma [Marke] an ihn herangetragen worden seien, weil die Firma [Marke] den Verkauf der Geräte an ihn ausgelagert habe.

Anschließend erklärten beide Parteien nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage, sie seien mit einer Entscheidung einverstanden, in der von den als

innergemeinschaftlichen Lieferungen erklärten Umsätzen lediglich die Umsätze aus den Lieferungen an die Firmen FAR, RSL und FAP versteuert, und die übrigen Umsätze steuerfrei belassen würden.

Über der Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Beschwerdeführer lieferte im Rahmen seines Unternehmens eine Vielzahl an Elektrogeräten an ausländische Abnehmer. Insgesamt erklärte er in den einzelnen Jahren innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von:

2008	637.512,72 Euro
2009	889.794,10 Euro
2010	1.020.522,35 Euro
2011	1.650.799,74 Euro
2012	977.470,61 Euro

Davon entfielen nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers in den einzelnen Jahren Lieferungen an die Firmen FAR, RSL und FAP in Höhe von (in Euro):

	FAR	RSL	FAP	Summe
2008	112.330,00	69.410,00		181.740,00
2009		42.170,00		42.170,00
2010				
2011	1.239.766,00			1.239.766,00
2012	330.890,00		646.388,61	977.278,61

Während hinsichtlich aller anderen vom Beschwerdeführer als innergemeinschaftliche Lieferungen deklarierten und in die Zusammenfassenden Meldungen aufgenommenen Umsätze niemals Anfragen kamen, bestritten die Firmen FAR und RSL, jemals Lieferungen vom Beschwerdeführer erhalten zu haben, und die Firma FAP meldete keinen Erwerb von Waren vom Beschwerdeführer.

Die nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers an die genannten Firmen durchgeführten Lieferungen erfolgten in der Weise, dass nach telefonischer Absprache über Ware und Preis ein von den Empfängern der Waren Beauftragter nach telefonischer Voranmeldung die Waren abholte und bestätigte, diese in das EU-Ausland zu verbringen. Die Identität der jeweiligen Abholer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft, es

existieren daher auch keinerlei Kopien oder Abschriften von Personaldokumenten. Damit besteht keinerlei Möglichkeit, den Weg der gelieferten Waren weiter zu verfolgen. Von den genannten Unternehmen wurden jedenfalls keine steuerpflichtigen Umsätze aus dem Verkauf von den vom Beschwerdeführer gelieferten Elektrogeräten erklärt.

Es wird daher davon ausgegangen, dass die laut den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers an die genannten Firmen ausgeführten Lieferungen tatsächlich nicht an diese erfolgt sind, alle anderen in den Zusammenfassenden Meldungen erfassten Lieferungen jedoch an die dort genannten Abnehmer geliefert wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den aufgrund der Meldungen der rumänischen und der polnischen Finanzverwaltung betreffend die Lieferungen an die genannten Firmen von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen. Hinsichtlich der übrigen als innergemeinschaftliche Lieferungen deklarierten Umsätze wird aufgrund des Umstandes, dass diesbezüglich keine Unregelmäßigkeiten festgestellt werden konnten, und der Beschwerdeführer die persönlichen Kontakte zu den ungarischen Firmen wie auch zu jenem rumänischen Unternehmen, in dem er auch die Installation der Elektrogeräte vorgenommen hat, glaubhaft machen konnte, in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass diesbezüglich tatsächlich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerbefreit.

Artikel 7 UStG 1994 normiert:

"Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a. ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b. eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c. bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2)

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."

Auf Grund des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996, wird verordnet:

"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen:

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*
- 3. 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.*

§ 3

(1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und*
- 2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

§ 4

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6 Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*
- 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und*
- 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet."*

Unionsrechtlich beruht die Steuerbefreiung für Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet auf Art 138 und 139 MwStSystRL. Art 138 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, steuerfrei sind. Voraussetzung dafür ist, dass diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine andere nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.04.2016, 2013/13/0051, festhält, darf die Befugnis der Mitgliedstaaten, Nachweise über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verlangen, nur insoweit ausgeübt werden, als dies zur Erreichung bestimmter Ziele erforderlich ist, und dass Sanktionen, die gegenüber der Schwere des Verstoßes gegen diesbezügliche Vorschriften unverhältnismäßig sind, nicht zum Hindernis für die vom Gemeinschaftsrecht gewährten Freiheiten werden dürfen. Für Fälle, in denen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv gegeben sind, kann dazu auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, EU:C:2007:549, Collee, und die daran anschließende Judikatur verwiesen werden.

Entsprechendes gilt seit dem Urteil vom selben Tag, C- 409/04, EU:C:2007:548, Teleos u.a., auch für den Vertrauensschutz in Fällen, in denen es am objektiven Vorliegen

der Voraussetzungen fehlt. Die Behörden des Liefermitgliedstaates sind nach Rn 68 dieses Urteils nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (vgl. VwGH 27.04.2016, 2013/13/0051 und die dort angeführten Urteile des EuGH).

Der Verwaltungsgerichtshof hält in dem genannten Erkenntnis unter Berufung auf Tumpel (vgl. ua. *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, 396 f) und Ruppe (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, 2017, Art. 7 BMR Tz 39 f) auch fest, die Stellung des Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994 im Aufbau der Regelung lasse - in Verbindung mit der Erläuterung des gesamten Absatzes als "Vertrauensschutzregelung" - keinen Zweifel daran, dass es sich um eine nur den Vertrauensschutz betreffende Anordnung handelt. Zu beachten ist aber auch deren Stellung innerhalb dieses Absatzes. Sie ist der Rechtsfolge ("In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer") nachgereiht und damit nicht - oder jedenfalls nicht ausdrücklich - als eine ihrer Voraussetzungen gestaltet. Dies entspricht der von den genannten Autoren auch vertretenen Ansicht, die Anordnung diene der "Realisierung" (vgl. *Ruppe/Achatz*, a. a.O., Tz 39 f) der Steuerschuld des Abnehmers (*Tumpel*, a. a.O., 400: der "Einbringung der Steuerschuld im Falle missbräuchlicher Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer"). Wenn ihre Befolgung zugleich als Erfordernis der Einhaltung der "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" (Ruppe) bzw. der "notwendigen Sorgfalt" (Tumpel) bezeichnet wird, so kann damit nicht die Sorgfalt gemeint sein, die nach Art. 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994 aufzuwenden ist, um eine eventuelle Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers zu erkennen. Die im letzten Satz normierte Pflicht dient der Vorsorge für den Fall einer Enttäuschung des - berechtigten, weil nicht auf mangelnder Sorgfalt beruhenden - Vertrauens auf die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers. Im Sinne von Tumpels zitierter Beifügung zum Gesichtspunkt der "Einbringung" (und auch der Bezugnahme auf die Identität des Abnehmers bei Ruppe/Achatz, a.a.O., Tz 40 letzter Satz) muss dabei an Fälle gedacht sein, in denen ein für den Unternehmer nicht erkennbarer Missbrauch der Umsatzsteueridentifikationsnummer dazu führt, dass ohne Kenntnis des Abholenden auch der Abnehmer nicht feststeht (vgl. VwGH 27.04.2016, 2013/13/0051).

In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten. Abholfälle sind - negativ gewendet - Lieferungen, bei denen der Gegenstand der Lieferung weder durch den Unternehmer noch in seinem Auftrag durch einen Dritten zum Abnehmer befördert wird. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen. Zweckmäßigerweise ist eine Kopie eines geeigneten Ausweises (Reisepass, Führerschein) anzufertigen, zumindest aber sind die maßgebenden Daten

eines solchen Dokumentes schriftlich festzuhalten. Andere Beweismittel (etwa Zeugen) müssten jedoch ebenfalls anerkannt werden. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 äußert sich nicht ausdrücklich zu den Sanktionen bei unterlassener Identitätsfeststellung. Die Rechtslage ist in Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH in der Rs „Collée“ folgendermaßen zu sehen: Ist die Feststellung unterlassen worden, bleibt es trotzdem bei der Steuerbefreiung, wenn objektiv gesehen die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gegeben sind (der Abholende war Unternehmer, hat für sein Unternehmen erworben und unterlag im anderen Land der Erwerbsbesteuerung). Die Identitätsfeststellung ist nach dem Gesetzesaufbau auch nicht Bestandteil des Buchnachweises. Die Finanzverwaltung ist nicht berechtigt, nachträglich (im Zuge einer Betriebsprüfung) die Steuerfreiheit zu versagen, nur weil die Feststellung der Identität des Abholenden unterblieben ist, wenn nach objektiver Beweislage feststeht, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG⁵, aaO Tz 39).

Die Sanktion für das Unterlassen der Identitätsfeststellung ist im Übrigen am Zweck dieser Maßnahme auszurichten: Die Pflicht dient als Vorsorge für den Fall einer Enttäuschung des berechtigten Vertrauens auf die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers. Die Verletzung einer solchen Pflicht führt dabei nach der Rechtsprechung dann nicht zur Versagung des Vertrauensschutzes, wenn die Erfüllung der Pflicht nichts zur Durchsetzung des Abgabenspruchs gegen den Abnehmer beitragen kann. In allen anderen Fällen wird gelten müssen, dass die Nichterfüllung zum Verlust des Vertrauensschutzes führt. Stellt sich somit die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers heraus und hat der Unternehmer es unterlassen, die Identität des Abholenden festzuhalten, dann wird wohl für den Regelfall davon auszugehen sein, dass er nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat. Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung fällt somit weg (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG⁵, aaO Tz 40, und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass - soweit davon ausgegangen werden kann, dass die vom Beschwerdeführer gelieferten Waren tatsächlich an die in seinen Aufzeichnungen aufscheinenden Abnehmer im EU-Ausland geliefert wurde - unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer sich über die Identität der Abholenden informiert hat, den von ihm gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen die Steuerbefreiung nicht aberkannt werden kann. In den Fällen, in denen UID-Nummern missbräuchlich verwendet wurden, und die tatsächlichen Empfänger der Waren nicht ausgeforscht werden können, liegen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung jedoch nicht vor, weil der Beschwerdeführer nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat und sich daher nicht auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen kann.

Damit waren jenen Lieferungen, die nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers an die Firmen FAR, RSL und FAP erfolgt sind, die

Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen abzusprechen. Die Steuerfreiheit der übrigen vom Beschwerdeführer gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen war aber zu belassen.

Die Berechnung der innergemeinschaftlichen Lieferungen hat damit folgendermaßen zu erfolgen (alle Beträge in Euro):

Jahr	2008	2009	2010	2011	2012
ig Lieferungen lt. Erkl.	637.512,72	889.794,10	1.020.522,35	650.799,74,00	977.470,61
nicht anerkannt	181.740,00	42.170,00	0,00	1.239.766,00	977.278,61
ig Lieferungen	455.772,72	847.624,10	1.020.522,35	411.033,74	192,00

Damit ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen (Beträge in Euro):

Jahr	2008	2009	2010	2011	2012
n.a. ig Lieferungen	181.740,00	42.170,00	0,00	1.239.766,00	192,00
ergibt stpfl. Umsatz	151.450,00	35.141,67	0,00	1.033.138,33	160,00
stpfl. Umsatz lt. Erkl.	3.924.615,61	1.853.057,91	1.608.570,58	2.232.823,86	2.584.001,23
stpfl. Umsatz	4.076.065,61	1.888.199,58	1.608.570,58	3.265.962,19	2.583.841,23
Gesamtbetrag lt. Erkl.	4.598.255,49	2.752.972,83	2.766.941,24	3.883.623,60	2.585.284,56
Gesamtbetrag	4.567.965,49	2.745.944,50	2.766.941,24	3.676.995,93	2.585.316,56

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, welche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen vorliegen müssen, im Sinne der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 27.04.2016, 2013/13/0051) entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 16. August 2019

