

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Steuerberater über die Beschwerde vom 20. Dezember 2012 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO vorläufig erlassenen Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 16. November 2012 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 sowie den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. November 2012 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2010** wird in Höhe einer **Gutschrift von 57.484,78 Euro** festgesetzt.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2011** wird gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO endgültig in Höhe einer **Gutschrift von 64.761,84 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden diese einen Teil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2010 sowie Umsatzsteuernachschau betreffend die Jahre 2011 und 2012

Im Unternehmen des im streitgegenständlichen Zeitraum ausschließlich auf dem Sektor des Parfümhandels tätigen Bf. fand mit Beginn 2.5.2012 betreffend oben angeführter Abgaben ein Außenprüfungsverfahren statt.

1.1. Niederschrift vom 4.5.2012

Im Zuge einer Besprechung am Firmensitz des Bf. gab dieser im Beisein seines vormaligen steuerlichen Vertreters gegenüber der Prüferin nachstehendes zu Protokoll:

„Ich habe seit mindestens 10 Jahren meinen Firmensitz in der ***1*** das ist aber nicht mein wirklicher Wohnsitz.

Im Prüfungszeitraum 2010-2011 habe ich nur mit Parfüm gehandelt.

Die Ware beziehe ich aus Österreich von den Firmen ***2***, ***3***.

Mein größter Kunde ist Fa. ***5***.

Die Parfüms befinden sich bei der Fa. Spedition ***4*** im Lager.

Über die Inventur gibt es händische Listen, die ich vorlegen werde.

Mit der Fa. ***6***, slowakische Firma, habe ich Geschäfte gemacht, weiß jedoch nicht mehr wer der Ansprechpartner war. Die Bezahlung der Ware erfolgt bei den ausländischen Firmen in Raten, das Geld wurde von mir direkt vom Fahrer übernommen und ich schreibe einen Beleg für die Buchhaftung und lege das Geld in die Kassa ein und in weiterer Folge wird es auf das Bankkonto einbezahlt daher gibt es fasst überwiegend Privateinlagen auf meinem Konto.

Bei der ***8***. weiß ich auch nicht mehr wer der Ansprechpartner war, die Bezahlung erfolgte analog zur ***7***.

Ich bezog auch Ware von der ***9*** aus ***109***, Frankreich. Die Ware wurde über ein Zollager in der Schweiz von einem von mir beauftragten Spediteur in man Lager in ***70*** bei der Spedition ***4*** transportiert. Ich weiß nicht warum die Ware über die Schweiz geliefert wurde.

Der Aufschlag bei neuen Parfüms von BOSS, LACOSTE war 10%, bei CHANEL bekomme ich keine Direktlieferungen, da Ich kein Depot habe, deswegen beziehe CHANEL von einem Zwischenhändler.“

1.2. Vorhalt der Prüferin vom 9.7.2012

Mit Schriftsatz vom 9.7.2012 erließ die Prüferin ein Vorhalt nachstehenden Inhalts:

„Sehr geehrter Herr ***10***!

Sie werden ersucht, sämtliche Transportpapiere betreffend die Lieferungen an folgende Firmen vorzulegen, den Beförderer (Frächter) der Waren bekanntzugeben, die Beförderungsmittel, Nachweise des Empfängers der Ware, Nachweise der Bezahlung, wo wurde die Ware übernommen, wohin wurde sie geliefert, (detaillierte Anschrift und Bestätigung des Empfängers der Ware!!!). Laut Ihrer Aussage bei der Betriebsbesichtigung wurde das Geld direkt vom Fahrer mitgenommen und von Ihnen übernommen. Da dies eine absolut unübliche Vorgangsweise ist, werden Sie ersucht, Nachweise über diese Vorgänge vorzulegen und Verträge mit den betreffenden Firmen, dass dies auch von diesen gewünscht und erlaubt war, vorzulegen (auf deutsch übersetzt von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher!!).

- a) ***11***, ***44***
- b) ***12*** ***95***
- c) ***13***
- d) ***14***, ***95***
- e) ***15*** ***99***
- f) ***8***, ***98***
- g) ***16***, ***98***
- h) ***17***, ***95***
- i) „***19***, ***99***
- j) ***18***, ***98***

Weiters werden Sie ersucht, bekanntzugeben, wie bzw. mit wem von diesen Firmen sie wie in Kontakt treten(traten).“

1.3. Stellungnahme des Bf. vom 23.7.2012 zum Vorhalt vom 9.7.2012

Mit Schriftsatz vom 23.7.2012 erstattete der Bf. zu dem mit 9.7.2012 datierten Vorhalt der Prüferin eine Replik nachstehenden Inhalts:

Seit Jahren mache ich auch Geschäfte mit Kunden aus mitteleuropäischen und südosteuropäischen Staaten. Im Parfümeriegroßhandel ist mein Name daher in diesen Ländern bekannt. Neue Kunden werden durch Empfehlungen von bereits bestehenden Kunden gewonnen. Die Kontaktaufnahme erfolgt daher durch den "Neukunden" selbst

Bei einem neuen Kunden bringt (oder sendet) der Geschäftsführer Unterlagen über sein Unternehmen:

Firma und Adresse, Kontaktpersonen Abholer der Waren, die Identität der Abholer wird geprüft, eine Kopie des Ausweises wird angefertigt und aufbewahrt. Umsatz Steuer Identifikationsnummer Angaben zum abholenden Fahrzeug, Kennzeichen und Type.

Die UID-Nummer teilte ich meiner Steuerberatungskanzlei mit, die diese kontrollierte. Nur wenn die UID-nummer existent war, wurde überhaupt an den Kunden geliefert. Bei jeder weiteren Lieferung wurde die UID-Nummer neuerlich überprüft.

Erst ab diesem Zeitpunkt bin ich bereit, dem Kunden Ware zu liefern.

Vereinbart ist Barzahlung. Schriftliche Verträge werden nicht abgeschlossen und sind bei Barzahlung' nicht nötig (Zug-um-Zug-Geschäft).

Die Rechnung wird gemäß der Bestellung ausgestellt. Da es vorkommt, daß der Abholer nicht genügend Bargeld mit sich führt, folge ich nur so viel Ware aus, wie Bargeld übergeben wird. Die Bargeldübernahme wird auf der Rechnung vermerkt. Den Bargeldbetrag zahle ich bei der Bank ein.

Die Zahlung mit Bargeld ist daher keine "absolut unübliche Vorgangsweise", sondern die übliche Vorgangsweise, wenn innergemeinschaftliche Lieferungen durch Abholung erfolgen.

Alternative zur Barzahlung wäre nur die "Vorauszahlung" was aber im Prüfungszeit nur selten und im kleinsten Umfang geschah.

Sie ersuchen mich, sämtliche Transportpapiere vorzulegen. Sie verkennen aber, daß kein Spediteur eingeschaltet war, sondern daß es sich um Abholungen der Kunden handelte.

Wenn der Kunde selbst abholt, gibt es keine Transportpapiere.

Die Abholung erfolgt von beauftragten Personen (Mitarbeiter der Kunden) mit einem PKW oder Klein-LKW (Die Nummerntafeln der Fahrzeuge und die Type liegen auf). Mehr kann von einem Unternehmer auch nicht verlangt werden. Es handelt sich um eben um innergemeinschaftliche Lieferungen innerhalb der Europäischen Union.

An dieser Stelle möchte ich anmerken, daß speziell im Osten Österreichs viele innergemeinschaftliche Lieferungen durch Abholung mit Barzahlung erfolgen. Hochwertige Markenprodukte wie zum Beispiel elektronische Geräte oder eben Parfüms werden von Kunden aus dem ostmitteleuropäischen Raum durch Abholung bezogen. Hier spielt die geografische Nähe und das niedrigere Preisniveau in Österreich eine große Rolle.

Abholungsgeschäfte werden in großen Mengen im Elektronikhandel wie zum Beispiel Mediamarkt und Saturn getätigt.

Auch diese Geschäfte werden selbstverständlich mit Barzahlung abgewickelt.

Sie haben meinem Steuerberater erklärt, daß die Kunden diese innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht der Erwerbesteuer unterworfen hätten.

Das ist mir naturgemäß nicht bekannt, ich möchte dazu nur sagen, daß ich dafür nicht verantwortlich bin, und dafür auch nicht verantwortlich gemacht werden kann.

Weiters haben Sie meinem Steuerberater erklärt, daß keine "Zusammenfassenden Meldungen" beim Finanzamt eingebracht wurden.

Das ist nicht richtig, die ZMs wurden eingebracht. Nachweise (Übermittlungsprotokolle) liegen auf.

Die Zusammenfassenden Meldungen scheinen in Finanz-Online auf.“

1.4. Ergänzende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 28.7.2012 zum Vorhalt vom 9.7.2012

Mit Schriftsatz vom 28.7.2012 erstattete der vormalige steuerliche Vertreter des Bf. zum Vorhalt vom 9.7.2012 eine Stellungnahme nachstehenden Inhalts:

Ich überreiche Ihnen eine Stellungnahme von Herrn ***10***.

Weiters überreiche ich zu den von Ihnen angefragten Firmen die von Herrn ***10*** beschriebenen Unterlagen.

Beim unter c) angeführten Kunden ***13*** ergibt sich eine Bemerkung:

Hier wurde die Ware von einem Spediteur abgeholt, es gibt Frachtbriefe.

Diese Frachtbriefe sind auch in englischer Sprache abgefasst.

Für den unter j) angeführten Kunden "****18***, ***98*** können derzeit keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden. Es handelt sich aber um eine vergleichsweise kleine Lieferung von 3.871,-- EURO.

Falls Sie Übersetzungen von Dokumenten wünschen, ersuche ich um Bekanntgabe der Dokumente.

Zu den Grundsatzfragen darf ich festhalten:

Im Art 7 Abs. 4 der Binnenmarktregelung ist der Vertrauensschutz geregelt. Unternehmer muß die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachten..

Der Sorgfalt ist Genüge getan, wenn das Bestätigungsverfahren nach Art 28(2) durchgeführt wurde und sich der Unternehmer damit Gewissheit über die Gültigkeit und die persönliche

Zuordnung der vom Abnehmer verwendeten UID verschafft hat (siehe auch UStR Rz 4017). Er verfügt damit über eine implizite Erklärung des Abnehmers, daß dieser mit den gelieferten Gegenständen im Mitgliedstaat der UID erwerbsteuerbar ist.

Weitere Nachforschungen anzustellen oder Erklärungen einzuholen, ist weder zumutbar noch zielführend. (Zitat: Kommentar Ruppe/Achatz Seite 1667 Tz 35)

Dieser Vertrauensschutz ist wesentliche Voraussetzung dafür, daß der Binnenmarkt in der Europäischen Union funktionieren kann.

Durch das System "Zusammenfassende Meldung" auf der Seite des liefernden Unternehmers und "Erwerbsteuerpflicht" auf der Seite des Abnehmers ist eine umfassende Kontrollmöglichkeit für die Mitgliedsstaaten gewährleistet.

Wenn der Unternehmer schon zur "Zusammenfassenden Meldung" und zur Kontrolle der Umsatzsteueridentifikationsnummer verpflichtet wird, können ihm nicht weitere Verpflichtungen auferlegt werden.

Insbesondere dürfen dem Unternehmer keine Verpflichtungen auferlegt werden, die er gar nicht erfüllen kann.

Bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die durch Abholung erfolgt, stellt eine solche "Unmöglichkeit" dar, wenn Nachweise über das tatsächliche Verbringen in den anderen Mitgliedsstaat verlangt werden.

Österreich grenzt an sechs Mitgliedsstaaten der EU und ist ein kleines Land. Insbesondere in Wien sind die nächsten Grenzen sehr nah. (Wien-Bratislava 66 km!) Die wirtschaftlichen Beziehungen sind dementsprechend eng.

Insbesondere Unternehmer aus der ***95*** und ***98*** ziehen Lieferungen aus Österreich durch Abholung aus Kostengründen und wegen der Schnelligkeit vor.

Die Beschäftigung eines Spediteurs wäre unwirtschaftlich, wenn Wien mit dem eigenen Fahrzeug in Stundenfrist zu erreichen ist.

Durch überspitzte Nachweisverpflichtungen würde der innergemeinschaftliche Handel unmöglich gemacht.

Es käme zum grotesken Ergebnis, daß Ausfuhrlieferungen einfacher wären als innergemeinschaftliche Lieferungen.“

1.5. Ergänzungsschriftsatz der Prüferin vom 15.10.2012 zum Vorhalt vom 9.7.2012

Mit seitens, der steuerlichen Vertretung des Bf. am 17.10.2012 übernommenen Ergänzungsschriftsatz wurde der Bf. aufgefordert, bis zum 24.10.2012 die in vorgenanntem Schriftsatz angeforderten Unterlagen nachzureichen, widrigenfalls die – ebenfalls im Vorhalt spezifiziert angeführten -, als innergemeinschaftlichen Lieferungen bezeichneten Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterzogen würden.

Der Inhalt des Vorhaltes lautete wie folgt:

„Zu den von Ihrem Unternehmen durchgeführten Parfumlieferungen an Unternehmer im innergemeinschaftlichen Raum ist seitens der BP folgendes festzuhalten.

Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen haben folgende Voraussetzungen zu erfüllen.

1) Warenbewegung in einen anderen Mitgliedsstaat. Die Warenbewegung muß durch Verbringungsnachweise (Dokumente) nachgewiesen werden. Über diese Verbringung muß in der Buchhaltung ein Nachweis vorliegen. Solch ein Verbringungsnachweis ist ein Versandpapier wie z. B: ein Frachtbrief. Bei Beförderung (Abholung durch den Käufer) ist ein Verbringungsdocument (z.B.: Lieferschein) notwendig bzw. ist die Identität der abholenden Person festzuhalten und diese muss auch eine Vollmacht des UID-Inhabers für die Abholung vorlegen. In der Buchhaltung sind ferner noch folgende Daten zusätzlich aufzuzeichnen bzw. aufzubewahren:

- Name, Anschrift und Vollmacht des Beauftragten
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge der Gegenstände
- Tag der Lieferung
- Das vereinbarte Entgelt
- Evt. Art und Umfang einer Bearbeitung vor der Beförderung
- Nachweise, dass der Transporteur über die Mitnahme der Bargeldsendungen informiert war (§ 5 der AGT)!!

Aus den vorliegenden Rechnungen Ihrer Buchhaltung geht weiters hervor, dass diese Rechnungen „bar“ bezahlt wurden, da laut Ihren Angaben der Unternehmer selbst diese Waren abgeholt hat. Dazu ist seitens der BP festzuhalten.

Lieferungen an:

*****20***, ***99***, AR 2010 in Höhe von 26.135,38**

Diese Parfumlieferungen erfolgten laut vorliegenden Unterlagen durch eine Spedition.

Die vorliegenden Frachtbriefe weisen folgende Mängel auf.

- Es fehlen der Ort und Tag der Ausstellung
- Auf einigen die Adresse des Empfängers
- Gewicht und Maße der Sendung
- Es gibt keinen Vermerk über die Zahlung der Fracht
- Es fehlt die Adresse des Frachtführers
- Es liegen keine Begleitpapiere vor

Weiters werden Sie ersucht Unterlagen vorzulegen, die beweisen, dass der Fahrer des LKW das Bargeld zur Bezahlung der Ware auch mitnehmen durfte (Vollmacht von der Firma !!)

*****12*** ***22***. ***95*** AR 2009-2011 2011 AR 309.216**

Laut den von Ihnen vorgelegten Unterlagen wurden diese Waren von *****21***** abgeholt. Laut den Erhebungen der BP und auch anhand des von Ihnen vorgelegten Auszugs aus dem slowakischen Firmenregister ist Geschäftsführer dieser Firma ein Hr. *****29*****. Sie werden ersucht, eine Vollmacht des UID-Inhabers für die Abholung vorzulegen. Aus dieser Vollmacht muß die Adresse des Bevollmächtigten, die Rechnungsnummer und die Lieferscheinnnummer, weiters die Lieferanschrift und die Bestätigung des Empfängers der Ware hervorgehen. Sie werden daher ersucht, dies vorzulegen.

*****11***. ***44*** 99.865.82 € AR 2011**

Laut vorliegenden Unterlagen wurden die Waren von *****23***** abgeholt. Sie werden ersucht, die Übernahme der Ware am Bestimmungsort mittels bestätigtem Lieferschein nachzuweisen.

*****8*** ***42***, HU 2010 € 21.803.46**

Laut vorliegenden Rechnungen und Auskünften des Unternehmens wurde die Ware von einem Hr. *****24***** mit eigenem Auto abgeholt. Laut Auskunft von IWD seitens der BP scheint ein Hr. *****24***** in diesem Unternehmen nicht auf. Sie werden daher ersucht, eine Vollmacht des ung. UID-Inhabers vorzulegen die ihn berechtigt hat, die Ware abzuholen und auch zu zahlen, sowie einen Nachweis über die Übernahme der Ware am Bestimmungsort vorzulegen.

*****14*** ***27***, ***95*** ARg 2010 in Höhe von 320.482.61 €**

Laut vorliegenden Unterlagen des Unternehmens wurde die Ware von dem „Fahrer und Geschäftsführer“ *****26***** mit dem KFZ mit der Nr. *****25***** abgeholt. Laut Informationen über IWD der BP scheint ein Hr. *****26***** nicht als Geschäftsführer bzw. Gesellschafter dieses

Unternehmens auf. Sie werden daher ersucht, eine Vollmacht des UID-Inhabers für die Abholung und Zahlung der Ware (Mitnahme von Bargeld!) sowie einen bestätigten Lieferschein als Nachweis für die Übernahme der Ware am Bestimmungsort, vorzulegen.

*****16*** ***44*** ***98*** AR 2010 75.290,32 €, 2011 AR in Höhe von 56.585,41 €**

Laut den von Ihnen vorgelegten Unterlagen wurde die Ware von ***28*** „Geschäftsführer“, abgeholt. Laut Erhebungen der BP über IWD ist ein Hr. ***28*** weder Geschäftsführer des Unternehmens, noch als Gesellschafter in diesem Unternehmen registriert. Sie werden daher ersucht, eine Vollmacht des UID- Inhabers für die Abholung und Zahlung der Ware sowie einen bestätigten Lieferschein für die Übernahme der Ware am Bestimmungsort, vorzulegen.

*****15*** ***30***, ***31***, ***99*** 2010 AR 8.541,00 € 2011 AR in Höhe von 67.339,30 €**

Laut Auskünften des Unternehmens wurde die Ware von einer Spedition abgeholt. Auf den vorliegenden Speditionspapieren fehlt

- der Ort und Tag der Ausstellung
- die Adresse des Empfängers, Lieferortes!
- Gewicht und Maße der Sendung
- Es gibt keinen Vermerk über die Zahlung der Fracht
- Es fehlt die Adresse des Frachtführers
- Es liegen keine Begleitpapiere vor

Sie werden ersucht, die fehlenden Unterlagen vorzulegen!

*****19*** AR 2011 in Höhe von 102.737,00 €**

Auf dem vorliegenden Speditionspapier fehlen folgende Informationen

- Die Adresse und der Lieferort des Empfängers
- Ein Vermerk über die Zahlung der Fracht
- Die Begleitpapiere(Lieferschein)

2. Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010, Erlassung neuer Sachbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 sowie gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgte Festsetzung der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011

In Ansehung der Tatsache, dass der Bf. die im unter Punkt 1.5. dargelegten Vorhalt angeforderten Unterlagen nicht nachgereicht hat, wurde einerseits – im wiederaufgenommenen Verfahren – die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 neu festgesetzt, andererseits die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 gemäß § 200 Abs. BAO vorläufig festgesetzt, wobei die im vorgenannten Vorhalt „beanstandeten Umsätze“ der Jahre 2010 und 2011 samt und sonders dem Steuersatz von 20 % unterzogen wurden.

3. (Mangelhafte) Berufung (Beschwerde) vom 20.12.2012

Mit Eingabe vom 20.12.2012 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 verfügenden Bescheide vom 19.11.2012, gegen den (neuen) Sachbescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sowie den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen, mit 16.11.2012 datierten Umsatzsteuerbescheid 2011 Berufung (Beschwerde) erhoben und unter Bezugnahme auf die - unter Punkt 1.4. - dargestellte Vorhaltsbeantwortung vom 28.7.2012 die ersatzlose Aufhebung derselben beantragt.

4. Mängelbehebungsauftrag vom 10.1.2013

In der Folge erließ die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 10.1.2013 einen, - der steuerlichen Vertretung des Bf. nachweislich am 14.1.2013 zugestellten - Mängelbehebungsauftrag nachstehenden Inhalts:

„Ihre Eingabe vom 20.12.2012 weist durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250 ff BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar

- a) die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden.
- b) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- c) eine Begründung.

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum **31.01.2013** zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.“

5. Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages

Mit Eingabe vom 19.1.2013 wurde Mängelbehebungsauftrag vom steuerlichen Vertreter des Bf. wie folgt beantwortet:

„Sehr geehrte Frau Amtsdirektor!

Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden

In den Bescheiden und im zugrundeliegenden Betriebsprüfungsbericht wird ausgeführt, daß bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Bestimmungen des Artikel 7 UStG nicht erfüllt worden seien.

Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

Es wird die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt.

Begründung

Die Voraussetzungen des Artikel 7 UStG wurden erfüllt. Die Gegenstände wurden in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch die Abnehmer befördert (Abholungen). Die Abnehmer sind Unternehmer und haben ihre gültige Umsatzsteueridentifikations-Nummer verwendet. Damit haben die Abnehmer erklärt, daß sie die Gegenstände für ihr Unternehmen erworben haben. Der Erwerb der Gegenstände ist bei den Abnehmern in deren Mitgliedsstaaten steuerbar.

Es wurden zusammenfassende Meldungen" eingebracht, sodaß die Finanzbehörden der anderen Mitgliedsstaaten in die Lage versetzt waren, Erwerbssteuer vorzuschreiben. Der buchmäßige Nachweis wurde erbracht. Die Identität der Abholenden wurde festgehalten.

Zu weiteren Berufungsausführungen habe ich die Akteneinsicht beantragt. Ich bitte um Bekanntgabe von Ort und Termin für diese Einsicht.“

6. Niederschrift der Prüferin zur der am 22.5.2013 erfolgten Akteneinsicht

Aus Anlass der am 22.5.2013 erfolgten Akteneinsicht durch den steuerlichen Vertreter des Bf. fertigte die Prüferin eine Niederschrift nachstehenden Inhalts an:

In ***110***, ***111*** um 10h 10 mit Herrn Dkfm. Dr. ***32***, geboren am ***33***, von Beruf Steuerberater, betreffend Informationen für das Berufungsverfahren in Gegenwart von AD ***34***.

Der Steuerberater beantragt im Zuge des Berufungsverfahrens Akteneinsicht gem. § 90 BAO. Dem Steuerberater wird der Abgabenakt zur Einsichtnahme vorgelegt.

Der Steuerberater möchte die Unterlagen über die Ermittlung des Sachverhaltes zu den IWD abfragen einsehen und bekommt diese auch vorgelegt.

Im einzelnen zu folgenden Firmen:

35

36

37

8

Der Steuerberater macht sich Notizen

14

insbesondere zu den IWD -abfragen

16

38

17

39 ***99***

Der Steuerberater macht Notizen, die er auch kopieren lässt.“

7. Berufungsergänzung des steuerlichen Vertreters vom 21.8.2013

Mit Eingabe vom 21.8.2013 ergänzte der steuerliche Vertreter des Bf. die bisherigen Berufungsausführungen wie folgt:

Sehr geehrte Frau AD ***40***!

In Ergänzung zu unserer bereits eingebrachten Berufung dürfen wir wie folgt Stellung nehmen:

1. Sachverhalt

Herr ***10*** ist im Parfümeriegroßhandel tätig und exportiert regelmäßig ins EU-Ausland. Dabei kommt es auch vor, dass Waren direkt aus Österreich von seinem Lager abgeholt werden. In diesem Fall werden folgende Informationen/Dokumente eingeholt:

- Firma und Anschrift des abholenden Unternehmens
- Kontaktpersonen
- Identität des Abholers, es wird eine Kopie der Ausweise angefertigt und aufbewahrt
- UID-Nummer des Abholers
- Angaben zum abholenden Fahrzeug, Kennzeichen und Type.

Im Betriebsprüfungsbericht wurden die Buchnachweise bei einzelnen ig Lieferungen beanstandet.

2. Rechtliche Begründung der Berufung

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist Voraussetzung für eine steuerfreie ig Lieferung, dass

- dem Käufer das Eigentum, zumindest die Verfügungsmacht übertragen wird;
- der Verkäufer den nach nationalem Recht geforderten Nachweis der Versendung in den anderen Staat erbringt und
- die Ware das Land des Verkäufers physisch verlassen hat.

Es ist somit ausreichend, wenn die materiell rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, die Ware also ihr beabsichtigtes und dokumentiertes Ziel erreicht. Dabei ist es allerdings dem Lieferanten nicht zumutbar, dass er sich vergewissern muss, ob die Ware tatsächlich im Bestimmungsland angekommen ist. Dies gilt insbesondere für den Fall der Selbstabholung, hier ist der Lieferant in einem sehr hohen Maß von den Angaben des Erwerbers abhängig (EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, Mecsek-Gabona Kft.).

Im vorliegenden Fall hat Herr ***10*** mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt. In der gegenständlichen Branche ist die beschriebene Vorgehensweise üblich und wird von einigen - teilweise sehr viel größeren - Mitbewerbern ebenfalls so gehandhabt.

Da die angeführten umfassenden Buchnachweise erbracht worden sind, kommt der Gutgläubensschutz für Herrn ***10*** zur Anwendung. Er durfte sich auf die richtige Auskunft über die UID-Nummer des Empfängers verlassen.

Aus systematischen Überlegungen müsste es daher als ausreichend anerkannt werden, wenn der Erwerber die Waren im Bestimmungsland der Erwerbsteuer unterzieht. In diesem Fall muss auch die entsprechende Lieferung umsatzsteuerfrei erfolgen.

Es liegen daher nach Ansicht des Berufungswerbers sämtliche Voraussetzungen vor, um den gegenständlichen Lieferungen als umsatzsteuerfrei zu erachten.

Ergänzend weisen wir darauf hin, dass Herr ***10*** seine Abgaben stets pünktlich und vollständig gezahlt hat. Durch eine Nachforderung in der gegenständlichen Höhe würde die wirtschaftliche Existenz von Herrn ***10*** vernichtet werden und auch dem Fiskus zukünftige Steuereinnahmen entgehen.

3. Beantragte Änderungen

Der Berufungswerber stellt sohin aus all dem den Antrag auf

- a) Durchführung einer mündlichen Verhandlung beim Berufungssenat gemäß § 284 Abs. 1 BAO

b) Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO

c) ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2010 vom 19. November 2012

d) ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2011 vom 16. November 2012 und

e) Stornierung der betreffenden Umsatzsteuer sowie der Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt EUR 173.998,21.“

8. Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 6.11.2014

Zunächst wurde mittels obiger BVE die gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 verfügenden Bescheide wegen Nichterfüllung des Mängelbehebungsauftrages für zurückgenommen erklärt.

Des Weiteren wurde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2010 sowie den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2011 gerichtete Beschwerde mit nachstehender Begründung abgewiesen:

„Die mit Mängelbehebungsbescheid vom 13.1.2013 beanstandeten Mängel der Beschwerde vom 20.12.2012 gegen den aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 vom 19.11.2013 bzw. den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2011 auf Grundlage der Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 01/2011 bis wurden inhaltlich erfüllt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung war jedoch nicht festgestellt worden, dass die Unternehmereigenschaft von konkret in Rechnungen angesprochenen Abnehmern von Lieferungen zweifelhaft war, sondern dass die angeblichen Liefergeschäfte vom Inland ins Ausland nicht entsprechend dokumentiert und daher anzuzweifeln waren (fehlende Beförderungsnachweise, fehlende Erweisbarkeit der Lieferungsabwicklung, fehlende Erweisbarkeit erhaltener Barmittel bzw. des konkreten Zahlers von Entgelten für Lieferungen).

Da somit das Vorliegen der Voraussetzungen für die Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen nämlich, dass die strittigen Liefergegenstände ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurden und tatsächlich in die Verfügungsmacht der in entsprechenden Rechnungen bekanntgegebenen Abnehmer, nämlich

a) ***11*** in ***44***

b) ***12***, ***41***, ***95***,

c) ***8***, ***42***, ***98***,

d) ***14***, ***43***, ***95***

e) ***16***, ***44***, ***98***,

f) ***38***, ***30***, ***31***, ***99***

g) ***19***, ***45***, ***46***, ***104***,

für Zwecke ihres Unternehmens im anderen Mitgliedsstaat tatsächlich gelangt sind, nicht durch geeignete, nachvollziehbare Unterlagen erwiesen wurden. Ein weiteres Indiz stellt dar, dass die angeblichen ig. Lieferungen auch mit Zusammenfassender Meldung für Zwecke der Kontrolle in den Empfängerstaaten nicht erklärt wurden.

Da keine Zweifel bestanden, dass entsprechende Lieferungen stattgefunden haben, aber die Voraussetzungen der behaupteten ig. Lieferungen, insbesondere der Nachweis der gesetzlich geforderten Warenbewegung nicht erfolgt ist, waren die fraglichen Umsätze als im Inland steuerbar und steuerpflichtig mit dem die betreffenden Liefergegenstände vorgesehenen Umsatzsteuersatz von 20 % zu versteuern.

Die vorgeschriebene nicht überwälzbare Umsatzsteuerverbindlichkeit mindert die einkommensteuerlichen Erträge des Jahres 2010. Dies mindert entsprechend das einkommensteuerliche Ergebnis des Beschwerdeführers im Jahr 2010.

9. Vorlageantrag vom 4.12.2014

Mit Eingabe vom 4.12.2014 beantragte der Bf. die gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wegen USt und ESt 2010 sowie die neuen Sachbescheide wegen USt und Est 2010 gerichtete Beschwerde und seine Berufung vom 16.11.2012 gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2011 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

10. Beschwerdeergänzung vom 18.12.2014

Am 18.12.2014 langte bei der Abgabenbehörde eine Eingabe nachstehenden Inhalts ein:

„In der umseits bezeichneten Abgabenrechtssache erstattet der Beschwerdeführer (im folgenden Bf.) zur anhängigen Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich USt. 2010 und Est 2010, sowie die neuen Sachbescheide hinsichtlich USt 2010, Est 2010 und die vorläufige UStfestsetzung 2011 gemäß § 270 BAO nachstehende

BESCHWERDEERGÄNZUNG:

Die angefochtenen Bescheide werden vollinhaltlich bekämpft.

Beschwerdepunkte sind

- a./ die den angefochtenen Bescheiden anhaftenden gravierenden Begründungsmängel, sowie
- b./ die bereits in der Beschwerde vom 20.12.2012 und der dazu erstatteten Ergänzung relevierte unrichtige Abgabefestsetzung zum Nachteil des Bf.

Beantragt wird

- a./ die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Zurückverweisung der Sache(n) an die Abgabenbehörde 1. Instanz,
- b./ eventualiter die ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide,
- C;/allenfalls eine der Sach- und Rechtslage entsprechende Abgabefestsetzung.

Begründung:

Die Begründung der angefochtenen WA-bescheide lautet - offenbar infolge computergestützter Ausfertigung - wortgleich wie folgt:

„Die "Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift, bzw. dem Prüfungsbericht, zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden".

Die neuen Sachbescheide erschöpfen sich in der Abgabenvorschreibung für die verfahrensgegenständlichen Abgabenziträume unter Anführung der bisherigen Vorschreibungen und Festsetzung der Differenz als Abgabennachforderung.

Eine Begründung ist keinem der angefochtenen Sachbescheide zu entnehmen.

1./ Die angefochtenen WA-bescheide weisen Begründungsmängel auf, die ihre Nachvollziehbarkeit unmöglich machen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellen Begründungsmängel Verfahrensmängel dar, deren Vorliegen zur Rechtswidrigkeit der Bescheide infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln führt.

Da die verfahrensgegenständlichen WA-bescheide von Amts wegen erlassen wurden, fallen sie unter die Begründungspflicht des § 93 Abs. 3 BAO und sind daher in einer dieser Gesetzesstelle entsprechenden Weise zu begründen. Die oa. wiedergegebene formelhafte Begründung

wird der vom VwGH konkretisierten Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 BAO nicht gerecht.

Unverzichtbarer Inhalt jeder Bescheidebegründung ist demnach die Anführung des festgestellten Sachverhaltes im Bescheid selbst, zumal dieser die sachliche Grundlage für die Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens bildet, welche von der Abgabenbehörde auf Grund der von ihr - und nicht etwa vom Betriebsprüfer - vorgenommenen Beweiserwägungen als erwiesen angenommen wurde (VwGH 93/13/0282, 0283 u.a.)

Die angefochtenen WA-bescheide enthalten weder Sachverhaltsfeststellungen noch die einer solchen zugrunde liegende Beweiswürdigung. Sie beschränken sich vielmehr auf einen allgemeinen Verweis auf den Prüfbericht und die Niederschrift anlässlich der Schlußbesprechung, welchen Feststellungen und Begründung für die Abweichungen von bisherigen Vorschriften zu entnehmen sein sollen.

Bloße Hinweise auf dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial sind kein Ersatz für eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung in der Bescheidebegründung (VwGH 93/13/0061, 94/13/0200 u.a.)

Zusätzlich wird darauf verwiesen, dass die Begründung für Abweichungen von bisherigen Vorschriften nicht in die WA-bescheide sondern die Sachbescheide gehört, welche sohin in doppelter Weise unbegründet sind, zumal die in einem Bescheid angeführte Begründung nicht als Begründung eines anderen Bescheides mit einem inhaltlich völlig anderen Spruch angesehen werden kann. Die dazu ergangene ständige Judikatur des VwGH bezieht die von ihr konkretisierten Begründungserfordernisse des § 93 Abs. 3 BAO unmissverständlich ausschließlich auf den konkret bezug habenden Bescheid, der jeweils selbst den aus § 93 Abs. 3 lit. a BAO abgeleiteten Begründungserfordernissen zu entsprechen hat. Jede andere Vorgangsweise bei der Bescheiderlassung stellt damit einen Begründungs(Verfahrens-)mangel her.

Den angefochtenen WA-bescheiden fehlt außer der Sachverhaltsdarstellung auch die Beweiswürdigung, die ebenfalls ein notwendiges Element eines gesetzentsprechend begründeten Bescheides bildet. Der Begründung eines Bescheides muß abschließend zu entnehmen sein, aus welchen Beweiserwägungen die Abgabenbehörde auf Grund vorliegender Beweismittel zur Feststellung des von ihr als maßgebend erachteten Sachverhaltes gelangte (VwGH 96/13/0086, 97/16/0052, 97/15/0079, 0080 u.a.). Inhaltlich bedeutet diese Anforderung das Postulat der Nachvollziehbarkeit, nämlich die schlüssige Darlegung durch die Abgabenbehörde - und keinesfalls durch den zur Bescheiderfassung nicht berufenen Betriebsprüfer - auf Grund welcher Beweismittel über welche Beweiserwägungen sie zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes gelangte, welche Erwägungen sie veranlassten, den maßgebenden Sachverhalt gerade auf Grund der von ihr für überzeugend gehaltenen Beweismittel festzustellen und andere, den getroffenen Feststellungen entgegenstehende

Beweismittel, wozu insbesondere Darlegungen des Abgabepflichtigen und von ihm zum Beweis für deren Richtigkeit vorgelegte Unterlagen zählen, für nicht glaubwürdig zu halten und daher nicht zur Grundlage von Sachverhaltsfeststellungen heranzuziehen (VwGH 88/17/0108, 95/13/0282,0283, 97/160204).

Da die angefochtenen WA-bescheide weder Sachverhaltsfeststellungen noch eine Beweiswürdigung noch verwertete Beweismittel enthalten und ebenso sich mit nicht herangezogenen Beweismitteln nicht auseinandersetzen, ist der Bf durch den gewählten lapidaren Bescheidinhalt gehindert die unrichtige Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes und die dieser zugrunde liegende unrichtige Beweiswürdigung im Rechtsmittelweg zielführend zu bekämpfen und dadurch einer umfassenden, sachentsprechenden Überprüfung durch die Abgabenbehörde II. Instanz zuzuführen.

Der geltend gemacht Begründungsmangel schränkt damit das Rechtsmittelrecht des Bf. in unzulässiger Weise ein, weil nur Bescheide - nicht aber Prüfberichte und Niederschriften anlässlich der Schlußbesprechung - einer Bekämpfung im Rechtsmittelweg zugänglich sind.

Ein identer Begründungsmangel haftet den WA-bescheiden auch in Bezug auf die Abwägung von Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsgründen gem. § 20 BAO an, weil die angefochtenen Bescheide weder die von der Abgabenbehörde dieser zugrundegelegten Tatsachen noch die dazu angestellten Erwägungen enthalten, die die Abgabenbehörde zu dem in den angefochtenen Bescheiden wiedergegebenen Ergebnis führten.

Die bloße Anführung des Überwiegens des Interesses an der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit ohne jede nähere Ausführung dazu entspricht keinesfalls dem auch diesen Punkt umfassenden Begründungserfordernis des § 93 Abs. 3 BAO.

II./ Die angefochtenen Sachbescheide enthalten - wie bereits oben angeführt - weder Sachverhaltsfeststellungen noch Beweiswürdigung, sondern erschöpfen sich in der - zur rechtlichen Beurteilung gehörenden - Abgabenvorsehrung. Sie leiden daher an denselben Begründungsmängeln wie die WA-bescheide, womit die dort ausgeführte Begründung auch auf die angefochtenen Sachbescheide vollinhaltlich zutrifft.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf die Ausführungen zu den WA-bescheiden verwiesen, die wegen völliger inhaltlicher Gleichheit der Beschwerdeergänzung auch hinsichtlich der angefochtenen Sachbescheide zugrundegelegt werden. Die angefochtenen Sachbescheide sind daher ebenfalls rechtswidrig infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln.

Die geltend gemachten Verfahrens(Begründungs-)mängel sind relevant, weil die Abgabenbehörde bei ihrer Vermeidung zur Abstandnahme von der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Erlassung neuer Sachbescheide für das Jahr 2010 sowie eines vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2011 hätte gelangen können, zumal es diesfalls zu Feststellungen

hätte treffen können, deren rechtliche Beurteilung die Umsatzsteuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen Auslandslieferungen ergeben hätte, womit sich sowohl die WA der Verfahren für 2010 als auch die Erlassung neuer Sachbescheide für dieses und die Erlassung: des vorläufigen USt-bescheides für 2011 erübrigt hätten.“

11. Beschwerdeergänzung vom 29.1.2015

Mit Eingabe vom 29.1.2015 erfolgte eine Beschwerdeergänzung nachstehenden Inhalts:

In der umseits bezeichneten Abgabenrechtssache erstattet der Beschwerdeführer (im folgenden Bf.) zur anhängigen Beschwerde (Berufung) vom 20.12.2012 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich USt 2010 und ESt 2010, die neuen Sachbescheide hinsichtlich USt 2010 und ESt 2010, sowie die vorläufige UStfestsetzung 2011 gemäß § 270 BAO nachstehende

BESCHWERDEERGÄNZUNG:

Die bisherige Anfechtungserklärung, sowie die bisherigen Beschwerdepunkte und Anträge werden aufrechterhalten.

Als weiterer Beschwerdepunkt wird geltend gemacht, dass die angefochtenen Bescheide an inhaltlicher Rechtswidrigkeit leiden.

Das FA Wien 4/5/10 (im folgenden FA) stützt seine Beschwerdeentscheidung vom 6.11.2014 auf die Annahme, dass die Liefergeschäfte in das Ausland nicht entsprechend dokumentiert und daher anzuzweifeln waren.

Rechtlich ist im vorliegenden Zusammenhang davon auszugehen, dass die Anerkennung einer Auslandssendung als innergemeinschaftliche Lieferung nicht von der punktgenauen Erfüllung von Formalien sondern vom Eintreffen der Sendung in den jeweiligen Mitgliedstaaten des gemeinschaftlichen Zollgebietes abhängt.

Diesen wesentlichen Punkt hat da FA bei seinen Erwägungen außer Acht gelassen, wodurch es zur Nachversteuerung der verfahrensgegenständlichen Auslandslieferung mit der inländischen Umsatzsteuer von 20 % des Fakturenwertes gelangte.

Wie das FA in Beilage W3 ausführt wurden die Lieferungen an die ***38***, ***30***, die ***89*** und die ***35***, ***103*** nach den vom Bf. vorgelegten Unterlagen von Speditionen ausgeführt, deren Identität sich aus diesen ergibt.

Selbst wenn die Frachtpapiere, deren Ausstellung nicht dem Bf. sondern der jeweiligen Spedition oblag, mangelhaft waren, waren durch Ermittlung bei diesen Speditionen die ausländischen Empfänger zu ermitteln und damit die bezughabenden Warenausfuhren

festzustellen, welche sodann als innergemeinschaftliche Lieferungen zu qualifizieren gewesen wären.

Dies unterblieb, weil das FA seine Entscheidung ausschließlich auf unterlaufene Formfehler gründete, deshalb die entscheidende materielle Rechtsfrage übersah und daher die maßgebende Feststellung, dass die verfahrensgegenständlichen Lieferungen bei ihren in den jeweiligen Fakturen angeführten Empfängern tatsächlich einlangten, nicht traf.

Wie ebenfalls in der Beilage W3 des FA festgehalten ist, wurde die Lieferung an die slowakische ***12*** von ***47***, die an die ***112*** Firma ***11***, ***44***, von ***51***, die an die ***112*** Firma ***8***, ***42***, von ***48***, die an die slowakische Firma ***14*** von ***50***, die an die ***112*** Firma ***16***, ***44***, von ***49***, jeweils gegen Barzahlung, abgeholt. Diese Personen waren - was auch vom FA nicht in Abrede gestellt wird - im Auftrag der jeweiligen Empfänger tätig und haben die von ihnen übernommenen und bezahlten Lieferungen ihren Auftraggebern ausgefolgt.

Durch Vernehmung der jeweiligen Abholer und /oder Verantwortlichen der Empfängerfirmen - allenfalls im Rechtshilfeweg - hätte sich klarstellen lassen, dass die auf den Fakturen angeführten Empfänger die gegenständlichen Sendungen tatsächlich erhalten haben, diese sohin innergemeinschaftliche Lieferungen waren.

Hätte das FA die entscheidungswesentliche Tatsache, dass die ausländischen Empfänger die bezughabenden Sendungen erhalten haben, den von ihm erlassenen neuen Sachbescheiden zugrundegelegt, wäre die Nachversteuerung der bezughabenden Auslandslieferungen mit der inländischen Umsatzsteuer unterblieben.

Die Unterlassung der oa. Ermittlungen bei den Speditionen und die Vernehmung der oa. Personen, durch welche der Zugang der betreffenden Warensendungen an die in den Fakturen angeführten Empfänger hätte festgestellt werden können, wird hiermit auch als Rechtswidrigkeit infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln geltend gemacht, weil die Durchführung dieser Erhebungen das FA zu einer anderen, für den Bf. günstigeren, Sachentscheidung hätte veranlassen können.

Der Bf. stellt daher an das Bundesfinanzgericht den ANTRAG, dieses wolle vor der Entscheidung über die Beschwerde (Berufung) vom 20.12.2012 zum Beweis für den Eingang der verfahrensgegenständlichen Warenlieferungen bei den in den bezughabenden Fakturen angeführten ausländischen Empfängern Ermittlungen bei den aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen ersichtlichen Speditionen, und die Vernehmung der oa. Abholer, sowie die Vernehmung der jeweiligen Verantwortlichen der in den Fakturen ausgewiesenen Abnehmerfirmen, durchführen, bzw. veranlassen, ob, wo und bei wem die verfahrensgegenständlichen Warensendungen des Bf. abgeliefert wurden.

Im übrigen ist - wie bereits ausgeführt und sehr im Gegensatz zur Meinung des FA - die Ausfolgung von Ware gegen Barzahlung an Abnehmer aus dem ehemaligen Ostblock keinesfalls unüblich, weil der Abschluß von Kreditgeschäften mit dort etablierten Kunden für den Lieferanten zu einem untragbaren Zahlungsrisiko führen würde.“

11. Rechtsmittelvorlage an das BFG vom 23.10.2018

Mit Bericht vom 23.10.2018 wurde die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 sowie den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2011 gerichtete Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt, wobei die belangte Behörde die Abweisung des Rechtsmittels beantragte.

12. Vollmachtanzeige des nunmehrigen steuerlichen Vertreters

Am 6.7.2020 langte beim BFG ein Schriftsatz nachstehenden Inhalts ein:

I) Vollmachtanzeige

Hiermit zeigen wir gem. § 265 Abs 6 BAO unter Berufung auf die erteilte Vollmacht gem. § 77 Abs 11 WTBG an, dass die steuerliche Vertretung im Beschwerdeverfahren gegen die folgenden Bescheide nunmehr von der ***105*** wahrgenommen wird:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2010 vom 19.11.2012
- Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19.11.2012
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2010 vom 19.11.2012
- Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19.11.2012
- Vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 16.11.2012

Diese Vollmacht umfasst auch eine Zustellvollmacht.

2) Äußerung

In der Sache selbst erlauben wir uns mitzuteilen, dass wir derzeit an einer Ergänzung der Beschwerde vom 20.12.2012 arbeiten. Da uns bis dato bedingt durch den mehrfachen, teilweise leider auch Todesfalls bedingten Vertreterwechsel im anhängigen Beschwerdeverfahren noch nicht alle Akten und Belege vorliegen, können wir diese voraussichtlich erst bis zum 31. August 2020 abschließen. Wir ersuchen daher, bis zu diesem Zeitpunkt von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen.“

13. Antrag der nunmehrigen steuerlichen Vertretung des Bf. auf Akteneinsicht

Am 27.8.2020 langte beim BFG ein Anbringen nachstehenden Inhalts ein:

„Namens und im Auftrag unseres im Betreff angeführten Mandanten beantragen wir hiermit gem. § 90 BAO eine Akteneinsicht in den Arbeitsbogen der Außenprüfung.

Begründung: Die Außenprüfung hat ihre Feststellungen ua auf die Ergebnisse von Abfragen über das „IWD“ gestützt. Hierbei kam sie ua im Zusammenhang mit der ***14*** zu dem Ergebnis, dass ***50*** in keinerlei Verbindung zu dieser Gesellschaft stehen soll. Wie vom uns vorgenommene Recherchen über das Internet ergeben scheint ***55*** aber tatsächlich im Firmenbuch bei der ***14*** auf. Somit ist offenkundig, dass die Recherchen der Außenprüfung mit wesentlichen Mängeln behaftet sind.

Daher ist die Akteneinsicht jedenfalls erforderlich, um die abgabenrechtlichen Interessen unseres Mandanten zu verteidigen bzw. geltend zu machen.“

14. Aufhebung der BVE vom 6.11.2014 im Ausspruch der Abweisung der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 gerichteten Berufung (Beschwerde)

Mit – in der Folge nicht bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts bekämpftem – Erkenntnis des **BFG vom 1.9.2020, RV/7104844/2018** wurde in Ermangelung des Vorliegens einer gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** erhobenen Berufung (Beschwerde) die BVE vom 6.11.2014 - im Umfang der „meritorischen Behandlung“ nämlicher Abgabe - infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde ersatzlos aufgehoben.

15. Erledigung der gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 verfügenden Bescheide erhobenen Berufung (Beschwerde)

Mit – in der Folge nicht bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts bekämpftem – Beschluss des **BFG vom 3.9.2020, RV/7104850/2018** wurde - ob Nichterfüllung des Mängelbehebungsauftrages vom 10.1.2013 – die gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 verfügenden Bescheide erhobene Berufung (Beschwerde) gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt.

16. Fernmündliche Anfrage der steuerlichen Vertretung vom 2.6.2021

In einem fernmündlichen Gespräch erkundigt sich der zuständige Sachbearbeiter der den Bf. vertretenden Kanzlei, Herr Mag. ***52***, ob der Arbeitsbogen der Außenprüfung beim BFG aufliege. Seitens des Richter wird dies verneint, aber Herrn Mag. ***53*** zugesagt, dass sich der Richter um die Beischaffung desselben bemühen werde.

17. Äußerung im Beschwerdeverfahren vom 7.6.2021

In offenkundiger Reaktion auf das - unter Punkt 16 - angeführte Telefonat gab der steuerliche Vertreter des Bf. mit Eingabe vom 7.6.2021 eine Beschwerdeäußerung nachstehenden Inhalts ab:

„Im Hinblick auf den Umstand, dass der Arbeitsbogen der Außenprüfung dem Bundesfinanzgericht bislang nicht vom Finanzamt vorgelegt wurde, haben wir nun mit **heutiger Post** einen **Antrag auf Akteneinsicht** direkt beim **Finanzamt Österreich** gestellt.

Sobald uns das Finanzamt die Akteneinsicht gewährt hat, werden wir binnen Monatsfrist zu den offenkundigen (und bereits in unserer Eingabe vom 27. August 2020 angesprochenen) Mängel im Ermittlungsverfahren Stellung beziehen.“

18. Beschluss des BFG vom 7.6.2021 auf Vorlage des Arbeitsbogens ABp Nr. *54*****

Via obigen Beschluss wurde der belangten Behörde gemäß § 266 Abs. 3 BAO aufgetragen - innerhalb von 4 Wochen ab dessen Zustellung – dem Verwaltungsgericht den chronologisch geordneten Arbeitsbogen in Papierform vorzulegen.

19. Vorlage des Arbeitsbogens durch die belangte Behörde vom 17.6.2021

Am 16.7.2021 wurde dem BFG der Arbeitsbogen ABp Nr. ***54*** in Form zweier, 430 Seiten umfassender BENE- Ordner übergeben.

20. Fernmündliche Kontaktaufnahme mit der steuerlichen Vertretung vom 22.2.2023

In einem - mit Aktenvermerk vom 22.2.2023 festgehaltenen – Telefonat gibt der zuständige Sachbearbeiter der vertretenden Kanzlei Herr Mag. ***52*** auf die Frage des Richters nach dem Verbleib der im Schriftsatz vom 7.6.2021 avisierten Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen in einer Erstreaktion an, auf die Heranschaffung des Arbeitsbogens durch das BFG gewartet zu haben. Der Richter teilt Herrn Mag. ***53*** mit, dass der Arbeitsbogen nunmehr beim BFG in Papierform aufliege. Auf den Hinweis des Richters, dass im Schriftsatz vom 7.6.2021 ausdrücklich auf einen, beim FA Österreich – mit Post gleichen Datums – direkt eingebrachten Antrag auf Akteneinsicht verwiesen worden sei, respektive auf dessen Frage nach der Art und Weise der Antragserledigung durch die belangte Behörde stellt Herr Mag. ***53*** in Aussicht, die in nämlicher Causa vorhandenen Unterlagen sichten zu wollen. Schlussendlich wird für den 6.3.2023 eine telefonische Kontaktaufnahme zwecks Mitteilung der Ermittlungsergebnisse bzw. Festlegung eines Termins zur Einsicht in den Arbeitsbogen vereinbart.

21. Akteneinsicht gemäß § 90 BAO vom 15.3.2023

Wie - in der hg. Niederschrift des BFG vom 15.3.2023 festgehalten -, wurde seitens der steuerlichen Vertretung an nämlichem Tag Einsicht in den Arbeitsbogen ABp Nr. ***54***

genommen, wobei dessen Inhalt teilweise fotografisch festgehalten wurde, bzw. von den Aktenseiten 208 bis 353 Kopien angefertigt, respektive diese dem steuerlichen Vertreter ausgehändigt wurden.

22. Äußerung im Beschwerdeverfahren vom 30.6.2023

In der Folge erstattete die steuerliche Vertretung – innerhalb zweimalig gewährter Fristverlängerung – mit Eingabe vom 30.6.2023 eine Beschwerdeergänzung nachstehenden Inhalts:

Namens und im Auftrag unseres im Betreff erwähnten Mandanten dürfen wir das Beschwerde vorbringen nach der am 15. März 2023 erfolgten Akteneinsicht in offener Frist wie folgt ergänzen:

1. Zum Beweisnotstand in Folge des Todes von RA Dr *56*****

Während der Außenprüfung wurde unser Mandant von StB Dr ***32*** vertreten, der auch die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 20. Dezember 2012 einbrachte.

Danach wurde die steuerliche Vertretung von der ***57*** Steuerberatung GmbH übernommen. An diese erging die Beschwerdevorentscheidung vom 6. November 2014.

In weiterer Folge wurde die ***58*** Steuerberatungs OG mit der steuerlichen Vertretung beauftragt. Für das Beschwerdeverfahren wurde aber der Rechtsanwalt Dr ***56*** beigezogen, der seinerseits als Fachexperten den Steuerberater Dr ***59*** konsultierten wollte.

Dr ***60*** ist allerdings am 15. November 2015 überraschend verstorben.

Nachdem wir am 18. Februar 2019 die steuerliche Vertretung übernommen haben, wurden an uns sämtliche verfügbaren Geschäftsunterlagen von den ehemaligen Vertretern und unserem Mandanten weitergeleitet.

Bei diesen handelte es sich um einen Handakt des verstorbenen Dr ***60*** (übermittelt von seiner mittlerweiligen Stellvertreterin RA ***61***) und eine Kiste mit Buchungsbelegen im Original, die mit „2009 - 2011“ beschriftet ist. Entgegen dieser Beschriftung fehlen in dieser Kiste aber genau jene Ordner, die die verfahrensgegenständliche Jahre 2010 und 2011 betreffen.

Offenkundig hat einer der vorherigen Vertreter die Ordner mit den Geschäftsunterlagen für die beiden verfahrensgegenständlichen Jahre aus der Kiste entnommen und nach der Bearbeitung nicht mehr in diese zurückgelegt.

Bei dieser Person hat es sich wohl um Dr ***60*** gehandelt, da er laut vorliegender Korrespondenz am 20. April 2015 von unserem Mandanten wunschgemäß ermächtigt wurde, die Geschäftsunterlagen für die Streitjahre an StB Dr ***62*** weiterzuleiten (Beilage 1).

Dr ***62*** gab uns gegenüber aber mit Email vom 6. August 2020 an, dass ihm tatsächlich „nie“ Unterlagen unseres Mandanten von Dr ***60*** übergeben worden waren. Nach seiner Darstellung habe Dr ***62*** angeboten, zum Aktenstudium in die Kanzlei von Dr ***60*** zu kommen, auf dieses Anbot aber keine Reaktion erhalten (siehe Beilage 2).

Der Verbleib der an Dr ***60*** übergebenen Geschäftsunterlagen konnte von uns trotz Anfragen bei sämtlichen ehemaligen Parteienvertreten leider nicht aufgeklärt werden (vgl Beilage 3 bis Beilage 5).

Folglich können wir dem Bundesfinanzgericht nun keine Beweismittel für die Jahre 2010 und 2011 aus den Geschäftsunterlagen unseres Mandanten vorlegen.

Dieser Umstand ist deshalb von Relevanz, da im Zuge der beim Bundesfinanzgericht vorgenommenen Akteneinsicht in den Arbeitsbogen der Außenprüfung in Erfahrung gebracht werden konnte, dass von der Prüferin nicht sämtliche der verfahrensgegenständlichen Lieferungen überprüft wurden.

Im Arbeitsbogen, der ua die Prüfungshandlungen zu dokumentieren hat, liegen vielmehr nur zu einzelnen Lieferungen Unterlagen auf. Es handelt sich hierbei offenkundig um jene Einzelfälle, bei denen die Außenprüfung ihrer Ansicht nach gegebene formelle Mängel feststellte.

Durch die nun nicht mehr auffindbaren Geschäftsunterlagen ist es uns nicht möglich zu beweisen, dass bei den laut Arbeitsbogen nicht untersuchten Geschäftsfällen im Zeitraum der Prüfung Nachweise in einer Form vorlagen, die den formellen Vorschriften über den Buchnachweis bzw. den Nachweis über die Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen tatsächlich entsprachen.

Der nun eingetretene Beweisnotstand ist nicht auf ein Verschulden unseres Mandanten zurückführen. Er hat seine Ursachen vielmehr hauptsächlich in dem Umstand, dass der für das Verfahren beigezogene Rechtsanwalt Dr ***60*** plötzlich verstarb und seine (kanzleifremde) bestellte Stellvertreterin die Ordner mit den Unterlagen unseres Mandanten nicht mehr fand. Zudem wurde dieser Beweisnotstand auch dadurch begünstigt, dass über das bereits im Jahr 2014 an das Bundesfmanzgericht vorgelegte Rechtsmittel entgegen der Bestimmung des § 291 Abs 1 BAO nicht innerhalb der vorgesehenen Sechsmonatsfrist entschieden wurde. Bei einer Erledigung innerhalb der Sechsmonatsfrist wäre das Verfahren noch vor dem Ableben von Dr. ***60*** am 15. November 2015 beendet worden und daher auch sämtliche Geschäftsunterlagen unseres Mandanten noch griffbereit gewesen.

Die uns nunmehr durch diese äußeren Umstände im Jahr 2023 nicht mehr mögliche Beweisführung darf daher in einem fairen Verfahren nicht dazu führen, dass für die nicht untersuchten Geschäftsfälle einfach angenommen wird, dass für sie keine ausreichenden formellen Nachweise in den Geschäftsunterlagen vorlagen. Diese Beurteilung ergibt sich unmittelbar aus den Grundsätzen der von Amts wegen vorzunehmenden Sachverhaltsermittlung (§115 BAO), der Unbeschränktheit und der Gleichwertigkeit der Beweismittel (§ 166 BAO) und der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) sowie aus der Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG, die in die Erwägungen der Außenprüfung gar nicht einfluss. Die Relevanz dieser Normen für den konkreten Fall werden im weiteren Schriftsatz noch näher ausgeführt.

2. Zur Beurteilung der nicht überprüften Geschäftsfälle

Wie aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung ersichtlich ist, wurden bei den näher untersuchten Geschäftsfällen ganz unterschiedliche formelle Mängel je untersuchter Lieferung festgestellt.

Trotz des festgestellten Vorliegens von formellen Mängeln ganz unterschiedlicher Art wurde von der Außenprüfung keine Beurteilung je einzelner untersuchter Lieferung vorgenommen.

Es kam vielmehr zu einer pauschalen zusammenfassenden Beurteilung sämtlicher Geschäftsbeziehungen je Kunden, wobei sämtlichen mit dem jeweiligen Kunden durchgeführten Lieferungen die Steuerfreiheit verwehrt wurde. Es wurde somit im Ergebnis unterstellt, dass auch bei den nicht untersuchten Geschäftsfällen formelle Mängel mit einem zum Ausschluss der Steuerfreiheit führenden Gewicht vorliegen.

Diese Vorgangsweise wurde vom Finanzamt gewählt, obwohl es je Abnehmer nur einige wenige Geschäftsfälle zu überprüfen gab.

Zugleich wurde unser Mandant aber noch im Außenprüfungsbericht zu nahezu allen Kundenbeziehungen ersucht, der Behörde diverse Unterlagen vorzulegen. Der Prüfungsabschluss erfolgte somit zu einem Zeitpunkt, zu dem das Ermittlungsverfahren aktenkundiger Weise noch gar nicht endgültig abgeschlossen war.

Die von der Außenprüfung gewählte Vorgangsweise einer „pauschalen Versagung“ der Steuerfreiheit sämtlicher Lieferungen an Kunden, bei denen in untersuchten Einzelfällen verschiedenste formelle Mängel festgestellt wurden, stellt sich aus den folgenden Gründen als rechtswidrig dar:

- Die Beurteilung, ob eine Lieferung die Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt, hat nach dem Gesetzeswortlaut jeweils bezogen auf die einzelne konkrete Lieferung zu erfolgen (siehe Art 6 Abs 1 iVm Art 7 Abs 1 UStG, arg „bei einer Lieferung“). Auch nach dem Wortlaut der VO BGBl Nr

401/1996, die regelt, wie der Nachweis einer konkreten Warenbewegung in das übliche Unionsgebiet zu führen ist, ist immer auf „den Gegenstand der Lieferung“ (siehe § 1 ff der VO) und somit auf einen konkreten Einzelfall abzustellen.

- Daher wäre für die Beurteilung für jede konkrete Lieferung eine Einzelfallbetrachtung erforderlich gewesen (vgl Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz 43 mit Verweis auf USt Protokoll 2010, BMF-010219/0247-VI/4/2010; Ruppe, UStG ², Art 7 Rz 26).
- Wurde eine konkrete Lieferung laut Arbeitsbogen gar nicht untersucht bzw. zu dieser keine formellen Mängel festgestellt, dann kann - wie eingangs bereits erwähnt – nicht nun im Rahmen der Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit für die konkrete Lieferung nicht nachgewiesen war bzw. die erforderlichen Nachweise nicht während der Prüfung in den Geschäftsunterlagen auflagen.
- Es ist für die Beweiswürdigung zu beachten, dass im Arbeitsbogen der Außenprüfung die Prüfungshandlungen und daher auch die Beweise für die Prüfungsfeststellungen zu dokumentieren sind (vgl nur Pkt 4.10. der Dienstanweisung BP). Folglich müssen entscheidungsrelevante Mängel - so sie gegeben waren - im Arbeitsbogen dokumentiert sein. Fehlt eine derartige Dokumentation für eine konkrete Lieferung und würde den noch angenommen werden, dass für diese keine ausreichenden formellen Nachweise vorhanden waren, würde der Außenprüfung im Ergebnis im Rahmen der Beweiswürdigung unterstellt werden, dass sie ihren Arbeitsbogen vorschriftswidrig geführt hat. Dies war im konkreten Fall aber tatsächlich nicht so.
- Folglich kann nicht einfach allen Lieferungen, die an einen bestimmten Empfänger erfolgten, die Steuerfreiheit mit der Begründung versagt werden, dass für einzelne untersuchte Geschäftsfälle einzelne formelle oder materielle Voraussetzungen nicht vorliegen würden.

Schließlich sind für die nicht untersuchten Fälle weder die im Belegwesen vorgelegenen Nachweise, noch Informationen zu der tatsächlichen Abwicklung der Lieferungen oder die Zahlungsmodalitäten bekannt.

Lieferungen an denselben Empfänger können aber in völlig unterschiedlichen Formen (Abholungen oder Versendungen) erfolgen, für die ihrerseits ganz unterschiedliche formelle Nachweispflichten bestehen (siehe die §§ 2, 3 und 6 der VO BGBI 101/1996).

Die Rechtswidrigkeit einer dennoch pauschalen Versagung der Steuerfreiheit zeigt sich insbesondere auch an der Bestimmung des Art 7 Abs 4 UStG. Gemäß dieser Vertrauensschutzregel sind in gewissen Fällen als steuerfrei behandelte Lieferungen selbst dann als steuerfrei anzusehen, wenn die Voraussetzungen für eine ig Lieferung nicht erfüllt sind (siehe hierzu im Detail unten Pkt 3.). Diese als Ist-Vorschrift zwingend anzuwendende Norm führt dazu, dass der Abnehmer Schuldner der entgangenen Steuer wird. Die

Vertrauensschutzregel wurde - wie bereits erwähnt - von der Außenprüfung im Rahmen ihrer Erwägungen zur Gänze ausgeblendet.

- Neben den nicht anerkannten steuerfreien Lieferungen gab es innergemeinschaftliche Lieferungen, bei denen die Außenprüfung keine Zweifel an der Steuerfreiheit hatte. Ihrem Prüfbericht ist nicht zu entnehmen, welche Kunden diese Geschäftsfälle betrafen und worin sich die vorliegenden formellen Nachweise bei den anerkannten von den nichtanerkannten Lieferungen unterschieden.
- Die VO BGBl Nr. 401/1996 sieht sowohl hinsichtlich des Nachweises der Beförderung/Versendung (§ 1 ff) als auch des Buchnachweises (§ 5) einen Unterlagennachweis vor. Ein Nachweis durch Unterlagen bedeutet aber eine Beweisführung in schriftlicher Form (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 167 E 142 mit Verweis auf VwGH 14.12.1989, 89/16/0177). Folglich hätten - statt einer pauschalen Annahme - auch die nicht überprüften Lieferungen anhand der zu diesen vorliegenden schriftlichen Urkunden verifiziert werden müssen.
- Im Hinblick auf den Umstand, dass nicht sämtliche Lieferungen untersucht und dokumentiert wurden, ist darauf hinzuweisen, dass sich eine Behörde tatsächlich nicht damit begnügen darf, aus einem vorhandenen Tatsachenmaterial nur einen Teil – und zwar zu Lasten des Steuerpflichtigen - zu verwerten und den anderen Teil, der zu Gunsten des Steuerpflichtigen sprechen könnte, gänzlich unerörtert zu lassen (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 167 E 97 mit Verweis auf VwGH 10.7.1962, 1567/59).

Eine der Prüfung auf Mängelfreiheit und Schlüssigkeit standhaltende Beweiswürdigung lässt sich vielmehr nur bei Verwertung aller vorhandenen Beweismittel erzielen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 167, E 194 mit Verweis auf VwGH 30.3.1962, 1167/61).

- Im Übrigen reicht das Recht auf freie Beweiswürdigung auch nicht so weit, dass ohne Ermittlung aller entscheidungswesentlichen Umstände aufgrund bloßer Schlüsse ein Sachverhalt als gegeben festgestellt werden kann (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 167 E 100 mit Verweis auf VwGH 5.12.1974, 1339/74).

Angesichts dieser Rechtslage stellt sich aber bei dem von der Außenprüfung angenommenen Sachverhalt die von ihr mit keiner Silbe erörterte Frage, was unser Mandant eigentlich mit der Ware gemacht haben soll, wenn er sie nicht an die aktenkundigen Unternehmer geliefert hat? Wer bzw. welcher Personenkreis soll ihm diesen Waren abgenommen haben?

So ist einerseits schon aus dem Umfang der gegenständlichen Lieferungen ersichtlich, dass diese keine privaten Abnehmer betroffen haben können.

Andererseits hatte unser Mandant im Prüfungszeitraum gar keine Geschäftslokale betrieben, in denen er derartige Mengen „schwarz" an private Kunden hätte verkaufen können. Wie die Außenprüfung anlässlich ihrer Betriebsbesichtigung richtigerweise feststellte, verfügte er im

Prüfungszeitraum vielmehr nur über ein „kleines Lager“ im Industriezentrum ***74***, in dem nur „kleine Mengen“ an Parfums gelagert waren (AS 49 f). Keine Erwähnung fand in der zitierten Niederschrift, dass die Eigentümerin der Räumlichkeiten, die ***66*** Gesellschaft mbH, unserem Mandanten zudem die Lagerung ganzer Paletten auf deren Lagerflächen einschließlich der Rampe ermöglichte, die von ihm natürlich nicht zur Entnahme von Beständen für Verkäufe an Laufkundschaften aufgeschnitten werden konnte.

Am „offiziellen“ Firmensitz in ***65***, ***1*** bestand demgegenüber kein Lager, sondern nur Büro- und Wohnräumlichkeiten. Es fanden zwar gelegentliche Lagerverkäufe im Industriezentrum ***74*** an Privatpersonen statt, die aber jeweils nur geringere Beträge umfassten. Zu diesen Lagerverkäufen wurden im Rahmen der Außenprüfung keinerlei Mängel im Rechnungswesen betreffend der erklärten Inlandsumsätze festgestellt. Es gab keine Beanstandungen hinsichtlich seiner Kassa bzw. seiner Barumsätze und wurden auch keine sonstigen Indikatoren erhoben, die dafür sprechen könnten, dass unser Mandant seine Inlandsbarumsätze verkürzt haben könnte.

Der Großteil seiner Inlandsumsätze stammte tatsächlich aus Lieferungen an den (vorsteuerabzugsberechtigten) Großhändler ***63***, von dem unser Mandant seinerseits auch (steuerpflichtig) Waren bezog. Was für einen Sinn sollte es also machen, Waren von ***64*** steuerpflichtig einzukaufen und danach an diesen wieder schwarz zu verkaufen? Tatsächlich wurde die Gebarung von ***64*** aktenkundiger Weise während des Prüfungszeitraums ebenfalls behördlich überprüft, ohne dass es relevante Feststellungen gab. Aus dieser Überprüfung ist weiters ersichtlich, dass ***64*** selbst in direktem Geschäftskontakt mit den ausländischen Abnehmern wie der ***8*** stand (siehe AS 270). Welche sinnvolle Rolle sollte daher unser Mandant bei angeblich nur vorgetäuschten Warenbewegungen in den EU-Raum übernommen haben?

Die Annahme, dass unser Mandant die verfahrensgegenständlichen Mengen nicht aus dem kleinen Lager im Industriezentrum ***74*** an Privatpersonen verkauft haben kann, ist schon anhand der damaligen örtlichen Begebenheiten widerlegt. Die Örtlichkeiten waren auf einen kleinen Lagerraum beschränkt, den unser Mandant von ***64*** untergemietet hatte. Es gab in diesen Räumlichkeiten im Prüfungszeitraum weder einen Schauraum noch Publikumsverkehr oder Laufkundschaft. Dieser Umstand kann durch Befragen von Vertretern der ***66*** Gesellschaft mbH überprüft werden, die die Räumlichkeiten an ***64*** vermietete und auch bereits in den Jahren 2010 und 2011 die Logistik im Industriezentrum ***74*** betreute. Sie war daher auch bereits im Prüfungszeitraum mit dem Geschäftsbetrieb unseres Mandanten vertraut.

Zum Beweis dafür, dass die unserem Mandanten im Prüfungszeitraum zur Verfügung stehenden Örtlichkeiten im Industriezentrum ***74*** schon nach ihrer Beschaffenheit der Annahme von dort ausgeführten „schwarzen“ Inlandsumsätzen in Höhe von € 376.877,31 im

Jahr 2010 bzw € 529.786,28 im Jahr 2011 entgegenstehen, da sie keinen Raum für Publikumsverkehr in nennenswerten Ausmaß boten, keinen Schauraum umfassten und unser Mandant die Möglichkeit hatte, die an ihn gelieferten Paletten geschlossen auf deren Lagerflächen einschließlich der Rampe zu lagern, wird die Einvernahme der beiden folgenden Zeugen beantragt:

1. ***67***

co ***66*** Gesellschaft mbH, ***73***, ***69***,

70

68

2. ***71***

co ***66*** Gesellschaft mbH, ***73***, ***69***,

70

72

Im Hinblick auf die vorstehend aufgezeigten Umstände und die völlig ungeklärte Frage nach den angeblichen inländischen Abnehmern ist daher auf das Erfordernis hinzuweisen, dass die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sein müssen (siehe Ritz, BAO ⁷, § 167 Rz 10 mit beispielhaftem Verweis auf VwGH 9.9.2013, 2010/17/0268; 13.12.2013, 2009/13/0230; 24.3.2016, 2013/17/0912; 23.1.2020, Ra 2019/15/0099).

Die amtswegige Ermittlungspflicht gem § 115 BAO erschöpft sich nämlich keinesfalls darin festzustellen, dass der Abgabepflichtige den von ihm behaupteten Sachverhalt nicht nachzuweisen vermochte. Vielmehr ist der Abgabenbehörde die gesamte Sachverhaltsermittlung auferlegt (siehe Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 167 E 109 mit Verweis auf VwGH 5.8.1992, 88/13/0002).

Sie trägt hierbei die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO ³, § 1 15 E 6). Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung hingegen nicht ersetzen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO 3, § 1 15 E 20 mit Verweis auf VwGH 23.2.1981, 455, 457, 459/79).

Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass nur aufgenommene Beweise einer Beweiswürdigung unterworfen werden können und es daher unzulässig ist, das vermutete Ergebnis noch nicht vorgenommener Beweise vorwegzunehmen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 1 67 Anm 9; siehe zum Verbot einer antizipativen Beweis Würdigung auch Ritz, BAO ⁷, § 167 Rz 7

mit beispielhaftem Verweis auf VwGH 20.11.1997, 96/15/0247, 975/15/0180; 4.11.1998, 93/13/0196; 17.12.2001, 97/14/0134; 14.5.2020, Ra 2019/13/0097).

3. Zu den Konsequenzen von Nachweismängeln

Auch wenn die von der VO BGBl Nr 401/1996 geforderten Nachweise nicht vorliegen, kann die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen dennoch gewährt werden, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Entscheidend ist, dass dem Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (VwGH 27.1.2014, 2012/15/0192 mit Verweis auf EuGH 27.09.2007, C-146/05, Albert Collee, Rz 29; UStR 4006; siehe auch Achatz in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 2010, 13 ff, 18). Es würde dem vom EuGH betonten Grundsatz der steuerlichen Neutralität der USt widersprechen, wenn die Steuerbefreiung nur deshalb nicht gewährt wird, weil der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146 mit Verweis auf EuGH 27.9.2012, C- 146/05, Albert Collee, Rz 31).

In diesem Zusammenhang ist auf die schon mehrfach erwähnte Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG hinweisen.

Die genannte Bestimmung besagt, dass eine vom Unternehmer trotz nicht Vorliegen der Voraussetzungen des Abs 1 als steuerfrei behandelte Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen ist, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht, der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte und - in Abholfällen - die Identität des Abholenden festgehalten wurde.

In derartigen Fällen wird die entgangene Steuerschuld vom Abnehmer geschuldet wird, wobei dieser Steuerschuldner selbst ein Nichtunternehmer sein kann (Ruppe, UStG ², Art 7 Rz 29 f).

Jedenfalls nicht zur Versagung des Vertrauensschutzes kommt es nach der Rsp in jenen Fällen, in denen die Nichterfüllung der Aufzeichnungsverpflichtungen nichts zur Durchsetzung des Abgabenanspruches gegen den Abnehmer beitragen kann (Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz mit Verweis auf VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051). So würde der Verlust des Vertrauensschutzes dann keine verhältnismäßige Sanktion für die Verletzung der Verpflichtung zur Feststellung der Identität des Abholenden darstellen, wenn die Kenntnis des Abholenden nichts zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs gegenüber dem Abnehmer beiträgt (siehe hierzu ausführlich VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051).

4. Zu den einzelnen Kundenbeziehungen

Unter Berücksichtigung der vorstehenden allgemeinen Darlegungen ist zu den einzelnen beanstandeten Kundenbeziehungen auf die folgenden Punkte hinzuweisen:

4.1. *75*** (2010 € 26.135,38)**

Der Geschäftsbeziehung mit der ***76*** (Kurzbezeichnung) bestand aus vier Geschäftsfällen, in denen die Warenlieferungen jeweils mittels Versendung durch einen ***114*** Spediteur ausgeführt wurden.

Für einen Versendungsfall sieht die VO BGBl 401/1996 als Nachweis der Versendung das Vorliegen einer Durchschrift oder Abschrift der Rechnung und einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs 5 UStG vor. Derartige Versendungsbelege stellen „insbesondere“ Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente „und dergleichen oder deren Doppelstücke“ dar (§ 3 der VO).

Im konkreten Fall liegt für jede der vier Lieferungen der zugehörige CMR-Frachtbrief vor.

CMR-Frachtbriefe sind Beförderungsdokumente für einen internationalen Transport, der auf Basis des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR) durchgeführt wird. Dieses Übereinkommen steht in Österreich als völkerrechtlicher Vertrag in Gesetzesrang.

Auf den vorliegenden CMR-Frachtbriefen sind regelmäßig die folgenden Angaben enthalten:

- Absender
- Empfänger (Ausnahme AS 217)
- Bestimmungsort (Ausnahme AS 217)
- Abgangsort (Ausnahme AS 217)
- Beschreibung der Ware
- Gewicht (Ausnahme AS 215)
- Beförderer
- Unterschrift/Stempel Absender
- Unterschrift Stempel Beförderer

Zudem ist in zwei der vier Frachtbriefen festgehalten, dass auch die Rechnungen über die Warenlieferungen als Begleitdokumente beigelegt worden waren.

Nicht strittig ist nach Aktenlage, dass für jeden der vier Geschäftsfälle die Durchschriften der Rechnungen vorhanden und die UID des Abnehmers gültig waren (vgl zur Gültigkeit der UID AS 209 f).

Verneint wurde die Steuerfreiheit der ig Lieferungen nur unter Verweis auf fehlende formelle Angaben in den Frachtbriefen. Bei welcher konkreten Lieferung welche konkrete Angabe fehlt, ist dem nur pauschal gehaltene Mängelaufstellungen enthaltenden Außenprüfungsbericht nicht zu entnehmen.

Dafür wurde von der Außenprüfung - ebenfalls pauschal für alle Geschäftsfälle - noch im Prüfbericht für die Anerkennung der Steuerfreiheit ein Nachweis gefordert, dass „der Fahrer des LKW das Bargeld zur Bezahlung der Ware auch mitnehmen durfte (Vollmacht von der Firma !!)“ (siehe Beilage des Prüfberichts, Stichwort „***35***“).

Diese Forderung ist nicht verständlich. Schließlich sieht der den Inhalt eines Frachtbriefs regelnde Art 6 CMR eine derartige Bestimmung gar nicht vor. Aus dem Fehlen zusätzlicher, über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehender Nachweise kann die Mangelhaftigkeit des Beleg- oder Buchnachweises aber nicht abgeleitet werden (vgl BFG 13.1.2020, RV/2100838/2019; BFH 12.5.2009, V R 65/06; jeweils zitiert bei Melhart/Tumpel, UStG ³, § 18 Rz99).

Zudem stellt sich auch die Frage, wie unser Mandant im Rahmen einer normalen Geschäftsabwicklung überhaupt an ein derartiges Dokument hätte kommen sollen. Schließlich hat nicht er Bargeld an den Fahrer übergeben, sondern von diesem Bargeld erhalten. Warum hätte der Fahrer, der unserem Mandanten den Kaufpreis ausfolgte, diesem noch zusätzlich eine Bestätigung übergeben sollen, laut der er die übergebenen Beträge „auch mitnehmen“ durfte? Derartige Dokumente würden nur das Innen Verhältnis zwischen dem Abnehmer und den von ihm beauftragten Spediteur regeln und somit nicht die Sphäre unseres Mandanten betreffen.

Im Übrigen ist bezüglich der Auswirkungen des Fehlens von in Art 6 CMR vorgesehenen Angaben in den Frachtbriefen auf die Bestimmungen von Art 4 CMR zu verweisen.

Dieser Artikel sieht vor, dass das Fehlen oder die Mangelhaftigkeit eines Frachtbriefes weder den Bestand noch die Gültigkeit des Beförderungsvertrags berührt. Die Gültigkeit eines Beförderungsvertrags hängt im Transportrecht somit nicht vom Vorhandensein eines Frachtbriefes ab. Folglich ist es gar nicht notwendig, für das Zustandekommen eines Frachtvertrags einen Frachtbrief auszustellen.

Aktenwidrig ist zudem die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 6. November 2014, wonach die „angeblichen ig Lieferungen auch mit Zusammenfassender Meldung für Zwecke der Kontrolle in den Empfängerstaaten nicht erklärt“ worden sein sollen. Es wurde bereits in der Stellungnahme vom 28. Juli 2012 von unserem Mandanten darauf hingewiesen, dass die ZM jeweils über Finanzonline eingebracht wurden. Übereinstimmend hierzu ist auch aus der Aufstellung AS 8 f des Arbeitsbogens ersichtlich, dass die - auch in diesem Punkt nur

ganz pauschal für alle Geschäftsbeziehungen getätigte - Darstellung in der Beschwerdeentscheidung unrichtig ist.

Da es zudem auch keine Hinweise dafür gibt, dass die UID der ***76*** missbräuchlich verwendet wurde (vgl AS 208 bis AS 224), ist den vorliegenden Akten daher kein Grund zu entnehmen, warum die durch einen ***114*** Spediteur ausgeführten Lieferungen nicht als steuerfrei anzusehen sind.

4.2. ***14***, ***95*** (2010 € 320.482,61)

Von den an diese Gesellschaft durchgeführten Lieferungen wurden laut Arbeitsbogen der Außenprüfung Geschäftsfälle mit einem Volumen (Rechnungssumme) in Höhe von € 254.228,34 untersucht (vgl AS 275 ff, wonach die folgenden Seiten des Arbeitsbogens die „Unterlagen und Feststellungen anlässlich der Außenprüfung für 2010 und NS 2011“ zu dieser Gesellschaft umfassen).

Als steuerpflichtig behandelt wurden vom Finanzamt jedoch Lieferungen über gesamt € 320.482,61 (siehe Seite 1 der Beilage zum Prüfbericht).

Es ist aber kein Beweismittel aktenkundig, das dem Finanzamt erlauben könnte, auch jene Lieferungen, zu denen überhaupt keine Untersuchungen von der Außenprüfung vorgenommen wurden, als steuerpflichtige Inlandslieferungen zu qualifizieren.

Somit wurde mit dem Umsatzsteuerbescheid 2010 schon aus diesem Grunde ein um € **66.254,57** zu hoher Betrag verustet:

Rg Nr.	Datum	Rechnungsbetrag	
B8	07.0.9.10	39.277,30	AS 276
B7	10.08.10	27.312,42	AS 277
B9	01.10.10	36.673,95	AS 278
B6	25.06.10	39.571,59	AS 279
B5	14.05.10	38.687,26	AS 280
B6	25.06.10	39.571,59	AS 281
B1	22.02.10	33.134,22	
		254.228,34	Summe der untersuchten Fälle

		320.482,61	Von Außenprüfung als steuerpflichtig eingestuft
		66.254,27	Ausgeschieden ohne Überprüfung

Bezüglich der untersuchten Geschäftsfälle ist zudem für Zwecke der Beweiswürdigung darauf zu verweisen, dass diese ausschließlich Abholfälle betreffen.

Der Außenprüfung war bekannt, dass die Waren mittels KFZ abgeholt wurden und von unserem Mandanten neben der Identität des Abholers ***77*** (AS 292) auch das KFZ-Kennzeichen ***25*** des vom Abholer verwendeten Fahrzeugs notiert wurde (AS 291). Weiters war der Außenprüfung auch bekannt, dass die UID der Kundin überprüft und seit dem Jahr 2008 gültig war (siehe AS 282).

Als einziger festgestellter Mangel wurde im Prüfbericht und der Niederschrift festgehalten, dass der bei den untersuchten Leistungen als Abholer dieser Waren dokumentierte ***77*** „laut den Informationen der IWD“ nicht „Geschäftsführer bzw Gesellschafter“ der ***78*** sei (Seite 3 der Beilagen zum Außenprüfungsbericht). Diese Feststellung stützte sich offenkundig auf ein vom KSV eingeholten Unternehmensprofil (siehe AS 288 ff).

Die Annahme, dass zwischen ***77*** und der ***78*** keinerlei Verbindung bestand, ist aber unrichtig. So weist ein (auch heute noch möglicher) Auszug aus dem Slowakischem Firmenbuch nach, dass ***77*** tatsächlich seit 17. Dezember 2009 bis 10. Juni 2010 Gesellschafter der ***78*** war (siehe Beilage 6).

Zudem ist bei der gegebenen Aktenlage darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich, der im Art 7 Abs 4 UStG normierten Verpflichtung zur Feststellung zur Identität des Abholenden in jenen Fällen liegt, in denen ein für den Unternehmer nicht erkennbarer Missbrauch der UID dazu führt, dass ohne Kenntnis des Abholenden auch der Abnehmer nicht feststeht (so ausdrücklich VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051, Rz 17). Es gibt im konkreten Fall aber gar keine Feststellung drüber, dass die UID der ***78*** missbräuchlich verwendet wurde und sie daher nicht der Abnehmer der gelieferten Waren war. Dementsprechend würde es eine unverhältnismäßige Sanktion darstellen, die gegenständlichen Lieferungen nicht steuerfrei zu belassen (siehe hierzu VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051, Rz 18).

Wir dürfen daher im Hinblick auf die in dieser Geschäftsbeziehung gegebenen Abholfälle auf, die bereits oben unter Pkt 3. dargestellte Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG hinweisen.

Hierzu ist für den konkreten Fall weiters festzuhalten, dass die ***78*** ein seit dem Jahr 2007 und somit zum damaligen Zeitpunkt bereits seit mehreren Jahren bestehendes Unternehmen war. Es handelte sich um ein unserem Mandanten in seiner Tätigkeit als ein auf Parfum spezialisierter Handelsbetrieb bekannter internationaler Großhändler, der auch vom KSV mit einem nur „geringen Risiko“ eingestuft wurde (siehe AS 288).

In einem derartigen Fall könnte unser Mandant sogar dann die Vertrauensschutzregelung in Anspruch nehmen, wenn er auf ein Bestätigungsverfahren hinsichtlich der UID des Abnehmers verzichtet hätte. Hat er hingegen das Bestätigungsverfahren nach Art 28 Abs 2 UStG durchgeführt (was von der Außenprüfung für den konkreten Fall auch nicht in Abrede gestellt wurde) und sich damit Gewissheit über die Gültigkeit und die persönliche Zuordnung der vom Abnehmer verwendeten UID verschafft, so hat er der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns jedenfalls Genüge getan. Durch die - im konkreten Fall auch erfolgte - Überprüfung der UID verfügt er nämlich über eine implizite Erklärung des Abnehmers, dass dieser mit den gelieferten Gegenständen im Mitgliedstaat der UID erwerbsteuerbar ist. Damit ist es aber auch weder zumutbar noch zielführend, noch weitere Nachforschungen anzustellen (Ruppe, UStG², Art 7 Rz 28).

Dementsprechend ist auch die an unseren Mandanten zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses ergangene Aufforderung nicht verständlich, eine „Vollmacht des UID-Inhabers für die Abholung und Zahlung der Ware (Mitnahme von Bargeld!!!) sowie einen bestätigten Lieferschein als Nachweis für die Übernahme der Ware am Bestimmungsort“ vorzulegen (Beilage zum Prüfbericht Stichwort „***79***“).

Es ist vielmehr unklar, welchen über die bereits aktenkundigen Vermerke auf den Ausgangsrechnungen hinausgehende Gewissheit die Außenprüfung durch die von ihr gewünschten Vollmachten zur Übernahme bzw Bezahlung und die „bestätigten Lieferschein]“ gewinnen könnte? Auf den AR wurde von ***55*** ja bereits die innergemeinschaftliche Lieferung und die Zahlung mit seiner Unterschrift und dem Firmenstempel ausdrücklich bestätigt (vgl AS 276, AS 277, AS 279, AS 280, AS 281 und AS 283).

Wir verweisen daher neuerlich auf die Rsp, wonach es in jenen Fällen nicht zur Versagung des Vertrauensschutzes kommt, in denen die Nichterfüllung der Aufzeichnungsverpflichtungen nichts zur Durchsetzung des Abgabeananspruches gegen den Abnehmer beitragen kann (vgl Melhart/Tumpel, UStG³, Art 7 Rz mit Verweis auf VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051).

Der Verpflichtung zur für die Realisierung der auf den Abnehmer übergehenden Steuerschuld im Art 7 Abs 4 vorgesehenen Identitätsfeststellung des Abnehmers hat unser Mandant jedenfalls aktenkundiger Weise entsprochen.

4.3. *36*** sro, ***95*** (2011 € 309.216,00)**

Von den an diese Gesellschaft durchgeführten Lieferungen wurden laut Arbeitsbogen der Außenprüfung eine aus dem Jahr 2009 und zwei aus dem Jahr 2011 untersucht (vgl AS 225, wonach die folgenden Seiten des Arbeitsbogens der Außenprüfung die „Unterlagen und Feststellungen anlässlich der Außenprüfung für 2010 und NS 2011" zur ***36*** umfassen).

Bezüglich der Lieferungen aus dem Jahr 2011 ist festzuhalten, dass die beiden untersuchten Geschäftsfälle ein Volumen (Rechnungssumme) von **€ 202.031,00**.

Als steuerpflichtig behandelt wurden vom Finanzamt jedoch Lieferungen über gesamt **€ 309.216,00** (siehe Seite 1 der Beilage zum Außenprüfungsbericht).

Es ist aber kein Beweismittel aktenkundig, die dem Finanzamt erlauben könnte, auch jene Lieferungen, zu denen überhaupt keine Untersuchungen von der Außenprüfung vorgenommen wurden, als steuerpflichtige Inlandslieferungen umzuqualifizieren. Für die nicht untersuchten Lieferungen ist schließlich nicht einmal eindeutig bekannt, ob sie im Rahmen von Abholungen oder Versendungen erfüllt wurden und ob und welche Buchnachweise im Rechnungswesen enthalten waren.

Somit wurde mit dem Umsatzsteuerbescheid 2011 jedenfalls ein um **€ 107.185,00** zu hoher Betrag versteuert:

Rg Nr	Datum	Rechnungsbetrag	
G2	05.08.11	61.589,50	AS 226f
G3	04.10.11	140.441,50	AS 229ff
		202.031,00	Summe untersuchte Fälle
		309.216,00	Von Außenprüfung als steuerpflichtig eingestuft
		107.185,00	Ohne Überprüfung als usteupflichtig eingestuft

Die Lieferung aus dem Jahr 2009 betrifft zwar nicht die streitabhängigen Jahre. Sie dokumentiert allerdings eine bereits seit mehreren Jahren bestehende Geschäftsbeziehung, die von der Abgabenbehörde in den Vorjahren auch anerkannt wurde (siehe die Rechnung vom 2. Oktober 2009, AS 228 mit einem Aktenvermerk über die Gültigkeit der UID vom 15. Juni 2010).

Es sind auch keinerlei Feststellungen aktenkundig, aufgrund derer angenommen werden könnte, dass die gegenständlichen Waren nicht in die ***95*** zur ***36*** gelangten. So

wurden einerseits - entgegen der aktenwidrigen Darstellung im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 6. November 2014 - die innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe von € 309.216,00 in den Zusammenfassenden Meldungen 2011 von unserem Mandanten gemeldet (siehe AS 8). Andererseits sind überhaupt keine Hinweise dafür aktenkundig, dass die ***36*** an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen war bzw dass deren UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 225 bis AS 238).

Gegenteilig ist den aktenkundigen Unterlagen eine erfolgte Überprüfung der Lieferbeziehungen durch das Zollamt ***108*** unter Beiziehung der ***106*** Steuerbehörden zu entnehmen (vgl AS 232), die aber offensichtlich keinerlei Beanstandung ergaben. Dies geht unmittelbar aus dem aktenkundigen Email des Sachbearbeiters des Zollamts vom 21. Mai 2012 (AS 232) hervor (arg: „Falls mir ***107*** noch was meldet, verständige ich Sie ebenfalls“), dem kein weiterer Schriftverkehr folgte.

Für den Fall von über längere Zeiträumen bestehende Geschäftsbeziehungen können auch allgemein gehaltene Unterlagen wie zB im Zusammenhang mit Vollmachten eines Abnehmers ausreichend für eine Anerkennung der Steuerfreiheit sein, wenn der Unternehmer mit dem Leistungsempfänger in Kontakt getreten ist und mit diesem die jeweiligen Modalitäten der Waren abholung vereinbart hat (Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz 43). Es gibt keinerlei Beweisergebnisse, aufgrund derer im konkreten Fall vom Gegenteil ausgegangen werden könnte.

Es ist daher in diesem Zusammenhang neuerlich auf die Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG hinzuweisen.

Schließlich wird der Sorgfaltspflicht im Regelfall dadurch Genüge getan, dass sich der Unternehmer die UID des Abnehmers nachweisen lässt (Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz 61).

Diesbezüglich ist für Zwecke der Beweiswürdigung zu betonen, dass die Identität des Abholers ***80*** festgehalten wurde (siehe AS 236). Da dieser zudem einen Firmenstempel der ***36*** verwendete, war für unseren Mandanten auch ersichtlich, dass er von dieser Gesellschaft zur Abholung der Ware befugt war. Zudem wurde auch die Identität des Geschäftsführers festgehalten (siehe AS 233) und die UID überprüft (siehe AS 229). Im Übrigen ist die Gültigkeit der UID im Zeitraum von 23. Februar 2011 bis 9. September 2012 und somit im Zeitraum der fraglichen Lieferungen auch durch eine Abfrage der Außenprüfung dokumentiert (AS 244).

Tritt der Abnehmer aber unter einer UID auf, dann gibt er hierdurch zu erkennen, dass er die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig Lieferung an ihn erfüllt (Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz 58 mit Verweis auf VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108) und er im anderen Mitgliedsstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Er muss nicht nachweisen, dass er die Erwerbsbesteuerung

tatsächlich durchführt {Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz 58). Daher kann unserem Mandanten auch nicht vorgeworfen werden, dass er über keine derartigen Nachweise verfügt.

4.4. ***11*** (2011 € 99.865,82)

Von den an diese Gesellschaft durchgeführten Lieferungen wurde laut Arbeitsbogen der Außenprüfung eine einzige Lieferung untersucht, über die mit Rechnung vom 7. September 2011 (AS 240 f) abgerechnet wurde (vgl AS 239 bis AS 262).

Der untersuchte Geschäftsfall umfasst ein Volumen (Rechnungssumme) in Höhe von € **26.712,56**.

Als steuerpflichtig behandelt wurden vom Finanzamt jedoch Lieferungen über gesamt € **99.865,82** (siehe Seite 1 der Beilage zum Prüfbericht).

Es ist aber kein Beweismittel aktenkundig, das dem Finanzamt erlauben könnte, auch jene Lieferungen, zu denen überhaupt keine Untersuchungen von der Außenprüfung vorgenommen wurden, als steuerpflichtige Inlandslieferungen zu qualifizieren.

Somit wurde mit dem Umsatzsteuerbescheid 2011 schon aus diesem Grunde ein um € **73.153,26** zu hoher Betrag versteuert:

Rg Nr	Datum	Rechnungsbetrag	
F4	07.09.11	26.712,56	Rg AS 240 f
		26.712,56	Summe untersuchte Fälle
		99.865,82	Von Außenprüfung als steuerpflichtig eingestuft
		73.153,26	Ausgeschieden ohne Überprüfung

Zu den untersuchten Geschäftsfällen ist für Zwecke der Beweiswürdigung zudem auf die folgenden aktenkundigen Fakten hinzuweisen:

- Die UID war im Zeitraum von 23. Februar 2011 bis 3. September 2012 gültig (AS 244 f).
- Unterlagen wie eine Kopie Lichtbildausweis des abholenden Geschäftsführers und ein Vermerk über das KFZ-Kennzeichen wurden von unserem Mandanten angefertigt (AS

261 f). Somit wurde die Identität des Abholenden entsprechend der Vorschriften des Art 7 Abs 4 UStG festgestellt.

- Die ***112*** Steuerbehörde gab übereinstimmend zu den Unterlagen unseres Mandanten an, dass die Ware vom Geschäftsführer ***23*** mit einem KFZ mit ***113*** Kennzeichen ***81*** abgeholt wurde, weshalb „daher“ auch keine Transportdokumente vorliegen würden (AS 250).
- Die von unserem Mandanten durchgeführten ig Lieferungen in Höhe von gesamt € 99.867,00 wurden von ihm auch in den ZM des Jahres 2011 ordnungsgemäß gemeldet (vgl AS 8):

	€
Gesamte ig Lieferungen ***98*** in 2011 lt. ZM	145.453,00
82	- 33.035,00
82	- 12.551,00
83 ***84*** lt. ZM	99.867,00

Auch für diesen Fall ist die anderslautende Darstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 6. November 2014 über die angeblich nicht erfolgte Meldung in den ZM daher unrichtig.

- Es sind überhaupt keine Hinweise dafür aktenkundig, dass die ***93*** an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen bzw dass deren UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 239 bis AS 262).

4.5. *8*** (2010 € 21.803,46)**

Bezüglich dieser Gesellschaft ist eine Lieferung in Höhe von € 21.803,46 verfahrensgegenständlich. Über diese wurde mit Rechnung vom 10. Februar 2010 abgerechnet (AS 264). Es handelt sich um einen Abholfall, wobei die Identität des Abholers ***24*** von unserem Mandanten auch festgehalten wurde (AS 268). Die Gültigkeit der UID wurde nachgewiesen (AS 265; siehe auch AS 264, AS 267, AS 269).

Zudem ist auch der Umschlag eines per Post an unseren Mandanten versendetes Schriftstück aktenkundig (AS 266).

Letzteres beweist ebenso die wirtschaftliche Tätigkeit der ***85*** wie ein von der Finanzverwaltung eingeholtes Auskunftersuchen betreffend Lieferungen, die ein anderer Lieferant (***63***) an diese Gesellschaft erbrachte. In der Beantwortung dieses Auskunftersuchens wurde nämlich von der ***113*** Finanzverwaltung ausdrücklich

festgehalten, dass die verrechneten fraglichen Leistungen „wirklich durchgeführt“ worden waren (AS 270).

Auch die von der ***113*** Finanzverwaltung überprüften (und ihr bestätigten) Leistungen von ***64*** an die ***85*** ergaben, dass ***24*** auch im untersuchten Vergleichsfall die Waren mit seinem Auto für diese Gesellschaft abholte (AS 270).

Zudem liegen auch in diesem Fall überhaupt keine Hinweise dafür vor, dass die ***85*** an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen bzw dass deren UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 263 bis AS 274).

Tatsächlich bestand zu dieser Gesellschaft schon seit dem Jahr 2009 eine laufende Geschäftsbeziehung, die vor dem Prüfungszeitraum zu keinerlei Beanstandungen führte (vgl Beilage 7).

4.6. *16*** (2010 € 75.290,32 und 2011 € 56.585,41)**

Strittig sind Geschäftsfälle aus den Jahren 2010 und 2011, bei denen die Lieferungen durch Abholung erfolgten.

Während für das Jahr 2010 sämtliche Lieferungen von der Außenprüfung dokumentiert wurden, haben sich ihre Untersuchungen für 2011 auf zwei Geschäftsfälle beschränkt.

Die für 2011 tatsächlich untersuchten Geschäftsfälle umfassen ein Volumen (Rechnungssumme) in Höhe von **€ 45.585,41** (vgl AS 293 ff).

Als steuerpflichtig behandelt wurden vom Finanzamt für das Jahr 2011 jedoch Lieferungen über gesamt **€ 56.585,41** (siehe Seite 1 der Beilage zum Prüfbericht).

Es ist aber kein Beweismittel aktenkundig, das dem Finanzamt erlauben könnte, auch jene Lieferungen, zu denen überhaupt keine Untersuchungen von der Außenprüfung vorgenommen wurden, als steuerpflichtige Inlandslieferungen zu qualifizieren.

Somit wurde mit dem Umsatzsteuerbescheid 2011 schon aus diesem Grunde ein um **€ 11.000,00** zu hoher Betrag versteuert:

Rg Nr	Datum	Rechnungsbetrag	
B2	28.03.11	12.550.81	AS 297
B1	20.01.11	33.034,60	AS 298

		45.585,41	Summe untersuchte Geschäftsfälle
	2011 laut Außenprüfung	56.585,41	Von FA als steuerpflichtig eingestuft
		11.000,00	Ausgeschieden ohne Überprüfung

Zu den überprüften Geschäftsfällen ist zudem für Zwecke der Beweismwürdigung anzumerken, dass der dokumentierte Abholer ***86*** auch Geschäftsführer der ***16*** war. Es wurde das KFZ-Kennzeichen des von ihm bei den Abholungen verwendeten KFZs aufgezeichnet (AS 299 f). ***87*** hat die Übernahme der Ware auf den Ausgangsrechnungen, auf denen auch jeweils festgehalten war, dass „diese aus der EU ausgeführt werden“, quittiert (vgl AS 294 ff).

Die Annahme der Außenprüfung, dass ***86*** nicht Geschäftsführer gewesen sei (siehe Beilage zum Prüferbericht, Stichwort „***16***“) wurde von ihr auf den Erhebungen des KSV gestützt. Diese weisen - bei einer bereits im Jahr 1991 gegründeten Gesellschaft (AS 301) - aber zur „Geschäftsleitung“ nur den im seit 22. Dezember 2011 anhängigen Konkursverfahren zuletzt bestellten letzten „Liquidator/Abwickler“, aber nicht die vorherigen Geschäftsführer aus. Vom KSV wurde daher gar keine Information erhoben, wer im prüfungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer war (siehe AS 303). Das KSV-Profil ist somit in diesem wesentlichen Punkt unvollständig und zur Beweismwürdigung daher nicht geeignet.

Andererseits liegen überhaupt keine Hinweise dafür vor, dass die ***16*** an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen war bzw dass deren UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 293 bis AS 308). Es gibt daher in diesem Fall aktenkundiger Weise keinen Grund für die Versagung der Steuerfreiheit.

4.7. *38*** ***88*** (2010 € 8.541,00, 2011 € 67.339,30)**

Die Warenlieferungen an die ***38*** (Kurzbezeichnung) wurden durch Versendungen erfüllt. Verfahrensgegenständlich sind zwei Geschäftsfälle (AS 310 und AS 312 f des Arbeitsbogens), zu denen auch die zugehörigen Frachtbriefe aktenkundig sind (AS 311 und AS 314).

Diesen Geschäftsfällen wurde die Steuerfreiheit verwehrt, da nach Ansicht der Außenprüfung verschiedene Angaben auf den Frachtbriefen fehlen sollen (vgl die Beilagen zum Prüfbericht Stichwort „***38***“):

38, ***30***, ***31***, ***99*** 2010 AR 8.541€ 2011 AR in Höhe von 67.339,30 €

Laut Auskünften des Unternehmens wurde die Ware von einer Spedition abgeholt.

Auf den vorliegenden Speditionspapieren fehlt:

- der Ort und Tag der Ausstellung
- die Adresse des Empfängers, Lieferortes!
- Gewicht und Maße der Sendung
- Es gibt keinen Vermerk über die Zahlung der Fracht
- Es fehlt die Adresse des Frachtführers
- Es liegen keine Begleitpapiere vor

Sie werden ersucht, die fehlenden Unterlagen vorzulegen!

Diese Feststellungen sind jedoch in entscheidenden Punkten aktenwidrig:

- Sowohl auf dem Frachtbrief AS 311 als auch auf jenem AS 3 1 4 ist der Empfänger samt Adresse unter Pkt 2 des Formulars angegeben. Die Feststellung der Außenprüfung, dass, die Angabe „Adresse des Empfängers, Lieferorts!“ fehlen soll, ist daher unrichtig.
- Auf dem Frachtbrief AS 311 ist entgegen der Annahme der Außenprüfung auch das Gewicht der Sendung („64 kg“) ausdrücklich angegeben. Auf dem Frachtbrief AS 314 fehlt zwar eine Gewichtsangabe, dafür ist aber die Anzahl der übernommenen Packungen („203 Kartons“) ausdrücklich angegeben. Auch auf dem Frachtbrief AS 311 ist die Anzahl der vom Frachtführer übernommenen Packungen („7 BOX“) ausgewiesen. Schon die Menge dieser Waren weist nach, dass die Lieferungen nicht für private Zwecke Verwendung fanden.
- Aktenwidrig ist weiters die Annahme, dass die Adresse des Frachtführers auf beiden Frachtbriefen fehlen soll. So ist auf dem Frachtbrief AS 314 neben dem Namen, der Postleitzahl und dem Land auch die Stadt als Bestimmungsort vermerkt.

Im Übrigen ist bezüglich von Mängeln bei der Ausstellung von Frachtbriefen auf die bereits unter Pkt 4. getätigten Ausführungen zu verweisen, wonach das Fehlen oder die Mangelhaftigkeit eines Frachtbriefes weder den Bestand noch die Gültigkeit des Beförderungsvertrags berührt. Nur aus fehlenden Angaben kann daher nicht darauf geschlossen werden, dass es keine Warenbewegung in den übrigen EU-Raum gab.

Die UID der Abnehmerin, die deren implizite Erklärung darstellt, dass sie mit den gelieferten Gegenständen im Mitgliedstaat der UID erwerbsteuerbar ist (Ruppe, UStG ², Art 7 Rz 28), wurde auch von unserem Mandanten überprüft (siehe AS 315 ff).

Auch bezüglich dieser Abnehmerin liegen überhaupt keine Hinweise dafür vor, dass sie an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen war bzw dass ihre UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 309 bis AS 326). Es gibt daher auch in diesem Fall keinen Grund für die Versagung der Steuerfreiheit, da das Steueraufkommen nicht geschmälert wurde.

4.8. *89*** (2011 € 102.737,00)**

Die verfahrensgegenständlichen Geschäftsbeziehungen bestanden aus nur einer Lieferung in Höhe von € 102.737,00, über die mit Rechnung 11 vom 29. November 2011 abgerechnet wurde (AS 328 f).

Die Waren wurden mittels Spedition versendet. Der zugehörige Frachtbrief ist unter AS 336 des Arbeitsbogens aktenkundig. Entgegen der Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung wurde diese Lieferung auch ordnungsgemäß in der ZM gemeldet (siehe AS 8).

Seitens der Außenprüfung wurde bemängelt, dass auf dem aktenkundigen „Speditionspapier“ die folgenden Angaben fehlen sollen:

- Adresse und Lieferort des Empfängers
- Vermerk über die Zahlung der Fracht
- Begleitpapier (Lieferschein)

Diese Feststellungen sind teilweise aktenwidrig:

- Adresse und Lieferort sind unter Pkt 2 der AS 336 angegeben.
- Unter Pkt 5 der AS 336 sind die dem Spediteur übergebenen Begleitpapiere aufgelistet. Vermerkt ist ein Dokument mit der Bezeichnung „L 1“. Somit „L“, wie Lieferschein und nicht, „J“ wie die aus AS 328 ersichtliche Rechnungsnummer.

Es verbleibt somit als tatsächlich feststellbarer Mangel nur der fehlende Vermerk über die Zahlung der Fracht. Seitens der Außenprüfung wurden aber gar keine Feststellungen darüber getroffen, dass unser Mandant in die Zahlung der Fracht überhaupt eingebunden war.

Informationen über die Zahlung der Fracht können letztlich auch nichts zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs gegenüber dem Abnehmer beitragen (vgl hierzu Melhart/Tumpel, UStG ³, Art 7 Rz und die dort angeführte Judikatur).

Tatsächlich liegen auch hinsichtlich der ***89*** keine Informationen dafür vor, dass diese Gesellschaft an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen war bzw dass ihre UID missbräuchlich verwendet worden sein könnte (vgl AS 327 bis AS 337). Es gibt daher auch in diesem Fall keinen Grund für die Versagung der Steuerfreiheit, da das Steueraufkommen nicht geschmälert wurde.

5. Zur Begleichung von Warenlieferungen mittels Teilzahlungen

Die dokumentierten Geschäftsfälle sind mehrfach dadurch gekennzeichnet, dass der Abnehmer die Warenlieferungen in Teilzahlungen beglich. Dieser Umstand war nach der Wahrnehmung unseres Mandanten durch die in der EU gegebenen Grenzen für Bargeldimporte mitbedingt.

Diese Teilzahlungen können nicht als Beweis dafür herangezogen werden, dass es keine entsprechenden Warenlieferungen gab. Auch dem Akt ist nämlich ersichtlich, dass auch Einkäufe aus anderen EU-Staaten von unserem Mandanten in gleicher Form abgewickelt wurden.

So wurde bspw. aktenkundiger Weise eine an unseren Mandanten gerichtete Eingangsrechnung der ***90*** ***109*** vom 13. September 2011 über € 135.395,50 von ihm mittels drei Akontozahlungen in Höhe von € 49.000,00 am 5. 10.2011, € 44.000,00 am 10.10.20 11 und € 35.667,75 am 14.10.2011 beglichen (AS 164). Der Einkauf der Waren erfolgte somit zumindest teilweise in gleicher Form wie die anschließenden Lieferungen.

Sollte im Rahmen der Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass derartige Akontozahlungen für nicht erfolgte Warenbewegungen sprechen, dann kann nicht zugleich angenommen werden, dass es eine Warenbewegung aus dem EU-Ausland an unseren Mandanten nach Österreich gab (wie im konkreten Fall von ***109*** nach Wien). Folglich kann auch nicht angenommen werden, dass unser Mandant diese Waren danach im Inland steuerpflichtig weiterlieferte. Eine derartige Beweiswürdigung würde jeder Schlüssigkeit entbehren (vgl zum Erfordernis einer schlüssigen Beweiswürdigung Ritz, BAO ⁷, § 167 Rz 10 mit Judikaturnachweisen).

Der vom Finanzamt implizit angenommene Sachverhaltsannahme bedingt letztlich die Annahme, dass unser Mandant im Zusammenwirken mit in verschiedenen EU-Staaten ansässigen Unternehmern Warenbewegungen nur vorgetäuscht hat. Ein derartiger massiver Vorwurf hätte letztlich wohl zwingend die Zusammenarbeit des Finanzamts mit den ausländischen Steuerbehörden in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der einzelnen Unternehmer bedingt. Schließlich bedeutet auch das Vorliegen einer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht, dass die Abgabenbehörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 1 15 Anm 11 mit Verweis auf VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Soweit ersichtlich, hat es derartige Bemühungen der Außenprüfung zumindest in Einzelfällen auch gegeben (vgl AS 250). Diese brachten aber, wie aus dem Arbeitsbogen ersichtlich ist, keinerlei belastendes Ergebnis. Daher darf die aus den Akten nicht belegte Annahme von im Zusammenspiel mit diversen anderen Unternehmern vorgetäuschten Warenbewegungen in andere EU-Staaten nicht als gegebener Sachverhalt der Entscheidung im Beschwerdeverfahren zugrunde gelegt werden.

Letztlich zeigt nicht nur an den diesbezüglich fehlenden Ermittlungsergebnissen, sondern weiters an dem Umstand, dass unser Mandant auch noch jetzt und somit nach 13 Jahren nach dem Prüfungszeitraum unverändert als Händler im Bereich von Parfum tätig ist, dass dessen Tätigkeit nicht im bloßen Fakturieren ohne tatsächlich erfolgter Warenbewegungen bestand.

Seine Einkäufe erfolgten schon im Prüfungszeitraum nicht über dubiose „Ostgesellschaften“, sondern bei namhaften west- und mitteleuropäischen Lieferanten. Auch diesen kann daher mangels entsprechender Aktenlänge nicht unterstellt werden, dass sie nur Rechnungen ohne effektiven Warenbewegungen zwecks Umsatzsteuerverkürzungen ausstellten.

Andererseits hat unser Mandant seine Lieferungen nur an steuerlich erfasste Unternehmen vorgenommen und ist seinen Aufzeichnungs- und Kontrollpflichten genau in jenem Ausmaß nachgekommen, das ihm seine damalige steuerliche Vertretung als erforderlich mitteilte.

6. Zusammenfassende Darstellung

Zusammenfassend stellt sich der Sachverhalt daher dermaßen da, dass Geschäftsfälle in Höhe von **€ 66.254,27 (2010)** bzw **€ 191.338,26 (2011)** von der Außenprüfung gar nicht untersucht wurden. Für diese gibt es daher in den vorliegenden Akten keine Dokumentation darüber, welche Nachweise für die Warenbewegungen bei der Prüfung vorlagen. In Geschäftsfällen in Höhe von **€ 34.676,38 (2010)** bzw **€ 170.076,30 (2011)** liegen **Versandpapiere von Speditionen** vor, die die tatsächlich auch erfolgten Warenbewegungen nachweisen.

Bei Geschäftsfällen in Höhe von weiteren **€ 329.518,66 (2010)** bzw **€ 45.585,41 (2011)** wurden der Beweiswürdigung **unrichtige Sachverhaltsannahmen über die Abholer** zu Grunde gelegt, da die Erhebungen des KSV unrichtig bzw unvollständig waren:

	Laut AP steuerpflichtig	Von AP nicht untersucht	Versand durch Spedition nachgewiesen	Rest unrichtige Sachverhaltsannahme Abholer	Rest Anwendungsbereich Vertrauensschutzregel
	€	€	€	€	€
35	26.135,38		26.135,38		0,00
85	21.803,46				21.803,46
91	320.482,61	66.254,27		254.228,34	0,00
92	75.290,32			75.290,32	0,00
38	8.541,00		8.541,00		0,00
Summe 2010	452.252,77	66.254,27	34.676,38	329.518,66	21.803,46
Anerkannt laut AP	3.871,00				
Umsätze laut Erklärung	456.123,77				

36	309.216,00	107.185,00			202.031,00
93	99.865,82	73.153,26			26.712,56
92	56.585,41	11.000,00		45.585,41	0.00
38	67.339,30		67.339,30		0,00
94	102.737,00		102.737,00		0,00
Summe 2011	635.743,53	191.338,26	170.076,30	45.581,41	228.743,56
Anerkannt laut AP	24.516,60				
Umsätze laut Erklärung	660.260,13				

Nicht nur für die verbleibenden Fälle (**€ 21.803,46 [2010]** bzw **€ 228.743,56 [2011]**), sondern für alle verfahrensgegenständlichen Geschäftsfälle wäre im Hinblick auf die aktenkundiger Weise gar nicht vorliegenden Fälle von missbräuchlichen Verwendungen der UIDs und nicht vorliegenden Verkürzungen des Steueraufkommens die Anwendung der Vertrauensschutzregel zu überprüfen gewesen. Diesbezüglich wäre es der Außenprüfung auch offen gestanden, allfällige noch bestehende Zweifel über den weiteren Weg der Waren und den Geschäftsumfang der Abnehmer durch Zusammenarbeit mit den ausländischen Steuerbehörden zu beseitigen.

Wir dürfen aber darauf hinweisen, dass sich die Mehrbeträge bei einer schlüssigen Beweiswürdigung aufgrund der aufgezeigten Mängel bereits vor Anwendung der Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG auf Nachforderungen in Höhe von **€ 3.633,91 (2010)** bzw. **€ 38.123,93 (2011)** reduzieren:

	Laut AP steuerpflichtig	Von AP nicht untersucht	Versand durch Spedition nachgewiesen	Rest unrichtige Sachverhaltsannahme Abholer	Summe
	€	€	€	€	€
ig. Lief (KZ 017) laut Erklärung	456.123,77				
Nicht anerkannt	452.252,77	66.254,27	34.676,38	329.518,66	434.320,31
Steuerfreie ig Lieferungen 2010	3.871,00				

20% brutto nicht anerkannt	452.252,77	-66.254,27	-34.676,38	-329.518,66	21.803,46
Netto 20% nicht anerkannt	376.877,31				18.169,55
20% Mehrergebnis 2010	75.375,46				3.633,91
ig. Lief (KZ 017) laut Erklärung	660.260,13				
Nicht anerkannt	635.743,53				
Steuerfreie ig Lieferungen 2011	24.516,60	191.338,26	170.076,30	45.585,41	431.516,57
20% brutto nicht anerkannt	635.743,53	-191.338,26	-170.076,30	-45.585,41	228.743,56
Netto 20% nicht anerkannt	529.786,28				190.619,63
20% Mehrergebnis 2011	105.957,26				38.123,93

Für Rückfragen oder Erörterungen stehen wir selbstverständlich jederzeit sehr gerne zur Verfügung.“

23. Übermittlung der Stellungnahme des Bf. an die belangte Behörde

In der Folge wurde mit Vorhalt vom 6.7.2023 die Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023 der belangten Behörde übermittelt, respektive dieser freigestellt bis zum 8.9.2023 eine Replik zu den Ausführungen des Bf. zu erstatten.

24. Stellungnahme der belangten Behörde vom 7.9.2023

„Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass das Vorbringen der steuerlichen Vertretung nicht geeignet ist, die Feststellungen der AP zu entkräften.

Ad. Beweisnotstand

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung.

Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der größeren Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Im Beschwerdefall steht unbestritten fest, dass für die von der steuerlichen Vertretung monierten, angeblich von der AP nicht lückenlos überprüften strittigen ig. Lieferungen keine schriftlichen Unterlagen vorliegen, die die Ordnungsmäßigkeit der gegenständlichen Lieferungen beweisen.

Dieser Beweisnotstand ist aber nicht der Abgabenbehörde zur Last zu legen, sondern beruht ausschließlich auf den höchstpersönlichen Entscheidungen des Bf., seinen steuerlichen Vertreter nach Abschluss des BP-Verfahrens mehrmals zu wechseln.

Ad. angeblich nicht überprüfte Geschäftsfälle

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann die Behörde von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Dass einige Geschäftsfälle angeblich von der APin nicht überprüft worden sein sollen, ist eine unbewiesene Behauptung der steuerlichen Vertretung, die von der Abgabenbehörde daher zurückgewiesen wird. Vielmehr hat die damalige APin im Zuge ihres Ermittlungsverfahrens, welches völlig den diesbezüglichen Bestimmungen der BAO entsprochen hat, stichprobenartig und ausreichend dokumentiert, dass hinsichtlich aller strittigen Abhofälle die vollständigen Buchnachweise fehlten und damit die formalen Erfordernisse für den ig. Transport der Parfüms nicht vorliegen. Es ist nach der BAO auch nicht erforderlich, die Überprüfung jeder Lieferung lückenlos zu dokumentieren, da dies überschießend wäre und nicht dem Sinn einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise entspricht.

Außerdem wurde dem Bf. im BP-Verfahren von der APin mehrmals und ausreichend die Möglichkeit gegeben, die angeforderten Unterlagen zum Nachweis der Erfüllung der formalen Erfordernisse für den ig. Transport vorzulegen, die dieser aber nicht nutzte.

Es gilt daher von Seiten des Finanzamtes festzuhalten, dass die von der steuerlichen Vertretung behaupteten Ermittlungsdefizite in keinsten Weise bestehen, sondern sich im Kern unter Ausblendung der von der steuerlichen Vertretung ausführlich dozierten angeblichen Verfahrensmängel auch in gegenständlichem Fall analog zum einschlägigen BFG-Erkenntnis vom 17.10.2018, RV/7102917/2013 ein eindeutiges Gesamtbild ergibt:

„Fehlen in einem Abholfall die formalen Erfordernisse für den innergemeinschaftlichen Transport der Waren und führen Ergebnisse des Amtshilfeersuchens zu begründeten Zweifeln am Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit, kommt es darauf an, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung unter Ausschöpfung sämtlicher zur Verfügung stehender Beweismittel (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192) tatsächlich nachweist. Der beschwerdeführenden KG ist es während des gesamten Verfahrens und auch in der mündlichen Senatsverhandlung nicht gelungen, auf andere Weise einen überzeugenden Nachweis zu erbringen, dass die Waren physisch in einen anderen Mitgliedstaat gebracht wurden.

Allein aufgrund der Tatsache, dass die Bf. die formellen Nachweise nicht vollständig erbracht hat, da sie im Abholfall auf die schriftliche Erklärung des Abnehmers der Waren verzichtete, hat sie nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt.

Solcherart durfte sie sich nicht auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, weil sie im Sinne dieser Bestimmung die von ihr in Anspruch genommene Steuerbefreiung nicht auf vom Abnehmer gegebene unrichtige Angaben stützen konnte."

Fazit:

Nichts anderes kann daher für den gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt gelten, da die Ergebnisse der Ermittlungen beim KSV 1870 bzw. im Zuge von Amtshilfeersuchen zu begründetem Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit geführt haben und es dem Bf. während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens und bisherigen Beschwerdeverfahren nicht gelungen ist, auf andere Weise einen überzeugenden Nachweis zu erbringen, dass die Waren physisch in einen anderen Mitgliedstaat gebracht wurden, war die Steuerfreiheit der ig. Lieferungen gem. Art 6 iVm Art 7 UStG 1994 zu versagen.

Ad. buchmäßiger Nachweis in Abholfällen

Hinsichtlich folgender Unternehmen erfolgte die Lieferung an diese in den Jahren 2010 und 2011 durch Abholung:

a) ***91*** s.r.o., ***43***, ***95*** **Antwort KSV 1860:** „Trotz mehrmaliger Versuche konnten wir nicht mit der Geschäftsführung direkt in Kontakt treten. Die von uns gesandte Korrespondenz blieb ohne Antwort."

b) ***12***, ***96***, ***97***, ***95***

c) ***93*** kft.; ***44***, ***98***

d) ***8***, ***42***, ***98***: Tätigkeit lt. NACE:

6619 Sonstige mit Finanzdienstleistungen verbundene Tätigkeiten

e) ***16***, ***44***, ***98***: Tätigkeit lt. NACE: 4311 Abbrucharbeiten

Eine der wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung ist, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert, worden sein muss.

Im konkreten Fall wurden die erworbenen Gegenstände vom Abnehmer selbst befördert, und es ist strittig, ob die Bf. den dafür gesetzlich normierten Nachweis erbracht hat.

Der Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt voraus, dass der Gegenstand den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen haben muss, wobei es auf die Absicht des Lieferanten hierbei nicht ankommt (vgl. EuGH 27.9.2007, C-409/04 "Teleos"), der Tatbestand demnach objektiven Charakter hat (vgl. Ruppe/Achatz, UStG ⁵, Art 7 Rz 12/1), der unabhängig von Zweck und Ergebnis des betreffenden Umsatzes anzuwenden ist. Wird der Lieferant vom Abnehmer hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals getäuscht, liegt nach objektiven Gesichtspunkten eine Inlandslieferung vor, die unter der Voraussetzung der Vertrauensschutzregelung (Art 7 Abs. 4) steuerfrei belassen wird.

Aufgrund der Feststellungen der AP, dass eine Täuschung des Lieferers durch den Abnehmer nicht glaubhaft gemacht werden konnte, zumal der Bf. auf die schriftliche Erklärung des Käufers verzichtete und solcherart keinen vollständigen Buchnachweis als objektiven Nachweis für den Transport ins Gemeinschaftsgebiet vorlegen konnte, auf den sie allenfalls vertrauen hätte dürfen, bzw. ein Vertrauensschutz auf dieser Grundlage überprüft hätte werden müssen.

Die in der Beschwerdeergänzung vorgebrachten Gegenargumente der steuerlichen Vertretung übersehen geflissentlich, dass die Dokumentationen des Bf. (Ausweiskopien der abholenden Personen, Aufzeichnung der Kfz-Kennzeichen durch den Bf., handschriftliche Unterzeichnung der abholenden Personen auf den Ausgangsrechnungen, Abfragen der UID-Nummer durch den Bf., keine missbräuchliche Verwendung der ausländischen UID-Nummern etc.) keineswegs nachweisen und glaubhaft machen, dass die Parfüms tatsächlich ins Gemeinschaftsgebiet geliefert und dort verkauft wurden.

Tatsache ist, dass zu den einzelnen Lieferungen die in der Verordnung BGBl. Nr. 201/1996 über den Nachweis der Beförderung oder Versendung bei ig. Lieferungen geforderte Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern nicht vorhanden waren und demnach die formellen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung fehlen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Nachweise der Beförderung bzw. der Versendung als formelles Erfordernis zu qualifizieren, das den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. EuGH, Collee und Mecsek-Gabona 6.9.2012, C-273/11).

Im gegenständlichen Fall gibt es keine Anhaltspunkte oder Hinweise, die glaubhaft darlegen, dass - obzwar die formalen Erfordernisse für den ig Transport nicht vorliegen - alle Parfüms tatsächlich ins Gemeinschaftsgebiet befördert worden wären, noch dazu wenn der Betriebsgegenstand der ***8***. It. der Auskunft des KSV 1860, in „Sonstigen mit Finanzdienstleistungen verbundene Tätigkeiten" bzw. bei der ***16***. in „Abbrucharbeiten" besteht. Warum diese völlig branchenfremden Unternehmen Großlieferungen an Parfüms vom Bf. erworben haben und der Bf. von diesen zusätzlich auch noch ausschließlich Barzahlungen akzeptiert hat, entzieht sich der Kenntnis der Abgabenbehörde, ist aber ein weiteres Indiz dafür, dass der Bf. in den gegenständlichen Abholfällen nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde, sind die objektiven Voraussetzungen für das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht erfüllt.

Nach der Judikatur des VwGH steht dem Lieferanten im Falle nicht ordnungsgemäßer Nachweise und der Vermutung, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, die Möglichkeit offen, unter Ausschöpfung sämtlicher zur Verfügung stehender Beweismittel nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192).

Der Bf. hat es bisher verabsäumt, die in der obengenannten Verordnung näher bezeichneten beleg- und buchmäßigen Nachweise zu erbringen und dadurch dem Grunde nach nachzuweisen, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH vom 27.9.2007 C-409/04 "Teleos").

Hierbei handelt es sich aber weder um einen objektiven noch um einen schlüssigen Nachweis des Grenzübertritts selbst (vgl. BFH 12.05.2009, V R 65/06).

Ergibt eine Überprüfung der gemachten Angaben deren Unrichtigkeit oder bestehen zumindest begründete Zweifel, kommt es letztlich darauf an, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung tatsächlich nachweist oder dass zumindest die Voraussetzungen des Art 7 Abs. 4 UStG 1994 vorliegen.

Ad. Prüfung der Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs. 4 UStG 1994

Nach Art 7 Abs. 4 bleibt die Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen trotz objektiv unrichtiger Angaben des Abnehmers erhalten, wenn der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Ob die Bf. die Angaben des Abnehmers mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns geprüft hat, ist nach einem objektiven Maßstab, zu beurteilen und ist hierbei das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmanns, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach

Geschäftszweigen differieren kann, vergleichend heranzuziehen (vgl. VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070).

Allein auf Grund der Tatsache, dass der Bf. die formellen Nachweise nicht vollständig erbracht hatte, hat sie nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt.

Solcherart durfte sie sich nicht auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, weil sie im Sinne dieser Bestimmung die von ihr in Anspruch genommene Steuerbefreiung nicht auf vom Abnehmer gegebene unrichtige Angaben stützen konnte.

Ad. Hintergründe der Parfumlieferungen und Verwendung der gelieferten Parfüms durch die Erwerber

Zur von der steuerlichen Vertretung aufgeworfenen Frage „was unser Mandant eigentlich mit der Ware gemacht haben soll, wenn er sie nicht an die aktenkundigen Unternehmer geliefert hat“ entgegnet die Abgabenbehörde, dass aufgrund der schon angeführten Indizien anzunehmen ist, dass die gegenständlichen ***113***, ***114*** und slo akischen Unternehmen als sogenannte "Missing Trader" bei ig. Geschäften dienten, um illegale Mehrwertsteuer-Rückzahlungen/Abzüge für ausländische Unternehmen zu ermöglichen.

Ad. buchmäßiger Nachweis in Versandungsfällen

f) ***20***, ***99***: Tätigkeit it. NACE: 4637 Grosshandel mit Kaffee, Tee, Kakao und Gewürzen 4635 Grosshandel mit Tabakwaren 4673 Grosshandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik

g) ***38***. ***30***, ***31***, ***99***

h) „***19***, ***100***, ***46***, ***99***

Diesbezüglich ist auszuführen, dass die steuerliche Vertretung missverstanden hat, dass die APin den Nachweis dafür vom Bf. angefordert hat, dass die Speditionsmitarbeiter, die die Waren vom Bf. abholt und nach ***99*** transportiert haben, die sehr hohe Summen an Bargeld von den auftraggebenden Firmen ausgehändigt bekommen haben um damit die Parfumlieferungen des Bf. zu bezahlen, auch dazu von den auftraggebenden Firmen ***20***, ***38***. ***30*** und „***19*** ermächtigt waren.

Denn es ist nach wie vor fremdunüblich, dass Auftraggeber unbekannten Speditionsmitarbeitern zum Teil mehrere Zigtausend Euro in bar aushändigen um damit die zu transportierende Ware vor Ort in Österreich zu bezahlen.

Des Weiteren ist im Falle des Käufers ***20*** darauf zu verweisen, dass es für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar ist, warum dieses völlig branchenfremde Unternehmen {Grosshandel mit Kaffee, Tee, Kakao und Gewürzen, Grosshandel mit Tabakwaren und

Grosshandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik) Großlieferungen an Parfüms vom Bf. erworben und der Bf. von diesem zusätzlich auch noch ausschließlich Barzahlungen akzeptiert hat.

Die Voraussetzungen für die ig Lieferung müssen aus der Buchführung leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Der Unternehmer hat daher gem. § 6 der VO Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die UID 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),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Die Angaben sind nicht nur formell zu erfüllen, sondern haben auch den Tatsachen zu entsprechen. Handelt es sich bei den Angaben betr Name, Anschrift und UID zB nicht um den wahren Erwerber, sondern wurde dieser vom Lieferer bewusst verschleiert, ist die Steuerfreiheit der ig Lieferung zu versagen.

Bestehen nämlich ernsthafte Gründe zur Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende ig Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zw den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der MwSt entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht (EuGH 7.12.2010, /R., C-285/09).

Auch der EuGH (Urt v 27.9.2007, Collee, C-146/05) kommt zum Ergebnis, dass bei der Nachweisführung, ob eine ig Lieferung vorliegt, nicht auf bloß formelle Belange, insb den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist (so auch VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108 sowie VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Auch die nachträgliche Nachweisführung ist daher zulässig. Eine nachträgliche Nachweisführung wird allerdings in jenen Fällen ausgeschlossen sein, in denen der StPfl zunächst bewusst das Vorliegen einer ig Lieferung verschleiert hat und eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht bzw. diese vom StPfl nicht vollständig beseitigt worden ist.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen ausreichende Indizien vor, die eine nachträgliche Nachweisführung ausschließen. Diese können aber erst nach genauer Durchsicht des Arbeitsbogens der APin bis zum 15.9.2023 präzisiert und nachgereicht werden.

Bis dahin beantragt die Abgabenbehörde daher nach wie vor die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.“

Beilage: BFG-Erkenntnis vom 17.10.2018, RV/7102917/2013

25. Ergänzung der unter Punkt 21 dargelegten Stellungnahme der belangten Behörde vom 15.9.2023

Mit Eingabe vom 15.9.2023 wurde die mit 7.9.2023 datierte Stellungnahme in nachstehender Art und Weise ergänzt:

„Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass das Vorbringen der steuerlichen Vertretung nicht geeignet ist, die Feststellungen der AP zu entkräften.

Ad. buchmäßiger Nachweis in Versandungsfällen

20, ***101***, ***99***: Tätigkeit lt. NACE:

4637 Grosshandel mit Kaffee, Tee, Kakao und Gewürzen

4635 Grosshandel mit Tabakwaren

4673 Grosshandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik

38. ***30***, ***31***, ***99***

„***39*** EOOD, ***100***, ***46***, ***99***

Diesbezüglich ist auszuführen, dass die steuerliche Vertretung missverstanden hat, dass die APin den Nachweis dafür vom Bf. angefordert hat, dass die Speditionsmitarbeiter, die die Waren vom Bf. abgeholt und nach ***99*** transportiert haben, die sehr hohe Summen an Bargeld von den auftraggebenden Firmen ausgehändigt bekommen haben, um damit die Parfumlieferungen des Bf. zu bezahlen, auch dazu von den auftraggebenden Firmen ***20***, ***38***. ***30*** und „***19*** ermächtigt waren.

Vgl. dazu § 5 der Allg. Geschäftsbedingungen für Transporteure „Informationspflicht des Auftraggebers“: Dem Transporteur sind bei Wertsendungen der Wert bzw. bei Geldsendungen der genaue Betrag der zu transportierenden Sendung bekannt zu geben.

Denn es ist nach wie vor fremdunüblich, dass Auftraggeber unbekannten Speditionsmitarbeitern zum Teil mehrere Zigtausend Euro in bar aushändigen um damit die zu transportierende Ware vor Ort in Österreich zu bezahlen.

Des Weiteren ist im Falle des Käufers ***20*** darauf zu verweisen, dass es für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar ist, warum dieses völlig branchenfremde Unternehmen {Grosshandel mit Kaffee, Tee, Kakao und Gewürzen, Grosshandel mit Tabakwaren und Grosshandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik} Großlieferungen an Parfüms vom Bf. erworben und der Bf. von diesem zusätzlich auch noch ausschließlich Barzahlungen akzeptiert hat.

Die Voraussetzungen für die ig Lieferung müssen aus der Buchführung leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Der Unternehmer hat daher gem § 6 der VO Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die UID 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),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Die Angaben sind nicht nur formell zu erfüllen, sondern haben auch den Tatsachen zu entsprechen. Handelt es sich bei den Angaben betr Name, Anschrift und UID zB nicht um den wahren Erwerber, sondern wurde dieser vom Lieferer bewusst verschleiert, ist die Steuerfreiheit der ig Lieferung zu versagen.

Bestehen nämlich ernsthafte Gründe zur Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende ig Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zw den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der

MwSt entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht (EuGH 7.12.2010, /R., C-285/09).

Auch der EuGH (Urt v 27.9.2007, Collee, C-146/05) kommt zum Ergebnis, dass bei der Nachweisführung, ob eine ig Lieferung vorliegt, nicht auf bloß formelle Belange, insb den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist (so auch VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108 sowie VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Auch die nachträgliche Nachweisführung ist daher zulässig. Eine nachträgliche Nachweisführung wird allerdings in jenen Fällen ausgeschlossen sein, in denen der StPfl zunächst bewusst das Vorliegen einer ig Lieferung verschleiert hat und eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht bzw. diese vom StPfl nicht vollständig beseitigt worden ist.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen ausreichende Indizien vor, die eine nachträgliche Nachweisführung ausschließen. Diese können aber erst nach genauer Durchsicht des Arbeitsbogens der APin bis zum 15.9.2023 präzisiert und nachgereicht werden.

1) *20***, ***101***, ***99*****

a) Rechnung vom 23.3.2010 (Nummer DI):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in **35 Kartons** Parfüms im Wert von **€ 5.916,49** mit einem Gesamtgewicht von **250 kg (!)** geliefert.

b) Rechnung vom 14.7.2010 (Nummer D4):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in **12 Kartons (oder in 12 Boxen?)** Parfüms im Wert von **€ 5.396,43** mit einem Gesamtgewicht von 86 kg (?) geliefert. Es findet sich auf dem Frachtbrief kein Hinweis auf eine beigelegte Rechnung.

c) Rechnung vom 14.5.2010 (Nummer D3):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in **27 Boxen** Parfüms im Wert von **€ 11.826,30** ohne Angabe des Gesamtgewichtes geliefert. Es findet sich auf dem Frachtbrief kein Hinweis auf eine beigelegte Rechnung,

d) Rechnung vom 7.4.2010 (Nummer D2):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in 16 „Stuk“ (?) Parfüms im Wert von € 2.996,16 mit einem Gesamtgewicht von 150 kg (?) geliefert. Es findet sich auf dem Frachtbrief kein Hinweis auf den Empfänger, auf den Bestimmungsort, auf den Abgangsort und die Beschreibung der Ware.

Es wird daher vom Finanzamt nochmals betont, dass jeder einzelne Versendungsbeleg unvollständig und darüber hinaus auch noch hinsichtlich des Verkaufspreises und Gesamtgewichtes der beförderten Waren in sich widersprüchlich ist:

- a) **35 Kartons** Parfüms im Wert von **€ 5.916,49** m. e. Gesamtgewicht von **250 kg (!)**
- b) **12 Kartons (oder 12 Boxen?)** Parfüms im Wert von **€ 5.396,43** mit einem Gesamtgewicht von **86 kg (?)**
- c) **27 Boxen** Parfüms im Wert von **€ 11.826,30** ohne (!) Gesamtgewicht
- d) **16 „Stuk“ (?)** Parfüms im Wert von **€ 2.996,16** m. e. Gesamtgewicht von **150 kg (?)**

2) *38***, ***30***, ***31***, ***99*****

a) Rechnung vom 29.9.2010 (Nummer GI):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in **7 Boxen** Parfüms im Wert von **€ 8.541,-** mit einem Gesamtgewicht von **64 kg (!)** geliefert. Es findet sich auf dem Frachtbrief kein Hinweis auf den Bestimmungsort, auf den Abgangsort und die beigelegte Rechnung.

b) Rechnung vom 11.3.2011 (Nummer EI):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden in **203 Kartons ohne (!)** Warenbezeichnung im Wert von **€ 67.339,30 (!)** ohne Angabe eines Gesamtgewichtes (!) geliefert. Es findet sich auf dem Frachtbrief kein Hinweis auf den Bestimmungsort, auf den **Abgangsort**, auf die beigelegte Rechnung und die Beschreibung der Waren.

Laut Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 28.7.2012 „kommt es vor, dass der Abholer nicht genügend Bargeld mit sich führt“, weswegen „er nur so viel Ware ausfolge wie Bargeld übergeben wird. Die Bargeldübernahme wird auf der Rechnung vermerkt“ (siehe Beilage letzte Seite oben). Auf der gegenständlichen Rechnung sind zwar drei Teilzahlungen am 16.3., 8.4 und 13.4.2011. vermerkt, es fehlt aber jegliche Angabe, welcher Teil der Ware für welche Teilzahlung vom Bf. wann an den Spediteur ausgefolgt wurde. Insofern widerspricht sich der Bf. selbst, denn dann hätte der abholende Spediteur ja die Waren in mehreren Tranchen abholen müssen, was aber tatsächlich so nicht erfolgte.

Es wird daher vom Finanzamt nochmals betont, dass beide Versendungsbelege unvollständig und darüber hinaus auch noch hinsichtlich der Verpackungseinheiten in sich widersprüchlich sowie des Übergabezeitpunktes der beförderten Waren aufgrund der Angaben des Bf. falsch sind.

3) „*19***, ***100***, ***46***, ***99*****

Rechnung vom 29.11.2011 (Nummer I 1):

Laut dem CMR-Frachtbrief wurden **100 (?) Boxen, Kartons, Einheiten (?)** Tester im Wert von € **102.737,-** mit einem Gesamtgewicht von 1.500 kg (!) geliefert.

Auf dem Frachtbrief wird als Übernahmeort bzw. Abgangsort der Ware die Adresse ***102*** angeführt. Laut Angaben der steuerlichen Vertretung befindet sich aber am „offiziellen“ Firmensitz in ***102*** kein Lager, sondern nur Büro- und Wohnräumlichkeiten. Somit ist die Angabe des Abgangsortes auf dem gegenständlichen Frachtbrief nachweislich falsch, da sich dort eben kein Lager für diese riesige Menge von Waren mit einem Gesamtgewicht von 1.500 kg befunden hat.

Des Weiteren wird auf dem Frachtbrief die Rechnungsnummer eindeutig falsch mit „L 1“ anstatt richtig mit „I1“ angegeben. Überdies fehlt auf diesem die Angabe der Paketgröße („Method of packing“).

Laut Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 28.7.2012 „kommt es vor, dass der Abholer nicht genügend Bargeld mit sich führt“, weswegen „er nur so viel Ware ausfolge wie Bargeld übergeben wird. Die Bargeldübernahme wird auf der Rechnung vermerkt“ (siehe Beilage letzte Seite oben). Auf der gegenständlichen Rechnung sind zwar vier Teilzahlungen am 30.11., 2.12., 7.12. und 9.12. vermerkt, es fehlt aber jegliche Angabe, welcher Teil der Ware für welche Teilzahlung vom Bf. wann an den Spediteur ausgefolgt wurde. Insofern widerspricht sich der Bf. selbst, denn dann hätte der abholende Spediteur ja die Waren in mehreren Tranchen abholen müssen, was aber tatsächlich so nicht erfolgte.

Es wird daher vom Finanzamt nochmals betont, dass auch der gegenständliche Versendungsbeleg hinsichtlich des Abgangsortes und der Rechnungsnummer falsch sowie auch noch hinsichtlich der Paketgrößen der gelieferten Waren unvollständig und darüber hinaus auch noch aufgrund der Angaben des Bf. hinsichtlich des Übergabezeitpunktes der beförderten Waren falsch ist.

Deswegen entsprechen all diese strittigen ig. Lieferungen nicht den Tatsachen sondern handelt es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde bei den Angaben betreffend Name, Anschrift und UID nicht um den wahren Erwerber, sondern wurde dieser vom Lieferer bewusst verschleiert.

Es bestehen dadurch ernsthafte Gründe zur Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende ig Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zw den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der MwSt entgangen ist. Deshalb muss der Ausgangsmitgliedstaat Österreich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht (EuGH 7.12.2010, /R.,

C-285/09). Zusätzlich ist nach Ansicht der Abgabenbehörde eine nachträgliche Nachweisführung aufgrund der zahlreich vorliegenden Malversationsindizien ausgeschlossen.

Deshalb ist nach Ansicht des Finanzamtes in allen Versendungsfällen an die gegenständlichen ***114*** Warenempfänger die Steuerfreiheit ebenso wie in allen Abholfällen zu versagen und beantragt die Abgabenbehörde daher, das BFG möge die Beschwerde zur Gänze als unbegründet abweisen.“

26. Übermittlung der unter den Punkten 21 und 22 dargelegten Stellungnahmen

In der Folge wurden die unter den Punkten 21 und 22 dargelegten Stellungnahmen dem Bf. mit Vorhalt vom 19.9.2023 übermittelt, wobei es diesem freigestellt wurde innerhalb von acht Wochen ab Zustellung desselben eine Gegenäußerung einzubringen.

27. Replik des Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 7.9.2023 inklusive deren Ergänzung vom 15.9.2023

Mit Eingabe vom 20.11.2023 erstattete die steuerliche Vertretung des Bf. eine Gegenäußerung nachstehenden Inhalts:

„Namens und im Auftrag unseres im Betreff erwähnten Mandanten dürfen wir uns in Entsprechung des am 25. September 2023 zugestellten Vorhalts des Bundesfinanzgerichts vom 19. September 2023 in offener Frist wie folgt äußern:

Beweisnotstand durch eine höchstpersönliche Entscheidung des Abgabepflichtigen

Das Finanzamt bestreitet nicht, dass im konkreten Fall ein Beweisnotstand unsererseits vorliegt. Es vertritt allerdings die Ansicht, dass dieser auf die „höchstpersönlichen Entscheidungen des Bf. seinen steuerlichen Vertreter ... mehrmals zu wechseln“, zurückzuführen sei (Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamts vom 7. September 2023).

Diese Annahme ist aktenwidrig.

Wie in unserem Schriftsatz vom 30. Juni 2023, Seite 1 ff dargestellt, sind die nicht mehr auffindbaren Geschäftsunterlagen nicht auf mehrfache Wechsel in der steuerlichen Vertretung, sondern auf den überraschenden Tod von RA Dr ***56*** zurückzuführen.

Der überraschende Tod seines Anwalts kann aber wohl nicht als „höchstpersönliche Entscheidung“ unseres Mandanten qualifiziert werden.

Angeblich nicht überprüfte Geschäftsfälle

Das Finanzamt stuft unser Vorbringen, wonach einzelne der verfahrensgegenständlichen Lieferungen von der Außenprüfung nicht überprüft wurden, als „angebliche“ bzw.

„unbewiesene Behauptung ein (Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamts vom 7. September 2023).

Auch dieses Vorbringen ist aktenwidrig.

So gesteht das Finanzamt in seiner Stellungnahme schon in dem der zitierten Äußerung folgenden Satz ein, dass tatsächlich sehr wohl nur eine „stichprobenartig[e]“ Dokumentation der Geschäftsfälle durch die Außenprüfung vorliegt (siehe Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamts vom 7. September 2023).

Es soll aber „überschießend“ gewesen sein, die „Überprüfung jeder Lieferung lückenlos zu dokumentieren“ (Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamts vom 7. September 2023).

Nun kann aber aus einer nur stichprobenartig vorliegenden Überprüfung einzelner Geschäftsfälle keinesfalls einfach abgeleitet werden, dass „alle“ Geschäftsfälle überprüft wurden.

Schließlich liegt im Arbeitsbogen der Außenprüfung kein einziges Dokument (wie bspw. ein interner Aktenvermerk) auf, dem entnommen werden könnte, dass für „alle“ Geschäftsfälle Erhebungen vorgenommen wurden.

Die Darstellung des Finanzamts, dass alle Geschäftsfälle überprüft wurden und diese Überprüfung nur für einzelne Geschäftsfälle nicht lückenlos dokumentiert sei, steht daher im Widerspruch zum Akteninhalt des Arbeitsbogens. Dem Arbeitsbogen ist letztlich nicht einmal zu entnehmen, ob die nicht dokumentierten Geschäftsfälle Abholungen oder Versendungen betrafen.

Es ist dem Arbeitsbogen auch nicht zu entnehmen, wie viele Geschäftsfälle in Summe vorlagen.

Daher kann somit auch nicht nachvollzogen werden, ob die nur stichprobenartig vorgenommenen Feststellungen durch den Umfang der Grundgesamtheit gerechtfertigt waren.

Es liegt somit insoweit ein Verstoß gegen die Vorschriften des § 93 Abs 3 lit a BAO vor, da die in diesem Punkt fehlende Begründung keine nachprüfende Kontrolle durch das Bundesfinanzgericht erlaubt (vgl hierzu VwGH 1 1.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Das diesbezügliche Vorbringen des Finanzamts stellt im Hinblick auf die fehlenden nachvollziehbaren Darlegungen im Arbeitsbogen eine - um es mit seiner Diktion auszudrücken - „unbewiesene Behauptung“ dar. Das Vorbringen des Finanzamts, dass für „alle strittigen Abhofälle die vollständigen Buchnachweise fehlten“ (Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamts vom 7. September 2023), ist rein spekulativ und durch den Akteninhalt nicht belegt.

Tatsächlich beruht eine Befugnis zur Schätzung eines Sachverhalts allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, nicht aber auf bloßen Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (Ritz/Koran, BAO ⁷, § 1 84 Rz 6 mit beispielhaftem Verweis auf VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105 uwn).

Im Hinblick auf den Akteninhalt ist auch der Verweis auf das Erkenntnis des BFG, RV/7102917/2013 nicht nachvollziehbar. Dieses betrifft einen Sachverhalt, in dem der Lieferer nicht glaubhaft machte, dass er vom Abnehmer darüber getäuscht wurde, dass der Gegenstand physisch den Abgangsmitgliedstaat Österreich nie verlassen hat.

Im konkreten Fall wird vom Finanzamt aber gar nicht bezweifelt, dass die Ware Österreich verlassen hat (siehe hierzu die folgenden Ausführungen zu dessen Vorbringen über die „Missing Trader“). Daher gibt es im konkreten Fall (anders als im Fall des Erkenntnisses) auch keinen Grund, die Vertrauensschutzregelung des Art 7 nicht zur Anwendung zu bringen.

Ausländische Abnehmer als „Missing Trader“

In unserer Stellungnahme haben wir auf den Umstand hingewiesen, dass bei dem von der Außenprüfung angenommenen Sachverhalt mit keiner Silbe erörtert wurde, was unser Mandant mit der unstrittiger Weise von renommierten Lieferanten bezogenen Ware eigentlich gemacht haben soll, wenn er sie nicht an die aktenkundigen Unternehmer lieferte (siehe hierzu ausführlich Seite 5 f unserer Stellungnahme vom 30. Juni 2023)?

Diese wesentliche Frage wird vom Finanzamt nun nur dahingehend beantwortet, dass die „gegenständlichen ***113***, ***114*** und slowakischen Unternehmen als sog „Missing Trader“ bei ig. Geschäften“ gedient haben sollen, „um illegale Mehrwertsteuer-Rückzahlungen/Abzüge für ausländische Unternehmen zu ermöglichen“ (Seite 6 der Stellungnahme vom 7. September 2023).

Dieses Vorbringen ist eine reine Vermutung des Finanzamts, die nicht belegt und daher auch nicht bewiesen ist. Nach dem Akteninhalt sind dem österreichischen Finanzamt vielmehr keine wie auch immer gearteten „illegale Mehrwertsteuer-Rückzahlungen/Abzüge für ausländische Unternehmen“ im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Lieferungen bekannt.

Die zitierten Darlegungen des Finanzamts beantworten im Übrigen gerade nicht die Frage, was unser Mandant mit den von ihm bezogenen Waren gemacht haben soll, wenn er sie nicht an die aktenkundigen ausländischen Abnehmer geliefert hat? Wir haben bereits darauf hingewiesen, dass schon aus dem Umfang der gegenständlichen Lieferungen ersichtlich ist, dass diese keine privaten Abnehmer betroffen haben können (siehe hierzu im Detail unsere Stellungnahme vom 30. Juni 2023, Seite 5 ff und die in dem Zusammenhang gestellten

Beweisanträge). Die den bekämpften Bescheiden zugrunde liegende Sachverhaltsannahme fehlt somit in einem wesentlichen Punkt die Schlüssigkeit.

Zwecks Vermeidung von weiteren Missinterpretationen darf darauf hingewiesen werden, dass unser Mandant innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Umsatzsteuerausweis mit seinen Ausgangsrechnungen fakturiert hat. Die von ihm ausgestellten Rechnungen können daher mangels in Rechnung gestellter Umsatzsteuer jedenfalls nicht dazu gedient haben, dass es (im Ausland) „illegale Mehrwertsteuer-Rückzahlungen/Abzüge für ausländische Unternehmen“ gab.

Der Missing Trader wäre ja ein Unternehmer, dem abzugsfähige Vorsteuer in Rechnung gestellt wird, die sich dieser vergüten lässt, ohne für die folgenden von ihm vorgenommen Lieferungen auch die Umsatzsteuer abzuführen.

Zum geforderten Nachweis, dass Speditionsmitarbeiter Bargeld von ihren Auftraggebern ausgefolgt bekommen haben

Das Finanzamt glaubt, dass wir missverstanden haben, „dass die APin den Nachweis dafür vom Bf. angefordert hat, dass die Speditionsmitarbeiter, die Waren vom Bf abgeholt und nach ***99*** transportiert haben, die sehr hohe Summen an Bargeld von den auftraggebenden Firmen ausgehändigt bekommen haben, um damit Parfümlieferungen des Bf. zu bezahlen, auch dazu von den auftraggebenden Firmen ***20***, ***38***. ***30*** und „***19*** ermächtigt waren“ (Stellungnahme vom 15. September 2023, Seite If).

Dies haben wir keineswegs missverstanden.

Es stellt sich nur - wie bereits auf Seite 9 unserer Stellungnahme vom 30. Juni 2023 erläutert die Frage, aus welchem Grund unser Mandant, der das Bargeld von den Mitarbeitern ausgehändigt bekam, von diesen zusätzlich derartige Bestätigungen angefordert haben soll? Sein Interesse muss sich ja nach dem Ablauf der Geschäftsfälle auf den Erhalt des Kaufpreises für die von ihm gelieferten Waren beschränken. Es gibt keinerlei gesetzliche Vorgaben, die unseren Mandanten verpflichten könnten, zusätzlich die von der Außenprüfung angedachten Nachweise anzufordern, um sie in seiner Belegsammlung verwahren zu können.

Die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt zitierten Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Transporteure beziehen sich nur auf das Verhältnis zwischen Spedition und ausländischen Abnehmer, aber nicht auf jenes zwischen der Spedition und unserem das Entgelt für seine Ware erhaltenden Mandanten.“

28. Übermittlung der Replik des Bf. an die belangte Behörde

Mit Vorhalt vom 29.11.2023 wurde seitens des BFG die unter Punkt 24 dargelegte Replik des Bf. der belangten Behörde übermittelt, respektive dieser freigestellt bis zum 29.12.2023 eine Gegenäußerung zu erstatten.

In der Folge gab die belangte Behörde am 18.12.2023 dem Verwaltungsgericht bekannt, dass von der Erstattung einer Gegenäußerung Abstand genommen werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Einleitend ist anzumerken, dass – ob der in den Punkten 14 und 15 dezidiert, angeführten verwaltungsgerichtlichen Teilerledigungen der mit 20.12.2012 datierten Berufung (Beschwerde) - die in Folge dargestellten Sachverhaltsfeststellungen nunmehr ausschließlich auf die in Beschwerde gezogenen Umsatzsteuerbescheide für die 2010 und 2011 bezogen sind.

Zunächst wurden als Ergebnis einer Außenprüfung im Unternehmen des auf dem Sektor des Parfümgroßhandels tätigen Bf. mit der wesentlichen Begründung, dass einerseits betreffend die als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen deklarierte Versandungsfälle ob den Transportpapieren anhaftender Mängel, andererseits in ebenfalls als steuerfrei behandelten Abhofällen aufgrund der „ungeklärten gesellschaftsrechtlichen Stellung“ der für die Unternehmen ***91*** s.ro., die ***92*** sowie die ***8*** als Abholer fungierenden Herrn ***50***, ***49*** und ***48*** Bruttoumsätzen von **452.253,77 Euro** (2010) sowie von **635.743,53 Euro** (2011) die Steuerfreiheit versagt, respektive diese im Nettoausmaß von **376.877,31 Euro** (2010) sowie von **529.786,28 Euro** (2011) dem Normalsteuersatz von 20% unterzogen.

In der gegen den auf einen **Festsetzungsbetrag von 548,98 Euro** bzw. eine Nachforderung von **75.375,46 Euro** lautenden **Umsatzsteuerbescheid 2010** vom 19.11.2012 sowie den – in seinem Ausspruch der Vorläufigkeit begründungslos – erlassenen, auf eine **Gutschrift von 4.526,08 Euro** bzw. eine Nachforderung von **106.006,48 Euro** lautenden **Umsatzsteuerbescheid 2011** vom 16.11.2012 erhobenen Berufung (Beschwerde) vom 20.12.2012 in der Fassung der mit 19.1.2013 datierten Mängelbehebung wird angesichts dessen, dass der Bf. die in Art. 7 UStG 1994 normierten Tatbestandsvoraussetzungen sprich via Aufnahme der Umsätze in die ZM, Prüfung der UID der Vertragspartner sowie Festhalten der Identität der Abholer zur Gänze erfüllt habe, die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.

Mittels einer mit **16.8.2013** datierten **Berufungsergänzung** der vormaligen steuerlichen Vertretung wird – neben **erstmaliger Beantragung** der Erledigung des Rechtsmittels durch den **gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung** - betreffend die Abhofälle unter nochmalige Bezugnahme auf die Erfüllung der Sorgfaltspflichten eines

ordentlichen Kaufmanns vorgebracht, dass der Bf. als Adressat des Gutgläubensschutz zu qualifizieren sei und ergo dessen den beanstandeten Lieferungen gänzliche Steuerfreiheit zuzuerkennen sei.

In der Begründung der die Beschwerde abweisenden **BVE vom 6.11.2014** wird neben Nichterbringung des Buchnachweises erstmals die Nichterfassung der strittigen Lieferungen in den ZM moniert.

Als Ergebnis einer inhaltlichen Sichtung des „nachgeforderten“ Arbeitsbogens durch das Verwaltungsgericht steht demgegenüber fest, dass sämtliche in Streit stehende bzw. exakter ausgedrückt von der belangten Behörde geprüfte Lieferungen zur Gänze in den ZM der Bezug habenden Monaten erfasst, bzw. korrespondierend damit als ig. Lieferungen deklariert wurden.

Betreffend das mit der ***85*** abgeschlossene Umsatzgeschäft (**21.803,46 Euro**) ist festzuhalten, dass die mit **10.2.2010** datierte Faktura vom abholenden Herrn ***48*** unterfertigt wurde. Hierbei weist eine aktenkundige mit 30.12.2008 datierte Vollmacht der ***85*** Herrn ***48*** als eine für nämliches Unternehmen bevollmächtigte Person aus. Darüber hinaus ist der im Rechtsmittelverfahren nachgereichten (Beilage 7 der Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023), mit 10.11.2009 datierten Faktura zu entnehmen, dass in diesem - in umsatzsteuerlicher Sicht unbeanstandet verbliebenen – Geschäftsfall ebenfalls Herr ***48*** für die ***85*** als Abholer fungiert hat. Anzumerken ist jedoch, dass sich die ***85*** – gemäß einem am 15.5.2012 erstellten Unternehmensprofil des KSV 1870 – ob am 20.1.2010 erfolgter Bestellung eines Abwicklers (Herr ***115***) im Zeitpunkt der Rechnungslegung bzw. jenem der Abholung in Liquidation befand.

Zu den mit der ***91*** im **Jahr 2010** geschlossenen Umsatzgeschäften verbleibt anzumerken, dass diese laut Arbeitsbogen (AS 276 ff) im Gesamtausmaß von **214.656,75 Euro (8.4.2010 33.134,22 Euro; 14.5.2010 38.6878,26 Euro; 25.6.2010 39.571,59 Euro; 10.8.2010 27.312,42 Euro, 7.9.2010 39.277,30 Euro; 1.10.2010 36.673,96 Euro)** durch samt und sonders von dem als Abholer des Unternehmens Herrn ***50*** unterfertigten Rechnungen belegt sind, mit der Maßgabe, dass die auf den Betrag **39.571,59 Euro** lautende **Faktura (Nummer B6) vom 25.6.2010** eine „zweimalige Erfassung“ erfahren hat. Was die Beziehung des Herrn ***50*** zur ***91*** anlangt, so hat dieser – gemäß dem im Beschwerdeverfahren nachgereichten Firmenbuchauszug (Beilage 6/1-6/4 zur Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023) im Zeitraum vom **17.12.2009 bis zum 6.10.2010**, spricht sohin in jenem der im Arbeitsbogen dokumentierten Abholfälle als **Gesellschafter** nämlichen Unternehmens fungiert.

Ungeachtet der Qualifikation sämtlicher Umsätze als steuerfreie ig. Lieferungen enthalten die aktenkundigen gegenüber der ***92*** gelegten Fakturen vom **9.11.2010 (36.172,72 Euro)**, vom **7.12.2010 (39.117,60 Euro)**, vom **20.1.2011 (33.044,60 Euro)** und vom **28.3.2011 (12.550,81 Euro)** ebenso wie die gegenüber der ***93*** gelegte, mit **7.9.2011** datierte

Rechnung (**26.712,56 Euro**) unisono nachstehenden Passus: „**Die Waren sind ohne MwSt. fakturiert, da diese aus der EU ausgeführt werden.**“ Der Vollständigkeit halber ist betreffend die in Konnex mit vorgenannten, - seitens des Bf. als steuerfrei behandelten Geschäftsfällen - stehenden Belege anzumerken, dass diese einerseits das exklusive Festhalten der Identität des abholenden – in keiner nachgewiesenen Funktion zum abnehmenden Unternehmen stehenden - Herrn *****49***** (*****92*****) widerspiegeln, andererseits das im Zuge des Datenaustausches erstellte Antwortschreiben der *****113***** Steuerbehörde zwar die Geschäftsführerstellung des abholenden Herrn *****51***** verifiziert, dessen ungeachtet jedoch die Vornahme einer Erwerbsbesteuerung durch die *****93***** in Abrede stellt, bzw. die Unmöglichkeit der Bestätigung der Lieferung an die fakturierte Abnehmeradresse im Allgemeinen, bzw. der Bekanntgabe eines davon abweichenden Zielorts im Besonderen zum Ausdruck bringt.

Der das mit **23.3.2010** fakturierte Umsatzgeschäft (**5.916,49 Euro**) an die *****35***** dartuende Frachtbrief enthält zwar keine Angabe betreffend den Tag der Lieferung, nimmt aber dessen ungeachtet ausdrücklich auf vorgenannte Faktura Bezug.

Demgegenüber weisen die den mit der *****35***** getätigten Umsatzgeschäfte vom **7.4.2010 (2.996,16 Euro)**, vom **14.5.2010 (11.826,30 Euro)**, sowie vom **14.7.2010 (5.396,43 Euro)** zugrunde liegenden Versendungsbelege, sprich CMR- Frachtbriefe entweder keine handelsübliche Bezeichnung der Ware oder unspezifiziert den Gattungsbegriff „Parfum“ aus. Darüber hinaus mangelt es den Belegen auch an Angaben betreffend den Tag der Lieferung.

In nämlicher Art und Weise ist dem im Zusammenhang mit der Lieferung an die *****38***** vom **29.9.2010 (8.541,00 Euro)** stehenden Transportpapier kein Lieferdatum, sondern lediglich der Gattungsbegriff „Parfum“ zu entnehmen.

Demgegenüber sind dem in Zusammenhang mit der Lieferung an die *****38***** vom **11.3.2011 (67.339,30 Euro)** stehenden Transportpapier zwar ebenfalls Mängel betreffend Bezeichnung der Ware und Liefertag immanent, dessen ungeachtet enthält dieses jedoch einen Hinweis auf die mit **11.3.2011** datierte Faktura.

Nach den Unterlagen des Arbeitsbogens (AS 226 ff sowie AS 229 ff) stellen sich die im Gesamtausmaß von **202.031,00 Euro** geprüften, im **Jahr 2011** mit der *****36***** geschlossenen Umsatzgeschäfte dergestalt dar, als einerseits die auf **61.589,50 Euro** lautende Faktura vom **5.8.2011** zwar mit einem Firmenstempel, aber einer völlig unleserlichen Unterschrift des Abholers versehen ist, während die auf den Betrag von **140.441,50 Euro** lautende Faktura vom **4.10.2011** weder mit einem Firmenstempel, noch einer Unterschrift des Abholers ausgestattet ist.

In Zusammenhang mit obigen Geschäftsfällen wurde eine Kopie eines auf den Namen *****47***** lautenden Reisepasses angefertigt, wobei ein Bezug desselben zur *****36*****

mangels belegmäßig dokumentierter Funktion als Bevollmächtigter nicht herzustellen ist, aber ob firmenbuchmäßigen Ausweises des Herrn ***29*** als Alleingesellschafter und Geschäftsführer des Unternehmens auch für eine etwaige gesellschaftsrechtliche Stellung desselben kein Raum verbleibt.

Der aktenkundige (AS 336) die Versendung an die ***39*** dartuende Lieferschein nimmt ausdrücklich auf die mit 29.11.2011 datierte, auf einen Gesamtbetrag von **102.737,00 Euro** lautende Rechnung Bezug.

Weitere verwaltungsgerichtliche Erhebungen zeitigten in Übereinstimmung mit den in nämliche Richtung abzielenden Ausführungen der **Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023** betreffend das **Jahr 2010** jenes Ergebnis, dass mit der ***91*** getätigte Geschäfte - im nunmehr der evidenten Doppelerfassung der **Faktura vom 25.6.2010 (39.571,59 Euro)** Rechnung tragenden - Ausmaß von **105.825,86 Euro** ohne Darlegung belegmäßig untermauerter Prüfungshandlungen der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden.

Ebenso verblieben die im **Jahr 2011** getätigten – von der belangten Behörde jedoch als umsatzsteuerpflichtig qualifizierten - Geschäfte mit der ***36*** in Höhe von **107.185 Euro**, mit der ***93*** in Höhe von **73.153,26 Euro** sowie mit der ***92*** in Höhe von **11.000,00 Euro** im Status „**ungeprüft**“ verhaftet.

In diesem Zusammenhang ist einer ergänzenden Kontrolle, respektive einer abschließend rechtlichen Würdigung vorangeführter Fälle ob des im Zuge der Kanzleiverwesung des verstobenen Dr. ***56*** erfolgten „in Verstoß Geratens“ der für die streitgegenständlichen Jahre relevanten Geschäftsunterlagen der Boden entzogen.

2. Beweiswürdigung

Der unter Punkt 1 dargestellte Sachverhalt ist unstrittig und basiert dieser betreffend den **betragsmäßigen Umfang der geprüften Fälle** auf dem Inhalt des Arbeitsbogens sowie den auf den Ausführungen samt rechnerischer Darstellung in der mit 30.6.2023 datierten Beschwerdeergänzung (Seite 10 und 11 betreffend ***91***; Seite 13 und 14 betreffend ***36***; Seite 15 betreffend ***93***; Seite 17 betreffend ***92***), respektive umgekehrt gesprochen liegt das **Ausmaß der ungeprüften**, ungeachtet dessen **aber als umsatzsteuerpflichtig** behandelten Fälle in **fehlender Dokumentation** derselben im Arbeitsbogen sowie den Ausführungen samt rechnerischer Darstellung vorgenannter Beschwerdeergänzung begründet. Die Darstellung der **Versendungsfälle** ***76***, ***38***, sowie ***39*** gründen auf den im Klammerausdruck dargestellten Seiten des Arbeitsbogens (AS) (AS 209 bis 216; AS 310 und 312; AS 328 f), jene der **Abholfälle** ***85***, ***91***, ***92***, ***36*** sowie ***93*** bzw. deren Qualifikation als ig. Lieferungen (***92*** und ***93***) ebenso auf den im Klammerausdruck dargestellten Seiten (AS) (AS 264; AS 276 bis 280 inklusive Doppelerfassung AS 282; AS 294 AS 295 und AS 297; AS 226ff und AS 229ff; AS

240f). Schlussendlich gründet die auf - in Verlust geratenen Unterlagen der Geschäftsjahre 2010 bis 2011 - fußende Tatsache der Unmöglichkeit einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle samt Beurteilung der ungeprüften Umsatzgeschäfte bzw. des Nachweises deren „ordnungsgemäßer Abwicklung“ durch den Bf. auf dem glaubwürdigen und schlüssigen, auf Erlangung der Unterlagen abzielenden Inhalt des seitens der nunmehrigen steuerlichen Vertretung mit den vormalig steuerlichen Vertretern gepflogenen, in den Beilagen 1 bis 5 der Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023 dokumentierten E-Mailverkehrs.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zuständigkeit des Einzelrichters

Nach den im Geltungsbereich der Berufungseinbringung anzuwendenden Bestimmungen der §§ 282 Abs. 1 Z 1, 284 Abs. 1 Z 1 BAO, sowie den inhaltlich gleichlautenden, mit 1.1.2014 in Kraft getretenen §§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und b, 274 Abs. 1 Abs. 1 lit. a und b. BAO hat über eine Berufung (Beschwerde) der (gesamte) (Berufungs-)Senat in mündlicher Verhandlung zu befinden, wenn dies in der Berufung (§ 250) oder im Vorlageantrag (§ 276 Abs.) bzw. in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Hierbei vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass ein Antrag auf Behandlung eines Rechtsmittels durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung in einem ergänzenden Berufungs- (Beschwerde) Schriftsatz keine Zuständigkeit des Senats zur Erledigung des Rechtsmittels in mündlicher Verhandlung zu begründen vermag (VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; 16.9.2003, 2000/14/0116; 24.3.2004, 98/14/0179).

In Ansehung vorstehender Ausführungen und der Tatsache, dass – wie unter Punkt 1 ausgeführt –, ein derartiger Antrag exklusiv in der **Berufungsergänzung vom 16.8.2013** gestellt wurde, fällt die Erledigung der gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 gerichteten Berufung (Beschwerde) in die Zuständigkeit des Einzelrichters.

3.2. „Behandlung“ der ungeprüften Umsatzgeschäfte

Unter Bezugnahme auf sämtliche zu dieser Thematik getätigten Ausführungen in der - im **Verfahrensgang unter Punkt 22** angeführten **Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023** -, welchen sich das Verwaltungsgericht in Punkto der Konstatierung eines nicht nur den Bf., sondern in gleichem Maße auch das BFG treffenden Beweisnotstands anschließt, ist festzuhalten, dass eine – offenbar als Folge dokumentierter und umsatzsteuerlich beanstandeter Geschäftsfälle – automatische Unterstellung einer Umsatzsteuerpflicht in gänzlich undokumentiert verbliebenen Geschäftsfällen nicht nur verfahrensrechtlichen Prinzipien wie der Begründungspflicht bzw. dem Verbot einer antizipierten Beweiswürdigung widerstreitet.

Dessen ungeachtet ist dem BFG ob des nachweislich als Folge des Ablebens des Dr. ***56*** in Verstoß Geratens der Geschäftsunterlagen der Jahre 2010 und 2011 eine im Zuge der Beschwerdeerledigung zu treffende rechtliche Beurteilung der ungeprüften Umsatzgeschäfte nicht möglich.

Schlussendlich kann nach dem Dafürhalten des BFG diesem das Verwaltungsgericht treffenden Beweisnotstand in rechtlich einwandfreier Art und Weise einzig und allein mittels Qualifikation der ungeprüften Geschäftsfälle als ig. Lieferungen begegnet werden.

Demzufolge sind im Zuge der Beschwerdeerledigung betreffend das **Jahr 2010** die **ungeprüften Geschäfte** des Bf. mit der ***91*** in Höhe von **105.825,86 Euro** sowie betreffend das **Jahr 2011** die ungeprüften Geschäfte des Bf. mit der ***36*** in Höhe von **107.185,00 Euro**, mit der ***93*** in Höhe von **73.153,26 Euro** sowie mit der ***92*** in Höhe von **11.000,00 Euro** umsatzsteuerfrei zu belassen.

3.3. Beurteilung der geprüften Umsatzgeschäfte der Jahre 2010 und 2011

3.3.1. Rechtsgrundlagen

UstG 1994

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

Artikel 7 UStG 1994 regelt (auszugsweise):

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a. ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b. eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c. bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar

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

(2)

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

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

VO zu Art.7 innergemeinschaftliche Lieferung BGBl. Nr. 663/1994 idF. BGBl. II 2010/172

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

Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen:

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

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, daß er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

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

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

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

§ 4

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.

3.3.2. Allgemeine Ausführungen zur Qualifikation des Buchnachweises sowie der Versendungsbelege

In der Folge wird zu obiger Thematik im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 (Umsatzsteuergesetz- Kommentar, Ruppe/Achatz, 6. Auflage, Art. 7 in den fallrelevanten und demzufolge nur auszugsweise zitierten RZ 23 bis 27) nachstehendes ausgeführt:

1. Buchnachweis

Die Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 sind in den §§ 5 bis 8 der V BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010) festgelegt. Nachzuweisen sind die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die Person des Abnehmers sowie die Steuerbarkeit des Erwerbes. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Die aufzuzeichnenden Daten ergeben sich aus § 6 der V.

Nach der Rechtsprechung des EuGH steht die nicht rechtzeitige Erbringung des Buchnachweises der Steuerfreiheit nicht entgegen, wenn tatsächlich materiell eine ig Lieferung ausgeführt worden ist (EuGH 27.9.2007, C-146/05 „Collée“). Der Buchnachweis ist somit entgegen der traditionellen Sicht keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der ig Lieferung. Demgemäß ist es nicht zulässig, allein deshalb die Befreiung zu versagen, weil der Lieferer die UID des Erwerbers nicht mitteilen konnte, wenn er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und hinreichend belegen kann, dass der Erwerber ein Stpfl ist, der als solcher gehandelt hat (EuGH 27.9.2012, C-597/10 „VSTR“).

Der VwGH folgt der EuGH-Rsp (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; 19.12.2018, Ra 2017/15/0064). Auch die FinVerw hält im USt-Protokoll 2010 fest, dass die Steuerbefreiung trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten zusteht, wenn auf Grund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen einer ig Lieferung erfüllt sind (vgl dazu § 7 Tz 80 und § 18 Tz 62/4). Eine nachträgliche Erstellung des Buchnachweises erst im Zuge des Abgabenverfahrens oder des Rechtsmittelverfahrens ist somit jedenfalls zulässig (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; 30.3.2011, 2005/13/0158; 19.12.2018, Ra 2017/15/0064; vgl bereits VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108, zur Nachreichung der UID; ähnlich die Rsp des BFH 28.5.2009, V R 23/08).

2. Nachweis der Beförderung/Versendung

Für jene Tatbestandsvoraussetzungen der ig Lieferung, die die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet betreffen, kann der BMF durch V bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird.

Nach der VO BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 gilt Folgendes):

Der Unternehmer hat eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Es handelt sich somit um zwingende Vorschriften.

In den Fällen der Beförderung (durch den Unternehmer oder den Abnehmer) hat der Unternehmer den Nachweis folgendermaßen zu führen (§ 2):

durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung

durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insb Lieferschein

durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie

in den Fällen der Beförderung durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

In den Fällen der Versendung (durch den Unternehmer oder Abnehmer) hat der Unternehmer den Nachweis folgendermaßen zu führen (§ 3):

durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung

durch einen Versendungsbeleg iS § 7 Abs 5 (insb. Frachtbrief, Konnossement, Postaufgabebescheinigung u dgl).

Sofern es dem Unternehmer nicht möglich oder zumutbar ist, den Versendungsnachweis auf diese Weise zu führen, kann er ihn wie bei Beförderung führen.

Nach der Rsp des EuGH sind die Nachweise der Beförderung bzw. Versendung als formelles Erfordernis zu qualifizieren, das den Anspruch auf MwSt-Befreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Der EuGH knüpft hierbei an seine Rsp in der Rs „Collée“ an (EuGH 6.9.2012, C-273/11 „Mecsek-Gabona“). Ist die betreffende Lieferung allerdings 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. In solchen Fällen steht die Steuerbefreiung nicht zu. Ansonsten kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung nur dann zur Versagung der MwSt-Befreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (EuGH „VSTR“, Rn 46).

Die Festlegung der Nachweispflichten obliegt dabei grundsätzlich den Mitgliedstaaten; die MwSt-RL selbst enthält keine Vorgaben. In diesem Zusammenhang betont der EuGH, dass die durch die Mitgliedstaaten festzulegenden Voraussetzungen am Maßstab der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit zu messen sind (EuGH „Mecsek-Gabona“, Rn 36). Unzulässig ist es danach etwa, einen stichhaltigen Beweis zu verlangen, dass der Gegenstand den Mitgliedstaat verlassen hat (EuGH „Mecsek-Gabona“, Rn 4).

Der VwGH folgert aus der Rsp des EuGH in der Rs „Collée“ auch hinsichtlich des Beförderungs- bzw. Versendungsnachweises, dass die Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen. Ein Verstoß gegen formelle Anforderungen führt nur dann zur Versagung der Befreiung, wenn dieser den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146; 19.12.2013, 2012/15/0006). Der VwGH erkennt in den Nachweisen des § 2 Beweisvorsorgemaßnahmen; beachtet der Unternehmer diese nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise vorzulegen. Die nachträgliche Erstellung von Dokumenten kann allerdings die Beweiskraft des Nachweises in

Frage stellen (VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 mHa Achatz in FS Rödler, 13 ff; ebenso VwGH 26.11.2015, Ra 2015/15/0012).

Die FinVerw hat die Nachweise lange Zeit als materielle Tatbestandsvoraussetzungen qualifiziert (vgl. 4. Auflage Art 7 Tz 26). Seit dem Wartungserlass 2013 (vgl. UStR Rz 4006) geht die FinVerw davon aus, dass ein mangelhafter Nachweis (z.B. in Abhofällen Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten) nicht geeignet ist, den Nachweis darüber zu erbringen, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und auf Grund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (auch eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson ist danach kein Nachweis iSd § 2 der VO); von der Steuerfreiheit der ig Lieferung könne allerdings ausnahmsweise dann ausgegangen werden, „wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen.“ Damit folgt die FinVerw im Grundsatz den Vorgaben, die sich aus der EuGH-Rsp ergeben.

Die in der V BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 festgelegten Anforderungen an den Beförderungs- und Versendungsnachweis sind somit weder zwingend noch abschließend: Der Nachweis kann vom Stpfl auch durch andere Beweismittel geführt werden (so auch die stRsp des BFH [30.3.2006, V R 47/03; 1.2.2007, V R 41/04] zur vergleichbaren Vorschrift des § 17a UStDV; vgl. dazu Oelmaier, DStR 2008, 1213). Auf die Erbringung eines Nachweises, der den Vorgaben der V entspricht, kann es daher nicht ankommen (so auch BFH 12.5.2009, V R 65/06, der die vergleichbaren Regelungen der UStDV als bloße Sollvorschriften qualifiziert).

3.3.3 Versendungsfälle des Jahres 2010

3.3.3.1 Umsatzgeschäfte *35*** (Gesamtausmaß von 26.135,38 Euro)**

Ausgehend von den unter Punkt 1 dargestellten Feststellungen waren die die mit obigem Unternehmen getätigte Umsatzgeschäfte wie folgt zu beurteilen:

a. 23.3.2010 (5.916,49 Euro) (AS 209 bis 212)

Ungeachtet der Tatsache, dass der Frachtbrief zwar kein Datum des Tages der Lieferung enthält, jedoch ausdrücklich auf die mit 23.3.2010 datierte Faktura verbunden mit dem Ausweis des Entgelts von 5.916,49 Euro Bezug nimmt, steht nach dem Dafürhalten des BFG nach objektiver Beweislage das Vorliegen einer ig. Lieferung außer Frage.

b. 7.4.2010 (2.996,16 Euro) (AS 216 und 217)

c. 14.5.2010 (11.826,30 Euro) (AS 214 und 215)

d. 14.7.2010 (5.396,43 Euro) (AS 212 und 213)

Betreffend die unter den Unterpunkten b bis d dargestellten Umsatzgeschäften ist anzumerken, dass den aktenkundigen Frachtbriefen nicht nur formelle Mängel wie handelsübliche Bezeichnung der Waren und den Tag der Lieferung anhaften, sondern in den Fällen c und d auch ob Fehlens sonstiger Angaben überhaupt kein Bezug zu den Fakturen vom 14.5.2010 sowie 14.7.2010 herstellbar, bzw. im Geschäftsfall **b** zwar auf die mit **7.4.2010** datierte Rechnung verwiesen wird, aber die Angabe des Gewichts der Sendung mit **150 kg** mit einer Stückzahl von **336 Parfums** mit einer - in der Bandbreite von **30 bis 100 ml** angesiedelten Füllmenge respektive einer Rechnungssumme von **2.996,16 Euro** schlichtweg als nicht in Korrelation stehend zu qualifizieren ist.

In Ansehung vorstehender Ausführungen vermag daher das Verwaltungsgericht an der Versagung der Umsatzsteuerfreiheit durch die belangte Behörde im Ausmaß von **20.218,89 Euro** keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

3.3.3.1 Umsatzgeschäft *38*** (8.541,00 Euro) (AS 310)**

Der die Versendung dartuende Frachtbrief ist nicht nur ob nicht handelsüblicher Bezeichnung der Ware sowie fehlender Angaben betreffend den Ort und den Tag der Lieferung mit formellen Mängeln behaftet, sondern lässt aber auch die Angabe eines Gesamtgewichtes der Ladung von **64 kg** weder eine Bezugnahme auf die in der Rechnung vom 20.9.2010 verzeichneten 332 Stück Männerparfums mit einer Füllmenge von je 100 ml bzw. auf 89 Stück Versage Crystal Noir Edt 90, Gel 200 sowie Bodylotion, noch auf das fakturierte Gesamtentgelt von **8.541,00 Euro** zu.

Demzufolge ist nach dem Dafürhalten des BFG auch unter nach objektiver Beweislage die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieses Umsatzgeschäftes nicht erfüllt bzw. dem Rechtsmittel in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

3.3.4. Versendungsfälle des Jahres 2011

3.3.4.1 Umsatzgeschäft *38*** (67.339,30 Euro) (AS 312 bis 314)**

In diesem Fall sind dem Frachtbrief zwar ebenfalls formelle Mängel wie fehlende Bezeichnung der Ware, sowie des Tags der Lieferung immanent, dessen ungeachtet beinhaltet dieser jedoch neben der Mengenangabe von 203 Kartons einen Hinweis auf die mit 11.3.2011 datierte Rechnung. Ungeachtet des Nichtausweises des Gesamtgewichtes der Ladung vertritt das BFG in Würdigung des Frachtbriefes die Auffassung, dass die Mengenangabe von „203 Kartons“ einen ausreichenden Rückschluss sowohl betreffend die Stückzahl der Waren als auch das fakturierte Entgelt zulässt. Demzufolge war im Rahmen der Beschwerdeerledigung dieses Umsatzgeschäft als ig. Lieferung zu qualifizieren.

3.3.4.2 Umsatzgeschäft *39*** (102.737,00 Euro) (AS 328ff)**

Nach dem Dafürhalten des BFG ist aus dem Inhalt des Frachtbriefes (AS 336) auf die Erfüllung des in § 6 der VO BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 Buchnachweises zu schließen.

In diesem Zusammenhang geht das seitens der belangten Behörde für die Steuerpflicht ins Treffen geführte Argument des fehlenden Vermerks betreffend die Bezahlung der Fracht – unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023 (Seiten 19 und 20) – ins Leere.

Zusammenfassend war dem Antrag des Bf. auf Qualifikation nämlich Geschäftes als ig. Lieferung Rechnung zu tragen.

3.3.5. Allgemeine Ausführungen zum Sorgfaltsmaßstab und der Anwendung der Vertrauensschutzregel bei Abhofällen

In Anbetracht der Tatsache, dass die steuerliche Vertretung des Bf. in der tabellarischen Zusammenfassung auf Seite 22 der Beschwerdeergänzung vom 30.6.2023 die **geprüften Abhofälle ***85*** (21.803,46 Euro), ***36*** (202.031,00 Euro) sowie ***93*** (26.712,56 Euro)** als unter die Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs. 4 UStG 1994 fallend erachtet sind nach Auffassung des BFG – im Vorfeld einer verwaltungsgerichtlich einzelfallbezogenen Würdigung sämtlicher unter den Begriff der ig. Lieferung subsumierter Abhofälle – Ausführungen zum Sorgfaltsmaßstab bzw. der gegebenenfalls Platz greifenden Anwendung der Vertrauensschutzregelung angezeigt.

Hierbei wird zu obiger Thematik im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 (Umsatzsteuergesetz- Kommentar, Ruppe/Achatz, 6. Auflage, Art. 7 in den fallrelevanten und demzufolge nur auszugsweise zitierten RZ 34 bis 27) nachstehendes ausgeführt:

Erweisen sich die Angaben des Abnehmers letztlich als objektiv unrichtig, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 7 an sich nicht erfüllt. Nach Abs 4 bleibt es trotzdem bei der Steuerfreiheit der ig Lieferung, wenn der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte (zum Sorgfaltsmaßstab s Tz 31 ff). Generell sind die Angaben des Abnehmers zu seiner Unternehmereigenschaft und der Erwerbsteuerbarkeit im Bestimmungsmitgliedstaat für die Geltendmachung der Steuerbefreiung bedeutsam. Im Besonderen sind darüber hinaus in Abhofällen 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).

Art 7 Abs 4 ist auf die Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung für ig Lieferungen zugeschnitten. Die Vertrauensschutzregelung erstreckt sich in dieser Form nicht auf den Vorsteuerabzug (VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007).

Hinsichtlich der Abnehmerqualifikation ergibt sich (die Ergebnisse von Tz 31 – 33 zusammenfassend):

Konnte ein ordentlicher Kaufmann von der Richtigkeit der Angaben ausgehen (zB langjährige Geschäftsbeziehung, international bekannte Firma), ist die Sorgfaltspflicht auch bei Verzicht auf das Bestätigungsverfahren erfüllt.

Im Übrigen ist der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns Genüge getan, wenn das Bestätigungsverfahren nach Art 28 Abs 2 durchgeführt wurde und sich der Unternehmer damit Gewissheit über die Gültigkeit und die persönliche Zuordnung der vom Abnehmer verwendeten UID verschafft hat (so auch UStR Rz 4017). Er verfügt damit über eine implizite Erklärung des Abnehmers, dass dieser mit den gelieferten Gegenständen im Mitgliedstaat der UID erwerbsteuerbar ist. Weitere Nachforschungen anzustellen oder Erklärungen einzuholen, ist in einem solchen Fall weder zumutbar noch zielführend. Nach BFG 16.4.2014, RV/7101624/2010, kommt der Gutglaubensschutz auch dann zum Tragen, wenn der Lieferant keine UID-Abfrage vorgenommen haben sollte, der Umstand gültiger UID-Nummern im Lieferzeitraum infolge abgabenbehördlicher Ermittlungen aber feststeht.

In Abholfällen ist davon auszugehen, dass der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Genüge getan ist, wenn der Lieferant die Anforderungen des Art 7 Abs 1 (Festhalten der Identität des Abholenden; s a Tz 39 f) und des § 2 der V BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 beachtet hat (im Wesentlichen somit über eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und dessen Erklärung verfügt, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird; s Tz 25 f). Darüber hinaus gehende Nachweise (wie z.B Vollmachten des Beauftragten) sind nicht geboten (s Tz 28); ihre Nichteinholung begründet daher grundsätzlich keinen die Vertrauensschutzregelung ausschließenden Sorgfaltsverstoß. Erst wenn eine untypische Geschäftsanbahnung und Abwicklung bei einem ordentlichen Kaufmann zu Zweifeln an der Funktion des Abholenden oder seiner Erklärung der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet führen müssten, kann die Nichteinforderung solcher über die V hinausgehender Nachweise den Ausschluss der Vertrauensschutzregelung bedingen.

Nach der Rsp des BFH ist die – dem Art 7 Abs 4 entsprechende – Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs 4 dUStG dann nicht anwendbar, wenn der Belegnachweis oder der Buchnachweis nicht oder mangelhaft erbracht worden ist (BFH 7.12.2006, V R 52/03; 12.5.2009, V R 65/06; zuletzt BFH 21.1.2015, XI R 5/13; ebenso UFS 13.6.2008, RV/0042-S/07, wonach sich die Frage des Vertrauensschutzes erst stellt, wenn der Lieferer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist). Der Buchnachweis und der Versendungs- bzw Beförderungsnachweis werden damit zu einem materiellrechtlichen Tatbestandsmerkmal der Vertrauensschutzregel. UE ist diese – im Wartungserlass 2011 auch von der österr FinVerw übernommene – Sicht (vgl UStR Rz 4016) in dieser allgemeinen Form überzogen und abzulehnen: Ob der Lieferant bei Beachtung der Sorgfalt die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers hätte erkennen können,

lässt sich aus unvollständigen Nachweisen nur insoweit erschließen, als sich der Nachweis unmittelbar auf materielle Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung selbst bezieht (so auch VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051, zu den Konsequenzen einer unterlassenen Feststellung der Identität des Abholenden; s Tz 40). So schließt auch ein fehlender Beförderungsnachweis die Anwendung der Vertrauensschutzregelung aus. Ein mangelhafter Buchnachweis vermag dagegen die Vertrauensschutzregelung nicht auszuschließen, da der Buchnachweis lediglich der Dokumentation des Geschäftsvorfalles dient, aber keinen Rückschluss darauf zulässt, ob der Lieferant bei Anbahnung und Durchführung des Liefergeschäftes die erforderliche Sorgfalt angewendet hat und daher vom Vorliegen einer steuerfreien Lieferung ausgehen durfte (Achatz, DStJG 32, 475). Die Frage, ob die erforderliche Sorgfalt erfüllt ist, ist nicht an Hand der Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation, sondern auf Grund des konkreten Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung zu entscheiden. Eine materiellrechtliche Wirkung des Buchnachweises für den Vertrauensschutz ist daher abzulehnen (Achatz in FS Rödler, 20). Hingegen ist von mangelnder Sorgfalt jedenfalls auszugehen, wenn im Abholfall keine Empfangsbestätigung des Abnehmers vorliegt.

3.3.6. Abholfälle des Jahres 2010

3.3.6.1. Umsatzgeschäft *85*** (21.803,46 Euro) (AS 264 ff, bzw. Beilage 7 zur Beschwerdeergänzung)**

In Ansehung der zu diesem Geschäft unter den in Punkt 1 dargelegten Sachverhaltsfeststellungen verbleibt festzuhalten, dass einerseits der Bf. bereits im Jahr 2009 zu obigem Abnehmer in Geschäftskontakt gestanden ist, andererseits der mit aktenkundiger, mit 30.12.2008 datierter Vollmacht der ***85*** ausgestattete Herr ***48*** bei diesem Geschäft als Abholer für die ***85*** fungiert hat.

Ungeachtet der Tatsache, dass sich die ***85*** seit dem 20.1.2010, sprich sohin im Zeitpunkt der Abholung der Waren in Liquidation befunden, respektive andersrum gesprochen eine seitens des Liquidators erteilte Autorisierung des Herrn ***48*** weder anhand der vorliegenden Unterlagen nachvollziehbar noch ob der finanziellen Lage des Unternehmens als wahrscheinlich zu erachten ist, gelangt das BFG zur Überzeugung, dass dem Bf. ob bereits bestehender Geschäftsverbindung sowie des sonstigen – nachweislich via des Abholers ***48*** bewirkten - operativen Agierens der ***85*** auf dem Sektor des Parfumhandels (vgl. die auf AS 270 dokumentierten im Zusammenhang mit einem Umsatzgeschäft zwischen ***63*** und der ***85*** stehenden Erhebungen) eine mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit unterlassene Aufklärung betreffend die „gesellschaftsrechtliche Situation“ des abnehmenden Unternehmens durch Herrn ***48*** nicht anzulasten ist. Dem zufolge findet nach dem Dafürhalten des BFG mangels Verstoßes gegen die Sorgfaltspflichten die Vertrauensschutzregelung gemäß Art. 7 Abs 4. UStG 1994 Anwendung, mit der Folge, dass das Umsatzgeschäft steuerfrei zu belassen ist.

3.3.6.2. Umsatzgeschäfte mit der *91*** (214.656,75 Euro) AS 276 ff., bzw. Beilage 6/3 der Beschwerdeergänzung)**

a. 8.4.2010 33.134,22 Euro;

b. 14.5.2010 38.6878,26 Euro;

c. 25.6.2010 39.571,59 Euro;

d. 10.8.2010 27.312,42 Euro,

e. 7.9.2010 39.277,30 Euro;

f. 1.10.2010 36.673,96 Euro

Bezugnehmend auf obige Sachverhaltsfeststellungen (insbesondere die gesellschaftsrechtliche Funktion des Abholers ***50*** im Zeitraum der Abholungen) und nach objektiver Beweislage nicht festgestelltem Mißbrauch waren- ungeachtet des Vorliegens formeller Mängel (Tag der Lieferung; fehlende Erklärung betreffend die Beförderung der Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet) - obige Umsatzgeschäfte als ig. Lieferungen zu qualifizieren.

3.3.6.3 Umsatzgeschäfte mit *92*** (75.290,32 Euro) (AS 69, 70, 294, 295)**

a. 9.11.2010 (36.172,72 Euro)

b. 7.12.2010 (39.117,60 Euro)

Unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 1 ist nochmals festzuhalten, dass obige Geschäfte zwar in den ZM der Monate November und Dezember 2010 als ig. Lieferungen erfasst sind, dessen ungeachtet jedoch auf den Fakturen ausdrücklich eine beabsichtigte Ausfuhr der Waren ins Drittland vermerkt wurde.

Nach der objektiven Beweislage (keine schriftliche Erklärung, dass die Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden), liegt eine ig. Lieferung nicht vor.

In Ansehung der Tatsache, dass aber die zum Nachweis für die Ausfuhr ins Drittland notwendigen in § 7 Abs. 5 UstG 1994 determinierten Ausfuhrbescheinigungen, wie beispielsweise eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Anmeldung in der Ausfuhr, nicht vorliegen und darüber hinaus nach der Aktenlage keine anderen die Steuerfreiheit stützenden Anhaltspunkte feststellbar sind, war auch nicht von steuerfreien Ausfuhrlieferungen auszugehen.

3.3.7. Abhofälle des Jahres 2011

3.3.7.1 Umsatzgeschäfte mit *92*** (45.585,41 Euro) (AS 71, 72, 297, 298)**

a. 20.01.2011 (33.034,60 Euro)**b. 28.03.2011 (12.550,81 Euro)**

Unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 1 ist nochmals festzuhalten, dass obige Geschäfte zwar in den ZM der Monate Jänner und März 2011 als ig. Lieferungen erfasst sind, dessen ungeachtet jedoch auf den Fakturen ausdrücklich eine beabsichtigte Ausfuhr der Waren ins Drittland vermerkt wurde.

Nach der objektiven Beweislage (keine schriftliche Erklärung, dass die Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden), liegt eine ig. Lieferung nicht vor.

In Ansehung der Tatsache, dass aber die zum Nachweis für die Ausfuhr ins Drittland notwendigen in § 7 Abs. 5 UStG 1994 determinierten Ausfuhrbescheinigungen, wie beispielsweise eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Anmeldung in der Ausfuhr, nicht vorliegen und darüber hinaus nach der Aktenlage keine anderen die Steuerfreiheit stützenden Anhaltspunkte feststellbar sind, war auch nicht von steuerfreien Ausfuhrlieferungen auszugehen.

3.3.7.2 Umsatzgeschäfte mit der *36*** (202.031,00 Euro) (AS 226 ff)****a. 5.8.2011 (61.589,50 Euro)****b. 4.10.2011 (140.441,50 Euro)**

Unter Hinweis auf die unter Punkt 1 zu diesen Geschäften getroffenen Feststellungen gelangt das BFG zur Überzeugung, dass dem Bf. ob gänzlicher fehlender Dokumentation betreffend die gesellschaftsrechtliche Beziehung des Abholers ***47*** zum abnehmenden Unternehmen im Allgemeinen sowie der fehlenden, bzw. keiner Person zuzurechnenden Bestätigung des „Abholens“ im Speziellen nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat, sodass einer Berufung auf den Vertrauensschutz schon per se der Boden entzogen ist.

Demzufolge vermochte das BFG in der Umsatzbesteuerung nämlicher Geschäfte durch die belangte Behörde keine Rechtswidrigkeit zu erblicken und war dem Rechtsmittel in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

3.3.7.3 Umsatzgeschäft mit der *93*** (26.712,56 Euro) (AS 79, 240ff)**

Unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 1 ist nochmals festzuhalten, dass obiges Geschäft zwar in der ZM des Monats September 2011 als ig. Lieferung erfasst, dessen ungeachtet jedoch auf der mit 7.9.2011 datierte Faktura ausdrücklich eine beabsichtigte Ausfuhr der Waren ins Drittland vermerkt wurde.

Nach der objektiven Beweislage (keine schriftliche Erklärung, dass die Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden), liegt eine ig. Lieferung nicht vor.

Demzufolge geht auch der in der tabellarischen Aufstellung auf der Seite 22 der Beschwerdeergänzung verzeichnete, auf Anwendung der auf Art. 7 Abs. 4 UstG 1994 fußenden Vertrauensschutzregelung abzielende Antrag ins Leere.

In Ansehung der Tatsache, dass aber die zum Nachweis für die Ausfuhr ins Drittland notwendigen in § 7 Abs. 5 UstG 1994 determinierten Ausfuhrbescheinigungen, wie beispielsweise eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Anmeldung in der Ausfuhr, nicht vorliegen und darüber hinaus nach der Aktenlage keine anderen die Steuerfreiheit stützenden Anhaltspunkte feststellbar sind, war auch nicht von einer steuerfreien Ausfuhrlieferung auszugehen.

3.3.8. Zusammenfassung der verwaltungsgerichtlich nicht als ig. Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen der Jahre 2010 und 2011 anerkannten Umsatzgeschäfte

ig. /Ausfuhrlieferungen	2010	2011
35	20.218,89	
38	8.541,00	
92	75.290,32	45.585,41
36		202.031,00
93		26.712,56
Umsätze Brutto	104.050,21	274.328,97
Umsätze netto (20%)	86.708,51	228.607,47

3.3.9. Neuberechnung der Umsatzsteuer 2010

	2010
Umsätze unter Berücksichtigung von ig. Lieferungen laut Erklärung	415.460,96
Nichtanerkannte ig. Lieferungen	86.708,51
Umsätze 20%	502.178,47

20% USt	100.435,69
Ig. Erwerbe	11.016,00
20% Ust ig. Erwerbe	2.203,20
Vorsteuern	-157.920,47
Vorsteuern ig. Erwerbe	-2.203,20
Gutschrift laut BFG	-57.484,78

3.3.10. Neuberechnung der Umsatzsteuer 2011

3.3.10.1. Endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 dem Grunde nach

Nach der Bestimmung des § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabebehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich ist oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist.

Nach dem zweiten Absatz erster Satz leg. cit. ist bei Wegfall der Ungewißheit die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

In Anbetracht der Tatsache, dass im vorliegenden Fall eine Ungewißheit betreffend den Umfang der Abgabepflicht überhaupt nicht bestanden hat, bzw. vice versa im Zeitpunkt der Erlassung dieses Erkenntnisses nicht besteht, war diesem Umstand gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO mittels endgültiger Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 Rechnung zu tragen.

3.1.10.2. Endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 der Höhe nach

	2011
Umsätze. laut Erklärung	76.171,92
Nichtanerkannte ig. Lieferungen	228.607,47
Umsätze 20%	304.779,39
20% USt	60.955,88
Ig. Erwerbe	13.085,00
20% USt ig. Erwerbe	2.617,00
Vorsteuern inklusive EUSt	-125.717,72

Vorsteuern ig. Erwerbe	-2.617,00
Gutschrift	-64.761,84

Zusammenfassend war wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da die Beurteilung der Steuerpflicht/Steuerfreiheit der Umsatzgeschäfte in - freier grundsätzlich nicht der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegender Beweiswürdigung – der Unterlagen erfolgt ist. Ergo dessen war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 24. Juni 2025