

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die ***1***, über die Beschwerde vom 21.12.2012 gegen **1.)** die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 20.11.2012 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009, **2.)** das Ergebnis der Betriebsprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 und **3.)** die Bescheidbegründungen nach der am 12.01.2022 und 30.03.2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung betreffend Steuernummer ***BF1StNr1***, entschieden:

I. Die Beschwerde wird insoweit als nicht zulässig zurückgewiesen, als sie sich gegen das Ergebnis der Außenprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 richtet.

II. Die Beschwerde wird insoweit als nicht zulässig zurückgewiesen, als sie sich gegen die Bescheidbegründungen richtet.

III. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2007 bis 2009 sind Pkt. C.4. dieser Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2007 sind dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.03.2010 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2008 sind Pkt. C.4. dieser Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2009 sind dem Einkommensteuerbescheid 2009 vom 07.12.2010 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

IV. Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Als die im Spruch angeführten Bescheide angefochten wurden, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An seine Stelle trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiterführt.

Mit Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (01.01.2014) haben sich die Bezeichnungen der Rechtsmittel geändert. Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtsübliche Terminologie: „Berufungen“ werden als „Beschwerden“ bezeichnet und „Berufungswerber“ als „Beschwerdeführer (Bf.)“.

2. Der Beschwerdeführer (Bf.) handelte u.a. mit den Landprodukten Getreide, Mais und Zement. Er verkaufte seine Waren im In- und Ausland und war bei den ungarischen Gesellschaften, mit denen er Geschäftsbeziehungen hatte, als Geschäftsführer und/oder Vorstand tätig.

Die in den Jahren 2007 – 2009 erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden nicht erklärungskonform veranlagt.

Im Bericht vom 12.10.2012 über die beim Bf. durchgeführte Außenprüfung zitierte die Außenprüferin in Tz. 2 § 7 Abs 1 – Abs 4 Umsatzsteuergesetz und führte zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen aus:

„... Art 7 Abs 3 UStG normiert, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden müssen. Dieser Buchnachweis ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit, welche bei fehlendem Buchnachweis verloren gehen kann. Grundsätzlich ist der Buchnachweis unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes zu erstellen ... Während der Betriebsprüfung wurde der Nachweis,

dass die Waren tatsächlich das Inland verlassen haben, mehrmals abverlangt. Einige wenige CMR wurden vorgelegt. Per Mail am 21.05.2012 sowie am 18.06.2012, am 10.07.2012 und 16.08.2012 wurde die Wichtigkeit der Papiere dargelegt und die Aufforderung zur Vorlage ausgesprochen.

Erst im Zuge der Schlussbesprechung wurde ein Ordner voll CMR vorgelegt. Bei Durchsicht dieser Unterlagen wurde jedoch festgestellt, dass es sich um keine Originalpapiere handelte. Die fortlaufende Nummer war über den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum gleich und die wenigen Papiere die bereits während der Prüfung vorgelegen haben, hatten anderen fortlaufende Nummern und Zahlencodes. Es ist davon auszugehen, dass die während der Schlussbesprechung übergebenen CMR nachgeschrieben wurden.

Weiters ist zu bemerken, dass nur minimale Zahlungseingänge von Warenverkäufen/-käufen aus Ungarn in der Kassa eingingen. Überweisungen an das betriebliche Bankkonto erfolgten überhaupt nicht. Als Erlös an ungarische Unternehmen wurden knapp an die EUR 200.000,00 im Jahr 2009 fakturiert und obwohl auf zahlreichen Ausgangsrechnungen „Überweisung“ als Zahlungsart vermerkt war, unterblieb eine Zahlung auf das Konto.

In der Schlussbesprechung gab [der Bf.] bekannt, dass Gegenverrechnungen stattgefunden haben und daher die Zahlung unterblieb.

Der Pflichtige wurde darauf aufmerksam gemacht, dass bei dieser Vorgangsweise Vermerke auf den betroffenen Rechnungen hätten stattfinden müssen, die jedoch unterblieben.

Der Buchnachweis zählt zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung. Fehlt dieser Nachweis, kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden.

Somit werden die nachstehenden Umsätze als steuerpflichtige im Inland behandelt“: ...

„Tz. 3 nicht erklärte Erlöse: Bei Durchsicht der vorgelegten Kassabelege sowie der Bankkontoauszüge wurde festgestellt, dass im Jahr 2007 eine Einzahlung auf das Bankkonto weder als Umsatz noch als Erlös verbucht wurde. Im Jahr 2008 wurde ein Kassabeleg für die Bareinzahlung eines ungarischen Unternehmens ausgestellt, die Buchung auf dem Erlöskonto unterblieb stattdessen. Die Zurechnung der Umsätze/Erlöse erfolgt im Zuge der Festsetzung der Prüfungsfeststellungen“...

„Tz. 4 mangelnde Grundaufzeichnungen: Die vorgelegte Belegsammlung wurde auf ihre Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit geprüft. Dabei wurden folgende Mängel festgestellt:

a) Kassabuch: Lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung wurde kein Kassabuch geführt.

b) Ausgangsrechnungen: viele Ausgangsrechnungsnummern fehlen, offensichtliche Schreibfehler erfolgten, eine Rechnungsnummer doppelt vergeben wurde, Vergabe einer

Rechnungsunternummer, wobei die Hauptnummer ebenfalls nicht in den erklärten AR vorgefunden wurde, Rechnungen an die Gemeinde über Klärschlamm-Ausbringung wurden in A4-Format erstellt und ohne Rechnungsnummer versehen, auch bei Eingangsrechnungen wurden Unternehmern vergeben, zb. Nr. 8a, 8b, 8c, auch bei Eingangsrechnungen die bar bezahlt wurden, wurden auf den ER Unternehmern vergeben, z.B. K15a.

c) Bankkonto: Wie bereits in Tz 3 festgestellt, unterblieb die Verbuchung eines Erlöseingangs.

Zur Abdeckung allfälliger Ungereimtheiten im Zusammenhang mit der vollständigen, ordnungsgemäßen Erfassung aller Umsätze und Einnahmen wird eine pauschale Zuschätzung gem. § 184 BAO wie folgt durchgeführt: ...“.

3. Von diesen Prüfungsfeststellungen ausgehend seien die erklärten Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen wie folgt abzuändern:

	2007	2008	2009
erklärte Lieferungen und sonstige Leistungen	508.608,26	665.012,07	476.128,70
erklärte innergemeinschaftliche Lieferungen	-166.557,76	-227.200,07	-195.011,77
<i>Zwischensumme</i>	<i>342.050,50</i>	<i>437.812,00</i>	<i>281.116,93</i>
Umsatz-/Erlöszuschätzung	36.000,00	48.000,00	21.000,00
innergemeinschaftliche Lieferungen laut Erlöskonten	152.270,15	328.888,92	177.761,08
<i>Zwischensumme</i>	<i>530.320,65</i>	<i>814.700,92</i>	<i>479.878,01</i>
nicht erklärte Erlöse	12.000,00	16.096,53	0,00
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	542.320,65	830.797,45	479.878,01

Die innergemeinschaftlichen Lieferungen laut Erlöskonten seien nicht steuerfrei und die erklärten Einkünfte seien wie folgt abzuändern:

	2007	2008	2009
erklärte Einkünfte	8.529,34	5.628,95	14.994,31
nicht erklärte Erlöse	12.000,00	16.096,53	0,00
Umsatz-/Erlöszuschätzung	36.000,00	48.000,00	21.000,00
<i>Zwischensumme</i>	<i>56.529,34</i>	<i>69.725,48</i>	<i>35.994,31</i>
Umsatzsteuer innergemeinschaftliche Lieferungen	-15.227,02	-32.888,89	-17.776,11
Einkünfte	41.302,32	36.836,59	18.218,20

4. Am 20.11.2012 erließ das Finanzamt prüfungskonforme Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009. Alle Bescheide waren innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Beschwerde anfechtbar.

5. In der Beschwerde vom 21.12.2012 wurden 1.) die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009 vom 20.11.2012, 2.) das Ergebnis der Außenprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 und 3.) die Bescheidbegründungen angefochten. Der Bf. beantragte,

die nachverrechnete Umsatzsteuer ersatzlos zu streichen, erklärungskonform zu veranlagern und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Begründend führte er im Wesentlichen aus: Er betreibe einen landwirtschaftlichen Betrieb und sei auch in Ungarn nahe der Grenze landwirtschaftlich tätig. Er habe den Aus- und Umbau einer landwirtschaftlichen Kolchose in einen modernen Viehmastbetrieb eingeleitet. Dabei seien Baumaterialien ungarische Unternehmen, auf die der Bf. Einfluss habe, verwendet worden. Der auch ungarisch sprechende Bf. sei zum Obmann einer landwirtschaftlichen Kooperative in Ungarn gewählt worden. Als Obmann sei er für den Austausch von landwirtschaftlichen Produkten mitverantwortlich. Den österreichischen Gewerbebetrieb habe der Bf. vor 10 Jahren als „Trading – Unternehmen“ ausgebaut.

Die Nachzahlung sei für den Bf. überraschend erfolgt und sei existenzgefährdend. Der Betriebsprüfer habe nicht bestritten, dass die Waren ins Ausland verbracht worden seien. Er habe jedoch nichts über ins nahe gelegene Ausland materiell verbrachte Ware recherchiert und habe dies auch nicht thematisiert. Im Mittelpunkt der Schlussbesprechung seien nur die formellen Voraussetzungen der Lieferungen gestanden.

Folgende Erklärungen wurden abgegeben:

1.) zu den Lieferungen von Getreide – Mais – sonstige landwirtschaftliche Produkte: Die Getreidelieferungen wurden der Mischfuttererzeugung in Ungarn zugeführt. Die eidesstattlichen Erklärungen der Personen, die die Waren mit Lastkraftwägen und Traktoren durchgeführt haben, wurden der Beschwerde beigelegt. Die Gewichte der transportierten Waren seien in Österreich und Ungarn kontrolliert worden. Bf.: „Diese sind zu keinem Zeitpunkt in Österreich absetzbar gewesen und wurden sicher zu 100% exportiert“.

Die Transporteure bestätigen, dass die Transporte auch mit CMR dokumentiert gewesen seien. Die CMR seien dem Betriebsprüfer vorgelegt worden. Der Bf. bestreitet, dass die CMR verspätet erstellt worden seien. Wesentlich sei der materielle Transfer, was im UFS-Urteil vom 22.08.2012 nachzulesen sei. Aus der ungarischen und der österreichischen Buchhaltung könne nachgewiesen werden, dass die Lieferungen durchgeführt, verbucht und dokumentiert worden seien. Bf.: „Die ungarischen Unternehmungen, die im Wesentlichen die Waren erhalten haben, sind nicht nur im Handelsregister eingetragene Unternehmungen sondern sie besaßen und besitzen auch eine Umsatzsteueridentifikationsnummer ... Seitens der ungarischen Unternehmungen liegen in einer Excel Datei die korrespondierenden Verbuchungen (Wann, ReNr., Zeitraum, Preis) vor. Dies kann auch über das Amtshilfeverfahren verifiziert werden“. Auf den von der Kommission der Europäischen Gemeinschaft vertretenen Grundsatz der steuerlichen Neutralität wird verwiesen. Da die Ware unbestritten und nachweislich ins Ausland verbracht worden sei, seien die Lieferungen steuerfrei.

2.) zu den Zement-Lieferungen: Die Beweisführung von Zementlieferungen eines österreichischen, in der Beschwerde namentlich genannten, Unternehmens an den Bf. ins benachbarte Ausland Ungarn sei materiell plausibel. Der Betriebsprüfer habe die inhaltliche Richtigkeit nicht überprüft. Der transportierte Zement sei zweifelsfrei nach Ungarn geliefert und dort verarbeitet worden, was jederzeit durch Sachverständige und über die Baufirma nachgewiesen werden könne.

6. Am 15.02.2013 äußerte sich der Betriebsprüfer zur Beschwerde wie folgt: MIAS-Abfragen ergaben, dass die an die MIAS gemeldeten innergemeinschaftlichen Erwerbe nicht mit den erklärten Umsätzen übereinstimmten. Auf die in Tz. 2 und Tz. 3 des Berichts festgestellten Mängel der Buchhaltung wurde verwiesen. Auf zahlreichen vom Bf. ausgestellten Ausgangsrechnungen an ungarische Unternehmen war bei den Zahlungsbedingungen „Überweisung“ eingetragen. Jedoch war den betrieblichen Bankkontoauszügen 2007 und 2008 nicht zu entnehmen, dass ungarische Unternehmen Geld überwiesen haben. 2009 fand nur eine derartige Überweisung in Höhe von EUR 42.000,00 statt. Mittels Excel-Datei sei nicht nachweisbar, dass eine Buchhaltung vollständig und ordnungsgemäß sei. Der Prüfer ersuchte den Bf. wiederholt, Frachtpapiere vorzulegen. Erst während der Schlussbesprechung wurde - © Stellungnahme - „ein Ordner mit fein säuberlich ausgefüllten CMR in einzelnen Klarsichtfolien übergeben. Von den Prüfungsorganen wurde festgestellt, dass diese offensichtlich nachgeschrieben wurden. Die steuerliche Vertretung ... wurde aufbrausend, schrie seinen Klienten an, dass er eine solche Vorgehensweise (er meinte das Nachschreiben der CMR) nicht dulden könne ...“.

Der Bf. war an einer der ihn beliefernden ungarischen Unternehmen zu 75% beteiligt, war Obmann der ungarischen Genossenschaft, war bei einem anderen ihn beliefernden ungarischen Unternehmen bis September 2010 Alleingesellschafter – Geschäftsführer und ein weiteres ihn belieferndes ungarisches Unternehmen wurde von seiner Ehegattin betrieben und der Bf. habe unterstützend mitgewirkt.

Mit der Beschwerde wurden Papiere in ungarischer Schrift vorgelegt, die Firmenbuchauszüge sein könnten. Drei Personen erklärten eidesstattlich, dass sie Waren zwischen Österreich und Ungarn transportiert hatten, dass diese Transporte laufend stattfanden und mittels beigefügten CMR dokumentiert seien. Diese CMR wurden nicht vorgelegt. Die Vertreterin eines der ungarischen Unternehmen und der Bf. legten Listen vor, worin die Anzahl von Tieren und die von den Tieren verbrauchten Futtermittel angegeben waren (Zitat/Betriebsprüfer: „Es mag schon sein, dass 2009 1084 Stk Tiere 192,16t verbraucht haben, 2010 waren es 1602 Tiere, die 2238,23t fraßen“. Die mittels Brückenwaage des Bf. erstellten Wiegescheine beweisen nicht, dass die gewogenen Waren ins Ausland geliefert wurden.

In Erklärungen von Vertreter:innen ungarischer Unternehmen über verbauten Zement war nicht angegeben, wann wie viel Zement vom österreichischen Unternehmen gekauft wurde. Bautagebücher oder sonstige Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt.

7. Am 30.08.2013 äußerte sich der Bf. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers wie folgt: Alle Lieferungen nach Ungarn seien nachweislich erfolgt. Der Betriebsprüfer habe die exakt in Ungarn geführten Aufzeichnungen nicht gewürdigt. Diese Aufzeichnungen habe die ungarische Finanzverwaltung geprüft. Die Betriebsprüfung habe die ihr vorgelegte Dokumentation (Faktura, Gewichts- und Mengenangaben, CMR und die Verbuchung in der ungarischen Buchhaltung) nicht geprüft und auch die eidesstattlichen Erklärungen nicht gewürdigt. Bf.: „Weiters ist anzumerken, dass derart riesige Mengen (ca. 15.000t – ca. 600 Lkw Fuhren) die nach Ungarn exportiert wurden, die keiner Weise in unserer Region verbraucht werden hätte können, da Großbetriebe die solche Mengen bewältigen würden, bei uns gar nicht existieren. Die fortlaufenden Nummern der CMR sind dadurch zu erklären, dass die CMR von den betriebseigenen Chauffeuren ausgestellt wurden und somit von einem fortlaufenden Block verwendet worden waren. Da im wesentlichen Werkverkehr stattfindet, werden regelmäßig keine anderen Transporte für die assoziierten Unternehmen durchgeführt“. Die - © Bf. - „Buchhaltung über Jahre“ beweise, dass die gelieferten Waren lückenlos mengenmäßig erfasst wurden.

8. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung (12.01.2022):

„Der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist nicht mehr vollständig vorhanden. Während der Betriebsprüfung vorgelegte Belege wurden zurückgegeben. 2008 wurde übersehen 16.000 € als Erlös zu verbuchen. Vom Finanzamt werden Excel-Dateien und 6 CMR – Frachtbriefe vorgelegt. Sie werden zum Akt genommen. Dem Finanzamt wird aufgetragen, allfällige noch vorhandene Teile des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung vorzulegen. Dem Beschwerdeführer wird aufgetragen, allfällige Beweise für die ordnungsgemäße Buchhaltung vorzulegen“.

Die mündliche Verhandlung wurde vertagt.

9. Aus dem nach der mündliche Verhandlung (12.01.2022) vorgelegten Arbeitsbogen der Betriebsprüfung:

9.1. Der vom Bf. während der Außenprüfung vorgelegte Ordner mit den CMR – Frachtbriefen wurde dem Bf. nach der Betriebsprüfung zurückgegeben. 6 CMR – Frachtbriefe wurden damals kopiert. Ausgefüllt waren die Rubriken „Absender“, „Empfänger“, „Entladeort“, „Beladeort“, „Name des Frachtführers“ und „Bezeichnung des Ladegutes“. Die zu den CMR – Frachtbriefen gehörenden Rechnungen wurden damals auch kopiert.

9.2. Laut Stellungnahme vom 15.02.2013 betrugen die Differenzen zwischen den der MIAS gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen und den erklärten innergemeinschaftlichen

Lieferungen:

	laut MIAS	laut Erklärungen	Δ
2007	60.771,00	167.497,16	106.726,16
2008	222.269,00	361.777,81	139.508,81
2009	172.866,00	195.537,19	22.671,19

9.3. Aus dem Fragenkatalog vom 27.01.2012: Pkt. 5: 2007 wurden EUR 12.000,00 nicht als Erlös erfasst; Pkt. 6: kein Kassabuch vorhanden.

9.4. Aus dem Fragenkatalog vom 13.02.2012: 2009 wurden vom (Ausgangs-)Rechnungsbetrag EUR 243.000,00 nur EUR 42.000,00 überwiesen.

10. Aus der Eingabe des Bf. vom 22.03.2022:

2 Ordner mit CMR – Frachtbriefen samt Rechnungen werden vorgelegt. Der Bf. bringt vor, dass er mit diesen Belegen die tatsächliche Ausfuhr glaubhaft gemacht habe. Die in den vorlegten CMR – Frachtbriefen aufgezählten Waren sind innergemeinschaftlich von Ungarn nach Österreich geliefert worden und sind vom Absender, vom Frachtführer und vom Empfänger unterschrieben worden.

Der Bf. bringt vor, er habe die 2007 am betrieblichen Konto eingegangenen EUR 12.000,00 vollständig und korrekt als Einnahme verbucht; jedoch sei die bezahlte Ausgangsrechnung nicht richtig zugeordnet worden. Kontoausdrucke und Belege werden vorgelegt.

Der Bareingang in Höhe von EUR 16.096,53 wurde nicht verbucht.

Irrtümlich wurden mehrere Ausgangsrechnungen beim Landesproduktehandel statt bei anderen landwirtschaftlichen Betrieben des Bf. erfasst, weshalb sie storniert wurden.

Irrtümlich wurden für die im Gutschriftsverfahren abgerechneten „Mais-Abrechnungen“ Ausgangsrechnungen erstellt, die storniert wurden.

Abschließend erklärte der Bf., warum Rechnungen nicht oder nicht durchgehend nummeriert wurden und warum Rechnungen nacherfasst werden mussten.

11. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung (30.03.2022):

In der mündlichen Verhandlung vom 30.03.2022 wurden vorweg an das Bundesfinanzgericht gesandten Frachtbriefe zum Akt genommen und die von der Außenprüferin ermittelten Umsätze laut MIAS vorgehalten.

Einen Sicherheitszuschlag zu verhängen, sei nicht gerechtfertigt, da der Bf. erklärt habe, warum Grundaufzeichnungen fehlen.

Die Finanzamtsvertreterin konnte die Berechnungsmethode/Sicherheitszuschlag aus den Akten nicht nachvollziehen. Ihn zu verhängen, sei dennoch dem Grunde nach wegen fehlender und fehlerhafter Aufzeichnungen gerechtfertigt.

12. Aus der Eingabe des Bf. vom 27.04.2022: Die AR 55/2009 wurde irrtümlich als innergemeinschaftliche Lieferung gebucht. Mit dieser Rechnung wurde eine Reparatur weiter verrechnet. Der Rechnungsbetrag EUR 525,42 hätte laut Bf. ohne Steuercode gebucht werden müssen. Laut Rechnung vom 18.08.2009 betrugen der Netto-Rechnungsbetrag EUR 417,00; die Umsatzsteuer EUR 83,40 und der Brutto-Rechnungsbetrag EUR 500,40.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Da die Beschwerde frist- und formgerecht eingebracht ist, ist über die Beschwerde „in der Sache“ zu entscheiden.

B. Mit seiner Beschwerde hat der Bf. auch das Ergebnis der Außenprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 angefochten. Ergebnisse von Außenprüfungen und Nachschau werden in Berichten des Betriebsprüfers dokumentiert. Diese Berichte sind keine Bescheide. Da nur Bescheide mit Beschwerde anfechtbar sind, ist die Beschwerde insoweit als nicht zulässig zurückzuweisen, als sie sich gegen das Ergebnis der Außenprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 richtet.

Den Bericht mit dem Ergebnis der Außenprüfung – Nachschau 2010 bis 2011 hat das Finanzamt verwendet, um die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009 vom 20.11.2012 zu begründen. Da nur der Spruch von Bescheiden mit Beschwerde anfechtbar ist, ist die Beschwerde auch insoweit als nicht zulässig zurückzuweisen, als sie sich gegen die Bescheidbegründungen richtet.

C. Beschwerdepunkt/e: In der Sache ist strittig, ob und in welcher Höhe 1.) innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerbefreit oder nicht umsatzsteuerbefreit sind, 2.) Erlöse nicht erklärt worden sind und 3.) ob Umsätze und Einnahmen pauschal geschätzt werden dürfen. Der Bf. beantragt, die Umsätze und Einkünfte erklärungskonform zu veranlagern.

C.1. Innergemeinschaftliche Lieferungen:

C.1.1. Sach- und Beweislage: Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt werden tatsächlich durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen, die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten CMR – Frachtbriefe, die MIAS – Meldungen, die innergemeinschaftlichen Lieferungen laut Erlöskonten und die laut Bf. irrtümlich als innergemeinschaftliche Lieferung verbuchte Ausgangsrechnung AR 55/2009 zugrunde gelegt.

Nach dieser Sach- und Beweislage sind die in den CMR – Frachtbriefen aufgezählten Waren innergemeinschaftlich von Ungarn nach Österreich geliefert worden; haben Absender, Frachtführer und Empfänger die CMR – Frachtbriefe unterschrieben; stimmen die erklärten innergemeinschaftlichen Erlöse nicht in den Erlöskonten verbuchten innergemeinschaftlichen Erlösen überein und hat der Bf. die Ausgangsrechnung AR 55/2009 irrtümlich als innergemeinschaftliche Lieferung verbucht.

C.1.2. Rechtslage: Gemäß § 7 Abs 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) in der in den Streitjahren geltenden Fassung liegt eine (umsatzsteuerfreie) Ausfuhrlieferung vor, wenn 1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat oder 2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat. Gemäß § 7 Abs 4 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer darf die Steuerfreiheit schon beanspruchen, bevor er den Ausfuhrnachweis erbracht hat, wenn er den Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach bewirkter Lieferung erbringt. Gemäß Art 7 Abs 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) – Anhang Binnenmarkt in der in den Streitjahren geltenden Fassung müssen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden.

Nach dieser (auch auf innergemeinschaftliche Lieferungen anwendbaren) Rechtslage und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind innergemeinschaftlichen Lieferungen umsatzsteuerbefreit, wenn Ausfuhr- und Buchnachweise erbracht werden (statt vieler VwGH 27.02.2002, 2000/13/0197).

Ob die für umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen erforderlichen Ausfuhr- und Buchnachweise erbracht worden sind oder nicht, sind auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfragen. Bei dieser Beweisführung darf jedes geeignete und zweckdienliche Beweismittel verwendet werden und nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Fakten als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen sind (§ 166 Bundesabgabenordnung – BAO in der in den Streitjahren geltenden

Fassung, § 167 Abs 2 BAO leg.cit.). Von mehreren Versionen darf die wahrscheinlichste als erwiesen angenommen werden (Ritz, BAO4, § 167, Tz. 8, und die do. zit. Judikate VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; ...).

Ad Ausfuhrnachweise: Wie Unternehmer:innen die Ausfuhrnachweise zu führen haben, regelt das Gesetz. Sind die vorgelegten Ausfuhrnachweise mangelhaft oder liegt kein Ausfuhrnachweis im Sinne des Gesetzes vor, ist die Steuerfreiheit nur zu gewähren, wenn aufgrund anderer Belege und Nachweise zweifelsfrei feststeht, dass der Liefergegenstand ins innergemeinschaftliche Ausland gelangt ist (Wakounig/Eberle/Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG - ON, § 7, Rz 93).

Die vom Bf. vorgelegten Ausfuhrnachweise sind „CMR – Frachtbriefe“: Gemäß Artikel 9 des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR) dienen CMR – Frachtbriefe bis zum Beweise des Gegenteils als Nachweis für den Abschluss und Inhalt des Beförderungsvertrages sowie für die Übernahme des Gutes durch den Frachtführer. Die CMR – Frachtbriefe können nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) auch bei Nichtausfüllen einzelner Felder taugliche Ausfuhrnachweise sein. Sie müssen jedoch jedenfalls die Unterschrift des Frachtführers (BFH 08.08.2006, VII R 20/05) und den Bestimmungsort (BFH 04.05.2011, XI R 10/09) enthalten. Wird nur das Feld 24 (Empfangsbestätigung) nicht ausgefüllt, ist der CMR – Frachtbrief nach der BFH – Rechtsprechung dennoch ein geeigneter Ausfuhrnachweis (BFH 04.05.2011, XI R 10/09).

CMR – Frachtbriefe werden ausgestellt, wenn Waren von einem, dem CMR – Übereinkommen beigetretenen Staat in einen anderen dem CMR – Übereinkommen beigetretenen Staat geliefert werden. Absende- und Empfangsort der (innergemeinschaftlichen) Lieferungen liegen in dem CMR – Übereinkommen beigetretenen Staaten. Die CMR – Frachtbriefe sind daher geeignete Ausfuhrnachweise im Sinne der vorzit. BFH – Rechtsprechung. Da Absender, Frachtführer und Empfänger die CMR – Frachtbriefe unterschrieben haben, ist der Ausfuhrnachweis bereits mit den CMR – Frachtbriefen als erbracht anzusehen, weshalb die MIAS – Meldungen nicht (mehr) als Beweismittel benötigt werden.

Die CMR – Frachtbriefe enthalten keine Zeitstempel, weshalb nicht nachweisbar ist, wann sie ausgefüllt worden sind. Die Steuerfreiheit ist daher nicht deshalb zu versagen, weil der Bf. die CMR – Frachtbriefe erst während der Schlussbesprechung vorgelegt hat.

Diese Ausführungen zusammenfassend wird festgestellt, dass der Bf. mit den CMR – Frachtbriefen die für umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen erforderlichen Ausfuhrnachweise erbracht hat.

Ad Buchnachweise: Wie der für umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen erforderliche Buchnachweis zu führen ist, ist weder dem Gesetz noch einer Verordnung zu entnehmen. Sicher ist, dass die handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstands

unverzichtbares Element des buchmäßigen Nachweises ist (VwGH 08.10.1990, 89/15/0077). Daneben gehören zum Inhalt des Buchnachweises der Tag der Lieferung, das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und der Tag der Vereinnahmung, Name und Anschrift des Abnehmers und die Warenlieferung (Wakounig / Eberle / Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG - ON, § 7, Rz 137). Dass diese Angaben in den Büchern fehlen, wird von der Außenprüfung nicht festgestellt.

Der EuGH führt in seinem Urteil vom 27.09.2007, C - 146/05, Albert Collée, zum Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen aus, dass die Steuerbefreiung bei tatsächlich durchgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht versagt werden darf, wenn die Lieferungen nicht rechtzeitig nachgewiesen werden (Wakounig/Eberle/Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG - ON, § 7, Rz 132). Der Buchnachweis ist zwar zeitnah und damit unmittelbar nach ausgeführtem Umsatz zu führen, jedoch können die Angaben bis zur Umsatzsteuernachschau und/oder Außenprüfung berichtigt oder ergänzt werden (Wakounig / Eberle / Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG - ON, § 7, Rz 133; Rz 139). Können die Angaben bis zur Umsatzsteuernachschau und/oder Außenprüfung berichtigt oder ergänzt werden, sind die CMR – Frachtbriefe rechtzeitig erbrachte Buchnachweise, wenn sie im Rahmen einer Außenprüfung und damit – wie in dieser Beschwerdesache geschehen – erst während der Schlussbesprechung/Außenprüfung vorgelegt werden.

Ein rechtzeitig erbrachter Buchnachweis ist auch dann ein rechtzeitig erbrachter Buchnachweis, wenn die während der Schlussbesprechung/Außenprüfung vorgelegten CMR – Frachtbriefe zurückgegeben und im Beschwerdeverfahren wieder vorgelegt werden.

Diese Ausführungen zusammenfassend wird festgestellt, dass der Bf. mit den dem Bundesfinanzgericht vorlegten CMR – Frachtbriefen auch die für umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen erforderlichen Buchnachweise rechtzeitig erbracht hat.

Die Außenprüfung hat jedoch festgestellt, dass die erklärten Erlöse nicht mit den Erlösen laut Erlöskonten übereinstimmen: Deshalb ist der Buchnachweis nur in Höhe der Erlöse laut Erlöskonten 2007 und 2008 als erbracht anzusehen.

Der Bf. hat vorgebracht, dass mit der Ausgangsrechnung AR 55/2009 keine innergemeinschaftliche Lieferung in Höhe von EUR 525,42 sondern eine Reparatur abgerechnet worden ist: Der Buchnachweis im Jahr 2009 ist daher nicht in Höhe der Erlöse laut Erlöskonto 2009 sondern nur in Höhe der um EUR 525,42 gekürzten innergemeinschaftlichen Lieferungen laut Erlöskonto 2009 als erwiesen anzusehen.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

C.2. (angeblich) nicht erklärte Erlöse (EUR 12.000,00; EUR 16.096,53):

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt werden die Angaben im Beschwerdeverfahren und die vorgelegten Belege zugrunde gelegt und dazu festgestellt:

Mit den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Belegen hat der Bf. glaubhaft gemacht, dass er EUR 12.000,00 erklärt hat. EUR 12.000,00 sind daher nicht als nicht erklärte Erlöse hinzuzurechnen und der Beschwerde ist in diesem Punkt stattzugeben.

Der Bf. hat bestätigt, dass er EUR 16.096,53 nicht im Erlöskonto verbucht hat. EUR 16.096,53 sind umsatzsteuerpflichtige Erlöse und sind als solche zu den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen hinzuzurechnen. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

C.3. pauschal geschätzte Umsätze und Einnahmen:

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt werden die Schätzungsgründe des Finanzamtes (u.a. fehlende Kassabücher und fehlende Ausgangsrechnungen) zugrunde gelegt und dass das Finanzamt die von ihm verwendete Schätzungsmethode nicht mehr nachvollziehen kann.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Umsätze und Einnahmen insoweit zu schätzen, wenn sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs 2 BAO in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn Abgabepflichtige über ihre Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermögen oder weitere Auskunft über Umstände verweigern, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs 1 leg.cit. wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs 3 BAO in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist ferner zu schätzen, wenn Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die sie nach den Abgabenvorschriften zu führen haben, nicht vorlegen oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Fehlen u.a. Kassabücher und Ausgangsrechnungen liegen bereits derart gravierende Mängel der Bücher und Aufzeichnungen vor, dass eine pauschale Schätzung dem Grunde nach zulässig ist.

Jedoch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Dabei muss im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen und für die Schätzung relevanten Behauptungen eingegangen werden (VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0097; 22.12.2011, 2010/15/0088, 0089, mwN, und vom 23.04.2014, 2010/13/0016). Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH vom 27.01.2011, 2007/15/0226, mwN).

Diese an eine Schätzung gestellten Anforderungen werden bei der hier strittigen pauschalen Zuschätzung nicht erfüllt, da das Finanzamt die verwendeten Schätzungsgrundlagen und damit seine eigene Schätzung in der mündlichen Verhandlung nicht einmal ansatzweise nachvollziehen konnte.

Der Beschwerde ist daher in Anwendung der vorzit. VwGH-Rechtsprechung in diesem Punkt stattzugeben.

C.4. Abgabenbemessungsgrundlagen und Abgabenberechnung:

C.4.1. Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und Umsatzsteuer laut Bundesfinanzgericht:

C.4.1.1. Innergemeinschaftliche Lieferungen:

	2007	2008	2009
innergemeinschaftliche Lieferungen laut Erlöskonten	152.270,15	328.888,92	177.761,08
innergemeinschaftliche Lieferungen ohne AR 55/2009	0,00	0,00	-525,42
innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bundesfinanzgericht	152.270,15	328.888,92	177.235,66

— — — — —

	2007	
erklärte Lieferungen und sonstige Leistungen	508.608,26	
nicht erklärte Erlöse	0,00	
innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bundesfinanzgericht	-152.270,15	
Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	356.338,11	
Davon sind zu versteuern mit:		
20% Normalsteuersatz	100.661,78	20.132,36
20% Normalsteuersatz AR 55/2009	0,00	0,00
10% ermäßigter Steuersatz	255.676,33	25.567,63
	356.338,11	
Summe Umsatzsteuer		45.699,99
Summe Umsatzsteuer		45.699,99
Summe Erwerbsteuer laut Bescheid		31.378,06
Gesamtbetrag Vorsteuern laut Bescheid		-47.670,10
Vorsteuern innergemeinschaftlicher Erwerb		-31.378,08
Gutschrift		-1.970,13

~~~~~

|                                                             |             |                   |
|-------------------------------------------------------------|-------------|-------------------|
|                                                             | 2008        |                   |
| erklärte Lieferungen und sonstige Leistungen                | 665.012,07  |                   |
| nicht erklärte Erlöse                                       | 16.096,53   |                   |
| innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bundesfinanzgericht | -328.888,92 |                   |
| Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen            | 352.219,68  |                   |
| Davon sind zu versteuern mit:                               |             |                   |
| 20% Normalsteuersatz                                        | 38.286,38   | 7.657,28          |
| 20% Normalsteuersatz AR 55/2009                             | 0,00        | 0,00              |
| 10% ermäßigter Steuersatz                                   | 313.933,30  | 31.393,33         |
|                                                             | 352.219,68  |                   |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>                                   |             | <b>39.050,61</b>  |
| Summe Umsatzsteuer                                          |             | 39.050,61         |
| Summe Erwerbsteuer laut Bescheid                            |             | 46.825,96         |
| Gesamtbetrag Vorsteuern laut Bescheid                       |             | -79.548,68        |
| Vorsteuern innergemeinschaftlicher Erwerb                   |             | -46.825,96        |
| <b>Gutschrift</b>                                           |             | <b>-40.498,07</b> |

|                                                             |             |                  |
|-------------------------------------------------------------|-------------|------------------|
|                                                             |             | <b>2009</b>      |
| erklärte Lieferungen und sonstige Leistungen                | 476.128,70  |                  |
| nicht erklärte Erlöse                                       | 0,00        |                  |
| innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bundesfinanzgericht | -177.235,66 |                  |
| Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen            | 298.893,04  |                  |
| Davon sind zu versteuern mit:                               |             |                  |
| 20% Normalsteuersatz                                        | 59.303,40   | 11.860,68        |
| 20% Normalsteuersatz AR 55/2009                             | 417,00      | 83,40            |
| 10% ermäßigter Steuersatz                                   | 239.172,64  | 23.917,26        |
|                                                             | 298.893,04  |                  |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>                                   |             | <b>35.861,34</b> |
| Summe Umsatzsteuer                                          |             | 35.861,34        |
| Summe Erwerbsteuer laut Bescheid                            |             | 43.907,15        |
| Gesamtbetrag Vorsteuern laut Bescheid                       |             | -38.562,45       |
| Vorsteuern innergemeinschaftlicher Erwerb                   |             | -43.907,15       |
| <b>Gutschrift</b>                                           |             | <b>-2.701,11</b> |

#### C.4.2. Einkommensteuer laut Bundesfinanzgericht:

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden hat das Finanzamt die nicht erklärten Erlöse und die Umsatz-/Erlöszuschätzungen zu den erklärten Erlösen hinzugerechnet und die Umsatzsteuer innergemeinschaftliche Lieferungen abgezogen, um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu ermitteln.

Da 2007 und 2009 nicht erklärte Erlöse und Umsatz-/Erlöszuschätzungen nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind und die Umsatzsteuer innergemeinschaftliche Lieferungen keine Betriebsausgabe ist, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 in der im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.03.2010 veranlagten Höhe und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009 in der im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 07.12.2010 veranlagten Höhe festzusetzen und zu entscheiden, dass die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2007 dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.03.2010 und die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2009 dem Einkommensteuerbescheid 2009 vom 07.12.2010 zu entnehmen sind.

Da die 2008 nicht erklärten Erlöse (EUR 16.096,53) zu den 2008 erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb (EUR 5.628,95) hinzuzurechnen sind und die Umsatzsteuer innergemeinschaftliche Lieferungen keine Betriebsausgabe ist, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008 in Höhe von EUR 21.725,48 festzusetzen und die Einkommensteuer 2008 ist wie folgt zu berechnen:

|                                                                  |                  |
|------------------------------------------------------------------|------------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Gesamtbetrag der Einkünfte        | 21.725,48        |
| Sonderausgaben $(50.900 - 21.725,48) * 60 / 14.500$              | -120,72          |
| <u>Einkommen</u>                                                 | <u>21.604,76</u> |
| <br>                                                             |                  |
| Einkommensteuer $(21.604,76 - 25.000) * 11.335 / 26.000 + 5.750$ | 4.269,81         |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge                               | 4.269,81         |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge                              | 4.269,81         |
| <br>                                                             |                  |
| Einkommensteuer 2008                                             | 4.269,81         |

Die Einkommensteuer 2008 wird daher mit EUR 4.269,81 festgesetzt.

#### D. Revision:

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen Erkenntnisse oder Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten: Ob Ausfuhr- und Buchnachweise erbracht sind oder nicht, ist eine Beweisfrage. Wann geschätzt werden darf, ist dem Gesetz zu entnehmen. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 19. Juli 2022