

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH-KG, über die Beschwerde vom 19.10.2015, eingelangt am 21.10.2015, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011, 2012 und 2013 der belangten Behörde Finanzamt vom 22.09.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine in der Schweiz ansässige Aktiengesellschaft. Sie stellt für Augenärzte und augenoptische Fachgeschäfte in Deutschland und Österreich Kontaktlinsen und Kontaktlinsenpflegemittel her.

Die Waren werden zum Teil in der Schweiz von der Bf. selbst produziert und nach Österreich exportiert, zum Teil werden sie im EU-Raum eingekauft.

Fast täglich werden Kontaktlinsen von einem Mitarbeiter (Fahrer) der Bf. nach Österreich eingeführt. Der Fahrer der Bf. übernimmt auch die Anmeldungen beim schweizerischen und beim österreichischen Zollamt.

Bis September 2012 versendete der Fahrer der Bf. im Anschluss an die Einfuhr nach Österreich die Waren im Wege der österreichischen Post von Lustenau an die deutschen und österreichischen Abnehmer der Bf.

Seit 2012 erfolgt die Auslieferung mit einem spezialisierten Botendienst (Transportunternehmen=TU).

Für diesen Zweck werden die Waren von der Bf. bzw. deren Fahrer nach der Verzollung in ein Depot (Auslieferungslager) in Lustenau gebracht, von wo aus der Fahrer des Botendienstes die vorgefertigten Pakete abholt. Der Fahrer des Botendienstes hat einen Schlüssel zum Lager in Lustenau. Bei der Abholung werden die Pakete vom TU eingescannt und zur weiteren Verteilung ins Verteilerzentrum des TU gebracht.

Von dort aus veranlasst das TU die Zustellung der Waren an die Kunden in Österreich und in Deutschland.

Die Bf. wird in Österreich für ihre Lieferungen an österreichische Kunden (Augenärzte oder Kliniken) zur Umsatzsteuer veranlagt.

Die Lieferungen in Österreich werden der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen, die Lieferungen nach Deutschland als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt.

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2012 und einer Nachschau für die Zeiträume 01-05/2013 kam die Prüferin zur Ansicht, dass die von der Bf. als steuerfrei behandelten innergemeinschaftlichen Lieferungen, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht erfüllten.

Im Bericht über die Außenprüfung führte die Prüferin dazu zusammengefasst aus:

Zu Prüfungsbeginn am 18.07.13 forderte die Prüferin vom steuerlichen Vertreter der Bf. in Österreich die Konten (bzw. Umsatzsteuerjournale) für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum an.

Die Umsatzjournale sind in Schweizer Franken gebucht und umfassen die gesamte Buchhaltung der Bf., also auch die unternehmerische Tätigkeit in der Schweiz.

Das in *Euro* gebuchte Konto 1100 betreffend die Geschäftstätigkeit in Österreich enthält wiederum keine Steuercodes, weshalb die Ansätze in den Umsatzsteuerjahreserklärungen bzw. den Umsatzsteuervoranmeldungen nicht überprüft werden können.

Trotz mehrmaliger Urgenz wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

Die Bf. sicherte erst bei einer Besprechung am 18.08.2014 zu, Excel-Dateien, die die Umsätze der einzelnen Monate nach Ausgangsrechnungen auflisten, nachzureichen.

Daraufhin wurden am 25.09.2014 Umsatzaufstellungen für die Jahre 2010, 2011 und 2012, die Aufstellungen für die Umsätze 01-05/2013 jedoch erst am 18.03.2015 übermittelt.

Diese Unterlagen dokumentieren zwar nicht die Vollständigkeit der getätigten Umsätze, haben es der Betriebsprüfung aber erstmalig ermöglicht, die Ansätze in den Umsatzsteuererklärungen zu überprüfen.

Bei Gegenüberstellung der erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. der 20%-igen Umsätze mit den Umsätzen laut vorgelegter Aufstellungen wurden allerdings Abweichungen festgestellt.

Auch die innergemeinschaftlichen Lieferungen laut ZM weichen von den errechneten laut den vorgelegten Unterlagen ab.

Folglich nahm die Prüferin eine Umsatzsteuerverprobung an Hand der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer vor.

Auch hier hat es Differenzen zwischen der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer und den erklärten Umsätzen gegeben.

Als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Wareneinfuhr aus der Schweiz nach Österreich werden die Verkaufspreise der Waren herangezogen. Dabei werden

laut Auskunft des geprüften Unternehmens auch die Warenerwerbe aus Deutschland in Österreich der Einfuhrumsatzbesteuerung unterzogen. Demnach müssten die mit den eingeführten Waren erzielten jährlichen Umsätze gleich hoch sein wie die für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer herangezogene Bemessungsgrundlage. Eine geringfügige Abweichung kann sich durch Gratislieferungen und Gutschriften/Retouren ergeben.

Die Gegenüberstellung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer mit erklärten *Umsätzen 2012* ergibt jedoch eine Differenz von 96.523,91 Euro.

Die Bf. bringt dazu vor, dass die Differenz 2012 sich daraus ergebe, dass in diesem Jahr ein anderes schweizerisches Unternehmen, nämlich die A-AG auf die Bf. verschmolzen wurde. Umsätze, die bereits der aufnehmenden Bf. zuzurechnen waren, seien noch irrtümlich bei der A-AG erfasst worden.

Laut Prüferin werde dadurch die Differenz zwischen der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer *nicht* aufgeklärt, weil die Umsätze der A-AG die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer nur um 20.959,06 Euro übersteigen. Es verbleibe somit eine unaufgeklärte Differenz von 75.564,85 Euro.

Mangels entsprechender Nachweise gehe die Prüferin davon aus, dass im Jahr 2012 eingeführte Waren mit einer Bemessungsgrundlage von 96.523,91 Euro auch in Österreich veräußert wurden.

Tz 3 des Prüfberichtes:

Innergemeinschaftliche Lieferungen 2010 bis einschließlich 05/2013:

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 6 Abs. UStG 1994 liegt vor, wenn bei einer Lieferung die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt sind. Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer nach Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 buchmäßig nachgewiesen werden.

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind gemäß § 18 Abs. 8 UStG 1994 die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Leicht nachprüfbar heißt, dass die Bücher und Aufzeichnungen ohne erheblichen Zeitverlust und ohne Durchführung von Rechenoperationen ein zweifelsfreies Auffinden und Überprüfen der einzelnen Geschäftsfälle gewährleisten.

Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit den dazugehörigen Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus.

Im gegenständlichen Fall werden die Bücher und Aufzeichnungen von der Bf. in der Schweiz geführt. Auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland muss gemäß

§ 131 Abs. 1 BAO gewährleistet sein, dass die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die von der Bf. erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen sind nicht nachvollziehbar. Sie stimmen mit den der Außenprüfung vorgelegten Excel-Aufstellungen nicht überein. Auch zu den Meldungen im MIAS (MwSt-Informationsaustauschsystem) liegen Differenzen vor.

Die von der Bf. vorgelegten Excel-Aufstellungen der monatlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen, aufgelistet nach Ausgangsrechnungsnummern, seien kein ausreichender Beweis für die Vollständigkeit der Angaben.

Die bestehenden betraglichen Differenzen sowie die Unmöglichkeit, aus den vorgelegten Unterlagen die innergemeinschaftlichen Lieferungen zu ermitteln, verhinderten, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen aus der Buchhaltung leicht und ohne größeren Aufwand nachprüfbar sind (§ 18 Abs. 8 UStG 1994).

Daher sei die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftlichen Lieferungen im Prüfungs- und Nachschauzeitraum zu versagen. Diese Umsätze seien mit dem Normalsteuersatz (20 %) zu versteuern.

*Mit **Bescheiden** im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 BAO vom **22.09.2015** setzte das Finanzamt den Feststellungen der Prüferin folgend die Umsatzsteuer für 2010 bis 2012 neu fest. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2013 ist ein Erstbescheid.*

Die Festsetzungen lauten wie folgt:

Jahr	Betrag in Euro bisher	Betrag in Euro neu
2010	-53.469,01	7.286,88
2011	-73.369,53	9.822,54
2012	-112.096,86	191,58
	Vorsoll in Euro	
2013	-117.157,55	-62.095,97

Gegen diese Festsetzungen brachte die Bf. mit **Eingabe vom 22.09.2018 Beschwerde** ein. Die Beschwerde richtet sich gegen die Versagung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen und die Nichtberücksichtigung von Skonti, Boni, Rabatten und Gutschriften für Lieferungen. Die Begründung werde nachgereicht.

Mit Eingabe vom 02.11.2015 wurde die Begründung nachgereicht.

Die Bf. führte darin aus:

Im Zuge der Außenprüfung seien der Prüferin neben den Buchhaltungskonten auch

Excel-Aufstellungen, Lieferscheine, Rechnungen und Verbringungsnaehweise vorgelegt worden. Aus diesen Unterlagen ließen sich die innergemeinschaftlichen Lieferungen leicht nachvollziehen.

Wie bereits in der EuGH Rechtsprechung C -146/05 Rs Albert Collee festgestellt, erfordere der Grundsatz der Steuerneutralität, dass die Steuerbefreiung gewährt werde, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Dies auch dann, wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. In der Rechtssache C-273/11 sei auch festgestellt worden, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu beachten haben, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind, insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit.

Da im vorliegenden Fall die materiellen Anforderungen unstrittig erfüllt seien und es sich auch nicht um einen Fall von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Steuermisbrauch handle, sei die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu gewähren.

Aufgrund der vorgelegten Excel-Aufstellungen, der entsprechenden Rechnungen und der UID Nummer der Kunden hätte von der Behörde im Rahmen eines Amtshilfeersuchens an die deutschen Behörden schnell geklärt werden können dass die infrage stehenden innergemeinschaftlichen Lieferungen zu entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerben in Deutschland geführt haben. Dies wäre der Behörde auch über den Prüfungszeitraum von zwei Jahren zuzumuten gewesen, anstatt pauschal die Steuerfreiheit für alle durchgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen zu negieren.

Darüber hinaus beinhalteten die übermittelten Daten die Kontoausdrucke der Buchhaltung, aus welchen die Umsätze mit dem Hauptkunden DeutschlandGmbH1 in Deutschland leicht ersichtlich seien, da diese auf ein separates Konto mit der Nr. 1102 bzw. ab 2012 mit der Nr. 1107 gebucht sind. Wie daraus hervorgehe, betrugen die Lieferungen an die DeutschlandGmbH1 331.512,28 CHF im Jahr 2010, 422.547 CHF im Jahr 2011 und 374.534,23 CHF im Jahr 2012.

Auch aus diesem Grund sei es vollkommen unverständlich, weshalb das Finanzamt bzw. die Prüferin jegliche Steuerfreiheit versagten.

Der Beschwerde wurden Aufstellungen der Umsätze der DeutschlandGmbH1 und der zweitgrößten Abnehmerin in Deutschland, der DeutschlandGmbH2, beigelegt.

Cirka 90 % der innergemeinschaftlichen Lieferungen der Bf. gingen laut Beschwerde an diese beiden Kunden.

Wie bereits im Zuge der Prüfung dargelegt, würden die Verzollungen auf Basis der Lieferscheine zu Verkaufspreisen vorgenommen.

Gutschriften für Reklamationen oder Retouren *änderten die Bemessungsgrundlage* und die *Einfuhrumsatzsteuer* nicht mehr.

Diese wurden somit im Berechnungsschema der Prüferin auch nicht berücksichtigt.

Zudem bekämen Kunden mit Bankeinzug 3 % Skonto, einen Sachverhalt, der bei der Verzollung und der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer nicht berücksichtigt werde.

Hier werde wiederum auf das Konto der DeutschlandGmbH1 verwiesen, aus welchem dieser Sachverhalt sehr leicht und ohne größeren Aufwand nachprüfbar sei.

Bei jeder täglichen Verzollung sei überdies vom Zollamt ein Wert von 20 Euro zum eigentlichen Wert der Linsen hinzugeschlagen worden. Diese Zuschläge erhöhten daher den Verzollungswert .

Der Differenzbetrag in Höhe von 93.108,15 Euro zwischen erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen und der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer sei auch darauf zurückzuführen, dass ein Teil der Umsätze nach der Verschmelzung der A-AG auf die Bf. noch irrtümlich in den Umsatzsteuervoranmeldungen der A-AG für August und September ausgewiesen worden seien. Diese steuerfreien Umsätze seien der Bf. hinzuzurechnen und bei der A-AG zu kürzen.

In ihrer Stellungnahme zur Beschwerde vom 11.04.2016 führte die Prüferin Folgendes aus:

Punkt 1) -Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferungen

Der Buchnachweis sei durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit den dazugehörigen Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reiche für sich alleine nicht aus. Die Abgabenbehörde sei nicht verpflichtet, mangels entsprechender Mitwirkung des Abgabepflichtigen anhand von Amtshilfeseuchen, die tatsächlichen Gegebenheiten zu ermitteln (siehe auch EAS 1089, GZ 04 0101/31-IV/4/97).

In Punkt 1 der Beschwerde werde ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung dem Finanzamt neben den Buchhaltungskonten auch Excel-Aufstellungen, Lieferscheine, Rechnungen und Verbringungs nachweise vorgelegt wurden, aus welchen sich die innergemeinschaftlichen Lieferungen nachvollziehen ließen.

Entgegen dieser Behauptung werde - wie auch schon im Bericht ausführlich dargelegt - angemerkt, dass anhand der vorgelegten Konten und Journale (Word-Format) nicht einmal trotz hohen Arbeitsaufwandes eine Ermittlung und in weiterer Folge auch keine Überprüfung der innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgen konnte.

Aufgrund der fehlenden Steuercodes sei eine Trennung der Umsätze in steuerpflichtige und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nicht möglich gewesen. Die von der Bf. vorgeschlagene Umwandlung des Buchhaltungskontos 1110 in ein anderes Format, um nach den Namen der Kunden zu filtern und damit die Zusammenhänge zwischen den Belegen/Verzollungen/Lieferungen und der Buchhaltung zu eruieren, sei insoweit überholt, als die Bf. mitgeteilt habe, dass im Programm dafür keine Möglichkeit bestehe, die Daten ins Excel-Format zu exportieren (Mails vom 22.01.2014 und 17.04.2014).

Die vorgelegten Excel-Aufstellungen resultierten aber nicht aus dem Buchhaltungssystem und hätten daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die Frage der Vollständigkeit stelle sich auch deshalb, da die erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen und die innergemeinschaftlichen Lieferungen laut Excel-Aufstellung voneinander abwichen.

Grundsätzlich müsse aber der vollständige Buchnachweis zu Beginn einer Außenprüfung bzw. einer Umsatzsteuernachschau vorliegen.

Da im gegenständlichen Prüfungsverfahren keine ordnungsgemäße Buchhaltung als Grundlage für den zu erbringenden Buchnachweis vorgelegen sei, sei die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu versagen.

Festzuhalten sei weiters, dass Unterlagen, die mit der Beschwerde vorgelegt wurden, im Rahmen der Prüfung nicht zur Verfügung standen. Dies betreffe die Aufstellung der innergemeinschaftlichen Lieferungen an die DeutschlandGmbH1 und die DeutschlandGmbH2.

Punkt 2) –Skonti/Gutschriften

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass bei der Berechnung der Umsätze wegen der Zugrundelegung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer die Skonti und Gutschriften nicht berücksichtigt worden seien.

Diese seien von der Außenprüfung bei der Berechnung nicht berücksichtigt worden, weil von der Bf. während des Prüfungsverfahrens keine Angaben zur Höhe der Skonti und Rabatte gemacht und auch nicht belegmäßig nachgewiesen worden seien.

Des Weiteren sei der Außenprüfung auch nicht bekannt gewesen, dass Kunden bei Bankeinzug 3 % Skonti gewährt worden sei. Vielmehr sei auf den Ausgangsrechnungen unter Zahlungsbedingungen lediglich vermerkt „Zahlung erfolgt per Bankeinzug“ oder „30 Tage netto“.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 07.06.2016 wies das Finanzamt die

Beschwerde ab und führte darin im Wesentlichen aus, dass für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen der Buchnachweis nicht vorliege.

Nur ausnahmsweise könne trotz unzureichender formeller Anforderungen, wie etwa dem fehlenden Buchnachweis, die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind.

Diesfalls sei es aber Voraussetzung, dass der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, nicht verhindere. Da jedoch im Beschwerdefall keine ordnungsgemäße Buchhaltung als Grundlage für den zu erbringenden Buchnachweis vorgelegt worden sei, aus der die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen ableitbar gewesen wären, sei die Steuerfreiheit zu verwehren.

In der Folge brachte die Bf. mit Eingabe vom 04.07.2016 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein.

Die Bf. wiederholte darin im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21.07.2017 legte die Bf. nachstehende Unterlagen vor:

- 1) Lieferscheine über die innergemeinschaftlichen Lieferungen (ab 2012 größtenteils mit den dazugehörigen Bestellscheinen in Faxform oder als E-Mail)
- 2) Aufstellungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen in alphabetischer Reihenfolge der Empfänger unter Angabe der deutschen UID, der Rechnungsnummer, des Rechnungsbetrages, der Gutschriften und des Nettobetrages sowie die Kopien der zugehörigen Rechnungen;

die Rechnungsposten verweisen auf die jeweiligen Lieferscheine, die den Rechnungen beigelegt sind;

3) Postbelege (diese können den einzelnen Lieferungen allerdings nicht zugeordnet werden);

ab September 2012 Transportscheine des TU, die die Namen, Adressen und Kundennummern der Empfänger, die Sendungsnummer, die Tourennummer und das Datum des Transportes beinhalten.

Am Ende dieser Transportscheine sind die Daten der Sendungen unter Anführung der Anzahl der übernommenen Sendungen zusammengefasst.

Die vorgelegten Transportbescheinigungen wiesen keine Übernahmebestätigung des Transportunternehmens (=TU) auf.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes bestätigte das TU mit Eingabe vom 14.09.2018 die Übernahme und den Weitertransport der Waren zu den Empfängern laut den vorgelegten Transportscheinen.

4) **Gelangensbestätigungen** der Empfänger;

Laut diesen Bestätigungen attestierten die deutschen Empfänger den Erhalt der Waren bzw. das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Erwerbe, gegliedert nach Kalenderjahren, Nummer der monatlichen Rechnungen und der Rechnungssumme.

Der Hauptkunde, die DeutschlandGmbH1 sowie zwei weitere Empfänger legten auch Auszüge aus ihrer Buchhaltung über die Verbuchung der entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe vor.

5) Die Deutsche Steuerbehörde bestätigte gegenüber dem Bundesfinanzgericht auf die Anfrage vom Juli 2018 mit Anfragebeantwortung vom 11.02.2019, dass die von der Bf. erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen an ihren zweitgrößten Kunden, die DeutschlandGmbH2, jedenfalls in deren gesamten innergemeinschaftlichen Erwerben Deckung finden. Da die DeutschlandGmbH2 aber auch innergemeinschaftliche Erwerbe von anderen Lieferanten erklärt hatte, sei wegen einer Datenverdichtung eine Zuordnung zu den einzelnen Lieferanten nicht mehr möglich.

Die von der deutschen Steuerbehörde überprüften vom Bundesfinanzgericht beigelegten Rechnungen der Jahre 2010 bis 2012 wurden laut den Kontenblättern der Empfängerin als innergemeinschaftliche Erwerbe verbucht.

In **seiner Stellungnahme vom 03.07.2019** zu den vorgelegten Beweisen verweist das Finanzamt neuerlich auf die Feststellungen der Prüferin. Das vorgelegte Beweismaterial sei lückenhaft, Belege teilweise nicht eindeutig zuzuordnen, auch gäbe es Abweichungen beim Lieferdatum laut Lieferscheinen der Bf. und den Transportscheinen des TU.

Der Buchnachweis sei nach wie vor nicht erfüllt.

Im Übrigen verlange der Verwaltungsgerichtshof im Falle des Verstoßes gegen die formellen Anforderungen, für die alternative Nachweisführung der materiellen Voraussetzung der Steuerfreiheit, den sicheren Nachweis und nicht bloß eine Glaubhaftmachung. Die nachträglich erstellten Gelangensbestätigungen hätten mangelnde Beweiskraft.

Allerdings räumt das Finanzamt ein (Seite 5 letzter Absatz), dass die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen über die Verbuchung der korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerbe der DeutschlandGmbH¹ und zweier weiterer Empfänger neben den Gelangensbestätigungen als gleichwertiger Nachweis zum Buchnachweis gewertet werden können.

Rechtslage

Die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen in der im Beschwerdezeitraum jeweils gültigen Fassung lauten auszugsweise:

Gemäß **Art. 6 Abs. 1 UStG 1994** sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß **Art. 7 UStG 1994** liegen innergemeinschaftliche Lieferungen vor, wenn Liefergeschäfte mit einem dort genannten Abnehmer durchgeführt und die Waren nachweislich von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat, in dem der Erwerb steuerbar ist, verbracht werden.

Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010.

Die im Beschwerdefall gültigen Bestimmungen der Verordnung lauten:

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.

Erwägungen

Im Beschwerdefall stützt sich die belangte Behörde darauf, dass die Bf. die in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010 geregelte, auf Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 fußende Nachweisführung (Buchnachweis) über die Versendung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Deutschland) nicht gelungen sei.

Die der Prüferin vorgelegten Belegsammlungen könnten nur mit großem Aufwand miteinander verknüpft werden und es sei fraglich, ob die gesammelten Belege überhaupt das innergemeinschaftliche Versenden nachweisen könnten.

Darüber hinaus, gebe es auch häufig betragsmäßige Abweichungen zwischen den ZM und den vorgelegten Rechnungen. Nach Ansicht des Finanzamtes seien diese formellen Mängel so gravierend, dass auch der Nachweis der materiellen Voraussetzungen, nämlich das tatsächliche Gelangen der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet, im Beschwerdefall nach Deutschland, verhindert werde.

Die Bf. hingegen vertritt den Standpunkt, dass das von ihr vorgelegte Beweismaterial trotz etwaiger formeller Mängel das Vorliegen von Lieferungen an ihre Empfänger nach Deutschland beweise.

Die Bf. stützt sich in ihrer Argumentation vor allem auf das Urteil des EuGH C-146/05, Albert Collee, vom 27.09.2007, dass im Bereich der Nachweisführung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abstellt, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren für ausreichend erachtet.

Entscheidend ist danach, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Die materiellen Voraussetzungen sind dann erfüllt, wenn die Lieferung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet und der Empfang beim Abnehmer tatsächlich erfolgten.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Rz 31). Diesem Urteil schloss sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung, **VwGH 24.04.2017, Ra 2016/16/0060** an.

Im Beschwerdefall ist danach zu prüfen, ob jene Lieferungen, für von der Bf. als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Deutschland behandelt wurden, auch tatsächlich stattgefunden haben.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass das Belegwesen der Bf. nicht so geordnet ist, dass die im § 1 der Verordnung geforderte leichte Nachvollziehbarkeit des Gelangens der Waren zu den Empfängern in das übrige Gemeinschaftsgebiet erfüllt ist.

Das Bundesfinanzgericht kommt allerdings entgegen der Ansicht der belangten Behörde aus nachstehenden Gründen zur Überzeugung, dass die Bf. das Vorliegen der strittigen innergemeinschaftlicher Lieferungen zu den Abnehmern nach Deutschland nachgewiesen hat:

a)

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte die Bf. Bestätigungen (=sogenannte Gelangensbestätigungen) von deren steuerpflichtigen Kunden in Deutschland über deren innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland vor. In diesen Bestätigungen sind die Erwerbe nach Rechnungsnummer und Rechnungsbetrag aufgelistet. Dass diese Bestätigungen erst im Zuge der Außenprüfung ausgestellt wurden ändert nichts an deren Beweiskraft.

Für den betragsmäßig größten Teil der innergemeinschaftlichen Lieferungen legten der Hauptkunde (rund 80% der Lieferungen), die DeutschlandGmbH1 sowie zwei weitere Kunden neben den Gelangensbestätigungen auch Auszüge aus deren Buchhaltung (Kontoblätter) über die Verbuchung der Erwerbe in ihrem Unternehmen vor.

Der zweitgrößte Abnehmer in Deutschland (rund 7,5 % der Lieferungen), die DeutschlandGmbH2 legte eine eidesstattliche Erklärung, aufgenommen vor einem öffentlichen Notar, über die Richtigkeit der in den Gelangensbestätigungen aufgelisteten innergemeinschaftlichen Erwerbe vor.

Die Erwerbssummen laut diesen *Gelangensbestätigungen* betragen:

2010	2011	2012	2013
289.584,98	408.358,87	436.743,08	497.163,58

b)

aa)

Bis Ende 2012 wurden die Waren von Fahrern (Mitarbeitern) der Bf. nach Österreich eingeführt und verzollt. Anschließend versendeten die Fahrer die eingeführten Waren von Lustenau aus im Postwege an die Kunden der Bf. in Österreich und in Deutschland. Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Postaufgabescheine den einzelnen Sendungen nicht zugeordnet werden können und deshalb keinen Nachweis über die Versendung darstellen können.

Allerdings bieten die *Lieferscheine* und die *Rechnungen* in Verbindung mit den *Gelangensbestätigungen* in diesem Zeitraum ausreichend Beweis für die Versendung zu den Empfängern nach Deutschland.

bb)

Ab Herbst 2012 beauftragte die Bf. ein Transportunternehmen (=TU) für den Transport nach Deutschland und innerhalb von Österreich.

Das TU erstellte Listen über die einzelnen Sendungen, in denen die Empfänger samt Adressen und Kundennummern, Tourennummern, Versendungsnummern, Datum und Auftraggeber angeführt sind.

Die ursprünglich der Finanzverwaltung übergebenen Listen wiesen zwar keine Empfangsbestätigung des TU auf, doch bestätigte das TU dem Bundesfinanzgericht die Übernahme der Sendungen und deren Transport an die Empfänger.

Auch wenn die Transportbescheinigungen nicht - wie die belangte Behörde entgegnet - Bezug auf die einzelnen Lieferscheine nehmen, so weisen sie die Kunden, die Adressen und die Tourennummern sowie das Lieferdatum auf.

Die belangte Behörde bemängelt auch, dass das Datum der Transportbescheinigungen sich nicht mit dem Lieferdatum laut Lieferscheinen deckt.

Dem ist zu entgegen, dass das Datum der Transportbescheinigungen meist einen Tag nach hinter dem Lieferdatum laut Lieferschein der Bf. liegt.

Diese zeitliche Verlagerung ist naturgemäß durch den Weg der Waren von der Schweiz in das Lager nach Österreich und den anschließenden Weitertransport durch das TU bedingt.

Ab dem **Jahr 2015** stellt das TU eine gesonderte Spediteursbescheinigung über die Beförderung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet nach § 17a Abs. 3 Satz 1 Nummer 1 UStDV an die Bf. aus.

Die Empfänger dieser Bescheinigung decken sich (bis auf einige zusätzliche neue Erwerber, die zuvor Kunden der A-AG waren) mit den Erwerbern in den Streitjahren. Auch wenn diese Bescheinigung keinen Beweis für die Vergangenheit bietet, stellt sie auf Grund der *Erwerberidentität* ein nicht unwesentliches Indiz für das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Lieferungen an diese Abnehmer in den Streitjahren dar.

c)

Die Bf. legte im Beschwerdeverfahren monatliche Aufstellungen aller ihrer innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Deutschland samt den dazugehörigen Rechnungen vor.

Daraus geht hervor, dass es sich bei den deutschen Abnehmern um einen fixen, konstanten Kundenkreis (rund 17 Kunden, ab 2013 geringfügig erweitert durch Übernahme der Kunden der A-AG) handelte.

Die Empfänger sind Kontaktlinseninstitute, die ihre Endkunden mit individuell von der Bf. angefertigten Kontaktlinsen (außer der DeutschlandGmbH1) beliefern.

Die den Rechnungen zu Grunde liegenden Lieferscheine weisen die Namen der Endkunden, den Linsentyp, die optometrischen Daten und den Preis aus. Einem Teil der Lieferscheine (ab 2012) sind Bestellscheine in Faxform oder als E-Mail angehaftet.

d)

Die deutsche Steuerverwaltung bestätigte laut Anfragebeantwortung vom 11.02.2019, dass die von der Bf. erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen an ihren zweitgrößten Kunden (rund 7,5% der Lieferungen), die DeutschlandGmbH2, in den gesamten innergemeinschaftlichen Erwerben dieser Empfängerin Deckung finden. Die der deutschen Steuerverwaltung zur Überprüfung vorgelegten Rechnungen der Jahre 2010 bis 2012 wurden in den Konten der Empfängerin als innergemeinschaftliche Erwerbe von der Bf. verbucht.

Die unter a) bis d) dargestellten Nachweise und Indizien belegen die von der Bf. im Streitzeitraum erklärten innergemeinschaftliche Lieferungen zweifelsfrei.

Schon das Vorliegen der Rechnungen mit Lieferscheinen und die Gelangensbestätigungen der Abnehmer beweisen die Lieferung der Waren nach Deutschland.

Der Hauptkunde (rund 80% der Lieferungen), die DeutschlandGmbH1 zwei weitere Kunden haben auch die Verbuchung dieser Erwerbe für ihr Unternehmen gegenüber dem Bundesfinanzgericht nachgewiesen.

Auch nach Ansicht der belangten Behörde kann darin ein gleichwertiger Nachweis zum Buchnachweis erblickt werden.

Die Nachweise des beauftragten TU (Transportbestätigungen sowie Rechnungen) ergänzen diese Nachweise.

Auch das Ergebnis der Anfragebeantwortung der deutschen Steuerverwaltung, dass der zweitgrößte Kunde, die DeutschlandGmbH2 die entsprechenden Erwerbe in seinem Unternehmen als Erwerb verbucht hat, untermauert das Vorliegen innergemeinschaftlicher Lieferungen.

Der Umstand, dass keine Gelegenheitskunden beliefert wurden, sondern ein fixer überschaubarer Kundenkreis Empfänger der Lieferungen war, die den Empfang bestätigten, stützt die Glaubwürdigkeit der Gelangensbestätigungen.

Dazu kommt, dass die Lieferungen für die Endkunden der deutschen Empfänger (außer für die DeutschlandGmbH1) individuell gefertigt wurden und ein Verkauf in Österreich gar nicht möglich war.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994, insbesondere das Vorliegen von Warenbewegungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet im Rahmen der betroffenen Lieferungen erfüllt.

Anders als die belangte Behörde vermeint, konnte die Bf. die materiellen Voraussetzungen der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen nachweisen.

Im Beschwerdefall liegen auch keine Hinweise auf Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche vor, sodass im Sinne der Neutralität der Mehrwertsteuer die Steuerfreiheit der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen anzuerkennen ist.

Die vom Finanzamt festgestellten formellen Mängel hindern nicht den Nachweis der Warenbewegungen nach Deutschland zu den Kunden der Bf.

Dass die Waren an die genannten Abnehmer in Deutschland versendet wurden bezweifelt im auch die belangte Behörde nicht. Sie geht aber davon aus, dass die formellen Mängel so tiefgreifend seien, dass der materielle Nachweis der Lieferung der Waren nach Deutschland vereitelt sei.

Diese Annahme wird durch die oben dargelegten Nachweise widerlegt.

Im Übrigen räumt auch die belangte Behörde ein, dass die Gelangensbestätigungen samt Verbuchung bei den Empfängern (etwas mehr als 80% der Lieferungen) einen zum Buchnachweis gleichwertigen Nachweis darstellen.

Die angefochtenen Bescheid werden spruchgemäß abgeändert.

Die Umsatzsteuer der Streitjahre ist neu zu berechnen. Soweit die Gelangensbestätigungen betragsmäßig von den erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen abweichen wird den Gelangensbestätigungen gefolgt. Wegen der zum Teil nicht begründenden Abweichungen der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer von den Umsätzen laut Erklärung für das Kalenderjahr 2012 ist die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer mit entsprechenden Adaptierungen anzusetzen.

Die von der Außenprüfung festgestellte Differenz wird um die Abweichungen wegen des Zollwertes sowie um die irrtümlich bei der A-AG nach der Fusionierung angesetzten innergemeinschaftlichen Lieferungen (rund 22.000 Euro) gekürzt.

Die festzusetzende Umsatzsteuer in den Streitzeiträumen wird wie folgt berechnet (Beträge in Euro):

2010	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstigen Leistungen	305.443,46
innergemeinschaftliche Lieferungen	-289.584,98
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen	15.858,48
zu versteuern mit 20%	3.171,96
Vorsteuern/EUSt	-53.801,81
Gutschrift	50.630,90
2011	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstigen Leistungen	416.082,34
innergemeinschaftliche Lieferungen	-408.358,87
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen	7.723,77
zu versteuern mit 20%	1.544,69
Vorsteuern/EUSt	-73.393,93
Gutschrift	71.849,24
2012	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für	719.416,65

Lieferungen und sonstigen Leistungen	-22.000 697.416,65
innergemeinschaftliche Lieferungen	-436.743,08
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen	260.673,57
zu versteuern mit 20%	52.134,71
Vorsteuern/EUSt	-144.074,91
Gutschrift	91.940,20
2013	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstigen Leistungen	1.198.686,73
innergemeinschaftliche Lieferungen	-497.163,58
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen	701.523,15
zu versteuern mit 20%	140.304,63
Vorsteuern/EUSt	-248.979,39
Gutschrift	108.674,76

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 vorliegenden Beschwerdefall war der Nachweis der Warenbewegungen zu den Empfängern der Bf. in Deutschland zu prüfen. Folglich lag die Lösung des Falles in der Feststellung eines bestimmten Sachverhaltes. Eine ungeklärte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen, weshalb die Revision nicht zulässig ist. Dass der Nachweis der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen genügt, hat der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis Ra 2016/16/0060 bereits judiziert.

