

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerden vom 30.05.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 26.03.2012 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren der Umsatzsteuer 2006 und 2008 sowie betreffend die Umsatzsteuer 2008, 2009, vom 27.11.2012 betreffend die Umsatzsteuer 2010 (vormals: Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 01 bis 12 2010) und vom 24.01.2014 betreffend die Umsatzsteuer 2011 (vormals Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 01/2011), nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.7.2020 im Beisein der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2008 werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wird gem. [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2008 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird, wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 23.1.2014, in Höhe von 12.566,34 € festgesetzt.
3. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird gem. [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2009 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 35.053,20 € festgesetzt.
4. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 wird gem. [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2010 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 7.130,62 € festgesetzt.
5. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 wird gem. [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 155.772,28 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) betrieb im Streitzeitraum einen Einzelhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln. Ihr Gewinn wurde nach [§ 5 EStG 1988](#) nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, jeweils zum 31.01. eines Kalenderjahres ermittelt.

Verfahrensgang:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2008:

Dem Betriebsprüfungsbericht vom 19.03.2012 wird zur Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 auf die in den Tz 17 bis 20 getroffenen Feststellungen verwiesen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) führten.

2. Umsatzsteuer 2006

Der Prüfer kürzte die geltend gemachten Vorsteuerbeträge insoweit als sie im Zusammenhang mit nichtabzugsfähigen Aufwendungen gem. § 12 Abs. 1 Z 2 KStG stünden (-400,94 €). Des Weiteren wären Vorsteuern aus Gutscheineinkäufen nicht anzuerkennen gewesen (-166,67 €).

2. Umsatzsteuer 2008, 2009, 2010 und 2011

Die Bf. hat in den Streitjahren innergemeinschaftliche (ig) Lieferungen (Abhollieferungen) an slowakische und ungarische Unternehmen fakturiert, gebucht und in die Umsatzsteuererklärung sowie zum Teil in die Zusammenfassende Meldung (ZM) aufgenommen. Es handelte sich ausnahmslos um Abholfälle, die Rechnungen wurden alle bar bezahlt.

WJ 2007/08	Firma	vorgelegte AR	gebucht, erklärt	gemeldet
07-11/2007	***1*** s.r.o., SK	345.513,64	345.531,64	235.743,00
09/2007	***2***, SK	39.302,70	39.302,70	39.303,00
12/2007	***1*** s.r.o., SK		66.850,27	66.850,00

01/2008	***1*** s.r.o., SK	40.225,60	40.225,60
Summe	auch in Erkl./Vlg.)		491.910,21

	Firma	vorgelegte AR	gebucht,erklärt	gemeldet
02/2008	***1*** s.r.o., SK (idG L)	22.657,70	22.657,70	22.629,00
09-12/2008	***3*** s.r.o., SK	155.831,20	154.796,56	154.797,00
12/2008	***4*** s.r.o., SK	8.171,58	8.171,58	8.172,00
01/2009	***4***. s.r.o., SK	5.665,75	5.665,76	5.666,00
01/2009	***3*** s.r.o., SK	42.878,01	43.652,52	42.878,00
Summe		235.204,24	234.944,12	234.142,00
Summe lt. Erkl.			232.944,11	

WJ 2009/10:	Firma	vorgel. AR	geb., erkl.	gemeldet
02-10/2009	***3*** s.r.o. SK	438.679,57	437.278,76	392.302,00
04+08/2009	***5*** s.r.o. SK	26.451,63	26.451,63	26.452,00
09-11/2009	***6*** s.r.o. SK	48.662,02	50.025,34	50.026,00
10-11/2009	***7*** s.r.o. SK	28.468,10	27.214,63	27.215,00
Zwischensumme		542.261,32	540.970,36	495.995,00
12/2009	***6*** s.r.o. SK	63.152,73	63.152,74	63.153,00
12/2009	***7*** s.r.o. SK	6.763,54	6.763,54	6.764,00

01/2010	***6*** s.r.o. SK	62.411,88	62.411,89	62.412,00
Summe	(ident mit UVA)		673.298,53	

(Anmerkung: Für den Zeitraum 2-11/2009 wurde bereits eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt und die ausgewiesenen steuerfreien Umsätze in Höhe von € 540.970,36 mangels Vorlage entsprechender Ausfuhrnachweise nachversteuert).

WJ 2010/11	Firma	vorgel. AR	gebucht, erklärt	gemeldet
02-03/2010	***7*** s.r.o. SK	1.837,78	1.837,78	1.838,00
02-10/2010	***6*** s.r.o. SK	371.494,48	379.539,72	379.540,00
03-12/2010	***8*** s.r.o. SK	566.985,70	558.691,19	558.691,00
11-12/2010	***9*** Kft, HU	5.499,73	5.499,73	5.499,00
12/2010	***10*** s.r.o. SK	24.170,67	24.170,67	24.171,00
01/2011	***9*** Kft, HU	11.376,40		11.376,00
01/2011	***10*** s.r.o. SK	46.111,16	121.751,08	44.825,00
01/2011	***8*** s.r.o. SK	64.153,56		65.439
Summe		1.091.629,48	1.091.490,17	
Summe lt UVA			1.092.465,07	

WJ 2011/12	Firma	vorgelegte AR	gebucht, erklärt	gemeldet
02-05/2011	***9*** Kft., HU	62.840,85)		61.051,00
02-05/2011	***10*** s.r.o., SK	151.721,43)	439.352,92	151.722,00

02-05/2011	***8*** s.r.o., SK	224.791,02)	226.581,00
06-09/2011	***9*** Kft., HU	75.211,82)	
06-09/2011	***10*** s.r.o., SK	113.672,93)	469.279,87
06-09/2011	***8*** s.r.o., SK	279.644,81)	
Summe		907.882,86)	908.632,79

Die Außenprüfung hielt diesbezüglich Nachfolgendes fest:

1) für das Unternehmen *****7*** (idF D)** habe die Bf. im Rahmen der USO-Prüfung schriftliche Bestätigungen von D vorlegen können, dass in regelmäßigen Abständen Getränke eingekauft und in die Slowakei ausgeführt worden wären. Diese Bestätigungen wären nicht firmenmäßig unterzeichnet worden. Es bestehe der Verdacht, dass diese Schreiben von der Bf. verfasst worden wären. Ein weiteres angeblich vom Unternehmen D verfasstes Schreiben würde bestätigen, dass Y bei D beschäftigt gewesen sei und Getränke „mündlich“ bestellen und abholen hätte dürfen. Diese Bestätigung sei mit großer Wahrscheinlichkeit eine Fälschung, da der Verdacht bestehe, dass die Bf diese Bestätigung selbst verfasst hätte, da eine Person mit den oben genannten Namen nicht existierte. Tatsächlich habe es sich bei dem genannten Abholer nach einer Führerscheinkopie um *****24*****, geb in Y gehandelt. Nach Ansicht des Prüfers müsste das abholende Unternehmen D in der Lage gewesen sein, einen Namen richtig auszuschreiben und außerdem den Namen ihre eigenen Mitarbeiter kennen.

2) für das Unternehmen *****10*** (idF D)** habe die Bf. einen Schriftsatz vorgelegt, nach welchem dieses Waren bei der Bf. abholen und in die slowakische Republik "vertreiben" würde. Die unterzeichnende Person sei nicht feststellbar gewesen. Es existierten keine anderen Geschäftspapiere oder sonstige Unterlagen dieses Unternehmens, sodass letztlich nicht geprüft werden konnte, ob diese Bestätigung ohne Firmenstempel tatsächlich von der genannten Person stamme.

3) für das Unternehmen *****8*** (idF H)** wären drei Abholer tätig geworden, wofür jeweils eine Bestätigung, datiert mit 20.02.2010 vorgelegt wurde. Es sei jedoch nicht feststellbar gewesen, wer die Bestätigungen für zwei dieser Personen unterzeichnet habe, für die dritte Person fehlte überhaupt eine handschriftliche Zeichnung.

4) für das Unternehmen *****5*** (idF I)** sei der Einkauf diverser Getränke bei der Bf. und deren Ausfuhr in die Slowakei lediglich durch einen schriftlichen Entwurf, der sich am PC der Bf. befunden habe, bestätigt worden. Dieser habe weder ein Datum noch einen Firmenstempel enthalten, noch wurde er handschriftlich unterzeichnet.

5) für das Unternehmen ***6*** (idF G) sei die gleiche allgemein gehaltene Bestätigung wie für D vorgelegt worden, es sei lediglich der Name des Unternehmens ausgetauscht worden. Der schriftliche Entwurf habe weder eine firmenmäßige Unterzeichnung noch ein Datum enthalten.

Der Prüfer hielt fest, dass von vielen Abholern Unterschriftsproben und Kopien ihrer Führerscheine erstellt und im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt worden wären.

Feststellungen der Außenprüfung zu den ausgewiesenen Abnehmern:

1) *1*** s.r.o. (idF L)**

Nach den Feststellungen der Außenprüfung habe die Bf. keine Aufzeichnungen über Personen vorlegen können, die für das slowakische Unternehmen L die Waren abgeholt hätten. Zum Nachweis dafür, dass D und M berechtigt wären, für das Unternehmen L Waren abzuholen, habe ein Vergleich der Unterschriften in ihren Personalausweisen mit Unterschriften auf Lieferscheinen und Warenausfolgescheinen Gegenteiliges ergeben.

Außerdem könne die Außenprüfung nur vermuten, dass die auf den Warenausfolgescheinen vermerkten polnischen polizeilichen Kfz-Kennzeichen ***13*** und ***14*** den beiden Personen auch tatsächlich zuzuordnen gewesen wären. Es wären außerdem nicht alle erklärten ig Lieferungen in die Zusammenfassende Meldung aufgenommen worden.

Der Prüfer hielt zudem Doppelfakturierungen in Höhe von 129.309,60 € fest, der zufolge die zwischen dem 1.10.2007 und dem 14.11.2007 an das Unternehmen L ausgestellten Rechnungen auch an das slowakische Unternehmen V gelegt worden wären. Überdies gab es Hinweise, dass mit einem der oben genannten Kfz vermutlich die Waren abgeholt worden wären. Nach dem 14.11.2007 habe die Bf. lediglich an L fakturiert, der Prüfer folgte daraus, dass Fakturen auf L umgeschrieben worden wären. Lieferungen an die V habe die Bf. überhaupt nicht in die ZM aufgenommen.

Über Befragen der slowakischen Steuerbehörde gab diese bekannt, dass L keine Geschäftsbeziehung zur Bf. gehabt hätte (Reg. Nr. *** v. 27.09.2011)

2. *3*** s.r.o. (idF S)**

Bei den 2009 verbuchten ig Lieferungen an das slowakische Unternehmen S wurden auf den Warenausgangsbelegen polizeiliche Kfz-Kennzeichen vermerkt (***15***, ***16***, ***17***, ***18***).

Als Abholer waren angemerkt: ***8***, ***12***, ***32*** (auch bei ***2*** als Abholer tätig), D (auch bei ***1*** als Abholer tätig), ***29*** (auch bei ***6*** als Abholer tätig), ***30*** (auch bei ***6*** und ***10*** als Abholer tätig) und ***31***.

Es gebe keine Bevollmächtigungen der genannten Personen durch das Unternehmen S, die Abholer hätten zum Teil nachweislich in Wien gewohnt. ***8*** ***12*** und J seien auch geschäftsführende Gesellschafter eigener Getränkehandelsunternehmen in Wien gewesen.

Laut einer Anfragebeantwortung der slowakischen Steuerbehörde führte der Geschäftsführer der S keine geschäftlichen Tätigkeiten für das Unternehmen aus und habe daher keine Umsatzsteuererklärungen für den besagten Zeitraum eingereicht.

3. *4*** ***11*** s.r.o. (idF BA)**

Die Bf. habe auch nach den vorliegenden Ausgangsrechnungen 2009 das slowakische Unternehmen BA beliefert. Der Prüfer stellte dazu fest, dass es auch in diesem Fall keine Auftragsbestätigungen für die Abholer gegeben habe, sodass wegen fehlender Hinweise, wer die Waren im Auftrag vom Unternehmen B abholen durfte, nicht von einer Lieferung an dieses ausgegangen werden konnte. Vermerke und handschriftliches Unterzeichnen auf Warenausfolgescheinen würden nach Ansicht des Prüfers zwar darauf hinweisen, dass A, Gesellschafter des Unternehmens BA mit einem Kfz mit dem polizeilichen Kennzeichen ***19*** die Waren abholte. Geschäftsführerin dieser Gesellschaft war seine Mutter.

A gab niederschriftlich bekannt, dass er die Waren im Auftrag eines Bekannten, der auf dem Wiener Großgrünmarkt ein Geschäft betrieben habe, bei der Bf. abholte. Er sei lediglich anlässlich der Gründung des Unternehmens BA gemeinsam mit seiner Mutter in Bratislava gewesen, er könne nicht sagen, ob das Unternehmen noch existiert oder gelöscht wurde. Er habe weder das Auto noch das Büro angemietet.

Die slowakische Steuerbehörde erteilte die Auskunft, dass das Unternehmen BA nicht am angegebenen Unternehmenssitz existierte und keine Steuererklärungen abgegeben hätte.

4. *5*** s.r.o. (idF I)**

Die Bf. erklärte für 2010 ig Lieferungen an das Unternehmen I, es konnten allerdings keine Auftragsbestätigungen für die Abholer vorgelegt werden. Auf den Fakturenzweitschriften waren Fahrzeuge mit dem polizeilichen Kennzeichen ***20***, ***21*** und ***22*** vermerkt. Als Abholer waren festzuhalten: B, M und ***25***;

Die Gesellschafter und Geschäftsführer des Unternehmens waren ***24*** aus Hainburg und K. Die Abholer wären in Wien wohnhaft, das polnische Kfz wäre ***24*** zuzuordnen gewesen.

5. **. s.r.o. (idF G)**

Über die Lieferungen an das slowakische Unternehmen G hat die Bf. auf den Fakturenzweitschriften den Namen des Abholers J und S und die polizeilichen Kennzeichen von fünf Kfz angemerkt. Die Abholer hätten nachweislich in Wien gewohnt. Auch in diesem Fall

gaben die slowakischen Steuerbehörden bekannt, dass G für den genannten Zeitraum keine Erklärungen eingereicht hätte und die Gesellschafter nicht anzutreffen gewesen wären.

6. *7***&Drinks s.r.o. (idF D)**

Bezüglich der Lieferungen an das slowakische Unternehmen D hatte die Bf. ***25*** (Kfz-Kennzeichen ***23***), B (Kfz Kennzeichen ***23***), Y (Kfz Kennzeichen W-***), und ***24*** (Kfz Kennzeichen ***23*** und S-***), vermerkt. Die angeführten Abholer wären in Wien bzw. Umgebung wohnhaft, ***24*** war Geschäftsführer der D und ***25***, wohnhaft in Wien 14., war Gesellschafter des slowakischen Unternehmens.

Die Bestätigung, dass Y bei D beschäftigt sei, wäre auf einem PC der Bf. geschrieben worden, bzw. wäre der Entwurf am PC gespeichert gewesen. Dazu stellte die Außenprüfung auch fest, dass diese Bestätigung nicht unterzeichnet und der angegebene Name falsch gewesen wäre, da er nach einer Führerscheinsablichtung den Geburtsort von ***24*** bezeichnet hätte.

Daraus gehe aus Sicht des Prüfers hervor, dass die Anmerkungen auf den Fakturenzweitschriften nicht vom Abholer stammten, sondern vielmehr von der Bf. im Nachhinein angebracht worden wären.

Die slowakischen Steuerbehörden teilten mit, dass D keine Waren von der Bf. bezogen hätte.

7. *8*** (idF H)**

Das slowakische Unternehmen H, das ebenso 2011 als Abnehmer in den Unterlagen der Bf. aufscheint, soll laut Auskunft der slowakischen Steuerbehörden nicht Kunde der Bf., sondern als Vermittler tätig gewesen sein. Außerdem wären die Waren nicht in die Slowakei, sondern an den Kunden eines ungarischen Unternehmens *** Kft. geliefert worden. Allerdings gebe es keinen Nachweis, wo die Waren tatsächlich gelandet wären.

8 ***12*** ist Gesellschafter von H und wäre ebenso als Abholer für S angemerkt worden. Er sei in Wien wohnhaft gewesen. Bestätigungen existierten, wonach drei Personen mit einem Kfz mit dem Kennzeichen TT-*** die Waren abgeholt und direkt in die Slowakei gebracht hätten.

Das Unternehmen H bestätigte schriftlich: "Wir verbürgen uns, dass sämtliche in unserem Namen getätigten Einkäufe direkt zu uns in die Slowakei durch unser eigenes Kfz geliefert werden".

Der Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens DA hätte die Waren von der Bf. mit dem Kfz mit dem Kennzeichen BA-***, sodann mit dem Kennzeichen BA-*** abgeholt.

Eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2-11/2009 hat ergeben, dass in einem Abholfall die Ware am Zielort in Wien entladen worden wäre. Außerdem bestätigte auch in

diesem Fall die ungarische Steuerbehörde im Rahmen eines Informationsaustausches, dass das Unternehmen DA seit der Gründung im März 2010 keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt hätte. Es habe weder einen Wareneinkauf noch einen Warenverkauf gegeben.

8. ***10*** (idF D)

Bezüglich der Lieferungen an das slowakische Unternehmen D wurde über die abholenden Personen vermerkt: J sei bereits bei G tätig geworden, Z und O seien als solche von der Bf. auf den Fakturenzeitschriften vermerkt worden.

Aus all diesen Feststellungen zog die Außenprüfung für die Streitjahre die rechtliche Schlussfolgerung, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Lieferungen die Steuerfreiheit von ig Lieferungen verneint werden müsse, da weder die Voraussetzungen des [Art 7 Abs. 1 UStG 1994](#) noch jene des [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) erfüllt worden wären.

Die **Außenprüfung** führte dazu aus:

"Neben der Identitätsfeststellung des Abholenden ist der Nachweis zu erbringen, dass ein für den Abnehmer Handelnder dessen Beauftragter ist (z.B. durch eine spezielle Vollmacht oder einen Vermerk auf der Bestellung). Eine Kopie des Reisepasses der abholenden Person ist hierfür als Nachweis nicht ausreichend.

Der liefernde Unternehmer muss sich darüber hinaus durch die Vorlage anderer Unterlagen vergewissern, dass der Beauftragte- (die jeweilige Kontaktperson) befugt ist, die Waren abzuholen. Die besondere Bedeutung liegt darin, feststellen zu können, wer tatsächlich der Abnehmer (umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger) der Lieferung war und welche Funktion die jeweiligen anderen handelnden Personen ausübten.

Die im Zuge der Betriebsprüfung eingeholten Auskünfte bei slowakischen und ungarischen Finanzbehörden waren negativ, entweder konnten die maßgeblichen Personen am Firmensitz nicht angetroffen werden oder es wurde dort keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt. Wurde aber keine nachweisbare Geschäftstätigkeit am Bestimmungsort entfaltet, dann konnten die (behaupteten) Abnehmer gar nicht Empfänger von Warenlieferungen sein.

Weiters wurden (zusätzlich zu den bereits im Zuge der USO-Prüfung getätigten vier Artikel 5 Anfragen) weitere fünf solcher Anfragen an ausländische Steuerbehörden gerichtet, die allesamt keine Geschäftsbeziehung zur Bf. bestätigen konnten.

Schlussfolgerung durch die Außenprüfung:

Auf Grund der Tatsache, dass die ausländischen Behörden jeglichen Geschäftskontakt zwischen den (behaupteten) Abnehmern und der geprüften Gesellschaft verneinten, besteht der begründete Verdacht, dass die Waren Österreich nicht verlassen haben, sondern gleich zu Betrieben der Getränke-Branche geliefert worden wären.

Auffallend (und ein weiteres Indiz) sei die Tatsache, dass die Geschäfte oft beinahe täglich erfolgten. Ein wirtschaftlich denkender Unternehmer würde sich wohl kaum mehrmals in der Woche jeweils eine kleine „Ladung“ abholen lassen.

Zusammenfassend hat die Außenprüfung festgehalten, dass die oben angeführten gesetzlich erforderlichen Nachweise insbesondere Name und Anschrift des Abholenden, Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten über die beabsichtigte Warenbeförderung, (Bevollmächtigung des Abholenden) nicht bzw. nur mangelhaft vorlagen, sodass für den Streitzeitraum die Steuerfreiheit der ig Lieferungen nicht anerkannt werden konnte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und zählte in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden die in Streit stehenden Lieferungen den 20%igen Erlösen hinzu. Im Detail geht es um Umsatzhinzurechnungen in Höhe von 409.925,18 € für 2008, von 194.120,09 € für 2009, von 561.059,60 € für 2010 und 910.387,55 € für 2011.

Die steuerliche Vertretung erhob die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren der Umsatzsteuer 2006 und 2008, gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2008 und 2009 sowie betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1/2010, für 2-12/2010 und für 1/2011.

Die steuerliche Vertretung der Bf. führte in ihren **Beschwerden** nach erteiltem Mängelbehebungsauftrag im Wesentlichen wie folgt aus:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2008:

Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2008.

Als Begründung wurde angegeben, dass der im Anschluss an die Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 28.03.2012 vom ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 06.08.2007 um 567,61 € an nicht anerkannter Vorsteuer abweicht. Unter Berücksichtigung des den Umsatzsteuerbescheiden zugrundeliegenden Umsatzvolumens von rund 4,600.000,00 € bzw. der geltend gemachten Vorsteuern von 841.541,46 € sind die Auswirkungen als bloß geringfügig zu beurteilen. Das Gebot der Zweckmäßigkeit im Sinne des [§ 20 BAO](#) gebiete ebenso wie das Gebot der Sparsamkeit eine Unterlassung der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen. In diesem Zusammenhang wird beispielsweise auf Ritz, [BAO](#)-Kommentar, 4. Auflage § 303 Rz 40 ff sowie die dort zitierte VwGH-Judikatur verwiesen.

Ergänzend wurde zur Begründung der Geringfügigkeit der Auswirkungen auf die ständige VwGH-Judikatur verwiesen, in der Mehrergebnisse an Umsatzsteuer in Höhe von 611,00 ATS, 600,00 ATS und 628,00 ATS bei Umsätzen zwischen 4,5 Mio S und 6,0 Mio S als geringfügig angesehen würden.

Das Mehrergebnis an Umsatzsteuer 2006 laut Außenprüfung entspreche in Relation zum Umsatz des Jahres 2006 in Höhe von 4,588.275,94 € einem Satz von 0,012%, was als geringfügig im Sinne vorstehender Judikatur zu beurteilen wäre.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2008 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. vor, dass die Feststellung betreffend Ausfuhrlieferung vom 11.01.2007 dem falschen Veranlagungszeitraum zugeordnet wäre und eine Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2008 isoliert gesehen nicht begründet hätte.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Steuerfreiheit aus ig Lieferungen wäre anlässlich einer Umsatzsteuernachschau (vgl. Bericht vom 27.01.2011) mit Eingabe vom 20.01.2010 die Vorgangsweise der Bf., und dass es sich bei den ig Lieferungen um Abhollieferungen gehandelt habe, dargelegt worden, sodass diese Tatsachen der Finanzbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 07.09.2010 bekannt gewesen wären.

Die darüber hinaus gemachten Feststellungen im Zusammenhang mit nicht abziehbaren Vorsteuern betreffen einen Gesamtbetrag von 833,33 €, welcher im Zusammenhang mit den steuerbaren Umsätzen unserer Mandantin jedenfalls - wie zur Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2006 bereits ausgeführt, als geringfügig zu bezeichnen sei. Das Mehrergebnis an Umsatzsteuer 2008 aus nicht anerkannten Vorsteuern liege bei 833,33 €, was in Relation zum Umsatz des Jahres 2008 in Höhe von 5,771.222,32 € einem Satz von 0,014 % entspreche. Diese Auswirkung sei nach der oben dargestellten VwGH-Judikatur als geringfügig zu bezeichnen.

2) Umsatzsteuer 2008, 2009, 1/2010, 2-12/2010 und 1/2011

Soweit die Voraussetzungen für ig Lieferungen nicht vorliegen beruft sich die Bf. auf Art 7 Abs. 4 der BMR. Die Vertrauensschutzregelung in Art. 7 Abs. 4 BMR soll den in das übrige Gemeinschaftsgebiet exportierenden Unternehmer insbesondere davor schützen, dass er die umsatzsteuerlichen Konsequenzen (Steuerpflicht) zu tragen habe, die sich aus unrichtigen Angaben des Abnehmers ergeben. Nach Wegfall der Kontrolle der Voraussetzungen durch staatliche Behörden (Zollgrenzen) innerhalb des Gemeinschaftsgebietes wäre die Kontrolle der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei grenzüberschreitenden Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebietes im Wesentlichen dem Unternehmer angelastet. Ohne entsprechende Vertrauensschutzregelung, wie sie Art. 7 Abs. 4 BMR vorsieht, wäre der grenzüberschreitende Warenhandel innerhalb des Gemeinschaftsgebietes für die liefernden Unternehmer mit Risiken verbunden, die im Zweifel dem Abschluss von entsprechenden Liefergeschäften entgegenstehen würden.

Entscheidend für die Möglichkeit, sich bei fehlenden Voraussetzungen gemäß Art. 7 Abs. 1 BMR auf die Vertrauensschutzregelung in Art. 7 Abs. 4 BMR berufen zu können, ist insbesondere die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Konnte trotz Beachtung dieses Sorgfaltsmaßstabes die Unrichtigkeit von Angaben des Abnehmers nicht

erkannt werden, stehe dem liefernden Unternehmer dennoch die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu. Ergänzend sieht Art. 7 Abs. 4 BMR vor, dass der liefernde Unternehmer in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten hat. Für den maßgeblichen Sorgfaltsmaßstab ist festzuhalten, dass hier grundsätzlich ein objektiver Maßstab gemeint sei, wobei dieser Sorgfaltsmaßstab jedoch nach Geschäftszweigen differieren kann (vgl. Hämmerle/ Wünsch Handelsrecht, 50). Diese Auffassung wird unter Hinweis auf die UStR 4016 auch von der Finanzverwaltung vertreten.

Der Sorgfaltspflicht wird im Regelfall dadurch Genüge getan, dass der Unternehmer sich die UID Nummer des Abnehmers nachweisen lässt (vgl. UStR Rz 4017; Ruppe, UStG Kommentar 3. Auflage, Art. 7 R2 26). Es werde betont, dass es keiner weiteren Kontrollschritte bedarf, wenn der Unternehmer nach den bei der Lieferung gegebenen Umständen auch bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabes davon ausgehen konnte, dass der Abnehmer Unternehmereigenschaft besitzt und die Lieferung für sein Unternehmen bestimmt ist. Diese Voraussetzungen wären im gegenständlichen Fall der Lieferungen seitens der Bf. an diverse ausländische Unternehmen jedenfalls gegeben gewesen.

Bei erster Kontaktaufnahme mit den Abnehmern wurden unserer Mandantin regelmäßig entsprechende Dokumente (Originalfirmenbuchauszug) vorgelegt. Weiters hat unsere Mandantin das Bestätigungsverfahren hinsichtlich der Umsatzsteueridentifikationsnummern mit Stufe 2 in Anspruch genommen und es wurde ihr Gültigkeit der genannten UID Nummern in Abstimmung mit den Firmenwortlauten bzw. Adressen beseitigt.

Unsere Mandantin hat auch für jede einzelne der maßgeblichen Abhollieferungen Bestätigungen der abholenden Personen, wonach die Waren zur Verbringung in das übrige Gemeinschaftsgebiet abgeholt wurden. Auch der Umfang der Geschäfte ließen für die Bf. keinen Zweifel zu, dass es sich hier um Lieferungen an Unternehmer bzw. für eine unternehmerische Verwendung handelt.

Ergänzend hat die Bf. die in Abholfällen vorgesehene Erfassung der Identität der abholenden Personen lückenlos erfüllt, sodass zusammenfassend jedenfalls, das heißt auch für den Fall, dass die der Bf. gegenüber gemachten Angaben sich als unrichtig erweisen, der notwendige Sorgfaltsmaßstab angewandt worden wäre, um sich auf die Vertrauensschutzregelung in Art. 7 Abs. 4 BMR berufen zu können. Gerade die Erfassung der Identität der abholenden Person soll es der Finanzbehörde ermöglichen, den Steuerschuldner zu identifizieren.

Im gegenständlichen Fall lägen der Finanzbehörde sämtliche abholenden Personen vor bzw. werde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung auch darauf hingewiesen, dass es entsprechende Erhebungen gab.

So erfasste die Bf. über die gesetzlichen Voraussetzungen hinaus auch die Kennzeichen der Fahrzeuge, mit welchen die Waren abgeholt worden wären. Dass die Abholung der Waren

teilweise durch Kfz mit österreichischen Kennzeichen erfolgt ist, könne keine fehlende Sorgfalt der Bf. bedeuten. Zum einen ist es ein üblicher Umstand, dass Unternehmen, die auch in anderen Ländern auftreten, dort über Fahrzeuge mit entsprechenden Landeskennzeichen verfügen. Hingewiesen wurde, auf die Problematik im Zusammenhang mit Fahrzeugen österreichischer Unternehmen, welche deutsche Kennzeichen verwenden. Zum anderen wäre die Bf. nicht verpflichtet gewesen, die Kfz Kennzeichen festzuhalten.

Gerade weil die Bf. davon ausgehen durfte, dass sämtliche Voraussetzungen für steuerfreie Lieferungen vorliegen und sie besonderen Sorgfaltsmaßstab zur Anwendung bringen wollte, hätte sie auch die Kfz Kennzeichen erfasst. Sollte sich tatsächlich herausstellen, dass die Gesellschaften, unter deren Firmenwortlaut bzw. mit deren Papieren bei der Bf. Waren eingekauft hätten und nicht die tatsächlichen Abnehmer waren, wäre es über die seitens der Bf. erfassten Daten jedenfalls möglich, die tatsächlichen Abnehmer zu ermitteln und die sich aus Art. 19 Abs.1 Z 2 BMR ergebende Steuerschuld zu betreiben.

Sollten tatsächlich die Abnehmer der Waren nicht mit den Gesellschaften übereinstimmen, kann sich die Bf. dennoch auf die Vertrauensschutzregelung in Art. 7 Abs. 4 BMR berufen, da für diesen Fall seitens der tatsächlichen Abnehmer unrichtige Angaben gemacht wurden, die trotz Einhaltung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes seitens der Bf. nicht erkennbar wären. Der Hinweis im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, wonach die abholenden Personen zum Teil für zwei Gesellschaften Waren abholten, sei nicht geeignet, die zur Anwendung gebrachte Sorgfalt in Zweifel zu ziehen.

Es kann als übliche Praxis bezeichnet werden, dass Personen für mehrere Gesellschaften tätig werden. Der Hintergrund könne beispielsweise darin liegen, dass es sich um verbundene Gesellschaften (Konzern) handelt, oder dass Unternehmen kooperieren, um durch die gemeinsame Nutzung von auch personellen Kapazitäten zu nutzen.

Interessant ist auch die Tatsache, dass die Bf. in Hinblick auf die von der Finanzbehörde im Zuge der Außenprüfung vertretene Auffassung versucht hat, den notwendigen Sorgfaltsmaßstab zu konkretisieren (Eingabe vom 20.1.2010). Danach wurden im Rahmen des Erstkontakts Firmenbuchauszüge vorgelegt und hätte die Bf. UID Abfragen der zweiten Stufe vorgenommen, die alle positiv beantwortet worden wären. Schriftliche Bestätigungen der Geschäftsführung der ausländischen Abnehmer über die Berechtigung der jeweiligen abholenden Personen, die Waren in das jeweilige Ausland zu bringen, lägen vor. Die Bf. hätte auch die Identität der abholenden Personen festgehalten. Außerdem sei das UID-Bestätigungsverfahren (1. Stufe) monatlich zur Überprüfung der Gültigkeit der UID in Anspruch genommen worden.

Diese Vorgangsweise zeugt nicht nur von der Tatsache, dass die Bf. laufend versucht, die an den liefernden Unternehmer gestellten Sorgfaltspflichten entsprechend der Entwicklung in Lehre und Rechtsprechung bzw. der Verwaltungsauffassung zu erfüllen, sondern es ist bemerkenswert, dass diese Eingabe im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges zu

Umsatzsteuerfragen 2010 (Erlass des BMF, GZ BMF-O10219/0247 — VIM/2010 v. 7.10.2010) behandelt wurde.

Darin wurde seitens des BMF wiederum betont, dass der Nachweis über die Beauftragung der abholenden Person insbesondere für Lieferungen hochpreisiger, nicht vertretbarer Wirtschaftsgüter (zB Kfz) erforderlich ist. Da Getränke vertretbare Wirtschaftsgüter darstellen und auch nicht als hochpreisig zu bezeichnen sind, ist der bei Getränkelieferungen anzusetzende Sorgfaltsmaßstab hinsichtlich Nachweis über die Beauftragung entsprechend geringer anzusetzen und wurde in diesem Ausmaß von der Bf. jedenfalls erfüllt.

Völlig ungeeignet als Begründung für die laut Finanzbehörde fehlende Sorgfalt sei der Hinweis auf die Auskunft der ausländischen Behörden, wonach diese die Umsätze nicht bestätigen konnte. Zum einen lagen der Bf. Bestätigungen (2. Stufe) über die Gültigkeit der UID Nummern vor. Damit durfte die Bf. darauf vertrauen, dass sie mit Unternehmern in Geschäftsverkehr trat, die im Bestimmungsland erwerbsteuerpflichtig waren. Zum anderen ist zu betonen, dass eine Vertrauensschutzregelung, wie sie in Art 7 Abs. 4 BMR vorgesehen ist, gerade dazu geschaffen wurde, um einen Unternehmer, der die notwendigen Voraussetzungen erfüllt, von den steuerlichen Nachteilen zu schützen, die Malversationen des Abnehmers für ihn bedeuten könnten.

Im Bericht über die Außenprüfung wird darauf hingewiesen, dass die Vertrauensschutzregelung gemäß Art. 7. Abs. 4 UStG zwischen "Abnehmer" und „Abholendem“ differenziert. Es wird weiters angeführt, dass unklar ist, wer eigentlich „Abnehmer“ und wer „Abholender" ist. Dazu ist festzuhalten, dass die Person des „Abholers" unzweifelhaft ist, da die Bf. die Verpflichtung in Art. 7 Abs. 4 letzter Satz Binnenmarktregelung- (Festhalten der Identität des Abholenden) lückenlos erfüllte und für jede einzelne Abhollieferung die entsprechende Person des Abholenden nachgewiesen hätte. Hinsichtlich der Person des „Abnehmers" durfte die Bf. aufgrund der vorgelegten Dokumente und Unterlagen davon ausgehen, dass die jeweiligen ausländischen Gesellschaften Abnehmer waren.

Für die Bf. bestünde daher kein Zweifel an der Eigenschaft dieser Gesellschaften als Abnehmer der abgeholten Getränke. Soweit sich herausstellt, dass andere Personen als Empfänger dieser Lieferungen und somit als Abnehmer zu behandeln wären, hindert dies nichts daran, dass sich die Bf. auf die Vertrauensschutzregelung in Art. 7 Abs. 4 Binnenmarktregelung berufen könne. Sollte es nämlich tatsächlich so sein, dass die jeweiligen Gesellschaften nicht Leistungsempfänger wären, wäre es auf unrichtige Angaben der tatsächlichen Abnehmer zurückzuführen, dass die Voraussetzungen für steuerfreie ig. Lieferungen gemäß Art. 7 Abs. 1 Binnenmarktregelung nicht vorlagen. Dies konnte die Bf. jedoch trotz Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen, weshalb sie sich auf die Vertrauensschutzregelung berufen könne.

Das Finanzamt erließ am 23.01.2014 und am 24.01.2014 **Beschwerdevorentscheidungen** und führte im Begründungsteil der Entscheidung Nachfolgendes aus:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2006 und 2008

In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 wird Geringfügigkeit der Abgabennachforderung eingewandt. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat (siehe z.B. VwGH v. 26.02.2013, 2009/15/0016), dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht pro Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind. Im gegenständlichen Fall ergab die Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 und Umsatzsteuernachschau bis 09/2011 eine Nachforderung von mehr als 2,350.000.00 €, sodass Geringfügigkeit nicht vorliege.

In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2008 wird eingewendet, dass sich die Wiederaufnahme auf einen Umsatzsteuerzeitraum, nämlich Jänner 2007, stütze, der nicht vom Jahresbescheid umfasst sei.

Einzuwenden ist, dass sich die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die in Tz. 17 bis Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 19.03.2012 ausgeführten Feststellungen der Betriebsprüfung stützt. Unter Tz. 18.1. sind die das Wirtschaftsjahr 2008 betreffenden Feststellungen dargestellt. Es handelt sich dabei um ig Lieferungen im Zeitraum Juli 2007 bis Jänner 2008 und somit den Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 betreffend.

Die Eingabe vom 20.01.2010 bezieht sich auf die im Rahmen der Umsatzsteuernachschau ab 2/2009 ausgeführten Abhollieferungen. Es findet sich darin keine Sachverhaltsdarstellung zu den ig Lieferungen des Zeitraumes 2/2007 bis 1/2008. Dem Finanzamt wären daher im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2008 die fehlenden Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerfreiheit der ig Lieferungen nicht bekannt gewesen, sodass die Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme nach Durchführung der Betriebsprüfung vorlagen.

2. Umsatzsteuer 2008

Der Beschwerde war insoweit stattzugeben, als die Ausführungen in der Tz 17 des BP Berichtes (fehlender Ausfuhrnachweis für € 27,702.00) - den Veranlagungszeitraum 2007 betreffen.

In der Beschwerde wird hinsichtlich der ig Lieferungen der Vertrauensschutz gem Art. 7 Abs. 4 UStG geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung hat in Tz 18.1 festgestellt, dass die Steuerfreiheit für Lieferungen an L und B i.H.v. 491.910,21 € geltend gemacht wurde. Es handelt sich bei diesen Lieferungen durchwegs um Abholfälle. Auf den Rechnungsdurchschriften oder Warenübernahmebescheinigungen der L befanden sich Stempelaufdrucke „Übernahme für den Transport in die Slowakei bestimmt“ und zusätzlich jeweils ein Handzeichen. Aufgrund dieser Handzeichen sei nicht erkennbar, wer der Abholer der Ware war. Auf den Rechnungsdurchschriften der B befanden sich keine Übernahmeerklärungen.

Es konnten laut Feststellungen der Betriebsprüfung keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen ein Zusammenhang zwischen den laut vorgelegten Aufzeichnungen Abholern der Waren und den Abnehmern hergestellt werden könnte.

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte in einer Anfragebeantwortung, dass die Firma L keine ig Erwerbe aus Lieferungen der Bf. versteuert hätte.

Gemäß Art. 7 UStG sind ig Lieferungen u.a. dann steuerfrei, wenn die ig Warenbewegung nachgewiesen ist. Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des BMF, BGBl.Nr. 401/1996. Danach ist - neben anderen - Voraussetzungen die schriftliche Erklärung des Abnehmers, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, erforderlich.

Derartige Erklärungen fehlten bei den genannten Lieferungen. Es konnten die Handzeichen nicht bestimmten Abholern zugeordnet werden. Die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen (Kopien von Reisepässen) wären nicht geeignet, den fehlenden Buchnachweis zu ersetzen.

Die Vertrauensschutzregel setzt voraus, dass die Behandlung einer Lieferung als steuerfrei auf unrichtige Angaben des Abnehmers zurückzuführen sei. Wenn der Nachweis, an wen überhaupt geliefert worden ist, wegen fehlender oder mangelhafter Unterlagen des Lieferanten nicht erbracht werden konnte und somit unklar ist, wer überhaupt Abnehmer war, könne die Vertrauensschutzregelung nicht in Anspruch genommen werden. Der beantragten Einsichtnahme in die Anfragebeantwortungen der ausländischen Finanzbehörden und weiteren im einzelnen genannten Beweismittel wurde durch Übersendung von Kopien am 2.10.2013 entsprochen.

3) Umsatzsteuer 2009

Es konnten laut Feststellungen der Betriebsprüfung keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen ein Zusammenhang zwischen den laut vorgelegten Aufzeichnungen bezeichneten Abholern der Waren und den Abnehmern hergestellt hätte werden können. Details zu den Abholvorgängen fänden sich in Tz. 18.3 des Berichtes vom 19.03.2012.

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte in einer Anfragebeantwortung, dass L keine innergemeinschaftlichen Erwerbe aus Lieferungen der Bf. versteuert hätte.

Für S sei eine allgemein gehaltene Bestätigung vorgelegt worden, wonach in regelmäßigen Abständen Getränke eingekauft und in die Slowakei ausgeführt worden seien. Diese Bestätigung sei nicht firmenmäßig gezeichnet worden, und enthielte kein Datum.

Die slowakische Steuerbehörde teilte in der Anfragebeantwortung vom 18.09.2009 mit, dass der ausgewiesene Geschäftsführer der S keine geschäftlichen Aktivitäten tätigte.

Hinsichtlich der B hat die slowakische Steuerbehörde am 12.12.2011 mitgeteilt, dass sich B nicht am angegebenen Firmensitz befunden hätte, niemals Erklärungen einreichte und die übermittelte Korrespondenz stets retourniert worden sei.

4. Umsatzsteuer 2010

Auf den Rechnungsdurchschriften oder Warenübernahmebescheinigungen befänden sich Stempelaufdrucke "Übernahme für den Transport in die Slowakei bestimmt" und zusätzlich jeweils ein Handzeichen. Aufgrund dieser Handzeichen sei es nicht erkennbar gewesen, wer der Abholer der Ware war (vgl. Prüfungsbericht v. 19.3.2012, Pkt. 18.1.)

Es konnten laut Feststellungen der Betriebsprüfung keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen ein Zusammenhang zwischen den Abholern der Waren laut vorgelegten Aufzeichnungen und den Abnehmern hergestellt hätte werden können.

Für S sei allgemein schriftlich bestätigt worden, dass in regelmäßigen Abständen Getränke eingekauft und diese in die Slowakei ausgeführt worden seien. Diese Bestätigung sei nicht firmenmäßig gezeichnet worden und enthielte kein Datum.

Die slowakische Steuerbehörde teilte in der Anfragebeantwortung vom 18.09.2009 mit, dass der ausgewiesene Geschäftsführer der S keine geschäftlichen Aktivitäten tätigte. Die für I vorgelegte Bestätigung über den Einkauf diverser Getränke und deren Ausfuhr in die Slowakei sei lediglich ein Entwurf ohne Datumsangabe, ohne Firmenstempel und ohne handschriftliche Unterzeichnung gewesen. Der Entwurf habe sich überdies am PC der Bf. befunden.

Für G wäre nur eine allgemein gehaltene Bestätigung ohne Datumsangabe vorgelegt worden. Auf einem weiteren Din A4 Blatt (ohne Datumsangabe) war handschriftlich vermerkt, dass „S für uns bei ihre Firma Ware kaufen darf“. Beide Belege sind mit dem Stempel "G" versehen, die Unterschriften wären weder leserlich noch ident gewesen.

Die slowakische Steuerbehörde hat in einer Anfragenbeantwortung am 03.11.2011 mitgeteilt, dass G für den fraglichen Zeitraum keine Erklärungen einreichte und die Gesellschafter nicht anzutreffen gewesen wären.

Für D sei eine allgemein gehaltene Bestätigung vorgelegt worden, nach der in regelmäßigen Abständen Getränke eingekauft und in die Slowakei ausgeführt worden wären. Diese Bestätigung sei nicht firmenmäßig gezeichnet worden. Die slowakische Steuerbehörde habe in der Anfragebeantwortung vom 27.05.2010 mitgeteilt, dass D keine Waren von der Bf. erhalten habe.

5. Umsatzsteuer 2011

Auch für dieses Jahr befänden sich auf Fakturendurchschriften oder Warenübernahmescheinen Stempelaufdrucke der genannten Abnehmer der Waren mit dem Vermerk: „Übernahme für den Transport in die Slowakei bestimmt“ bzw. „Übernahme für den Transport nach Ungarn bestimmt“ und zusätzlich jeweils ein Handzeichen.

Diese Handzeichen seien wegen fehlender Unterlagen keinem bestimmten Abholer der Ware zuzuordnen gewesen.

Für G sei nur eine allgemein gehaltene Bestätigung ohne Datumsangabe vorgelegt worden. Auf

einem weiteren Din A4 Blatt (ohne Datumsangabe) war handschriftlich vermerkt, dass S für uns bei ihre Firma Ware kaufen darf“. Beide Belege sind mit dem Stempel "G" versehen gewesen, die Unterschriften aber weder leserlich noch ident.

Die slowakische Steuerbehörde hat in einer Anfragenbeantwortung am 03.11.2011 mitgeteilt, dass G für den fraglichen Zeitraum keine Erklärungen einreichte und die Gesellschafter nicht anzutreffen gewesen wären.

Für D sei eine allgemein gehaltene Bestätigung vorgelegt worden, dass in regelmäßigen Abständen Getränke eingekauft und in die Slowakei ausgeführt worden wären. Diese Bestätigung sei nicht firmenmäßig gezeichnet worden.

Die slowakische Steuerbehörde habe in der Anfragebeantwortung vom 27.05.2010 mitgeteilt, dass D keine Waren von der Bf. erhalten hätte.

Für die drei ausgewiesenen Abholer der H wurde jeweils eine Bestätigung, datiert mit 20.02.2010 vorgelegt. Es sei jedoch nicht feststellbar, wer die Bestätigungen unterzeichnete bzw. in einem Fall fehlte die Unterschrift.

Die slowakische Steuerbehörde hat in der Anfragebeantwortung vom 06.12.2011 mitgeteilt, dass H nur Vermittler für ein ungarisches Unternehmen gewesen wäre.

Der Erwerb der Waren wäre demnach nicht in der Slowakei versteuert worden.

Die an DA fakturierten Waren wären laut Vermerk auf den Rechnungsdurchschriften vom Geschäftsführer D abgeholt worden. Die ungarische Steuerbehörde habe in der Anfragebeantwortung vom 22.11.2011 mitgeteilt, dass DA seit ihrer Gründung im März 2010 keine wirtschaftliche Aktivität ausübte.

Für das Unternehmen D wurde schriftlich festgehalten, dass die Waren bei der Bf. mit dem Ziel eingekauft worden wären, diese in der Slowakischen Republik zu verteilen.

Der Unterzeichner sei anhand des Schriftzeichens jedoch nicht feststellbar gewesen.

In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde in Bezug auf die streitgegenständlichen Lieferungen aus:

Gemäß Art. 7 UStG seien ig Lieferungen u.a. dann steuerfrei, wenn die ig Warenbewegung nachgewiesen ist.

Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des BMF, BGBl.Nr. 401/1996. Danach sei, neben anderen Voraussetzungen, die schriftliche Erklärung des Abnehmers, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werde, erforderlich. Derartige Erklärungen fehlten bei den genannten Lieferungen. Es konnten die Handzeichen nicht bestimmten Abholern zugeordnet werden. Die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen (Kopien von Reisepässen) wären nicht geeignet gewesen, den fehlenden Buchnachweis zu ersetzen.

Die Vertrauensschutzregel setzt voraus, dass die Behandlung einer Lieferung als steuerfrei auf unrichtige Angaben des Abnehmers zurückzuführen sei. Wenn der Nachweis, an wen überhaupt geliefert worden sei, wegen fehlender oder mangelhafter Unterlagen des

Lieferanten nicht erbracht werden könne, und somit unklar sei, wer überhaupt Abnehmer war, könne die Vertrauensschutzregelung nicht in Anspruch genommen werden.

Mit Schreiben vom 20.5.2020 nahm die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 4.11.2019, ob es seitens des Prüfers weitere Unterschriftsproben zu den einzelnen Abnehmern gab, und inwiefern seitens der ausländischen Steuerbehörden Anhaltspunkte für einen Umsatzsteuermisbrauch bei den ausländischen Abnehmern (vor allem bezüglich der in einem weiteren Verfahren gegenständlichen Jahre 2012 bis 2015) mitgeteilt wurden, teilte die belangte Behörde am 19.6.2020 mit:

Zu ***9*** Kft. und ***10*** s.r.o. ist aus den Anfragebeantwortungen der ausländischen Steuerbehörden allgemein abzuleiten, dass zeitnah zu den Geschäftsbeendigungen keine Überprüfungen stattgefunden hätten und die Einholung von Informationen und Unterlagen von diesen Unternehmen zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr möglich wäre. Bestätigt wären bei allen ausländischen Geschäftspartnern beträchtliche Unregelmäßigkeiten. Bei ***10*** werde im Sitzstaat davon ausgegangen, dass der offizielle Geschäftsführer lediglich als Strohmann fungierte. Vertreter der ***9*** s.r.o. wären nicht erreichbar gewesen.

Ausweiskopien und unterschriebene Ausgangsrechnungen wären von der Bf. bereits abverlangt worden und befänden sich im Akt.

Bezüglich eines möglichen Abgabebetrgs der E s.r.o und G s.r.o wurde auf die aktenkundigen Auskünfte der ausländischen Steuerbehörden verwiesen.

Eine Internetrecherche unter de.statista.com zum durchschnittlichen Preisniveau für alkoholische und nicht alkoholische Getränke in Österreich habe ergeben, dass das Niveau der Getränkepreise in Ungarn und der Slowakei unter dem österreichischen liege.

In der **mündlichen Verhandlung am 29.7.2020** legte die steuerliche Vertretung eine schriftliche Stellungnahme vom 28. Juli 2020 zu den einzelnen Abnehmern vor, die zu den Akten genommen wird.

Darin wurde zur Vorhaltsbeantwortung der belangen Behörde vom 19.6.2020 wie folgt Stellung genommen:

Zu ***10*** s.r.o. sei aus der Anfragebeantwortung der slowakischen Steuerbehörde zu entnehmen, dass diese Gesellschaft zwischen Dezember 2010 bis September 2012 als umsatzsteuerlicher Unternehmer erfasst worden wäre. Fehlende Angaben in Abgabenerklärungen und mangelnde Zusammenarbeit mit den slowakischen Behörden sowie nicht erfüllte umsatzsteuerliche Pflichten seien nicht geeignet, die Voraussetzungen für

steuerfreie ig Lieferungen in Österreich in Zweifel zu ziehen, zumal die tatsächliche Erwerbsbesteuerung im Ausland keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei.

Bezüglich *****9***** Kft., die ab dem 3. Quartal 2012 keine Aktivitäten mehr gesetzt hätte, könne die Steuerfreiheit der ig Lieferungen nicht versagt werden, da die Bf. ab dieser Zeit auch keine Geschäfte mit dem Unternehmen getätigt habe.

Ergänzend zu seinen bisherigen Schriftsätzen führte der steuerliche Vertreter am 28.7.2020 zu den einzelnen Abnehmern aus:

*****1*** s.r.o.**

Die abholenden Personen seien durchwegs mit Kopie eines Lichtbildausweises festgehalten worden. Nicht nachvollziehbar sei, dass diese Personen, nach den Ausführungen der Außenprüfung, nicht als abholende Personen identifiziert werden konnten. Das Erfassen der Kfz Kennzeichen sei ein Ausdruck der besonderen Sorgfalt der Bf. gewesen, da dafür keine Verpflichtung bestünde. Aus der slowakischen Anfragebeantwortung wäre ableitbar, dass *****1***** s.r.o. bis Ende 2007, somit in jener Zeit, in welcher die Bf. ig Lieferungen ausführte, aktiv gewesen wäre. Daher sei der Hinweis der Außenprüfung, dass bestätigt worden wäre, *****1***** s.r.o. hätte keine Geschäftsbeziehung zur Bf. gehabt, unrichtig.

*****3*** s.r.o.**

Diesbezüglich wäre der Anfragebeantwortung der slowakischen Steuerbehörde zu entnehmen gewesen, dass *****3***** s.r.o. noch bis Ende 2008, im Zeitraum der ig Lieferungen der Bf., aktiv tätig gewesen wäre. Außerdem sei einem Registerauszug zu entnehmen, dass der kontaktierte Geschäftsführer nicht die einzige Person in der Geschäftsführung war. Ebenso sei nach einer Auskunft der Außenhandelsstelle Preßburg davon auszugehen, dass es sich bei dem Unternehmen um ein aktives, in der Slowakei erfasstes, gehandelt hätte. Die Bf. wäre ihrer besonderen Sorgfaltspflicht daher nachgekommen.

*****4*** ***11*** s.r.o.**

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte, dass das Unternehmen seinen umsatzsteuerlichen Pflichten in der Slowakei nicht nachgekommen wäre. Dies sei kein taugliches Beweismittel, um die Warenbewegung in die Slowakei in Frage zu stellen. Entscheidungsrelevant für die Anerkennung der Steuerfreiheit der ig Lieferungen wäre, dass Azrah ausdrücklich bestätigte, dass die von ihm abgeholten Waren ins Ausland gebracht worden seien.

*****5*** s.r.o.**

Die Feststellung, dass der Gesellschafter und der Geschäftsführer des genannten Unternehmens in Wien einen Wohnsitz gehabt hätten, sei nicht geeignet die Verbringung der Waren in die Slowakei, zu verneinen. ***24*** wäre damals in seiner Funktion bereits ausgeschieden gewesen.

6 s.r.o.

Das Unternehmen dürfte seinen Verpflichtungen in der Slowakei nach Auskunft der slowakischen Steuerbehörde nicht nachgekommen sein. Dies sei kein taugliches Beweismittel dafür, dass die Waren nicht in die Slowakei verbracht worden wären, bzw. die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung im Ursprungsland sei. Der Hinweis im Prüfungsbericht, dass die Unterschriften nicht leserlich bzw. auf verschiedenen Belegen nicht ident wären, sei im Zusammenhang mit der Beurteilung des Sachverhaltes nicht verständlich. Unterschriften seien in den seltenen Fällen leserlich, bzw. wäre zu hinterfragen gewesen, ob nicht mehrere Personen für das Unternehmen zeichnungsberechtigt gewesen wären.

7 & Drinks s.r.o.

Empfangsbestätigungen von potenziellen Neukunden würden auf Basis einer von der Bf. entworfenen Vorlage verlangt werden. Gerade diese Vorgehensweise zeige von der Sorgfaltspflicht der Bf. Einer Mitarbeiterin im Unternehmen der Bf. sei eine Verwechslung der Namens- bzw. Ortsbezeichnung (Y) passiert, die für deutschsprachige Personen wohl aufs erste als solche nicht erkannt werden habe können. Diese Fehlleistung könne die Voraussetzungen für das Vorliegen von ig Lieferungen nicht in Frage stellen.

Die Auskunft von der slowakischen Steuerbehörde, dass das Unternehmen keine Waren von der Bf. erhalten hätte, stammte von ***24***. Dieser sagte ebenfalls aus, dass die Geschäfte mit der Bf. von seinem ehemaligen Partner, der bis Dezember 2009 Organ dieser Gesellschaft war, eingefädelt worden wären. Dadurch sei bestätigt worden, dass Geschäftsbeziehungen durch ein befugtes Organ mit der Bf. aufgenommen worden wären.

8 s.r.o.

Die fehlende Zeichnung einer abholenden Person (V) sei ein vernachlässigbarer Fehler. Die Empfangsbestätigungen seien nicht im Unternehmen von der Bf. gefälscht worden. Dass die abholenden Personen in Wien wohnhaft waren, sei nicht geeignet die Steuerfreiheit von ig Lieferungen in Frage zu stellen.

Zu den einzelnen Abnehmern brachten die Parteien in der **mündlichen Verhandlung** nachfolgendes vor:

„***1*** s.r.o.:

Die steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass sich Unterschriften in ihrer Form immer wieder ändern und dass aus diesem Grund ein Vergleich der Unterschriften nicht dazu führe, dass letztlich Abholer als nicht identifiziert beurteilt werden.

Die steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass die gegenständlich geforderten Maßnahmen nicht dem Sorgfaltsmaßstab dieser Branche entsprechen. Nach dem Behördenvertreter kann sich der Schriftzug der vorliegenden Unterschriften im Grundsätzlichen nicht so schwerwiegend ändern, dass ein Vergleich nicht möglich wäre.

Die steuerliche Vertretung bemerkte, dass die slowakische Steuerbehörde nicht bestätigt hätte, dass ***1*** keine Geschäftsbeziehung zur Beschwerdeführerin hatte und dass eine Erklärung des slowakischen Unternehmens vorliege, die bestätigt, dass die Abholer des slowakischen Unternehmens in ihrem Namen die Getränke einkaufen durften.

*****2***, SK:**

Die steuerliche Vertretung nimmt diesen Beschwerdepunkt mit der Begründung zurück, dass der Vermerk über den Transport der Waren in die Slowakei fehlte.

*****3*** s.r.o.:**

Die steuerliche Vertretung bringt vor, dass die Finanzverwaltung von Amts wegen nach [§ 161 BAO](#) verpflichtet gewesen wäre, darzulegen, dass keine Warenbewegung von Österreich in die Slowakei erfolgt sei. Die Finanzverwaltung wäre auch verpflichtet gewesen dazu jene Personen die in Österreich einen Wohnsitz hatten, als Zeugen einzuvernehmen.

Außerdem sei aus einem Auszug des Business Register zu entnehmen, dass ein K für die ***3*** offensichtlich tätig geworden sei. Daraus könne abgeleitet werden, dass diese Person mit der Bf. in Kontakt getreten sei.

Die steuerliche Vertretung legt ein Schreiben vom 18.09.2008 der WKO, Außenstelle Pressburg, an die Bf. vor, in der die Gültigkeit der UID-Nummer der ***3*** bestätigt wurde und im Ergebnis die Möglichkeit einer innergemeinschaftlich steuerfreien Lieferung an das Unternehmen bestätigt wurde.

Der Behördenvertreter bringt vor, dass mit diesem Schreiben die Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt wurde und keine weiteren Überprüfungsmaßnahmen bestätigt wurden.

Herr ***26*** wendet ein, dass andere Lieferanten aus dem Ausland ihm gegenüber als Käufer von Getränkewaren keine solchen Maßnahmen zur Überprüfung gesetzt haben. Im Ergebnis gestalteten sich diese Geschäftsbeziehungen gleich wie die verfahrensgegenständlichen.

Hingewiesen wird auch darauf, dass der konkrete Fall ein Getränkeabholmarkt ist, bei dem selbstverständlich die besagten Erklärungen der Bf. am PC geschrieben worden sind und von den jeweiligen Personen auch eigenhändig unterschrieben wurden, dass Fehler passiert sind, ist in einem solchen Bereich nicht unüblich.

Zur Frage, warum die Bf. nicht selbst die UID-Nummer abgefragt hat, bringt die steuerliche Vertretung vor, dass die Bf. selbst die Gültigkeit der UID abgefragt hat und zwar über VIES.

*****4***. s.r.o.:**

Die steuerliche Vertretung bringt vor, dass A in der Funktion eines Treuhänders aufgetreten sei. Daraus könne kein Missbrauch und kein Scheingeschäft abgeleitet werden, zumal dieser persönlich mit der Bf. in Kontakt getreten ist. Außerdem sei dem Protokoll der Zeugeneinvernahme zu entnehmen, dass Herr ***27*** bestätigte, dass die Waren ins Ausland verbracht worden wären.

Die steuerliche Vertretung führt zur slowakischen Auskunft an, dass diese kein Beweis dafür ist, dass die Warenbewegung ins Gemeinschaftsgebiet nicht stattgefunden hätte und verweist diesbezüglich auf den letzten Satz der Beantwortung, wonach der slowakischen Behörde nicht möglich gewesen sei, nachzuweisen, dass die Warenbewegung nicht stattgefunden hätte. Zur Warenbewegung verweist die steuerliche Vertretung auf das BFH-Urteil vom 12. Mai 2009, VR 65/06 RN 41.

*****5*** s.r.o.:**

Herr ***26*** gibt an, dass er keine Bedenken gehabt hätte, wenn jemand mit einem österreichischen Kennzeichen die Getränke abgeholt hat, weil es viele Möglichkeiten gibt, die Waren ins Ausland zu bringen, z.B. Mietauto, Lieferwagen. Wenn Herr ***26*** Bedenken gehabt hätte, hätte er gerade diese österreichischen Kennzeichen nicht notiert. Die Erfassung der KFZ-Kennzeichen ist ein besonderes Merkmal der Sorgfaltspflicht, die die Bf. wahrgenommen habe.

*****6*** s.r.o.:**

Herr ***26*** weist darauf hin, dass auf einem Abholmarkt nicht viel Zeit bleibt, um Personen genau zu kontrollieren, sondern nur so genau wie es eben gemacht wurde.

Die steuerliche Vertretung weist wieder auf den letzten Satz der Anfragebeantwortung hin und dass die Bf., was die Maßnahmen der Überprüfung betrifft, in den nachfolgenden Jahren sorgfältiger gehandelt habe.

*****7*** s.r.o.:**

Die steuerliche Vertretung: Als „Deutschsprachiger“ ist es schwierig den Namen einer Ortschaft und die Namensbezeichnung einer Person auseinanderzuhalten, wenn es um ***24*** und Y geht. Der vorgelegte Führerschein differenziert auch nicht zwischen Namen und Geburtsort, darum ist dies auch als entschuldbarer Fehler zu beurteilen.

Verwiesen wird darauf, dass sehr wohl eine Geschäftsbeziehung zur Bf. bestanden habe und dass der vormalige Geschäftsführer der Gesellschaft, der bis 17.12.2009 die Funktion inne hatte, aufgetreten sei und danach ***24***.

Der Behördenvertreter verweist wiederum auf den letzten Satz der slowakischen Anfragebeantwortung.

*****8*** s.r.o.:**

Zu den gleichen Unterschriften mit unterschiedlichen Namensbezeichnungen wird vorgebracht, dass sich die Bf. dabei geirrt habe.

Die steuerliche Vertretung weist wiederholt darauf hin, dass eine weitergehende detektivische Überprüfung des Unternehmens ***8***, unter Verweis auf das bereits vorgelegte BFH-Urteil, nicht erforderlich ist.

Darüber hinaus seien die Angaben von Frau L ***28*** widersprüchlich und daher unglaubwürdig.

*****9*** Kft, HU:**

Die Bf. hätte bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehung die Gesellschaft überprüft. Eine Änderung am 17.03.2010 hat sie daher nicht erkannt, dies ändere aber nichts daran, dass sie nicht sorgfältig gehandelt hätte.

Der allgemeine Hinweis auf die Umsatzsteuersonderüberprüfung 02-11/2009 ist auf den konkreten Fall nicht anwendbar, da er keine konkreten Sachverhaltsfeststellungen enthält.

*****10*** s.r.o.:**

Die steuerliche Vertretung verweist auf ihre bisherigen Eingaben.

Bezüglich der Frage, ob es dem Herrn ***26*** bekannt war, dass J in Wien eine eigene Getränkehandelsfirma gehabt hatte, gibt er an: Es gibt vier wesentliche Getränkehandelsfirmen, die sich schon seit Jahrzehnten in Österreich befinden. Seit der EU-Öffnung gibt es zahlreiche andere ausländische Getränkehandelsfirmen, die in Österreich ihre Geschäfte tätigen. Herr ***26*** kennt diese ausländischen Unternehmen nicht.

Der Amtsvertreter hat zu seinen bisherigen Ausführungen nichts Ergänzendes vorzubringen.

Abschließend hält die steuerliche Vertretung fest, dass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG erfüllt seien, die Bf. einen Sorgfaltsmaßstab angewendet hätte, der sich mit der weiteren Kenntnisnahme von überzogenen Anforderungen seitens der Finanzverwaltung betreffend den Nachweis von innergemeinschaftlichen Lieferungen geradezu „lehrbuchhaft“ entwickelt und gesteigert habe. Die Bf. habe nicht im Geringsten erkennen können, dass diese Geschäftsbeziehungen mit einer Steuerhinterziehung bzw. mit einem Missbrauch in Verbindung gestanden wären. Darüber hinaus habe es keine objektiven Umstände gegeben, die auf einen solchen Missbrauch gedeutet hätten. Falls Art. 7 Abs. 1 nicht erfüllt wäre, müsste Art. 7 Abs. 4 angewendet werden und die Steuerbefreiung anerkannt werden. Bedeutend sei auch, dass die Bf. einen Abholmarkt betreibt, dies ein abwechslungsreiches Geschäft darstellte, in dem aus zeitlichen Gründen nicht jede Unterschrift detektivisch überprüft werden konnte. Die Hinweise aus den Anfragen an die ausländischen Steuerbehörden seien der Bf. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter erst nach Beendigung der jeweiligen Geschäftsbeziehungen bekannt gegeben worden.

Der Behördenvertreter gibt zum Schluss an, dass er die Ansicht vertritt, Art. 7 Abs. 1 sei nicht erfüllt und es im weiteren dem Bundesfinanzgericht obliege zu entscheiden, ob der Bf. ein Vertrauensschutz zukommt. Im Übrigen verweist der Amtsvertreter auf die aktenkundigen Ausführungen der belangten Behörde.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt /Beweiswürdigung

A) Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2006 und 2008

In der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2006 wird Geringfügigkeit der Abgabennachforderung eingewandt. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht pro Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH v. 26.02.2013, 2009/15/0016). Dies bedeutet angesichts der von der Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 und bis 09/2011 errechneten Nachforderung im Zusammenhang mit unbestrittenermaßen nicht anerkannten Vorsteuern und ig Lieferungen in Höhe von mehr als 415.000,00 €, dass Geringfügigkeit zu verneinen war.

Gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2008 wird eingewendet, dass sich die Wiederaufnahme auf einen Umsatzsteuerzeitraum, nämlich Jänner 2007, stütze, der nicht vom Jahresbescheid umfasst sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die in Tz. 17 bis Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 19.03.2012 angeführten Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens begründen. Unter Tz. 18.1. und Tz. 18.2. sind die das Wirtschaftsjahr 2008 betreffenden Feststellungen im Zusammenhang mit ig Lieferungen des Zeitraumes Juli 2007 bis Jänner 2008 zu entnehmen, wobei Sachverhaltsfeststellungen über materiell rechtliche Voraussetzungen der Umsätze (Warenbewegung, Abholer und Abnehmer der jeweiligen Lieferungen) neu hervorgekommen waren, die den Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 betreffen.

Dem Finanzamt waren jene Umstände im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2008, die für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für ig Lieferungen vorlagen, nicht bekannt.

Zum Umsatzsteuerbescheid 2006 ist anzuführen, dass die Bf. die in Tz. 20 des Prüfungsberichtes getroffenen Feststellungen der Außenprüfung nicht bestritten hat, sodass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Kürzung von Vorsteuern aus erwiesenen nichtabzugsfähigen Aufwendungen gem. § 12 Abs.1 Z 2 KStG in Höhe von 400,94 € und für unstrittige Gutscheineinkäufe in Höhe von 166,67 zu Recht erfolgt ist.

B) Umsatzsteuer 2008, 2009, 2010 und 2011

Ergebnisse aus den Erhebungen der Steuerfahndung, die auf Grund einer anonymen Anzeige tätig geworden ist, legen ein Umsatzsteuerbetrugssystem im Bereich des Getränkehandels dar. So konnte über das Mehrwertsteuerinformationssystem festgestellt werden, dass bestimmte ausländische Unternehmen im hohen Ausmaß über einen längeren Zeitraum regelmäßig bei österreichischen Getränkehändlern Waren eingekauft haben. Die Bf. zählte zu den besagten österreichischen Getränkehändlern.

Die Bf. hat in den Streitjahren ig Lieferungen an slowakische und an ein ungarisches Unternehmen fakturiert, gebucht und in die Umsatzsteuerklärungen sowie zum Teil in die ZM aufgenommen. Verwiesen wird an dieser Stelle auf die zu den jeweiligen Abnehmern eingangs getroffene zahlenmäßige Darstellung der Umsätze. Es handelte sich durchgehend um Abholfälle, die Waren wurden von unterschiedlichen Personen mit Fahrzeugen abgeholt und bar bezahlt.

In der mündlichen Verhandlung nahm die steuerliche Vertretung die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Feststellungen der Außenprüfung zur ausländischen Abnehmerin ***2*** bezog, zurück.

Zu den übrigen angegebenen Abnehmern wird nachfolgender Sachverhalt als erwiesen festgestellt.

a) *1*** s.r.o. SK (L)**

Nach der Aktenlage wurden insgesamt im Zeitraum 7/2007 bis 1/2008 an L Getränke in Höhe von 452.607,51 € sowie für 2/2008 in Höhe von 22.657,70 € gebucht und erklärt. Es gab keine Einwendungen seitens der steuerlichen Vertretung gegen die Feststellungen der Außenprüfung, dass als alleiniger Nachweis, welche Personen die Waren bei der Bf. abgeholt haben, Kopien von in der Slowakei ausgestellten Personalausweisen der Abholer D und I, weiters die sich auf Lieferscheinen und Warenausfolgescheinen befindlichen Unterschriften und der sich auf den Warenausfolgescheinen befindliche Vermerk von zwei polnischen Kfz Kennzeichen vorgelegt wurden.

Den aktenkundigen Kopien der Reisepässe von I und M sind zwar Lichtbildausweise aber keine dazugehörigen Unterschriften zu entnehmen, sodass ein Vergleich mit den Handzeichen auf den Lieferscheinen und den Warenausfolgescheinen, auf denen nur teilweise die Übernahme und der Transport der Waren in die Slowakei bestätigt wurden, nicht möglich war. Somit ist es nicht nachvollziehbar und nicht glaubhaft, dass die beiden genannten Personen die Lieferscheine unterschrieben und die Abholung der Waren sowie ihren Transport in die Slowakei bestätigten. Darüber hinaus gab es keine schriftliche Empfangsbestätigung des Abnehmers selbst. Ebenso wenig war eine schriftliche Ermächtigung des Abnehmers (L) vorhanden, dass bestimmte Personen die Waren abholten und diese für das slowakische Unternehmen in die Slowakei verbracht hätten. An diesen Feststellungen ändert auch die Tatsache nichts, dass die Bf. die polizeilichen Kennzeichen von Fahrzeugen notiert hatte.

Der Einwand der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung, dass sich Unterschriften in ihrer Form stets ändern, geht schon deshalb ins Leere, da im konkreten Fall ein Vergleich von Unterschriften nicht vorgenommen werden konnte. Außerdem muss es, wie die belangte Behörde zu Recht darlegte, bereits aufgrund des Schriftzuges möglich sein, eine Unterschrift einer bestimmten Person zuzuordnen. Dies auch nur dann, wenn ein Vergleich von Unterschriften auf Basis von vorgelegten Reisepasskopien möglich gemacht wurde, was in diesem Fall nicht zutraf.

Mangels gegenteiliger Vorbringen werden zudem Doppelfakturierungen von ig Lieferungen in Höhe von 129.309,60 € als erwiesen angenommen. Die Bf. fakturierte im Zeitraum 01.10.2007 bis 14.11.2007, sowohl an L als auch an ein anderes slowakisches Unternehmen (V) ig Lieferungen in demselben Ausmaß. Dass, wie die steuerliche Vertretung ausführte, ein irrtümliches Vorgehen vorliege, das „passieren könne“ und dieses deshalb unbedeutend sei, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichts angesichts des Ausmaßes der Doppelfakturierungen nicht nachvollziehbar. Eine solche Vorgehensweise zeigt vielmehr, insbesondere angesichts der Höhe der verrechneten ig Lieferungen klar auf, dass die Bf. ihrer Sorgfaltsverpflichtung eines ordentlichen Kaufmannes in dieser Hinsicht eindeutig nicht nachgekommen ist.

Über eine im Wege des Amtshilfeersuchens von der belangten Behörde gestellte Anfrage bestätigte die slowakische Steuerbehörde am 27.09.2011 schriftlich, dass der einzige gesetzliche Inhaber von L seit 30.12.2009 in Haft war. Die letzten Umsatzsteuerunterlagen

wurden für das 2. Quartal 2005 vorgelegt, die letzte ermittelte Steuerperiode war das 4. Quartal 2007.

Vor dem Hintergrund obiger Feststellungen ist die Bf. ihrer Nachweisverpflichtung bezüglich ig Lieferungen unzureichend nachgekommen und konnten nach der objektiven Beweislage die Warenbewegungen in die Slowakei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Angesichts der von der slowakischen Steuerbehörde erteilten Auskunft muss angenommen werden, dass L seit dem Jahr 2006 keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte, was das Vorliegen eines Umsatzsteuerbetruges seitens L bestätigt.

b) *3*** s.r.o, SK (S)**

Im Zeitraum September 2008 bis Jänner 2009 hat die Bf. an S ig Lieferungen in Höhe von 198.449,08 € für das Wirtschaftsjahr 2009 und für den Zeitraum Februar bis Oktober 2009 in Höhe von 437.278,76 € für das Wirtschaftsjahr 2010 erklärt.

Unstrittig sind die Feststellungen der Außenprüfung, dass Vermerke auf Warenausfolgescheinen bzw. Fakturen über vier Kfz mit österreichischen Kennzeichen und über nachfolgende abholende Personen vorhanden waren: ***12***, J, S, J und K. Auf den Fakturen wurde die Übernahme der Waren und der Transport in die Slowakei handschriftlich bestätigt.

Die sich im Akt befindlichen Unterschriften haben ergeben, dass die handschriftliche Unterzeichnung von D in seinem Reisepass nicht mit jenen auf den ihm zugeordneten Unterschriftsbestätigungsblättern übereinstimmt. Ebenso wenig stimmten jene Unterschriften von ***32*** im Reisepass mit jenen auf den jeweiligen Unterschriftsbestätigungsblättern überein, die angeblich von ihm stammten. Allein die Unterschrift von S auf den Rechnungsdurchschriften war anhand seines Reisepasses nachvollziehbar.

Festgehalten wurde auch, dass bestimmte abholende Personen auch bei anderen slowakischen Unternehmen als Abholende aufschienen. So sind Y bei ***1*** s.r.o. und S bei ***6*** (G) sowie J bei G und ***10*** (D) als Abholer aufgetreten. Dem hat die Bf. lediglich entgegnet, dass eine solche Vorgehensweise zwischen verbundenen Unternehmen bzw. im Konzern üblich sei.

Nach der Aktenlage fehlen objektive Anhaltspunkte einer solchen Verbundenheit. Die Bf hat diesbezüglich keine Nachforschungen getroffen, sodass ihr Vorbringen als bloße Behauptung einzustufen war.

Außerdem gab es für die genannten abholenden Personen keine schriftliche Ermächtigung von S, die ihr Auftreten bei der Bf. im Namen des slowakischen Unternehmens bestätigt hätte. Unwidersprochen und demnach als erwiesen anzunehmen ist, dass ***12***, S und J in Wien

ansässig waren und ***12*** sowie K Gesellschafter von Getränkehandelsfirmen in Wien waren.

Auch in diesem Fall ist aufgrund der im Wege des Amtshilfeersuchens ergangenen Anfrage der belangten Behörde am 18.09.2009 eine Mitteilung der slowakischen Steuerbehörde ergangen. Danach sei die aktuelle Anschrift von S nicht bekannt, bis zum 31.8.2008, somit vor dem gegenständlichen Lieferzeitraum, wäre sie Adr gewesen. Der seit 18.9.2006 agierende Geschäftsführer der am 1.9.2006 gegründeten Gesellschaft, T, bestätigte der slowakischen Behörde schriftlich am 28.8.2009, dass er keine Buchhaltungsunterlagen von S gehabt hätte und im Namen dieses Unternehmens keine geschäftlichen Aktivitäten ausführt. Er habe auch keine Dokumente des vormaligen Geschäftsführers von S übernommen. Die UID Nummer von ***3*** wurde per 30.9.2009, somit gegen Ende des konkreten Lieferzeitraum, begrenzt. Abschließend gab die slowakische Behörde bekannt, dass es ihr nicht möglich war, die gewünschte Information zu übermitteln, da der Vertreter von S die Zusammenarbeit bezüglich Geschäftsbeziehungen verweigerte. Mitgeteilt wurde, dass S für das erste und zweite Quartal 2009 keine Umsatzsteuererklärungen abgab.

Auf Grundlage dieser Feststellungen geht das Bundesfinanzgericht für den konkreten Zeitraum September 2008 bis Oktober 2009 insbesondere infolge der Tatsache, dass keinerlei Buchhaltungsunterlagen der S vorhanden waren und außerdem in den ersten Quartalen des Jahres 2009 keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben wurden, von einem Umsatzsteuerbetrug durch S aus. Diese Schlussfolgerung wird auch darauf gestützt, dass T, Geschäftsführer von S angab, im Namen der Gesellschaft keine geschäftlichen Aktivitäten ausgeführt zu haben. Dass die slowakische Behörde konkret keine Information geben konnte, ob S Geschäftsbeziehungen zur Bf. gehabt hatte, hindert die Annahme eines Umsatzsteuerbetruges nicht, muss doch angesichts der Aussage des Geschäftsführers gerade ein solcher angenommen werden. Der Versuch der Bf, einen Nachweis für den Transport der Waren in die Slowakei vorzulegen, scheiterte an einer nicht unterschriebenen schriftlichen Bestätigung, auf der T als „Besitzer“ von S genannt war und mit welcher allgemein ohne Angabe eines Datums und ohne firmenmäßige Unterzeichnung festgehalten wurde, dass in regelmäßigen Abständen Getränke bei der Bf. eingekauft und in die Slowakei ausgeführt würden.

Die steuerlichen Ausführungen im Schreiben vom 28.7.2020, wonach ein weiterer Geschäftsführer registriert gewesen sei, beweisen ebenso wenig, dass keine Steuerhinterziehung anzunehmen war, zumal laut Registerauszug dieser lediglich vom 1.9.2006 bis zum 26.9.2006 die Funktion innehatte und daher im streitgegenständlichen Zeitraum nicht offiziell für S auftreten hätte können. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Angaben des T hinsichtlich des fraglichen Zeitraumes September 2008 bis Oktober 2009 für die Beurteilung des Vorliegens eines Umsatzsteuerbetruges durch S entscheidungsrelevant waren.

Zur Auskunft der Außenhandelsstelle Pressburg vom 18.9.2008 ist festzuhalten, dass sich diese auf die Eintragung von S im Handelsregister und auf die Gültigkeit der UID Nummer der Gesellschaft beruft und eine Fakturierung ohne Umsatzsteuer für möglich hielt. Dabei wird lediglich auf formale Kriterien verwiesen ohne ihre inhaltliche Richtigkeit in Bezug auf die vorliegenden Umsätze geprüft und bestätigt zu haben. Die Bf. konnte sich daher nicht erfolgreich darauf berufen, um für sich den Vertrauensschutz zu erlangen.

d) *4*** ***11*** s.r.o. SK (BA)**

Aktenkundig sind Rechnungen der Bf. über ig Lieferungen an BA im Zeitraum 19.12.2008 bis 14.01.2009 über 13.837,33 €, die die Bf. für 2009 erklärt und gemeldet hatte.

Als zutreffend erachtet werden die Überlegungen des Prüfers, dass aus der handschriftlichen Unterzeichnung auf Warenausfolgescheinen und dem Vermerk des Kennzeichens eines polnischen Fahrzeuges auf A und F, Gesellschafter und Geschäftsführer des ausgewiesenen Empfängers der Waren geschlossen werden könne. Diese haben mit ihrer Unterschrift auch die Übernahme und den Transport der Waren in die Slowakei bestätigt. Eine UID Abfrage wurde am 19.12.2008 gemacht und mit "gültig" beantwortet.

Aus einer am 16.01.2012 niederschriftlich festgehaltenen Aussage von A ergab sich für das Bundesfinanzgericht mangels gegenteiliger Feststellungen, dass die Beiden in Wien wohnhaft gewesen sind. Anlässlich der Gründung der BA waren sie in der Slowakei, sie hatten keine Informationen über das Unternehmen und seine Tätigkeiten. Tatsächlich haben sie die in Rede stehenden Waren, im Auftrag eines "Bekannten", auf dem Wiener Großgrünmarkt abgeholt.

Vor diesem Hintergrund wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die BA lediglich zum Schein gegründet. Diese Feststellung wird ebenso von der slowakischen Steuerbehörde bekräftigt, wonach BA sich nicht am angegebenen Unternehmenssitz in der Slowakei befunden hatte, niemals Umsatzsteuererklärungen einreichte und nachweislich an sie gerichtete Korrespondenzen retourniert wurden. Aus all dem ergibt sich, dass BA in missbräuchlicher Absicht für Zwecke des Umsatzsteuerbetruges in der Slowakei gegründet wurde.

e) *5*** s.r.o. SK (I)**

Unstrittig wurden von der Bf. Getränke an I im Zeitraum April 2009 bis August 2009 in Höhe von 26.451,63 € fakturiert und für das Wirtschaftsjahr 2009 erklärt und gemeldet. Feststeht auch, dass der Gesellschafter Geschäftsführer K und überdies alle auf den Fakturenzweitschriften angemarkten abholenden Personen B, L und M in Wien wohnhaft waren.

Lediglich die Unterschrift von B ist auf der Kopie seines Führerscheins erkennbar. Ein Vergleich dieser mit jenen handschriftlichen Unterzeichnungen auf den Warenausfolgescheinen

identifiziert ihn als abholende Person, die mit ihrer Unterschrift auch den Transport der Waren in die Slowakei bekräftigte.

Eine schriftliche, nicht handschriftlich unterschriebene Auftragsbestätigung von I, dass die Waren bei der Bf. für ihr Unternehmen abgeholt würden, wurden auf einem normalen Din A 4 Blatt erstellt. Dass es sich dabei, wie die Außenprüfung feststellte, um einen am Computer der Bf. verfassten Entwurf gehandelt hatte, blieb seitens der steuerlichen Vertretung unwidersprochen und ist daher erwiesen. Die erwähnte allgemeine Bestätigung über den Einkauf diverser Getränke war überdies ohne Datum, ohne Firmenstempel und ohne handschriftliche Unterfertigung durch I. Dies bedeutet, dass die Bf. keine gültige Bestätigung über Warenlieferungen an das Unternehmen I vorgelegt hatte.

Die Bf. ist daher ihrer Verpflichtung zum Nachweis der ig Lieferungen unzureichend nachgekommen. Ebenso steht die objektive Beweislage einer Glaubhaftmachung von ig Lieferungen an I entgegen, sodass die Warenbewegungen von der Bf. an I als nicht erwiesen anzunehmen waren. Dazu kommt, dass die auf den Fakturenzweitschriften vermerkten Abholer mangels ausdrücklicher Ermächtigung nicht I zuordenbar waren.

Dass keine schriftlichen Auftragsbestätigungen vorliegen und sich am PC der Bf. ein Entwurf über eine solche Bestätigung befand, ist zweifelsohne ein Hinweis dafür, dass die Bf. nachträglich Unterlagen erstellte. Im Zusammenhang mit den vorhin genannten formalen Mängeln konnten Lieferungen in die Slowakei nicht glaubhaft gemacht werden.

Die Bf. legte über I einen Registerauszug und eine Identifikationskarte vor. Dem Registerauszug ist zu entnehmen, dass I am 16.6.2007 gegründet wurde und ***24*** im Zeitraum 31.7.2008 bis 24.11.2008 Gesellschafter Geschäftsführer des Unternehmens war. Eine von der Bf. nicht unterzeichnete schriftliche Aufforderung vom 10.12.2009 an I, zur Bestätigung, dass die genannten Abholer von I zum Wareneinkauf bei der Bf. beauftragt worden wären, war demgegenüber an Herrn X gerichtet, obgleich dieser im Zeitraum der fraglichen Lieferungen bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden war.

f) *6*** s.r.o. SK, (G)**

Unstrittig ist, dass die Bf. an G ig Lieferungen im Zeitraum September 2009 bis Oktober 2010 fakturierte und diese im Wirtschaftsjahr 2010 in Höhe von 175.562,30 € und im Wirtschaftsjahr 2011 in Höhe von 379.539,72 € erklärte. UID Abfragen vom 4.2.2010, 6.4.2010 und vom 2.8.2010 bestätigten die Gültigkeit der UID von G.

Auch in diesem Fall konnte unbestrittenermaßen aus Vermerken auf den Fakturenzweitschriften über die Angabe von polnischen Kfz Kennzeichen die abholenden Personen J und S, die beide nachweislich in Wien wohnten, eruiert werden. Ihre handschriftliche Unterzeichnung ist den Akten zu entnehmen und stimmen mit jenen der abholenden Personen auf den Fakturenzweitschriften, auf denen sie den Transport der

eingekauften Waren in die Slowakei bekundeten, überein. Schriftliche Bestätigungen von P, dem „Besitzer“ der G, wonach die genannten abholenden Personen für G die Getränke einkaufen könnten, sind ohne ein Datum erstellt worden. Die jeweilige handschriftliche Unterzeichnung ist unterschiedlich, sodass davon auszugehen war, dass diese Bestätigung nicht dieselbe Person unterschrieben hatte. Außerdem ist lediglich ein Lichtbildausweis von P aktenkundig. Eine handschriftliche Unterzeichnung konnte daraus nicht entnommen werden, sodass nach der Aktenlage nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass P diese Bestätigungen tatsächlich unterschrieben hatte.

Auf Grund einer Art 5 Anfrage der belangten Behörde, ob G Waren von der Bf. erhalten habe, teilte die slowakische Steuerbehörde am 3.11.2010 mit, dass G zuletzt für 2007 eine Einkommensteuererklärung, und für das 3. Quartal 2009 eine Umsatzsteuererklärung abgegeben habe. Der Unternehmensort war der private Wohnort des Geschäftsführers (P) von G. Ein Firmenschild sei nicht vorhanden gewesen. P habe eine von der Behörde versandte Ladung zur Einvernahme zwar erhalten, sei dieser jedoch nicht gefolgt. Er sei auch für die Polizei nicht auffindbar gewesen.

Vor dem Hintergrund dieser, mangels gegenteiliger Anhaltspunkte als erwiesen zu beurteilender Ausführungen, und der Tatsache, dass die angegebenen Lieferungen überdies abgesehen vom September 2009 in einem Zeitraum ausgeführt wurden, für den G keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte, muss auch in Bezug auf G das Vorliegen eines Umsatzsteuermisbrauchs angenommen werden.

g) *7*** & Drinks s.r.o., SK (D)**

Die Bf. fakturierte von Oktober 2009 bis März 2010 ig Lieferungen an D in Höhe von insgesamt 37.069,42 €, die sie für 2010 in Höhe von 33.978,17 € und für 2011 in Höhe von 1.837,78 € erklärte.

Vermerke auf den Rechnungen über im Inland zugelassene Kfz Kennzeichen führten zu abholende Personen (***25***, O, Y und ***24***), die alle nachweislich in Wien wohnhaft waren. Aktenkundig sind Kopien von Führerscheinen, deren handschriftliche Unterzeichnungen ***24*** und ***25*** zuordenbar waren. Diese haben mit ihrer Unterschrift auf den Fakturenzweitschriften den Transport der Waren in die Slowakei bestätigt. ***24*** war vom 17.12.2009 bis zum 22.6.2010 Geschäftsführer und ***25*** vom 8.6.2009 bis 16.12.2009 Gesellschafter von D. Letzterer betrieb nach einem Firmenbuchauszug vom 13.7.2011 im gegenständlichen Zeitraum ein eigenes Getränkehandelsunternehmen in Wien.

Unwiderrspochen blieb die Feststellung des Prüfers, dass die Bf. eine schriftliche Bestätigung vom 15.12.2009, wonach "Y bei D beschäftigt sei auf ihrem PC verfasste und dort speicherte. Dass diese Bestätigung keine Warenbewegung in die Slowakei glaubhaft machte, ergibt sich daraus, dass sie zum einen nicht unterschrieben war und zum anderen Y als Name beinhaltete, obgleich dieser der Geburtsort von ***24*** und keine Namensbezeichnung war.

Die steuerliche Vertretung hielt in diesem Zusammenhang fest, dass die Bf. in Wahrheit mit der Namensbezeichnung ***24***, den Geschäftsführer der D gemeint habe, und dass der Geburtsort irrtümlich aus dem Führerschein als Namensbezeichnung übernommen worden sei. Selbst wenn dies zutrifft, zeigt eine solche Vorgehensweise eine mangelnde von der Bf. zu verantwortende Sorgfaltsverpflichtung auf.

Die slowakische Steuerbehörde gab über eine Anfrage der belangten Behörde bekannt, dass nach einer Auskunft von ***24*** D keine Waren von der Bf. erhalten habe und keine Waren in die Slowakei geliefert worden wären. Dieser wäre nicht über solche Umsätze informiert worden. Unter Bezugnahme auf die übermittelten Rechnungen könne nach Ansicht von ***24*** der frühere Geschäftsführer ***25*** die besagten Geschäfte mit der Bf. realisiert haben. Diese Rechnungen wären nicht in die Buchhaltung von D aufgenommen worden. Der Name von ***24*** auf den Fakturen sei gefälscht worden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind diese Informationen von der slowakischen Steuerbehörde ausreichend, auch in diesem Fall einen Umsatzsteuermissbrauch durch D anzunehmen. Die strittigen Umsätze der Bf. sind nach den vorstehenden Ausführungen in der Slowakei nicht erklärt worden. ***24*** will von der Geschäftsabwicklung nichts gewusst haben, obgleich seine Unterschrift auf den Rechnungen klar erkennbar war. Er macht dafür den ehemaligen Geschäftsführer verantwortlich, der bis Dezember 2009 diese Funktion bei der Gesellschaft innehatte und danach vermutlich ohne diese Funktion und daher unbefugt tätig geblieben ist. Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang auch eine mit 3.11.2009 datierte und von ***25*** unterzeichnete allgemeine Bestätigung, dass D in regelmäßigen Abständen Getränke bei der Bf. einkaufe und diese in die Slowakei ausführe. Für den Zeitraum nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft existierte keine Bestätigung mehr.

All diese Umstände weisen auf eine Steuerhinterziehung und einen Umsatzsteuerbetrug hin.

h) *8*** s.r.o. SK (H)**

Die Bf. fakturierte im Zeitraum März 2010 bis Dezember 2010 19 Lieferungen an H in Höhe von 558.691,19 €. Für den Jänner 2011 hat die Bf. 10 Lieferungen an H in Höhe von 64.153,56 € fakturiert.

Geschäftsführerin der H war ***28*** und Geschäftsführer ***8*** ***12***. Sämtliche aus den Fakturenzeitschriften erkennbaren Abholer waren in Wien wohnhaft. H bestätigte am 20.2.2010, somit zu Beginn der Geschäftsbeziehung schriftlich, dass ***12*** Gesellschafter von H und F, M und Z die Waren bei der Bf. abholen und in die Slowakei zu H liefern durften. Der Vermerk lautete:

„Wir verbürgen uns, dass sämtliche in unserem Namen getätigten Einkäufe direkt zu uns in die Slowakei, durch unser eigenes Kfz geliefert werden“. Die Bestätigung ist unterschrieben und enthält ein Datum.“

Aktenkundig sind Unterschriften von F und B auf den Lieferscheinen, die auch die Übernahme und den Transport der Waren in die Slowakei bestätigten. Die Unterschrift, die auf den Rechnungen F zugeordnet war, war nicht ident mit jener in seinem Reisepass. Die anderen Unterschriften, die sich auf den Fakturen befanden, konnten anhand der Aktenlage wegen nicht vorhandener Ausweiskopien nicht nachvollzogen werden.

Aktenkundig ist eine UID Abfrage, die die Gültigkeit der UID von H bestätigt.

Über eine Anfrage der belangten Behörde am 9.8.2011, ob Waren von der Bf. tatsächlich an H geliefert wurden, hat die slowakische Steuerbehörde schriftlich bekannt gegeben, dass H lediglich als Vermittler (Zwischenhändler) tätig wurde, und dass die Waren direkt vom Lager an den Käufer, der H, an die A und T, ein ungarisches Unternehmen transportiert worden wären. Die Bf. habe somit direkt an ein ungarisches Unternehmen und nicht an H geliefert. Das genannte ungarische Unternehmen hat den Transport nach Ungarn übernommen. Die Warenbestellung wäre von *****8*** ***12*****, einem „Kompagnon“ von H, aufgegeben worden.

Daraus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts deutlich abzuleiten, dass den strittigen Lieferungen keine Warenbewegungen in die Slowakei zugrunde lagen.

Dass H auch in den nachfolgenden Jahren 2012, 2013, 2014 und 2015 die Waren nicht in die Slowakei liefern ließ, ergibt sich aus einer jüngeren Anfrage der belangten Behörde vom 16.3.2015, auf die die slowakische Steuerbehörde antwortete, dass der Käufer der Waren, diese zum Großgrünmarkt transportierte, von wo aus ungarische Kunden sie mit ihrem eigenen Auto abgeholt hätten.

Auf das Ersuchen der belangten Behörde, die in Rechnung gestellten Beträge bekanntzugeben teilte die slowakische Steuerbehörde mit, dass Mehrwertsteueraufzeichnungen die besagten Lieferantenrechnungen nicht enthielten und dass die Aufzeichnungen nicht mit den übermittelten Rechnungen übereinstimmten, schon gar nicht in Bezug auf das Ausmaß der Erwerbe der Quartale 2013 und 2014. Alle Rechnungen wurden bezahlt und abgerechnet. Diese Transaktionen sind von *****12*****, dem Eigentümer der H, organisiert worden.

Diese Ausführungen belegen, dass die in Rede stehenden Waren nicht in die Slowakei, sondern durch *****12***** organisiert, von anderen Käufern nach Ungarn transportiert wurden. Die verfahrensgegenständlichen Fakturen wurden auch nicht in die der slowakischen Behörde zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen der H aufgenommen.

i) *9*** Kft., Ungarn (DA)**

Unbestritten sind Fakturierungen von ig Lieferungen im Zeitraum November 2010 bis Jänner 2011 in Höhe von 16.876,13 €. Eine Überprüfung der UID Nummer hat ergeben, dass die UID in den Jahren 2011 und 2012 gültig war.

Vermerke auf den Fakturenzeitschriften mit einem Hinweis auf ein ungarisches Kfz-Kennzeichen führten zum Geschäftsführer der DA als abholende Person (X). Unterschriften auf den Fakturen stimmen mit jenen im Reisepass überein.

Nach den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung war die Feststellung der Außenprüfung, dass während der Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum 2-11/2009 eine Überprüfung ergeben habe, dass die von DA bei der Bf. eingekauften Getränke in Wien wieder entladen worden wären, infolge fehlender Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollziehbar und daher nicht erwiesen. Die ungarische Steuerbehörde teilte am 22.11.2011 über eine Anfrage der belangten Behörde, ob DA die in Rede stehenden Gegenstände tatsächlich erhalten habe, mit: DA sei am 25.3. 2010 gegründet worden und habe seit der Gründung keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt. Dies bestätigten Buchführer und es war auf Grundlage von Steuererklärungen und Buchungsbelegen, die auch keine Transportrechnungen enthielten, festzuhalten, dass das genannte Unternehmen keine ig Erwerbe erklärt hatte. Es konnte überdies keine Geschäftsbeziehung zur Bf. festgestellt werden.

Eine aktuelle Anfrage an die ungarischen Steuerbehörden vom 20.1.2020 hat ergeben, dass die Identifikationsnummer von DA am 7.7.2012 abgemeldet wurde und die Gesellschaft seitdem nach ungarischem Recht keine steuerpflichtigen Umsätze betreiben konnte. Eine frühere Steuerprüfung konnte das Unternehmen nicht erreichen. Bezugnehmend auf den Mehrwertsteuerinformationsaustausch hatte DA ig Transaktionen bis zum 3. Quartal 2012 und zwar Erwerbe von einer *** s.r.o. gemeldet. Eine Abmeldung von DA erfolgte letztlich am 3.1.2013, seit diesem Zeitpunkt können keine weiteren Informationen über das Unternehmen gegeben werden.

Daraus ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass DA während des gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraumes offiziell keine Geschäftsbeziehung zur Bf. hatte und im Zusammenhang mit der Bf. auch keine ig Erwerbe erklärte, sodass von einem Umsatzsteuerbetrug auszugehen war.

J) *10*** s.r.o. SK (D)**

Feststehen Fakturierungen von ig Lieferungen im Zeitraum Dezember 2010 bis Jänner 2011 in Höhe von 94.452,50 €.

Es gab auf Fakturenzeitschriften Hinweise auf J, Z und O und die jeweils von ihnen für den Transport benutzten Fahrzeuge. J war meldebehördlich in Wien wohnhaft. Eine schriftliche Bestätigung auf einem normalen Din A4 Blatt, wonach D Ware von der Bf. einkaufen und sie in die Slowakei "distributieren werde" lag vor. Ein Firmenstempel sowie die handschriftliche Unterzeichnung von J befanden sich auf dieser Bestätigung. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt, sodass eine Zuordnung weiterer Unterschriften nicht möglich war.

Laut Registerauszug im Internet war Geschäftsführer des Unternehmens M und nicht J. Letzterer war danach nicht ermächtigt für D zu handeln. J war auch Gesellschafter von G. Außerdem existierte in Wien ein F GmbH mit J als geschäftsführendem Gesellschafter. J war in den Zeiträumen 9/2008 bis 10/2009 abholende Person bei ***3***, 9/2009 bis 10/2010 bei ***6*** und 12/2010 bis 9/2011 bei D.

Einer aktuellen Auskunft der slowakischen Steuerbehörde vom 20.1.2020 zufolge steht fest, dass D als Mehrwertsteuerzahler von 1.12.2010 bis 30.9.2012 registriert war. Demnach fällt der vorliegende Lieferzeitraum in diese Periode. Allerdings hat D keine ig Erwerbe erklärt. Es konnte insgesamt nicht ausgeschlossen werden, dass D für einen Steuerbetrug missbraucht worden war. Das Bundesfinanzgericht geht, insbesondere auf Basis des unbefugten Auftretens von J für D und wegen der von ihm unterfertigten allgemeinen Empfangserklärung für D von einem Umsatzsteuerbetrug aus. Eine allgemeine Erklärung, die zwar handschriftlich unterfertigt war, für deren Erstellung jedoch keine der D zuordenbaren Person verantwortlich gemacht werden kann, genügt nicht, eine Geschäftsbeziehung der Bf. zu D nachzuweisen. Die Bf. ist daher auch in diesem Fall ihrer Verpflichtung, Nachweise über die Voraussetzungen von ig Lieferungen zu erbringen, unzureichend nachgekommen. Es gibt überdies zu viele Anknüpfungspunkte für den Verbleib der Waren im Inland, wenn an den Geschäften Beteiligte ein eigenes inländisches Getränkehandelsunternehmen führen und zudem in Österreich einen Wohnsitz haben. Es konnten auch nach der objektiven Beweislage die Warenbewegungen in die Slowakei weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

2. Rechtliche Beurteilung

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Angemerkt wird, dass sich die Beschwerden gegen die oben genannten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß [§ 253 BAO](#) auch gegen den am 27.11.2012 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 und gegen den am 24.01.2014 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 als gerichtet gelten.

Spruchpunkt 1: Wiederaufnahme des Verfahrens

[§ 303 BAO](#) BGBl I 2013/14 bestimmt:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte

.....

- (3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

Aus dem Prüfungsbericht geht unstrittig hervor, dass nähere Umstände über die Geschäftsabwicklung der ig Lieferungen der belangten Behörde bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2008, somit im wiederaufgenommenen Verfahren, nicht vollständig bekannt waren, sodass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Da diese Sachverhaltselemente im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent waren und sie erst im Zuge der Prüfung hervorgekommen sind, sind sie als neu hervorgekommen zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 24 und 30, vgl. VwGH 19.9.2013, [2011/15/0157](#), VwGH 20.11.1997, [96/15/0221](#)). Die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des [§ 303 Abs. 1 BAO](#) sind demnach erfüllt. Zur Verneinung der in der Beschwerde vorgebrachten Geringfügigkeit der Auswirkungen wird auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung verwiesen. Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

In rechtlicher Hinsicht ist zu den innergemeinschaftliche (ig) Lieferungen auszuführen:

[Art 7 UStG 1994](#) legt fest:

(1) 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 ein Unternehmer, (a) 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) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1)

(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.

Für den Nachweis der Beförderung oder Versendung bei ig Lieferungen sieht die VO BGBl I 1996/401 idF BGBl II 2010/172, nachfolgendes vor:

§ 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."

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 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"

Auch für ig Lieferungen müssen die grundsätzlichen Erfordernisse für einen Leistungsaustausch erfüllt sein, unter anderem, dass die Leistung an einen anderen, den vertraglich bestimmten Leistungsempfänger ausgeführt wird. Leistungsempfänger ist eine Person, die aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber hervorgeht und Rechte und Pflichten beansprucht (vgl. Windsteig in UStG² Melhardt/Tumpel § 1 Rz 95, vgl. Ruppe UStG⁵ Art 7 BMR Tz 15).

Die allgemeinen Voraussetzungen für ig Lieferungen sind darüber hinaus, dass der Gegenstand der Lieferung an einen Abnehmer (Unternehmer) in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert wurde, dass der Erwerb beim Erwerber erwerbsteuerpflichtig ist und sämtliche Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden (vgl. Melhardt in UStG² Melhardt/Tumpel, Art 7 Rz 6; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁵ Art 7 Tz 23 und 25). Damit eine ig Lieferung steuerfrei belassen wird, muss das liefernde Unternehmen nach der oben wiedergegebenen Verordnung (§§ 5 und 6) einen Buchnachweis erbringen und unter anderem die Beförderung

oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und die Person des Abnehmers nachweisen (Ausfuhrnachweis).

In den konkreten Abholfällen muss nach § 2 der Verordnung BGBl 401/1996 eine Rechnungsdurchschrift, ein Lieferschein, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten nachweisen, dass die Gegenstände ins Gemeinschaftsgebiet befördert worden waren.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Buchnachweis keine materiellrechtliche Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der ig Lieferung, wenn tatsächlich nach der objektiven Beweislage eine ig Lieferung ausgeführt wurde (vgl. EuGH 29.9.2007, [C-146/05](#) "Collee") und ein sicherer Nachweis über die diesbezüglichen Voraussetzungen erbracht werden kann (vgl. EuGH 9.2.2017, [C-21/16](#) "Euro Tyre" betreffend die rückwirkende Registrierung des Erwerbers). Selbst die Nichtmitteilung der UID des Erwerbers steht der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen (vgl. EuGH 20.10.2016, "Josef Plöckl", C-24/15, vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ Art 7 Tz 24). Ist hingegen die betreffende Lieferung mit einer Steuerhinterziehung verknüpft, kann die Verletzung von Nachweispflichten zur Feststellung führen, dass nicht alle Maßnahmen gesetzt wurden, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden, was im Ergebnis zur Versagung der Steuerfreiheit führt. Die Verletzung der formellen Nachweisführung kann auch den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen für eine ig Lieferung erfüllt sind (vgl. EuGH 27.9.2012, VSTR, C-587/10).

Liegen demgegenüber formell ordnungsgemäße Nachweise der Beförderung oder Versendung vor, besteht die Vermutung, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Ihre Überprüfung kann dennoch ergeben, dass objektiv die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vorliegen. Dann kann die Vertrauensschutzregelung des [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) zur Anwendung kommen.

Zu beachten ist, dass trotz formalen Nachweises der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, diese letztlich zu versagen ist, wenn die Lieferung mit einer Steuerhinterziehung verknüpft ist und der Lieferant hiervon wusste oder wissen musste. Im Fall formell nicht ordnungsgemäßer Nachweise besteht dagegen die Vermutung, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Dem Lieferanten steht allerdings die Möglichkeit offen, unter Ausschöpfung sämtlicher zur Verfügung stehender Beweismittel nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorlagen, andernfalls die Anwendung der Vertrauensschutzregelung zu prüfen sein wird (vgl. VwGH 27.11.2014, [2012/15/0192](#), Ruppe/Achatz, UStG⁵ Art 7 Tz 28).

Weitere über die Verordnung hinausgehende Nachweise werden bei ungewöhnlichem Geschehensablauf erforderlich sein können, um begründete Zweifel an der Abgabenbefreiung im Vorfeld auszuräumen (vgl. Achatz in FS Rödler, 19, Ruppe/Achatz UStG⁵ Art 7 Tz 28). Solche

Zweifel hätte die Abgabenbehörde bei Vorliegen sämtlicher Nachweise schlüssig zu begründen und der Unternehmer kann sie ausräumen, sodass letztlich die objektiven Voraussetzungen für eine ig Lieferung feststehen. In solchen Fällen bleibt für den Vertrauensschutz weder Platz noch Notwendigkeit.

Erweisen sich die Angaben des Abnehmers zu seiner Unternehmereigenschaft und der Erwerbsteuerbarkeit im Bestimmungsland als objektiv unrichtig, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des [Art 7 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht erfüllt; es bleibt allerdings bei der Steuerfreiheit, wenn der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte (vgl. [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#)). Im Besonderen sind darüber hinaus in Abholfällen die Angaben des Abnehmers zur Verbringung des Gegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat relevant. Kein Vertrauensschutz besteht, wenn sich der Unternehmer ausschließlich auf Angaben Dritter verlässt (BFG 8.11.2016, [RV/2101017/2015](#)).

In Abholfällen wird grundsätzlich davon auszugehen sein, dass es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns genügt, wenn der Lieferant die Identität des Abholenden festhält und im Sinne des § 2 der oben genannten VO 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, vorlegt. Darüberhinausgehende Nachweise können dann verlangt werden, wenn eine untypische Geschäftsanbahnung und Abwicklung bei einem ordentlichen Kaufmann zu Zweifeln in der Funktion des Abholenden oder seiner Erklärung der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet führen müssen. Eine Nichteinforderung solcher über die VO hinausgehender Nachweise kann sodann den Ausschluss der Vertrauensschutzregelung bedingen (vgl. Ruppe/Achatz UStG ⁵ Art 7 Tz 36).

Vor diesem Hintergrund ist zu den einzelnen Abnehmern, an die ig Lieferungen fakturiert wurden und zur Frage, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen, auszuführen:

Spruchpunkt 2: Umsatzsteuer 2008

1. *1*** s.r.o. (L)**

Als ungewöhnlich ist die Geschäftsbeziehung zu L zu bezeichnen, da die Bf. innerhalb kurzer Zeit hohe Umsätze an L fakturierte. Zwischen Juli 2007 und Dezember 2007 verrechnete die Bf. Getränke in Höhe von 412.381,91 €, im Dezember 2008 im Ausmaß von 40.225,60 €. Aufzeichnungen des Prüfers legen dar, dass die Bf. im genannten Zeitraum fast täglich Lieferungen in Höhe von 300,00 € bis maximal 3.300,00 € fakturiert hat. Angesichts dieser Umsatzhöhe und des Umstandes, dass zu L keine ständige Geschäftsbeziehung bestand,

hätte die Bf. zwecks Sicherung der Steuerbefreiung, die Geschäftsabwicklung von vornherein genauer überprüfen und dokumentieren müssen. Dies vor allem auch deshalb, da Nachweise fehlen, dass die Bf. mit einem Geschäftsführer der Gesellschaft persönlich Kontakt aufgenommen hätte. Nach dem festgestellten Sachverhalt erfolgte die Geschäftsabwicklung mit namhaft gemachten abholenden Personen, deren Reisepasskopien zwar aktenkundig waren, jedoch Kopien der dazugehörenden Unterschriften fehlten, sodass die Personen anhand ihrer handschriftlichen Unterzeichnungen nicht identifiziert werden konnten.

Außerdem ist die Bf. verpflichtet, formell ordnungsgemäße Nachweise in den konkreten Abholfällen für eine nachprüfende Kontrolle bereitzuhalten. Desgleichen ist die ausnahmslose Barzahlung der Lieferungen als ungewöhnliche Abwicklung zu beurteilen, und kann nicht von vornherein als gewöhnlich bezeichnet werden, weil eine gesamte für betrugsanfälliges Verhalten gekennzeichnete Branche, in diesem Fall der Getränkehandel, eine solche Vorgehensweise wählt. Dazu kommt, dass schriftliche Bestätigungen von L nicht vorliegen, in denen die abholenden Personen als Beauftragte ihres Unternehmens bezeichnet werden. Ebenso wenig konnte deshalb eine Bevollmächtigung, dass diese zum Transport der eingekauften Waren in die Slowakei berechtigt gewesen wären, angenommen werden.

Demnach existiert kein Nachweis, dass die abholenden Personen L zuzurechnen waren und die Waren tatsächlich an L ins Gemeinschaftsgebiet geliefert und für dieses Unternehmen bestimmt waren.

Andere Nachweise belegen ebenso wenig die materiellen Voraussetzungen der ig Lieferungen. Der Vertrauensschutz nach [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) war deshalb nicht zu gewähren. Im Sinne der EuGH – Rechtsprechung muss im konkreten Fall davon ausgegangen werden, dass die Verletzung der formellen Nachweisführung den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen für eine ig Lieferung erfüllt sind (vgl. EuGH 27.9.2012, VSTR, C-587/10).

Die Auskunft der slowakischen Steuerbehörde bekräftigt außerdem das Vorliegen eines Umsatzsteuerbetruges, da L seit dem Jahr 2006, somit schon vor dem streitgegenständlichen Zeitraum, keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte. Die Bf. hat die Person des Abholers und den Transport der Waren an den Abnehmer für sein Unternehmen in die Slowakei formal nicht nachweisen können. Da die betreffenden Lieferungen mit einer Steuerhinterziehung verknüpft waren, muss die Verletzung von Nachweispflichten zur Feststellung führen, dass die Bf. nicht alle Maßnahmen gesetzt hatte, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden, was im Ergebnis zur Versagung der Steuerfreiheit führt.

Der Sorgfaltsverpflichtung eines ordentlichen Kaufmannes wurde nicht entsprochen, weil die Bf. nicht prüfte, ob die abholenden Personen tatsächlich von L beauftragt wurden, sodass auch formell nicht nachvollziehbar war, ob die fakturierten Umsätze letztlich zum Abnehmer in die

Slowakei gelangten. Die Bf. konnte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes aufgrund der mangelhaften Nachweise nicht davon ausgehen, dass die fakturierten Lieferungen für das Unternehmen von L bestimmt waren. Daran ändern auch alleinige Vermerke über polizeiliche Kennzeichen der Fahrzeuge, mit denen die Waren abgeholt worden sind, nichts. Ebenso ist die Gültigkeit der UID Nummer von L kein Nachweis für die Warenbewegung in die Slowakei und kann sich die Bf. nicht darauf berufen, um den vollen Vertrauensschutz zu beanspruchen.

Es lagen überdies keine anderen Beweismittel vor, die die materielle Richtigkeit der Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerbefreiung bewiesen hätten, sodass insgesamt gesehen eine Steuerbefreiung nicht zu gewähren war.

Dem Erfordernis weiterer über den Inhalt der oben genannten Verordnung hinausgehender Unterlagen zum Nachweis einer bestehenden Geschäftsbeziehung kommt außerdem insoweit Berechtigung zu, als das beträchtliche Ausmaß an Getränkelieferungen innerhalb kurzer Zeit die Bf. nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes verpflichtete, genauere Informationen über das Unternehmen und Nachweise über die Warenbewegungen in das Ausland einzuholen.

Abschließend ist zu bemerken, dass die von der Außenprüfung festgehaltenen Doppelfakturierungen in Höhe von 129.309,60 € durch die Bf. nicht widerlegt wurden, sodass auch dieser Umstand eine mangelnde Sorgfalt der Bf. aufzeigt und als zusätzliches Argument gegen die Zuerkennung eines Vertrauensschutzes spricht.

Die im Zuge der Prüfung errechnete Nachforderung der Außenprüfung bleibt daher unverändert, sodass sämtliche erklärten ig Lieferungen in Höhe von 491.910,21 € für 2008 umsatzsteuerpflichtig zu behandeln waren.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 war insoweit teilweise stattzugeben, als der Umsatzsteuerbescheid 2008, wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 23.1.2014, abgeändert wird. Darin wurde festgehalten, dass unbestrittenermaßen, das in Tz 17 des Prüfungsberichtes für 2008 festgestellte Nichtvorliegen der Voraussetzungen von Ausfuhrlieferungen in Höhe von 27.702,00 € das Jahr 2007 und nicht das Jahr 2008 betroffen haben, weshalb für 2008 von steuerfreien Ausfuhrlieferungen in Höhe von 57.874,60 € auszugehen war. Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 12.566,34 € festgesetzt.

Spruchpunkt 3: Umsatzsteuer 2009

2. *3*** s.r.o., SK (S)**

Auch mit dieser Gesellschaft stand die Bf. nicht in ständiger Geschäftsbeziehung. S wurde nach einem „Business Registerauszug“ am 1.9.2006 gegründet und am 15.7.2011 gelöscht. Angesichts des im Zeitraum 9/2008 bis 1/2009 fakturierten Ausmaßes der bar bezahlten Umsätze wäre die Bf. ebenso in Bezug auf die Erfüllung der Voraussetzungen von ig Lieferungen zur besonderen Sorgfaltsverpflichtung berufen gewesen.

Die Bf. hatte keinen nachgewiesenen Kontakt zum Geschäftsführer der Gesellschaft, sie übergab die Rechnungen an abholende Personen. Allein S konnte bezüglich der handschriftlichen Unterfertigungen anhand seines Reisepasses identifiziert werden, alle übrigen Abholer nicht. Für sämtliche abholenden Personen wurde keine unterschriebene schriftliche Ermächtigung von S vorgelegt, sodass die Bf. keinen gültigen Nachweis über eine Warenbewegung in die Slowakei hatte und überdies nicht glaubhaft machen konnte, dass die Waren für das Unternehmen von S eingekauft worden wären.

Der Nachweis im Sinne der Verordnung zu [Art 7 UStG 1994](#) ist mangelhaft erbracht worden, da auf Basis der vorgelegten Unterlagen nicht erwiesen ist, dass S oder ein von S Bevollmächtigter schriftlich erklärte, dass er die Gegenstände an S transportiert habe. Die materiellen Voraussetzungen des [Art 7 Abs. 1 UStG 1994](#) sind daher nicht erfüllt und der Bf. kommt kein Vertrauensschutz zu, da sie fehlende Ermächtigungen seitens S für den Warentransport in die Slowakei fordern hätte müssen, um die entsprechenden Nachweise im Sinne der genannten Verordnung zu erhalten. Gerade der Umstand, dass die abholenden Personen auch für andere slowakische Unternehmen auftraten, hätte die Bf. veranlassen müssen, ihre Geschäftsbeziehung zu S genauer zu dokumentieren.

Im Ergebnis hat die Bf. den formellen Buchnachweis nicht erfüllt, sie vermochte auch nicht nach der objektiven Sachlage die materielle Richtigkeit der für die Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des Art 7 UStG durch andere Belege nachzuweisen. Dazu kommt, dass seitens des genannten Abnehmers von einem Umsatzsteuermissbrauch auszugehen war, sodass die überdies festgestellte mangelnde Gutgläubigkeit der Bf. insgesamt zur Umsatzsteuerpflicht der besagten Lieferungen, im von der Außenprüfung festgestelltem Ausmaß, führte.

4. *4*** ***11*** s.r.o. SK (BA)**

Während eines Zeitraumes von 27 Tagen fakturierte die Bf. an BA ig Lieferungen in Höhe von 13.837,33 €. In diesem Fall sind die formalen Voraussetzungen des Nachweises für ig Lieferungen erfüllt. Die abholenden Personen wurden als Gesellschafter und Geschäftsführer des empfangenden Unternehmens identifiziert, das überdies eine gültige UID hatte. Der Nachweis der Beförderung und Versendung in die Slowakei wurde von diesen schriftlich bestätigt, sodass zu vermuten war, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind.

Die nachprüfende Kontrolle der Finanzverwaltung hat demgegenüber in Übereinstimmung mit der oben dargelegten Zeugenaussage von A ergeben, dass das slowakische Unternehmen in der Slowakei zum Schein gegründet wurde, in Wirklichkeit *****27*****, der einen Getränkehandel am Großgrünmarkt hatte, die Waren von A entgegennahm und diese dort verkaufte. A wusste davon nichts, ihm wurde vielmehr gesagt, dass die Waren ins Ausland verbracht wurden. Gegenteilige Anhaltspunkte existieren nicht.

Die Angaben des Abnehmers erweisen sich demnach zwar formal richtig aber inhaltlich falsch, sodass die Voraussetzungen des Art 7 Abs. 1 UStG nicht erfüllt sind. Dennoch ist der Bf. auf Grund der Tatsache, dass sie mit dem Geschäftsführer des slowakischen Unternehmens die Geschäfte abwickelte, der Vertrauensschutz zu gewähren, da dieser im Namen der ausländischen Gesellschaft mit einer gültigen UID auftrat, demnach die Erwerbsteuerbarkeit in der Slowakei zum Ausdruck brachte. Die tatsächliche Durchführung der Erwerbsbesteuerung ist vom Nachweis nicht erfasst. Mangels für die Bf. nach der Aktenlage nicht erkennbarer gegenteiliger stichhaltiger Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Missbrauchs, ist ihr der Vertrauensschutz zu gewähren. Dass der Geschäftsführer und die Gesellschafterin von BA in Wien einen Wohnsitz hatten, schließt für sich allein nicht aus, dass die beiden auch in der Slowakei ein Unternehmen gründeten und ist kein ausreichendes Verdachtsmoment, das alleine die Versagung des Vertrauensschutzes begründet hätte.

Selbst die von der Außenprüfung ins Treffen geführten Indizien, wie die niedrigen Getränkepreise in den Abnehmerländern, der Transport in normalen Lastwägen reichen nicht aus, der Bf. ein „wissen“ oder „wissen müssen“ vorzuwerfen. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. von einer Nichtlieferung in die Slowakei wusste.

Die Steuerbefreiung für Umsätze in Höhe von 13.837,34 € für das Wirtschaftsjahr 2009 war daher zu gewähren. Unter Einbeziehung der unter Spruchpunkt 2 rechtlich gewürdigten Geschäftsbeziehung zu *****1*** s.r.o. (2/2008)** war der Beschwerde gegen den **Umsatzsteuerbescheid 2009** daher teilweise stattzugeben. Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 35.035,20 € festgesetzt. Es wird auf das beiliegende Berechnungsblatt 2009 verwiesen.

Spruchpunkt 4: Umsatzsteuer 2010

3. *****5*** s.r.o. SK (I)**

Formale Nachweise, wie ein Registerauszug der am 16.6.2007 gegründeten Gesellschaft, eine Bestätigung der Gültigkeit der UID vom 7.4.2009, liegen vor. Unzureichend ist der formelle Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen nach [Art 7 UStG 1994](#) jedenfalls, da zwar B als abholende Person identifizierbar war, allerdings nicht als von I für den Transport und die Verbringung der Waren in die Slowakei ermächtigt wurde. Der von ihm unterschriebene Vermerk auf den Rechnungen ist nicht geeignet, nachzuweisen, dass die

streitgegenständlichen Lieferungen an I und für das Unternehmen der Gesellschaft ausgeführt wurden.

Die anderen genannten abholenden Personen sind zum einen nicht anhand ihrer Unterschriften auf den Rechnungen, weil keine Ausweiskopien aktenkundig sind, identifizierbar und zum anderen können auch sie infolge fehlender Anhaltspunkte nicht als Beauftragte von I behandelt werden. Auch daraus ergibt sich, dass eine Lieferung für das Unternehmen von I nicht angenommen werden kann und die Warenbewegung in die Slowakei nicht bewiesen wurde.

Auch wenn mit den Ausgangsrechnungen handschriftlich bestätigt wurde, dass die Waren in die Slowakei gebracht wurden und die Identität einer von mehreren abholenden Personen möglich war, so ist der Bf. der Vertrauensschutz aus nachfolgenden Gründen zu versagen:

Die festgestellten Mängel des geforderten formellen Buchnachweises sind nicht geeignet, die materielle Richtigkeit der Voraussetzungen für die ig Lieferungen zu beweisen. Die fehlende Nachvollziehbarkeit von Unterschriften, fehlende Ermächtigungen von namentlich genannten Personen zum Transport der Waren für I sowie das Nichtvorhandensein von anderen darüber hinaus gehenden Beweismittel vermögen die materielle Richtigkeit der Beförderung in die Slowakei für das Unternehmen I nicht zu belegen.

Die Bf. hat auch nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt, da sie an I Bargeschäfte in nicht geringem Umfang innerhalb von fünf Monaten ohne mit I in ständiger Geschäftsbeziehung zu stehen, fakturierte.

Die Bf. hätte von Anbeginn für weitere Nachweise über Transporte in die Slowakei sorgen und sich über die Tätigkeit des dortigen Unternehmens informieren müssen, um sicherzugehen, dass Waren im Auftrag bzw. im Namen des Geschäftsführers von I für dessen Unternehmen bei der Bf. eingekauft und in die Slowakei transportiert wurden. Fehlende Sorgfalt wird überdies deutlich, da die Bf. schriftlich *****24***** aufforderte, die Bevollmächtigung für die genannten abholenden Personen zu erteilen, obgleich dieser im Zeitraum der gegenständlichen fakturierten Lieferungen bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden war.

Die Steuerfreiheit der geltend gemachten ig Lieferungen war daher zu versagen.

4. *6*** s.r.o. SK (G)**

Die Bf. fakturierte in einem Zeitraum vom 13 Monaten ig Lieferungen in einem beträchtlichen Ausmaß an ein Unternehmen, mit dem sie nicht in ständiger Geschäftsbeziehung stand und wickelte sämtliche Geschäfte in bar ab.

Der im Sinne der Verordnung notwendige formelle Nachweis, dass die Waren in das Gemeinschaftsgebiet befördert wurden, ist jedoch auch in diesem Fall als mangelhaft zu

beurteilen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass UID Abfragen der Gesellschaft ihre Gültigkeit bestätigt haben, zumal es letztlich angesichts eines festgestellten Umsatzsteuerbetruges darauf ankommt, ob der Bf. der Vertrauensschutz angesichts der Nichterfüllung der formalen Voraussetzungen zu gewähren ist.

Es können zwar die abholenden Personen anhand ihrer Unterschriften identifiziert werden, die schriftlichen Bestätigungen von G, dass die Genannten zum Transport in die Slowakei ermächtigt wurden, sind jedoch insoweit unklar, da diese nach dem Schriftzug der handschriftlichen Unterzeichnungen von unterschiedlichen Personen stammten, obgleich jeweils P namentlich als Erklärender aufscheint. Dazu kommt, dass die Unterschrift vom Geschäftsführer nicht aktenkundig ist und dieser solcherart nicht identifiziert werden kann. Dies bedeutet eine Mangelhaftigkeit der formalen Nachweise und die Vermutung, dass Art 7 Abs. 1 UStG nicht erfüllt ist.

Die Bf. hat nach der objektiven Beweislage auch keine anderen Beweismittel vorlegen können und die Abwicklung der Geschäfte ebenso wenig mit der für einen ordentlichen Kaufmann gebotenen Sorgfalt durchgeführt. Die Bf. hätte den Geschäftsführer der G kontaktieren müssen, um von Anfang an, von ihm die geforderten Nachweise zu erhalten, um die vorliegenden Ungereimtheiten nicht zu ermöglichen. Dies muss insbesondere deshalb gelten, da die abholenden Personen in Wien wohnhaft waren. Selbst wenn ein inländischer Wohnsitz für sich alleine kein Grund ist, für ausländische Unternehmen Transporte durchzuführen, wäre die Bf. jedenfalls im Sinne der bereits genannten Verordnung verpflichtet gewesen, klare schriftliche Bestätigungen über jede Warenbewegung, die eindeutig dem Geschäftsführer zuordenbar gewesen wäre, zur Absicherung der Steuerbefreiung vorzulegen. Dass die Bf. die schriftlichen Bestätigungen am eigenen Computer geschrieben und vorbereitet hatte, mag grundsätzlich, falls kein Verdacht auf Steuerbetrug vorläge, akzeptiert werden. Dann müsste jedoch einwandfrei anhand der Unterschriften nachvollziehbar sein, dass der Geschäftsführer der jeweiligen ausländischen Gesellschaft diese Erklärung auch unterschrieben hat. Dazu kommt, dass eine fehlende Angabe eines Datums eine zeitliche Zuordnung der Erklärung nicht zulässt und daher insgesamt gesehen der Nachweis als unzureichend beurteilt werden muss.

Da überdies, wie in der Beweiswürdigung dargelegt, von einem Umsatzsteuermisbrauch von G auszugehen war, bewirken diese formellen Mängel und das mangelnde Bemühen seitens der Bf., ihren Geschäftspartner in Bezug auf die vorliegenden Geschäfte genauer zu befragen bzw. zu kontaktieren und die Warenbewegungen schriftlich zu dokumentieren, den Verlust des Vertrauensschutzes. Die geltend gemachte Steuerfreiheit der ig Lieferungen war daher zu verneinen.

7. *7*** & Drinks, SK (D)**

Die Bf. fakturierte innerhalb eines Zeitraumes von sechs Monaten (Oktober 2009 bis März 2010) ig Lieferungen an D in Höhe von 37.069,42 €, die diese bar bezahlte.

Der formelle Nachweis für die Lieferung von Getränken in das Gemeinschaftsgebiet ist insoweit erfüllt, als anhand der handschriftlichen Unterzeichnungen auf den Rechnungen, mit denen auch der Transport der Waren in die Slowakei bestätigt wurde, ***25***, ***24*** und B als abholende Personen identifiziert werden konnten. ***24*** war im streitgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer, ***25*** jedoch nur bis zum Dezember 2009 Gesellschafter der D.

Aktenkundig sind Fakturen über ig Lieferungen an D, ausgestellt im Zeitraum 19.10.2009 bis 3.12.2009 in Höhe von insgesamt 28.620,10 € (15.305,50+13.162,60+152,00). Die Waren wurden von ***25***, der damals Gesellschafter von D gewesen war abgeholt und laut Vermerk auf den Ausgangsrechnungen in die Slowakei transportiert. Dazu gab es eine Empfangsbestätigung von D, die von ***25*** unterschrieben wurde. Der Buchnachweis bezüglich dieser Lieferungen ist demzufolge nicht mangelhaft.

Der Bf. muss daher im Ausmaß dieser verrechneten Umsätze die Steuerfreiheit anerkannt werden.

Für den Zeitraum danach hätte die Bf. bei gebotener Sorgfalt erkennen müssen, dass ***25*** Rechnungen über ig Lieferungen an D unterschrieben hatte, ohne bei D eine Funktion innegehabt zu haben und ohne von dieser ausdrücklich ab diesem Zeitraum für die Abholung ermächtigt worden zu sein. Dazu kommt, dass nach den vorgelegten Reisepässen für die Bf. erkennbar war, dass sämtliche Abholer und ***25*** auch in Österreich wohnhaft waren. Die Bf. hätte dies zum Anlass nehmen müssen, sich zu informieren, ob die abholenden Personen nach wie vor ermächtigt waren, im Namen des ausländischen Unternehmens die Waren einzukaufen und in die Slowakei zu transportieren. Ihrer Sorgfaltsverpflichtung entsprechend hätte die Bf. die Möglichkeit ins Auge fassen müssen, dass ***25*** die Getränke für sein eigenes Gastgewerbe in Wien verwenden hätte können, das erst infolge Konkurses am x.2011 amtswegig gelöscht wurde. Auf diese Weise hätte die Bf. herausfinden müssen, dass ***25*** ab dem Dezember 2009 keine Funktion bei D hatte, und dass deshalb Nachweise für den Transport der Waren in die Slowakei fehlten.

Dazu kommt, dass für B keine schriftliche Ermächtigung zum Transport der Waren an D in die Slowakei existierte. Das am 10.12.2019 verfasste schriftliche Ersuchen der Bf. an D um Bestätigung, dass B als Fahrer angestellt sei, auf dem am unteren Rand der Anfrage eine nicht zuordenbare handschriftliche Unterfertigung auf einem Firmenstempel der D erkennbar war, ist keine gültige Ermächtigung zum Abholen der Waren. Damit wird klar eine sorglose Vorgehensweise der Bf. aufgezeigt, zumal dadurch keine klare Ermächtigung für B zum Transport für D zum Ausdruck gebracht wurde.

Dass, wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung ausführte, beim Verkauf von Getränken ein geringerer Sorgfaltsmaßstab anzuwenden sei, muss angesichts der konkreten Ausmaße der fakturierten Umsätze verneint werden.

Daraus ergibt sich, dass ig Lieferungen im Zeitraum 3.12.2009 bis 30.12.2009 in Höhe von 4.188,74 €, auf deren Fakturen Solimann als abholende Person genannt war, nicht als steuerfrei zu behandeln waren.

Die Rechnungen über ig Lieferungen auf denen die Abholung und der Transport von Waren durch ***24*** übernommen wurden und die von ihm als Geschäftsführer von D unterschrieben wurden, sind für den Buchnachweis als ausreichend zu betrachten. Es handelt sich hier um ig Lieferungen in Höhe von 2.362,80 €, die als umsatzsteuerfrei zu behandeln waren.

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte, dass nach Angaben von ***24*** zwischen der Bf. und D keine Geschäftsbeziehung bestand. Die steuerliche Vertretung sieht in den Angaben des ***24***, wonach nicht dieser sondern ***25***, die Geschäfte eingefädelt habe, keinen Widerspruch zur tatsächlichen Ausführung der strittigen ig Lieferungen an D. Sie übersieht jedoch, dass die Aussagen des X deutlich darlegen, dass die Lieferungen im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerbetrug zu sehen waren, da dieser eine Geschäftsbeziehung zur Bf. leugnete und die Verantwortung dafür auf ***25*** übertrug.

Für jene ig Lieferungen für die die Bf. einen ausreichenden Buchnachweis vorlegen konnte, muss dennoch die Umsatzsteuerfreiheit anerkannt werden. Selbst die von der Außenprüfung ins Treffen geführten Indizien, wie die niedrigen Getränkepreise in den Abnehmerländern, der Transport in normalen Lastwägen reichen nicht aus, der Bf. ein „wissen“ oder „wissen müssen“ vorzuwerfen. Es gibt auch keine festgehaltenen Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. von einer Nichtlieferung in die Slowakei wusste.

Es handelt sich hierbei um ig Lieferungen, die ***25*** bis zum Dezember 2009 übernommen hatte, in folgender Höhe:

28.620,10 € für das Wirtschaftsjahr 2010 (13.162,60 €+15.305,50€+152,00€)

2.362,80 € für das Wirtschaftsjahr 2010 (899,60 €+682,20 €+781,00 €)

923,80 € für das Wirtschaftsjahr 2011

Infolge unzureichender Nachweise der Beförderung in die Slowakei ergibt sich für die anderen fakturierten ig Lieferungen, dass die formellen Voraussetzungen des [Art 7 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht vorlagen. Der Bf. kommt in diesen Fällen kein Vertrauensschutz zu, da sie überdies die für ein betrügerisches Verhalten sprechenden Verdachtsmomente trotz inländischen Bezuges der abholenden Personen nicht aufgegriffen hatte. Bezüglich der als formal mangelhaft zu beurteilenden Buchnachweise muss letztlich auf Basis einer festgestellten Umsatzsteuerhinterziehung und der oben dargelegten fehlenden Sorgfaltsverpflichtung der Bf., bei deren Beachtung sie erkennen hätte müssen, dass nicht zum Transport ermächtigte

Personen eingeschaltet waren und außerdem die gegenständlichen Lieferungen in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt waren.

Es handelt sich dabei um fakturierte ig Lieferungen, für die die Umsatzsteuerfreiheit nicht zu gewähren war:

4.188,74 € für das Wirtschaftsjahr 2010

853,98 € für das Wirtschaftsjahr 2011

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 war teilweise stattzugeben und die Umsatzsteuer in Höhe von 7.130,62 € festzusetzen.

Nach der beiliegenden Berechnung setzt sich der Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze (in Euro) auf Basis der Beschwerdeentscheidung vom 23.1.2014 wie folgt zusammen:

5.757.991,65 + 5.163,81 (vom Prüfer infolge der Nichtanerkennung der ig Lieferungen herausgerechnete USt) - 30.982,90 (ig Lieferungen) = 5.732.172,56.

Die USt errechnet sich aus den 20%igen Umsätzen iHv 5.676.804,87 und den 10%igen Umsätzen iHv 55.367,69 und ist nach Abzug der Vorsteuern iHv 1.133.767,12 iHv 7.130,62 festzusetzen.

Spruchpunkt 5: Umsatzsteuer 2011

8. ***8*** s.r.o. SK (H)

Auch in diesen Fällen muss die Geschäftsabwicklung als ungewöhnlich bezeichnet werden, da im Zeitraum 3-12/2010 Rechnungen über ein beträchtliches Ausmaß an ig Getränkeliieferungen in Höhe von 558.691,19 € sowie im Jänner 2011 in Höhe von 64.153,56 € ausgestellt und sämtliche Geschäfte bar bezahlt wurden.

Der formale Nachweis über die ig Lieferungen wurde zu Beginn der Geschäftsbeziehung durch schriftliche Bestätigungen der H vom 19.2.2010 und vom 20.2.2010 insoweit erbracht, als die auf den Fakturenzweitschriften genannten abholenden Personen von H zum Transport der Waren in die Slowakei ermächtigt bezeichnet wurden.

Nicht nachvollziehbar war die handschriftliche Unterzeichnung auf dieser Bestätigung, welche von ***28*** stammen sollte, weil von ihr keine Ablichtungen eines Personalausweises oder Führerscheins im Akt waren. Aktenkundig sind einige vom ***28*** an die Bf. versandte Bestellungen per email, die restlichen Bestellungen sollten ohne schriftliche Unterlagen vor Ort erfolgt sein. Nicht zuordenbar waren überdies die handschriftlichen Unterzeichnungen von F

nach einem Vergleich mit seiner Unterschrift im Reisepass, sodass der diesbezügliche Nachweis, dass die Getränke für ***8*** in die Slowakei gebracht wurden, unzureichend war. Auch wurden Fahrzeuge mit anderen polizeilichen Kennzeichen auf den Fakturen notiert, die nicht mit jenem in der vorgelegten Bestätigung übereinstimmten. Darüber hinaus gab es für Besnik Nuredini, einer weiteren abholenden Person keine ausdrückliche schriftliche Ermächtigung von H und stimmte zudem seine Unterschrift auf den Rechnungen nicht mit jener auf der vorgelegten Reisepasskopie überein.

Im Ergebnis sind die vorgelegten formalen Nachweise mangelhaft und daher nicht geeignet, die Warenbewegung in die Slowakei zu beweisen. Zudem ist aus der Auskunft der slowakischen Behörde abzuleiten, dass H in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt war. Infolgedessen hat die Bf. nicht alle Maßnahmen gesetzt, die der Sorgfaltsverpflichtung eines ordentlichen Kaufmannes entsprochen haben, zumal sie den angeblichen Transport der Waren in die Slowakei nicht nachvollziehbar dokumentierte, weil die handschriftlichen Unterzeichnungen nicht klar den von H genannten abholenden Personen zuordenbar waren. Dazu kommt, dass die handschriftliche Unterzeichnung der Empfangsbestätigung auch nicht ***28*** zuordenbar war, da auch in diesem Fall ein offizielles Dokument fehlte und eine geeignete Überprüfbarkeit durch die Bf. nicht gewährleistet war.

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte in diesem Fall, dass die Warenbewegung, nicht wie in der Rechnung dargelegt, von Österreich in die Slowakei erfolgte, sondern die Gegenstände nach Ungarn geliefert wurden. Feststeht zudem, dass stets der Geschäftsführer der H ***8*** ***12*** die Waren bei der Bf. bestellt hatte.

Angesichts der an H verrechneten Umsätze in einem beträchtlichen Umfang hätte die Bf. die tatsächlichen Geschäftsabläufe genauer dokumentieren müssen. Die Bf. hat die auf den Ausgangsrechnungen getätigten Vermerke, "übernommen durch F " nicht überprüft und daher nicht erkannt, dass die handschriftlichen Unterzeichnungen nicht mit der Unterschrift im Reisepass von F übereinstimmen. Die Bf. hätte die abholenden Personen anhand deren Unterschriften bei jeder Übernahme der Waren überprüfen müssen. Dies auch deshalb, da die Bf. mit H in keiner ständigen Geschäftsbeziehung stand. Die Bf. hätte solcherart erkennen müssen, dass die Geschäftsführerin von H und F einen Wohnsitz in Österreich hatten. Unregelmäßigkeiten bei den Unterschriften zeigen auf, dass die Bf. nicht mit der notwendigen Sorgfalt überprüfte, welche Personen die Getränke tatsächlich abgeholt hatten. Der mangelnde Buchnachweis verhinderte folglich, Warenbewegung in die Slowakei für das Unternehmen H einwandfrei darzulegen.

Dem Einwand der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass derartige Kontrollmaßnahmen im Getränkegroßhandel nicht üblich wären, ist zu entgegnen, dass gerade bei ig Lieferungen der Nachweis der Warenbewegung in das jeweilige Gemeinschaftsgebiet, das auf der Rechnung genannt ist, als eine der wesentlichen Voraussetzungen durch Ermächtigungen und Bevollmächtigungen des Abnehmers zu erbringen ist. Allgemeine Erklärungen der Abnehmer

über den Transport von Waren in die Slowakei durch namentlich genannte abholende Personen, können nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lediglich unter der Voraussetzung anerkannt werden, dass die jeweiligen Unterschriften auf den Rechnungen eindeutig den ermächtigten Personen zuzuordnen sind. Außerdem muss die handschriftlich unterzeichnete Empfangsbestätigung einer bestimmten Person nachvollziehbar zugeordnet werden. Dies war im konkreten Fall nicht möglich, weshalb die Bf. aus diesen Gründen nicht als vertrauensschutzwürdig bezeichnet werden konnte. Die geltend gemachte Steuerbefreiung für ig Lieferungen war daher nicht anzuerkennen.

Bezüglich der in den nachfolgenden Jahre 2012 bis 2015 an H fakturierten ig Lieferungen, die Gegenstände eines weiteren Verfahrens sind, muss außerdem beachtet werden, dass die Bf. über die im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung getroffenen Feststellungen Bescheid wusste, dass aufgrund der Auskunft der slowakischen Steuerbehörde die Waren nicht in die Slowakei, sondern an ungarische Kunden verkauft wurden.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass weitergehende Überprüfungen seitens der Bf. vor dem Hintergrund der BFH Rechtsprechung (Urteil vom 12.5.2009, V R 65/06) in den konkreten Fällen nicht notwendig gewesen wären, ist zu entgegnen:

Zum Erfordernis einer belegmäßig nachzuweisenden Ermächtigung bei einer Abholung durch einen Beauftragten des Abnehmers brachte der BFH im genannten Urteil zum Ausdruck, dass eine solche Ermächtigung in Fällen eines selbständigen Beauftragten des Abnehmers im Sinne eines beauftragten Spediteurs und unselbständigen Beauftragten (Arbeitnehmers des Unternehmens) nicht erforderlich sei.

In den vorliegenden Fällen waren in den Abholvorgang Personen eingeschaltet, die nach der objektiven Sachlage nicht den auf den Fakturen genannten ausländischen Unternehmen beispielsweise als unselbständige Beauftragte zugeordnet werden konnten. Daher war in diesen Fällen von keiner Beförderung (Abholung) eines Beauftragten der jeweiligen ausländischen Unternehmen auszugehen.

9. *9*** (DA)**

Auch in diesem Fall ist davon auszugehen, dass ein Missbrauch bzw. eine Steuerhinterziehung seitens der DA anzunehmen ist, da im Zuge eines Amtshilfeersuchens bekannt wurde, dass DA keinen Geschäftskontakt zur Bf. gehabt hatte und am ig Warenverkehr nicht teilgenommen hat bzw. überhaupt keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat.

Infolgedessen ist zu prüfen, ob der Bf. ein Vertrauensschutz zu kommt. Die Bf. hat die Identität von D festgehalten, in den Ausgangsrechnungen ist der Vermerk, dass D die Waren abgeholt hatte, erkennbar und ein Vergleich der die Abholung bestätigten Unterschriften mit jener im

Reisepass von D zeigt klar eine Übereinstimmung auf. Aus diesem Grund konnte die Bf. davon ausgehen, dass die Umsätze der DA zuzurechnen waren. Dazu kommt, dass die UID bis 7.7.2012 gültig war und auch dies als Indiz für die unternehmerische Tätigkeit von DA zu werten war. Dass D auch in Wien meldebehördlich registriert war, ist für sich allein angesichts der anderen vorgelegten Nachweise und der für die Bf. fehlenden weiteren Anhaltspunkte für einen Betrug nicht in einem Maße bedeutsam, dass der Vertrauensschutz verneint werden könnte.

Selbst die von der Außenprüfung ins Treffen geführten Indizien, wie die niedrigen Getränkepreise in den Abnehmerländern, der Transport in normalen Lastwägen reichen nicht aus, der Bf. ein „wissen“ oder „wissen müssen“ vorzuwerfen. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. von einer Nichtlieferung in die Slowakei wusste.

Die Steuerbefreiung für ig Lieferungen in Höhe von 16.876,13 € ist daher in diesem Fall zu bejahen.

10. *10*** s.r.o. (D)**

Die Fakturierung von Umsätzen in umfangreicher Höhe (145.921,75 €) an D während eines Zeitraumes von zwei Monaten, mit der die Bf. nicht in ständiger Geschäftsbeziehung stand sowie Barzahlungen legen auch in diesem Fall das Vorliegen ungewöhnlicher Geschäftsbeziehungen dar.

Der formale Nachweis der ig Lieferungen ist unzureichend, da die schriftlichen Bestätigungen, dass Waren bei der Bf. eingekauft und in die Slowakei geliefert würden allgemein ohne Angabe von abholenden Personen war und zudem von J unterzeichnet wurde, der laut einem Registerauszug keine offizielle Funktion bei D innehatte. Seine handschriftlichen Unterzeichnungen können daher nicht der D zugeordnet werden. Vielmehr wäre hier die Bf. verpflichtet gewesen, Erklärungen von D bzw. deren Bevollmächtigte zu fordern, zumal für sie über Nachfrage erkennbar gewesen wäre, dass J während des besagten Zeitraumes in Wien ein eigenes Getränkehandelsunternehmen betrieben hatte und überdies nach einem Registerauszug auch nicht für D handeln durfte.

Da O zudem für andere ausländische Unternehmen Getränke in Österreich nach diesem Prozedere einkaufte, noch dazu in einer zeitlichen Abfolge, nach der die Tätigkeit bei einem Unternehmen beendet und bei dem anderen fortgesetzt wurde, wäre die Bf. zu genaueren Nachforschungen über das ausländische Unternehmen verpflichtet gewesen. Dazu kommt, dass die handschriftliche Unterzeichnung, die angeblich von O stammte mangels Vergleichbarkeit mit Unterschriften in Reisepässen oder anderen Ausweisen nicht überprüft werden kann. Aus der Kopie des aktenkundigen Ausweises geht nicht hervor, dass die Unterschrift von ihm stammte.

Die slowakische Steuerbehörde bestätigte, dass D zwar bis zum dritten Quartal 2012 Steuererklärungen abgegeben hatte, jedoch keine ig Erwerbe deklariert habe, sodass von einer Steuerhinterziehung auszugehen war. Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Bf. auf Grund unzureichender Nachweise, demgemäß infolge eines mangelhaften Buchnachweises in Verbindung mit der festgestellten Steuerhinterziehung durch D beim Verkauf der Getränke sorglos vorgegangen ist und ihr daher kein Vertrauensschutz zukommt.

Unter Einbeziehung der Ausführungen betreffend ***7*** s.r.o. und ***6*** s.r.o. wird der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 teilweise Folge gegeben und die Umsatzsteuer in Höhe von 155.772,28 € festgesetzt.

Nach der in der Beilage ausgewiesenen Berechnung setzt sich der Gesamtbetrag der umsatzsteuerbaren Umsätze (in Euro) wie folgt zusammen:

$7.878.317,38 + 2.812,69 + 153,97$ (vom Prüfer infolge der Nichtanerkennung der ig Lieferungen herausgerechnete USt) $- 16.876,13 - 923,80$ (ig Lieferungen) $= 7.863.484,11$

Die Umsatzsteuer errechnet sich aus den 20%igen Umsätzen iHv 7.817.795,29 und den 10%igen Umsätzen iHv 45.688,82 mit 1.568.127,93 und ist nach Abzug der Vorsteuern iHv 1.412.355,66 iHv 155.772,28 € festzusetzen.

Zu Spruchpunkt 6. (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. Das Bundesfinanzgericht folgt bei der Beurteilung der Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen einer ig Lieferung und der Vertrauensschutz zu gewähren sind, der in der Entscheidung zitierten EuGH-Rechtsprechung und VwGH-Rechtsprechung, sodass von keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen ist und die Revision als nicht zulässig zu beurteilen war.

Wien, am 19. Oktober 2020