

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***AdresseBf***, vertreten durch i-tax Steuerberatungs GmbH, Triester Straße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 19. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 22. Februar 2019 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens betreffend das Jahr 2015 sowie Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2015, Steuernummer ***BF1StNr2***, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird – soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens betreffend das Jahr 2015 richtet - Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

Der Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2015 vom 22. Februar 2019 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

II. Das Bundesfinanzgericht fasst den Beschluss: Soweit sich die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2015 vom 22. Februar 2019 richtet, wird sie gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In den Jahren 2018 und 2019 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2014 bis 2016 statt.

Betreffend Umsatzsteuer wurden von der Prüferin im Rahmen des Ergebnisberichts der Außenprüfung vom 15. Februar 2019 folgende Feststellungen getroffen:

„Tz.I Innergemeinschaftliche Lieferungen

*Fa. ***R s.r.o.****

*2015 fanden sich Ausgangsrechnungen der Fa. ***R s.r.o.*** sowie Frachtpapiere in der Buchhaltung, die innergemeinschaftliche Lieferungen in die Slowakei dokumentieren sollten. Zu Beginn der Prüfung wurden für die behaupteten innergemeinschaftlichen Lieferungen Speditionsbestätigungen, über Auftrag von [***RH***], den Rechnungen beigelegt.*

Durch die Abgabenbehörde wurde erhoben, dass die Speditionsfirma die Lieferungen in die Slowakei nicht durchgeführt hat. Es waren weder die Kennzeichen auf die Speditionsfirma zugelassen, noch war ein Haftpflichtversicherter den Kennzeichen zugeordnet. Weiters wurde erhoben, dass keine Erwerbe von Waren im Mitgliedstaat erklärt, bzw. gemeldet wurden, Vorladungen unbeachtet blieben und es sich bei der Firmenadresse um eine Scheinfirma handelt.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter eine Stellungnahme zu den Besprechungspunkten vorgelegt. Darin wird auf die Erfüllung der Sorgfaltspflicht des Abgabepflichtigen durch Vorlage der Unterlagen, für die Steuerfreiheit gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994, eingegangen.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist das Befördern oder Versenden des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebietes. Da diese Lieferungen in diesem Falle offensichtlich nicht durchgeführt wurden, kommt die Steuerbefreiung gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG nicht zur Anwendung.

Somit werden die Umsätze der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen.

Re.Nr.	Bel.Datum	netto	2015 Ust 20%
1528	20.04.2015	22.602,24	4.520,45
1535	06.05.2015	15.962,80	3.192,56
1568	14.08.2015	8.449,92	1.689,98
1575	04.09.2015	23.224,32	4.644,86
		70.239,28	14.047,86

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde unter anderem das Umsatzsteuerverfahren betreffend das Jahr 2015 mit Bescheid vom 22. Februar 2019 wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen.

Die von der Beschwerdeführerin am 19. März 2019 erhobene Beschwerde richtete sich unter anderem gegen diese beiden Bescheide. Hinsichtlich der Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2015 führte die Beschwerdeführerin aus, dass bereits im Laufe der Außenprüfung von ihr bezüglich der ***R s.r.o.*** eine Ausweiskopie des Geschäftsführers, ein Firmenbuchauszug sowie eine gültige UID-Nummer (inkl. Kontrollabfrage) übermittelt worden seien. Weiters sei zu jeder Lieferung ein Versendungsnachweis (CMR) vorgelegt worden. Auch sei die tatsächliche Abholung durch eine von der ***R s.r.o.*** beauftragte Spedition vom Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin bestätigt worden. Aufgrund der an sie übermittelten CMR-Formulare sei für die Beschwerdeführerin erkennbar gewesen, dass die Waren in die Slowakei geliefert worden seien, ohne dass diesbezüglich Zweifel aufgekomen wären. Es sei für die Beschwerdeführerin in keiner Weise erkennbar gewesen, dass die im empfangenen CMR-Formular angeführten Kennzeichen nicht der angegebenen Spedition zuzuordnen gewesen wären. Zudem hätte auch ein Subauftragnehmer für die Spedition tätig gewesen sein können. Zudem liege ein Schreiben des Geschäftsführers der ***R s.r.o.*** vor, in dem dieser bestätige, die Speditionen für die in Frage stehenden Lieferungen in die Slowakei beauftragt zu haben.

Die belangte Behörde habe keinerlei Erhebungen durchgeführt, wohin die mehrmals vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestätigten Lieferungen der Waren tatsächlich erfolgt seien, sondern gehe davon aus, dass die Warenbewegungen überhaupt nicht stattgefunden hätten. Diese Rückschlüsse und Mutmaßungen würden aber nicht ausreichen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Waren nicht in die Slowakei (oder ein anderes EU-Land) befördert worden seien.

Die Beschwerdeführerin habe die gebotene Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns an den Tag gelegt und alle geforderten Unterlagen zum Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung eingeholt. Aufgrund der von der ***R s.r.o.*** erhaltenen Unterlagen ergab sich kein wie auch immer gearteter Grund zur Annahme einer Unrichtigkeit. Somit seien alle in Art 7 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt gewesen.

Die UID-Nummer der ***R s.r.o.*** sei im gegenständlichen Zeitraum 2015 gültig gewesen. Dass die ***R s.r.o.*** für ihre in Österreich gekauften Waren in der Slowakei keinen innergemeinschaftlichen Erwerb gemeldet habe, könne der Beschwerdeführerin keinesfalls zugerechnet werden. Eine solche Zurechnung sehe auch Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 explizit nicht vor. Diese Bestimmung laute:

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

Für Fälle, in denen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv gegeben seien, könne auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, *Collee*, und die daran anschließende Judikatur verwiesen werden. Entsprechendes gelte seit dem Urteil vom selben Tag, C-409/04,

Teleos u.a., auch für den Vertrauensschutz in Fällen, in denen es am objektiven Vorliegen der Voraussetzungen fehle. Die Behörden des Liefermitgliedstaates seien demzufolge nicht befugt, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt habe, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen sollten, jedoch nicht erwiesen sei, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt gewesen sei, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen habe, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führen würde (mit weiterem Hinweis auf EuGH vom 16. Dezember 2010, C-430/09, *Euro Tyre*, Rn 38; vom 6. September 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, Rn 55, und vom 9. Oktober 2014, C-492/13, *Traum*, Rn 26 ff).

Es handle sich bei den Lieferungen der Beschwerdeführerin an die ***R s.r.o.*** zweifelsfrei um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Die Festsetzung der österreichischen Umsatzsteuer komme daher nicht in Betracht.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 12. Juni bzw. 26. Juni 2019 wurde die Beschwerde sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens betreffend das Jahr 2015 als auch hinsichtlich des Sachbescheides als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Nachweis erfolgreicher innergemeinschaftlicher Lieferungen ihrer Ansicht nach nicht erbracht worden sei. Die vorgelegten Lieferscheine seien als Nachweise nicht geeignet, da sie nicht die wahren Umstände dokumentieren würden. Die angeführten Kennzeichen seien in Österreich nicht zum Verkehr zugelassen gewesen bzw. seien zwar zwei Kennzeichen der ***Spedition GmbH*** zugewiesen gewesen, davon sei eines aber im behaupteten Lieferzeitpunkt schon seit Jahren abgemeldet und nicht mehr vergeben gewesen. Diese beiden Kennzeichen würden sich im Internet auf älteren Bildern von LKWs der ***Spedition GmbH*** finden lassen. Alle anderen Kennzeichen seien im Inland nie vergeben gewesen.

Außerdem habe die ***Spedition GmbH*** auf Nachfrage verneint, von den Lieferungen bzw. den daran beteiligten Unternehmen Kenntnis zu haben.

Die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin hätten Dokumente unterschrieben, die offenkundig falsch gewesen seien, da LKW mit den angegebenen Kennzeichen nicht an der Abholung beteiligt hätten gewesen sein können.

Als weitere Indizien, dass von Seiten der Beschwerdeführerin nicht mit der für die Steuerfreiheit notwendigen Sorgfalt vorgegangen worden sei, seien zu nennen:

- Die Abholung betreffend Rechnung Nr. 1535 sei nicht ausreichend dokumentiert (Abholung mit welchem Fahrzeug, von ***RH*** [dem Geschäftsführer der ***R s.r.o.***] selbst gelenkt oder der Spedition?).
- Die slowakische Adresse erscheine für eine Belieferung mit einem Sattelzug nicht geeignet. Es befinde sich laut google maps kein für den Getränkehandel geeignetes Objekt an dieser Adresse.
- Im Zeitpunkt der Erstellung der ersten Rechnung wäre bei Abfrage der UID-Nummer des slowakischen Käufers noch nicht der derzeitige Name, sondern der Name „***G s.r.o.***“ in MIAS aufgeschienen. Darüber würden sich in den geprüften Unterlagen keine Notizen finden. Die Firma „***G s.r.o.***“ habe sich im Eigentum einer natürlichen Person befunden, die in enger geschäftlicher Verbindung zur Beschwerdeführerin stehe. Der Verkauf und die anschließende Namensänderung sei zwar vor der mutmaßlichen Geschäftsaufnahme erfolgt, sei im MIAS allerdings erst Anfang August 2015 erfasst worden. Die dokumentierte Abfrage der slowakischen UID stamme erst aus August 2015 (nur 8 Tage nach der Änderung in MIAS) und damit erst nach den ersten beiden angeblichen Abholungen.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, da die Ermittlungsmöglichkeiten der belangten Behörde in diesem Fall beschränkt seien. Es sei der belangten Behörde nicht möglich, den Verbleib der Ware im Inland zu beweisen; sie sei aber aufgrund der vorgelegten Unterlagen zu dem Schluss gelangt, dass der behauptete Transport in die Slowakei in der dargelegten Art nicht stattgefunden haben könne.

Mit Schriftsatz vom 26. Juli 2019 beantragte die Beschwerdeführerin, die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahren und den neuen Umsatzsteuersachbescheid betreffend das Jahr 2015 richtete, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Weiters beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In Ergänzung des Beschwerdevorbringens führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Geschäftsführer der ***R s.r.o.***, ***RH***, nach direkter Kontaktaufnahme nochmals den Erhalt der in Frage stehenden Lieferungen in der Slowakei bestätigt und Gelangensbestätigungen übermittelt habe. Diese Bestätigungen sind dem Vorlageantrag beigelegt.

Im Rahmen der antragsgemäß am 12. September 2019 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass zwar nach der Betriebsprüfung Kontakt zu ***RH*** betreffend die Ausstellung der Gelangensbestätigungen aufgenommen worden sei. Die Widersprüchlichkeiten betreffend die angegebene Spedition und die angegebenen Kfz-Kennzeichen wurden im Rahmen dieser Kontaktaufnahme jedoch nicht aufgeklärt.

Der Vertreter der belangten Behörde räumte ein, dass die Beschwerdeführerin ihren Nachweispflichten nach Ansicht der belangten Behörde formell entsprochen habe. Eine allfällige Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung sei im Rahmen der Betriebsprüfung nicht thematisiert worden. Sorgfaltswidrigkeiten, die der Beschwerdeführerin allfällig vorzuwerfen seien, seien das Nichtüberprüfen der KFZ-Kennzeichen der abholenden „Spedition“ sowie der Umstand, dass die von ***R s.r.o.*** angegebene Lieferadresse nicht mit einem Sattelzug beliefert werden könne.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin darauf hin, dass die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes einer Befreiung der gegenständlichen Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen nicht entgegenstehe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im streitgegenständlichen Zeitraum im Geschäftszweig „Handel mit Waren aller Art“ sowie „Export und Import von Waren aller Art“ betrieblich tätig war.

Im streitgegenständlichen Jahr 2015 finden sich in den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin vier Ausgangsrechnungen betreffend Getränkelieferungen an die slowakische ***R s.r.o.*** Auf den Rechnungen ist jeweils vermerkt, dass keine Umsatzsteuer anfällt, da eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, sowie dass eine „Selbstabholung vom Lieferanten“ erfolgt.

Hinsichtlich der Rechnungen vom 20. April 2015 (Rechnung Nr. 1528); vom 14. August 2015 (Rechnung Nr. 1568) und vom 4. September 2015 (Rechnung Nr. 1575) liegen CMR-Frachtbriefe vor. In diesen ist angegeben, dass die Abholung und der Transport durch die „***Spedition GmbH***“ als Frachtführer an die „***R s.r.o.***, ***AdresseSK***“ als Empfängerin erfolgt. Als Auslieferungsort ist jeweils „***Bestimmungsort SK***“ angegeben. Das Feld „24. Gut empfangen“ ist jeweils mit dem Stempel der ***R s.r.o.*** und dem Kürzel „H“ (vermutlich für ***RH***) versehen.

Hinsichtlich der Lieferung vom 6. Mai 2015 (Rechnung Nr. 1535) liegt eine Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Verwendung des gemäß § 2 Z 3 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, zur Verfügung gestellten Formulars) vor. Darin erklärt ***RH*** die Waren für die ***R s.r.o.*** übernommen zu haben und sie nach „SK ***AdresseSK***“ zu befördern. Der Erklärung liegt eine Kopie eines slowakischen Ausweises (laut Google translate: Aufenthaltserlaubnis) von ***RH*** sowie ein Auszug aus dem Slowakischen

Unternehmensregister bei, aus dem hervorgeht, dass ***RH*** Geschäftsführer der ***R s.r.o.*** ist.

Eine Abfrage der UID-Nummer der ***R s.r.o.*** wurde von der Beschwerdeführerin im August 2015 durchgeführt.

Hinsichtlich der Getränkelieferungen betreffend die Rechnungen vom 20. April 2015 (Rechnung Nr. 1528); vom 14. August 2015 (Rechnung Nr. 1568) und vom 4. September 2015 (Rechnung Nr. 1575) stellte sich im Rahmen der Außenprüfung heraus, dass die auf den CMR-Frachtbriefen angegebene Spedition die Ware nicht abgeholt hat und den Transport nicht durchgeführt hat und auch die Kfz-Kennzeichen der für die Abholung verwendeten Fahrzeuge unrichtig angegeben waren.

In der Slowakei wurde der Erwerb der Getränke durch die ***R s.r.o.*** steuerlich nicht erfasst und ab dem Zeitraum Februar 2015 gar keine Umsatzsteuerklärung von dieser abgegeben. Im Rahmen des Informationsaustausches versuchte die slowakische Finanzverwaltung mit der ***R s.r.o.*** bzw. ihrem Vertreter Kontakt aufzunehmen. Die Ladungen an den Firmensitz (dieser wird von der slowakischen Finanzverwaltung als „virtuelle Adresse“ bezeichnet) als auch an den gesetzlichen Vertreter seien beide mit Vermerk „Adressat unbekannt“ von der Post zurückgesendet worden.

Das Bundesfinanzgericht geht grundsätzlich davon aus, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der ***R s.r.o.*** stattgefunden hat und entsprechende Lieferungen erfolgt sind. Aufgrund der Nichterfassung der steuerlichen Erwerbe und der unrichtigen Angaben in den Frachtbriefen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass betreffend die beschwerdegegenständlichen Rechnungen keine Beförderung der Waren in die Slowakei stattgefunden hat.

RH, der Geschäftsführer der ***R s.r.o.*** stellte hinsichtlich aller vier den Rechnungen zugrundeliegenden Lieferungen am 13. Juni 2019 Gelangensbestätigungen aus, in denen er bestätigte, dass die Waren in die Slowakei gelangt seien.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere auf den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, sowie die Abfrage des Firmenbuches.

Die Annahme des Bundesfinanzgerichtes, dass im gegenständlichen Fall keine Verbringung der Getränkelieferungen in die Slowakei erfolgt ist, gründet sich einerseits darauf, dass in der Slowakei keine entsprechenden Erwerbe steuerlich erfasst wurden.

Andererseits ist aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Tatsachen, denen auch die Beschwerdeführerin nicht konkret entgegengetreten konnte, offenkundig, dass in den

Frachtbriefen betreffend die Rechnungen Nr. 1528, Nr. 1568 und Nr. 1575 unrichtige Angaben gemacht wurden. Die auf den Frachtbriefen angegebene Spedition (***Spedition GmbH***) hat auf Nachfrage der belangten Behörde verneint, diese Transporte durchgeführt zu haben und Kenntnis von den beteiligten Unternehmern zu haben.

Zudem waren laut Feststellungen der belangten Behörde die in den Frachtbriefen angeführten Kennzeichen größtenteils nicht in Österreich zum Verkehr zugelassen. Zwei der Kennzeichen waren der ***Spedition GmbH*** zugewiesen (im Internet findet man diese Kennzeichen auf älteren Bildern auf LKWs der ***Spedition GmbH***). Eines dieser Kennzeichen sei im behaupteten Lieferzeitpunkt allerdings schon seit Jahren abgemeldet und nicht mehr vergeben gewesen.

Es gibt für das Bundesfinanzgericht keine Anhaltspunkte dafür, die diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde sowie die Stellungnahme der ***Spedition GmbH*** anzuzweifeln. Aufgrund der hinsichtlich der angeführten Spedition und der Kfz-Kennzeichen unrichtigen Angaben können die Frachtbriefe nicht als (materielle) Nachweise für eine Beförderung der Waren in die Slowakei herangezogen werden, vielmehr sind sie dazu geeignet, die Beförderung als solche in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund der Nichterfassung der steuerlichen Erwerbe und der unrichtigen Angaben in den Frachtbriefen geht das Bundesfinanzgericht davon, dass betreffend die beschwerdegegenständlichen Rechnungen keine Beförderung der Waren in die Slowakei stattgefunden hat.

Die Ausführungen zur Beweiswürdigung betreffend die (formelle) Erfüllung der Nachweispflichten (Nachweis der Beförderung sowie Buchnachweis) werden im Kontext der diesbezüglichen rechtlichen Beurteilung näher dargelegt.

Das der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entsprechende Verhalten ist jeweils entsprechend der Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Maßgeblich sind nicht die persönlichen Eigenschaften, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann. Die Frage, ob die erforderliche Sorgfalt eingehalten wurde, ist eine Einzelfallbeurteilung, die aufgrund der Umstände des konkreten Sachverhalts zu treffen ist (vgl. VwGH vom 10. September 2020, Ra 2018/13/0106).

Die Beschwerdeführerin ist im gegenständlichen Fall insofern ihren Sorgfaltspflichten nachgekommen, als sie einerseits ihren (formellen) Nachweisführungspflichten nachgekommen ist und andererseits eine Abfrage der UID-Nummer der ***R s.r.o.*** vorgenommen hat.

Im Zusammenhang mit der UID-Nummer bringt die belangte Behörde vor, dass die Abfrage im August 2015 und somit erst nach zwei erfolgten Warenlieferungen durchgeführt worden sei. Erst ein paar Tage vor der Abfrage sei die ***R s.r.o.*** mit diesem Namen im MIAS erfasst worden, davor wäre sie unter dem Namen „***G s.r.o.***“ erfasst gewesen. Die „***G s.r.o.***“ habe sich im Eigentum einer natürlichen Person befunden, die in enger geschäftlicher Verbindung zur Beschwerdeführerin stehe. Der Verkauf und die anschließende Namensänderung sei zwar vor der mutmaßlichen Geschäftsaufnahme erfolgt, sei im MIAS allerdings erst Anfang August 2015 umgesetzt worden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann damit keine (für die gegenständliche Fragestellung schädliche) Sorgfaltswidrigkeit der Beschwerdeführerin aufgezeigt werden. Hätte die Beschwerdeführerin die Abfrage gleich im Zeitpunkt der ersten Rechnungslegung vorgenommen, hätte dies einen „veralteten“ Datensatz zum Ergebnis gehabt. Dies hätte jedoch einfach aufgeklärt werden können und hätte nicht zwangsläufig dazu geführt, dass der Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit der Angaben der ***R s.r.o.*** erkennbar gewesen sein müsste.

Soweit die belangte Behörde Sorgfaltswidrigkeiten der Beschwerdeführerin dahingehend sieht, dass sie die auf den Frachtbriefen vermerkten Kennzeichen nicht mit den Kennzeichen der die Abholung durchführenden Fahrzeuge verglichen habe, und ihr auch nicht aufgefallen sei, dass sich die angegebene Lieferadresse in der Slowakei nicht für die Belieferung mit einem Sattelzug eigne, ist zu entgegnen, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes solche Kontrollpflichten im Regelfall nicht von der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns umfasst sind. Eine diesbezügliche Verpflichtung kann im Einzelfall gegeben sein, wenn beispielsweise (weitere) Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten vorliegen. Liegen aber – wie im gegenständlichen Fall – keine Anhaltspunkte vor, die eine erhöhte Sorgfaltspflicht geboten erscheinen lassen, ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes überschießend, solche Kontrollen von der Beschwerdeführerin zu verlangen. Die diesbezügliche Unterlassung ist daher nicht als für die Frage des Vertrauensschutzes schädliche Sorgfaltswidrigkeit zu werten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe und ersatzlose Aufhebung)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, und wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die gegenständlich angefochtene Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens betreffend das Jahr 2015 wurde gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO von Amts wegen vorgenommen, da die belangte Behörde aufgrund von im Rahmen der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung festgestellten Tatsachen davon ausging, dass betreffend die gegenständlichen Getränkelieferungen keine Verbringung in die Slowakei erfolgt ist, die materiellen Voraussetzung einer innergemeinschaftlichen Lieferung somit nicht erfüllt waren und die Inanspruchnahme der Befreiung daher zu Unrecht erfolgt sei. Die Kenntnis dieser Umstände hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid (keine Steuerfreiheit der beschwerdegegenständlichen Lieferungen) herbeigeführt.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7) steuerfrei. Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Leistung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt gemäß Art. 7 UStG 1994 vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat, der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.

Gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 müssen diese Voraussetzungen 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.

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 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 Abzuholenden festzuhalten.

Das Bundesfinanzgericht geht – wie im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung und Beweiswürdigung dargelegt – ebenso wie die belangte Behörde davon aus, dass im gegenständlichen Fall keine Verbringung in die Slowakei erfolgt ist, und die beschwerdegegenständlichen Lieferungen die Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung daher nicht erfüllen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch, ob die Getränkelieferungen der Beschwerdeführerin an die ***R s.r.o.*** aufgrund der „Vertrauensschutzregel“ des Art. 7

Abs. 4 UStG 1994 als steuerfrei anzusehen sind. Es ist daher zu prüfen, ob die Inanspruchnahme der Befreiung (aufgrund ihrer Behandlung als innergemeinschaftliche Lieferungen) auf unrichtigen Angaben der ***R s.r.o.*** beruht und ob diese Unrichtigkeiten der Beschwerdeführerin bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätten erkennbar sein müssen.

Die Wirkung des Vertrauensschutzes liegt darin, dass eine vermeintlich innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei bleibt, obwohl die dafür nötigen Voraussetzungen gar nicht vorliegen und der liefernde Unternehmer auf die Angaben seines Kunden vertrauen durfte (vgl. *Knechtl*, Zweck der Vertrauensschutzregelung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, SWK 2016, 1069). Die Frage dieses Gutglaubensschutzes stellt sich jedoch erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten (formell) nachgekommen ist (vgl. UFS vom 6. Mai 2010, RV/0179-G/09, sowie die mit der österreichischen Rechtslage in Einklang stehende BFH-Judikatur BFH vom 21. Jänner 2015, XI R 5/13; vom 14. November 2012, XI R 8/11; vom 25. April 2013, V R 28/11; vom 8. November 2007, V R 26/05).

In der aufgrund der Ermächtigung des Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 erlassenen Verordnung Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, wird festgelegt, auf welche Weise der Unternehmer nachzuweisen hat, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat, sowie die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen hat.

Gemäß § 2 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der Unternehmer in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, 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.

Gemäß § 3 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der Unternehmer in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der

Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, den Nachweis wie folgt zu führen:

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

Gemäß Abs. 2 kann in Versendungsfällen auch ein Nachweis gemäß § 2 der Verordnung geführt werden, wenn dem Unternehmer der Nachweis gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung nicht möglich oder zumutbar ist.

Gemäß § 6 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der Unternehmer für den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung 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.

Im gegenständlichen Fall liegen zum Nachweis, dass die beschwerdegegenständlichen Getränke in die Slowakei befördert worden sein sollen, Rechnungen betreffend die vier Lieferungen, Frachtbriefe betreffend drei der vier Lieferungen sowie eine Verbringungserklärung betreffend die vierte Lieferung vor. Weiters wurden vom Geschäftsführer der ***R s.r.o.*** am 13. Juni 2019 Gelangensbestätigungen betreffend die vier im Jahr 2015 durchgeführten Lieferungen ausgestellt.

Wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, erfolgte der Nachweis mittels der Gelangensbestätigung somit erst Jahre nach den Lieferungen, deren Warenbewegungen damit bewiesen werden sollen. Zwar ist gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (unter Hinweis auf EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, *Albert Collee*) in diesem Fall auch eine spätere Nachweisführung ausreichend, solange dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2018, Ra 2017/15/0064). Im gegenständlichen Fall – in dem das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Waren nicht in die Slowakei verbracht wurden – liegen die materiellen Voraussetzungen jedoch gerade nicht vor und können daher auch nicht nachträglich nachgewiesen werden. Maßgeblich ist vielmehr, ob trotzdem durch die Erfüllung der (formellen) Nachweise das Vertrauen des Beschwerdeführers begründet wurde, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiung gegeben waren. Da der Gutgläubensschutz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 das Vertrauen in die rechtmäßige Inanspruchnahme der Befreiung schützt, muss dieses Vertrauen bereits im Zeitpunkt (bzw. im zeitlichen Nahbereich) der Inanspruchnahme begründet sein und kann nicht erst durch nachträglich erstellte „formelle Bestätigungen“ etabliert werden. Bei der Beurteilung, ob die Beschwerdeführerin die Nachweispflichten formell erfüllt hat, sind daher die Gelangensbestätigungen vom 13. Juni 2019 nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der die Rechnungen vom 20. April 2015 (Rechnung Nr. 1528); vom 14. August 2015 (Rechnung Nr. 1568) und vom 4. September 2015 (Rechnung Nr. 1575) betreffenden Lieferungen liegen Versendungen iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beförderung durch eine Spedition bzw durch Personen, die gegenüber der Beschwerdeführerin als solche aufgetreten sind) vor. Der Nachweis der Versendung ist gemäß § 3 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen durch die jeweiligen Rechnungen sowie Frachtbriefe erbracht.

Hinsichtlich der Rechnung vom 6. Mai 2015 (Rechnung Nr. 1535) liegt ein Abholfall vor, da ***RH*** die Ware als Geschäftsführer/Beauftragter der Abnehmerin ***R s.r.o.*** befördert hat. Der Nachweis der Beförderung ist daher gemäß § 2 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen durch eine Abschrift der Rechnung, einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (Lieferschein) und eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, zu erbringen. Die Beschwerdeführerin hat eine Abschrift der Rechnung sowie eine Verbringungserklärung von ***RH*** vorgelegt; es fehlt jedoch ein zusätzlicher handelsüblicher Beleg.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der Nachweis der Beförderung, wenn der Unternehmer den in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht nachkommt, auch durch andere „gleichwertige“ Nachweise erbracht werden. Im gegenständlichen Fall findet sich die Angabe des „Bestimmungsortes“, der

mit dem handelsüblichen Beleg des § 2 Z 1 der Verordnung nachgewiesen werden soll, ebenfalls in der vorgelegten Verbringungserklärung. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes konnte somit auch hinsichtlich der Lieferung vom 6. Mai 2015 (Rechnung Nr. 1535) der Nachweis der Beförderung erbracht werden.

Betreffend den Buchnachweis lassen sich den vorgelegten Aufzeichnungen und Unterlagen der Beschwerdeführerin sämtliche für den Nachweis notwendige Angaben (gemäß § 6 der Verordnung über den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen) entnehmen. Soweit die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung ausführt, dass die Abholung betreffend Rechnung Nr. 1535 von der Beschwerdeführerin nicht ausreichend dokumentiert worden sei (mit welchem Fahrzeug abgeholt; von ***RH*** selbst gelenkt oder Spedition?), ist ihr zu entgegnen, dass aus der vorgelegten Verbringungserklärung hervorgeht, dass die Getränke von ***RH*** abgeholt worden sind und der Buchnachweis nur den Namen und die Anschrift des Abholenden, aber keine Angaben über Begleitumstände darüber hinaus verlangt. Im gegenständlichen Fall sind sein Name, seine Anschrift und seine „Beauftragung“ durch die Abnehmerin ***R s.r.o.*** durch die Verbringungserklärung, die beigelegte Kopie seines Ausweises sowie den beigelegten Auszug aus dem Unternehmensregister hinreichend nachgewiesen.

Es sind somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die formellen Nachweispflichten (sowohl betreffend den Nachweis der Beförderung als auch den Buchnachweis) nach Maßgabe der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, bzw. durch gleichwertige Nachweise von der Beschwerdeführerin erfüllt worden. Der Gutglaubensschutz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 kann daher grundsätzlich zur Anwendung kommen.

Im gegenständlichen Fall beruhte die Inanspruchnahme der Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen durch die Beschwerdeführerin auf den (nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes) unrichtigen Annahmen der ***R s.r.o.*** Aufgrund deren Angaben in der Verbringungserklärung sowie in den Frachtbriefen der von ihr veranlassten Abholung konnte die Beschwerdeführerin davon ausgehen, dass die abgeholten Getränke in die Slowakei verbracht wurden. Weiters konnte sie aufgrund der angegebenen slowakischen UID-Nummer der ***R s.r.o.*** annehmen, dass diese mit den gegenständlichen Lieferungen in der Slowakei der Erwerbsbesteuerung unterliegt (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2018, Ra 2017/15/0064).

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, war die Unrichtigkeit dieser Angaben nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für die Beschwerdeführerin bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennbar.

Da die Voraussetzungen innergemeinschaftlicher Lieferungen nicht vorliegen, die Beschwerdeführerin die Befreiung für die gegenständlichen Lieferungen jedoch aufgrund unrichtiger Angaben der ***R s.r.o.***, deren Unrichtigkeit sie auch bei Beachtung der

Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, in Anspruch genommen hat, sind die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregel gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 erfüllt.

Da die beschwerdegegenständlichen Lieferungen aus den dargelegten Gründen aufgrund Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 als steuerfrei zu behandeln sind, hätten die im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen nicht zu einem (im Vergleich zum Erstbescheid vom 1. Dezember 2016) im Spruch anders lautenden Bescheid geführt. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO lagen daher nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Nach § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevoentscheidung oder mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Beschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid entsprochen wird.

Vor diesem Hintergrund scheidet durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend das Umsatzsteuerverfahren des Jahre 2015 ex lege der im Rahmen der Wiederaufnahme erlassene Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2015 vom 22. Februar 2019 aus dem Rechtsbestand aus und lebt der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid vom 1. Dezember 2016 (vor der Wiederaufnahme der Verfahren) wieder auf (vgl. VwGH vom 30. März 2006, 2006/15/0016, sowie vom 28. Februar 2012, 2009/15/0170). Die Beschwerde war daher - soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2015 vom 22. Februar 2019 richtet - im Sinne des § 261 BAO als gegenstandslos zu erklären.

1.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis folgt hinsichtlich der Frage der Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und der diesbezüglichen Vertrauensschutzregel des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Ob die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall ihre

Nachweispflichten (formell) erfüllt hat und ob für sie die Unrichtigkeit der Angaben bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte erkennbar sein müssen, war im Rahmen der durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebildeten Vorgaben in freier Beweiswürdigung zu klären. Solche über den Einzelfall nicht hinausgehende Beurteilungen sind nicht revisibel.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 30. September 2025