



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der LAR GmbH, PLZ Ort1, Adresse1, vertreten durch Steuerberater, vom 30. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch Amtsvertreterin, vom 27. August 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Berufungswerberin (Bw.) wurde das Vorliegen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen bei Verkäufen diverser Baumaschinen verneint. Die gelieferten Maschinen seien in der weiteren Unternehmenskette Gegenstand eines internationalen Umsatzsteuer-Karussellbetruges gewesen.

Die steuerlichen Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp) erläutern dazu Folgendes:

Verkauf vom 12.4.2002: 2 AT Muldenkipper Type xy

Im Jahr 2000 habe die Bw. die zwei Maschinen (Bj 2000) von der Bank1 GmbH um je € 228.919,42 gekauft. Die Lieferung der Maschinen sei bereits am 9.11.2000 (laut Übernahmeprotokoll) erfolgt, wobei sie im Zuge der Unterzeichnung des Kaufvertrages mit 12.12.2000 aktiviert worden seien. Diese Maschinen seien laut Auskunft der Bw. bis zum Verkauf auf einer Baustelle in OrtE (Autobahn A8) zum Einsatz gekommen. Die Nutzungsdauer und somit auch die Abschreibungsdauer habe die Bw. auf 5 Jahre festgelegt,

weshalb jede der Maschinen zum Verkaufsdatum einen Restbuchwert von € 137.351,66 aufgewiesen habe.

Am 6.3.2002 sei die Gültigkeit der ausländischen UID-Nr. GB1 (welche für die OL Trading Ltd. (Adresse2, GB, Douglas, Isle of Man 1 2 AN) angegeben worden sei) bestätigt worden (Stufe 1).

Die Bp habe vom Bw. ein nicht datiertes Schreiben der VTB GmbH (Geschäftsführer Martin NZ) erhalten, wonach die zu erstellende Rechnung an die OL Trading Ltd. gerichtet sein und die Rechnung vorab per Fax an eine Fax-Nummer in Deutschland gesendet werden solle.

Durch die Bw. seien am 12.4.2002 zwei Rechnungen an die OL Trading Ltd. über je € 130.811,10 ausgestellt worden. In den Rechnungen sei kein Hinweis enthalten gewesen, weshalb dieser Verkauf umsatzsteuerfrei sei, ebenso sei von der Bw. auch keine innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet worden. Direkte Kontaktaufnahmen zwischen der Bw. und der Käuferfirma OL Trading Ltd. sollen nie stattgefunden haben. Die Gespräche im Zusammenhang mit dem Verkauf sowie die Vertragsverhandlungen seien seitens der Käuferseite durch Martin NZ geführt worden.

Am 6.5.2002 sei ein Betrag von € 261.360,58 auf das Konto Kontonr1 der Bw. bei der Bank2 überwiesen worden. Auftraggeber sei die OL Trading Ltd. gewesen, welche die Überweisung über die Bank3 getätigt habe. Der Bp habe man ein Schreiben, datiert mit 12.6.2002 vorgelegt, wodurch die OL Trading Ltd. der Bw. bestätige „o.g. Maschinen zu unserer Destination befördert zu haben“ (CAT Knickmuldenkipper xy Seriennummer1u2).

Die Abholung der Maschinen sei durch die Firma O&V (Adresse3, PLZ2 OrtA, Holland) direkt von der Baustelle „A8 OrtE - OrtW“ erfolgt (Leistungsschein der Bw. vom 7.5.2002). Die Bw. habe auch eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke datiert mit 8.5.2002 vorgelegt. Diese sei durch die Spedition O&V ausgestellt worden, wodurch die Übergabe der 2 Muldenkipper in OrtH und die Beförderung durch die Spedition am 7.5.2002 an die Auftraggeberin OL Trading Ltd. nach Douglas bestätigt werden sollte. Eine weitere Bescheinigung für

Umsatzsteuerzwecke (datiert mit 19.3.2007), ebenfalls ausgestellt durch die Firma O&V sei der Bp vorgelegt worden. Laut dieser Bescheinigung sollen die Maschinen von der Firma ABC in OrtM am 5.5.2002 an den Spediteur übergeben und am 7.5.2002 an die ABC in OrtM übergeben worden sein. Hier soll die Auftraggeberin die ABC in OrtM gewesen sein.

Verkauf vom 15.5.2002: C Radlader xyz (Bj. 1992) und CAT Radlader xxz (Bj. 1993)

Am 20.3.2002 habe die Bw. von der PP Österreich GmbH um € 21.515,00 bzw. um € 17.000,00 die oben angegebenen Radlader gekauft, um diese möglicherweise auf einer Baustelle einzusetzen. Da sich diese Möglichkeit nicht ergeben habe, seien die Maschinen verkauft worden.

Am 15.5.2002 habe die Bw. Rechnungen an die OL Trading Ltd. über netto € 21.600,00 bzw. € 17.100,00 ausgestellt. Eine Angabe auf der Rechnung, weshalb der Kauf/ Verkauf umsatzsteuerfrei sei, sei nicht gemacht worden, ebenso habe die Bw. keine innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet. Wie beim ersten Verkauf schon ausgeführt, habe wiederum nie eine persönliche Kontaktaufnahme zu der OL Trading Ltd. stattgefunden. Sämtliche Gespräche im Zusammenhang mit dem Verkauf und die Vertragsverhandlungen seien mit Martin NZ geführt worden. So seien die am 15.5.2002 ausgestellten Rechnungen auch per Telefax an die VTB GmbH übermittelt worden. Am 27.5.2002 sei ein Betrag von € 38.661,30 auf dem Konto Kontonr1 der Bw. bei der Bank2 gutgeschrieben worden. Auftraggeber sei wiederum die OL Trading Ltd. ,überwiesen durch die Bank3 , gewesen. Die Bw habe der Bp 2 Schreiben der OL Trading Ltd. datiert mit 28.8.2002 vorgelegt, in welchen die OL Trading Ltd. bestätige „die 2 CAT Radlader zu ihrer Destination befördert zu haben“. Zusätzlich seien der Bp noch 2 Leistungsscheine der Bw. vom 21.5.2002 vorgelegt worden, welche die Abholung und Beförderung der Maschinen durch die Firma O&V (Adresse3 , PLZ2 Orta Holland) bescheinigen solle. Übergeben worden sei auch eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke, ausgestellt durch die O&V (datiert mit 22.5.2002). Damit werde bestätigt, dass die Bw. der Spedition die oben genannten Maschinen übergeben habe und dass die Spedition diese am 21.5.2002 an die OL Trading Ltd. nach Douglas befördert habe. Als Auftraggeber sei die OL Trading Ltd. genannt.

Nach den Feststellungen der Finanzbehörden von Deutschland handle es sich bei der OL Trading Ltd. um eine Schein- bzw. Briefkastenfirma ohne eigenen Geschäftsbetrieb. Die Gründung sei erfolgt, um Umsatzsteuer zu hinterziehen, wobei Martin NZ im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung am 26.6.2006 vom Landesgericht D-Stadt zu 3 Jahren Haft verurteilt worden sei.

Gemäß [§ 138 BAO](#) sei der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht verpflichtet zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Bei Sachverhalte die ihre Wurzeln im Ausland haben, erhöhe sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Mittel abnimmt. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht umfasse nach ständiger VwGH Rechtsprechung insbesondere die Beweisvorsorgepflicht und die Beweismittelbeschaffungspflicht. Wer „dunkle Geschäfte“ tätigte und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch lückenlose Beweisführungen erhellen könne, müsse das damit verbundene steuerliche Risiko selbst tragen. Bei Eintritt der Geschäftsbeziehungen zu einer bekannten Steueroase (Isle of

Man) sowie zu einer Briefkastenfirma bestehe von Anbeginn die Pflicht, dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgehellt und dokumentiert werden können.

Die Bw. sei dieser Verpflichtung nicht nachgekommen.

Aufgrund der zur Verfügung stehenden Beweismittel und der sich ergebenden Aktenlage seien daher nachstehende steuerliche Folgerungen zu ziehen:

Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen, da kein buchmäßiger Nachweis gemäß Art 7 Abs.3 [UStG 1994](#) über den tatsächlichen Empfänger der Lieferungen sowie eine Verletzung der gebotenen kaufmännischen Sorgfaltspflicht (Nichtanwendbarkeit der sog. Vertrauensschutzregelung gemäß Art 7 Abs.4 [UStG 1994](#)) vorlägen.

Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art 6 Abs.1 [UStG 1994](#) sei unter anderem, der buchmäßige Nachweis der UID-Nr. des Abnehmers. Laut Rechtsprechung könne dies jedoch nur die Aufzeichnung der richtigen UID des wirklichen Abnehmers sein. Wenn der Abnehmer ein Scheinunternehmen sei, sei die Voraussetzungen für die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung nach Art 6 Abs.1 [UStG 1994](#) nicht erfüllt, da der erforderliche Buchnachweis nicht erbracht worden sei. Die aufgezeichnete UID könne nicht die UID des tatsächlichen Abnehmers sein. Unter „Scheinunternehmen“ werde ein Gebilde verstanden, das ohne am Leistungsaustausch teilzunehmen in einer Leistungskette eingegliedert sei und als angeblicher Abnehmer vorgegeben werde. Entscheidend sei somit, dass tatsächlich keine Lieferung oder sonstige Leistung im Rahmen des Leistungsaustausches ausgeführt worden sei. Bei dieser Beurteilung komme es weder darauf an, dass es sich um eine rechtlich existente Firma mit einer gültigen UID handle, noch dass formal Lieferverträge mit der Scheinfirma abgeschlossen worden seien.

Sei somit nicht die richtige UID des richtigen Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung buchmäßig aufgezeichnet worden, so könne die betreffende Lieferung nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes umsatzsteuerfrei behandelt werden. Der „Gute Glaube“ des [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) betreffe nur unrichtige Angaben des Abnehmers über die in Art 7 Abs.1 [UStG 1994](#) bezeichneten Voraussetzungen (Unternehmereigenschaft des Abnehmers, Verwendung des Liefergegenstandes, Warenbewegung). Diese Vorschrift komme bei Verstößen gegen Art 7 Abs.3 [UStG 1994](#) (Buchnachweis) nicht zur Anwendung.

Es gäbe daher für die Annahme, dass der angebliche Abnehmer mit dem wirklichen Abnehmer identisch sei, keinen anwendbaren Vertrauensschutz gemäß Art 7 Abs.4 [UStG 1994](#). Hierüber habe sich das liefernde Unternehmen selbst zu vergewissern. Scheitere der Nachweis des tatsächlichen Abnehmers, so werde dies dem Bereich des allgemeinen Unternehmensrisikos zugeordnet, denn das Risiko der fehlenden Identität des vermeintlichen Geschäftspartners sei nicht auf den Fiskus überwälzbar.

Die Bp nahm folgende Änderungen der Besteuerungsgrundlagen vor:

Innergemeinschaftliche Lieferungen	
<u>Zeitraum</u>	2002 in €
Vor BP	300.322,20
Tz1 Maschinenverkäufe	-300.322,20
Nach BP	0
20 % Normalsteuersatz	
<u>Zeitraum</u>	2002 in €
Vor BP	1.307.816,55
Tz1 Maschinenverkäufe	300.322,20
Nach BP	1.608.138,75
Körperschaftsteuer	
Gewinn (Verlust)	
<u>Zeitraum</u>	2002 in €
Vor BP	350.831,47
Tz1 Maschinenverkäufe	-60.064,44
Nach BP	290.767,03
Gesamtbetrag der Einkünfte	
<u>Zeitraum</u>	2002 in €
Vor BP	361.602,22
Tz1 Maschinenverkäufe	-60.064,44
Nach BP	301.537,78

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ entsprechende Bescheide betreffend die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002.

Der Bw. erhob gegen diese Feststellungen mit Schriftsatz vom 30.11.2007 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. In der Begründung führte der steuerliche Vertreter der Bw. dazu aus:

Hinsichtlich des Buchnachweises und der Versendung seien die Voraussetzungen für die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen betreffend die Maschinenverkäufe vom 12.4.2002 und vom 15.5.2002 an die OL Trading Ltd. buchmäßig nachgewiesen. Gemäß § 1 VO BGBl 1996/401 sei die Versendung der Maschinen in das übrige Gemeinschaftsgebiet nachgewiesen. Die Rechnungen gemäß [§ 11 UStG 1994](#) datiert mit 12.4.2002 und 15.5.2002 seien der Bp vorgelegt worden, sie seien jedoch mit dem Formmangel behaftet, dass sie nicht auf die Steuerfreiheit hingewiesen haben. Laut Umsatzsteuerkommentar Ruppe 3. Auflage zu Art 11 BMR Rz 8 stehe die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung auch dann zu, wenn eine Rechnung nicht oder nicht formgerecht erteilt, jedoch der Buchnachweis gegeben sei. Auch sei eine fehlende Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferung in der ZM an das Finanzamt kein Hinderungsgrund für die Anerkennung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung. In den Rechnungen vom 12.4.2002 (Rechnungsnummer

1010 und 1011) und vom 15.5.2002 (Rechnungsnummer 1017 und 1018) seien die zum Zeitpunkt der Rechnungslegung bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung gültigen UID-Nummern des Lieferanten und des empfangenden Unternehmens ausgewiesen. Am 6.3.2002 sei auch eine Bestätigung über die Gültigkeit der ausländischen UID-Nr. GB1 der OL Trading Ltd. eingeholt worden. Diese UID-Nr. sei vom 1.6.2001 bis zum 31.10.2002 gültig gewesen. Des Weiteren sei auch die Versendung der Maschinen gemäß § 3 Abs.1 und 2 iVm § 2 VO BGBl 1996/401 nachgewiesen. Durch das Bestätigungsschreiben der OL Trading Ltd. vom 12.6.2002 bzw. 28.8.2002 über die Beförderung der Maschinen zu ihrer Destination, durch die Leistungsscheine vom 7.5.2002 und 21.5.2002, wonach die Abholung der Maschinen durch die Firma O&V erfolgt sei und durch das Bestätigungsschreiben der Firma O&V für Umsatzsteuerzwecke, datiert vom 8.5.2002 und 22.5.2002 betreffend die Übergabe der Maschinen durch die Bw. an die Spedition. Durch dieses Schreiben sei auch bestätigt worden, dass die Maschinen über Auftrag der OL Trading Ltd. am 7.5.2002 bzw. 21.5.2002 an diese nach Douglas befördert worden sei.

Gemäß § 5 und § 6 VO BGBl 1996/401 sei auch der Buchnachweis für die Maschinenverkäufe lückenlos erbracht. Name und Anschrift sowie die gültige UID-Nummer seien nachgewiesen, die handelsübliche Bezeichnung der Liefergegenstände und das vereinbarte Entgelt seien aus den gestellten Ausgangsrechnungen ersichtlich und die Versendung sowie der Tag der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet habe die Bw. lückenlos nachweisen können. Dies sei auch durch den entsprechenden Schriftverkehr und diverse Bestätigungsschreiben eindeutig belegt.

Auch die kaufmännische Sorgfaltspflicht habe die Bw. nicht verletzt. Die Firma AT , pflege mit der Bw. eine langjährige Geschäftsverbindung und habe nur behilflich sein wollen, weshalb sie den Kontakt zu Herrn NZ vermittelt und hergestellt habe. Herr NZ sei offenbar seinerzeit bei der Firma PP in der BRD beschäftigt gewesen, welche C -Produkte vertrieben habe. Die Verkaufsgeschäfte vom 12.4.2002 und vom 15.5.2002 seien für die Bw. völlig fremdüblich abgewickelt worden, der Kaufpreis vereinbarungsgemäß bezahlt, die Versendung der Kaufgegenstände ordnungsgemäß durchgeführt und eine gültige UID-Nr. des Abnehmers sei nachgewiesen worden, weshalb von einer Verletzung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht nicht auszugehen sei.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer:

Strittig ist ob die an die Firma OL Trading Ltd., mit Sitz in Adresse2 , GB, Douglas, Isle of Man 1 2 AN in Rechnung gestellten Verkäufe von Baumaschinen als steuerfreie

innergemeinschaftliche Lieferungen anzusehen sind oder nicht. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass jeweils der erforderliche Buchnachweis nicht erbracht worden sei und auch die Vertrauensschutzregelung gemäß Art 7 Abs.4 UStG nicht greife. Die Bw. sieht alle Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferungen als gegeben an.

Bei der Beurteilung dieses Falles sind folgende gesetzliche Regelungen maßgeblich:

Steuerbefreiungen

Art. 6. (1) Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

Innergemeinschaftliche Lieferung

Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;*
- 2. der Abnehmer ist*
 - 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) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

- 1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und*
- 2. (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. Nr. 756/1996](#))*

*(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.*

§ 18 (8) [UStG 1994](#) Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Gemäß Art 6 Abs.1 [UStG 1994](#) sind innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei. Damit diese Steuerfreiheit auch tatsächlich gewährt wird, müssen die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung gemäß [Art 7 UStG 1994](#) erfüllt und im Sinne des Art 7 Abs.3 [UStG 1994](#) buchmäßig nachgewiesen sein. Der Buchnachweis inkludiert auch den Nachweis über die innergemeinschaftliche Versendung bzw Beförderung.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Nachweis über die Warenbewegung des Gegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist.

Die entsprechende Verordnung BGBl. 1996/401 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

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.

§ 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.

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.

Nach der Aktenlage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Laut Aussagen der Bw. stellte die Firma AT, eine der Bw. durch längere

Geschäftsbeziehungen bekannte Firma, den Kontakt zwischen der Bw. und Martin NZ her.

Dadurch sollte der Verkauf der Baumaschinen erleichtert werden.

Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und NZ begannen offenbar Anfang März 2002 (Abfrage der UID-Nr. der OL Trading Ltd. durch die Bw. mit 6.3.2002) durch die

Vertragsverhandlungen über den Kauf bzw. Verkauf von 2 C Knickmuldenkipper. Diese

Maschinen hatte die Bw. im Jahr 2000 erworben und bis zum Verkauf auf Baustellen zum

Einsatz gebracht. Ebenfalls im März 2002 (Kaufantrag vom 6.3.2002) erwarb die Bw. von der

Firma PP Österreich einen AT Radlader Bj 1993 (Nettopreis € 21.515,00) und einen AT

Radlader Bj 1992 (Nettopreis € 17.000,00). Zu diesem Zeitpunkt bestand offenbar schon eine Geschäftsbeziehung zu NZ (UID-Nr. Abfrage ebenfalls mit 6.3.2002).

In der Folge stellte die Bw. Rechnungen über den Verkauf der zwei Muldenkipper (2

Rechnungen jeweils vom 12.4.2002 über je € 130.811,10) und der zwei Radlader (2

Rechnungen jeweils vom 15.5.2002 über netto € 21.515,00 bzw. € 17.000,--) aus. Adressiert

sind diese Rechnungen an die OL Trading Ltd. Adresse2 , GB, Douglas, IM 1 2 AN. Sämtliche diesbezüglichen Verhandlungen sowie die Besichtigungen der zu verkaufenden Maschinen hatte die Bw. mit Martin NZ durchgeführt. Bezüglich der Muldenkipper wies NZ die Bw. mit undatiertem im Akt einliegenden Schreiben an, in den Rechnungen die Adresse der OL Trading Ltd. als Empfängeradresse anzugeben und die Rechnungen vorab an eine deutsche Faxnummer zu senden. Erkennbar ist aus diesem Schreiben, dass NZ dabei der Bw. gegenüber als Geschäftsführer der VTB GmbH, mit Sitz in Deutschland auftrat. Obwohl dieses Unternehmen ebenfalls mit Baumaschinen handelte, wies er die Bw. an, in den Rechnungen die Adresse der OL Trading Ltd. als Empfängeradresse anzugeben. Mit Schreiben vom 15.5.2002 ersuchte die Bw. NZ um die Ausstellung einer Bestätigung für die Lieferung der Muldenkipper ins Ausland. Bezüglich der Radlader wurden die Rechnungen datiert vom 15.5.2002 noch am selben Tag an NZ per Telefax „zur weiteren Bearbeitung“ übermittelt (siehe obiges Schreiben der Bw. vom 15.5.2002). Eine persönliche Kontaktaufnahme der Bw. zur OL Trading Ltd. wurde nicht versucht und konnte aufgrund des Fehlens einer Telefon- oder Faxnummer der OL Trading Ltd. auf den damals vorhandenen Unterlagen wohl auch nicht hergestellt werden.

Nach den Feststellungen der deutschen Finanzverwaltung (Finanzamt FAD unter Verweis auf das Bundesamt für Finanzen) ist die auf den gegenständlichen Rechnungen als Empfängerin ausgewiesene OL Trading Ltd. mit der Anschrift in Adresse2 , Douglas (Isle of Man), GB, aber eine Schein- bzw. Briefkastenfirma ohne eigenen Geschäftsbetrieb.

Diese Feststellung der deutschen Behörden wird dadurch untermauert, dass auch die Bw. mit der OL Trading Ltd. niemals Kontakt hatte und sämtliche Veranlassungen mit NZ traf. NZ wiederum wurde vom Landesgericht D-Stadt im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung zu 3 Jahren Haft verurteilt und gilt für die deutschen Finanzbehörden als Beteiligter an einem „Baumaschinenkettengeschäft“. Die OL Trading Ltd. als inaktive Briefkastenfirma hätte die Geschäfte nicht für ihr Unternehmen iSd. Art 7 Abs.1 Z 2a [UStG 1994](#) tätigen können. Die Unternehmereigenschaft wird aber nicht kraft Rechtsform erlangt, sondern nur dann vermittelt, wenn das Wirtschaftsgebilde durch Leistungen an Dritte am Wirtschaftsleben teilnimmt (VwGH 17. 3. 1976, 999/75; 13. 12. 1977, 1550/77 sowie *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON ^{2.04} UStG § 2 Rz 3).

Wenn die OL Trading Ltd. aber nicht die wahre Abnehmerin der Waren gewesen ist, dann ist dem Finanzamt zu folgen, wenn es die Meinung vertritt, dass der Buchnachweis nicht erfüllt sei. Verlangt doch § 6 Z 1 der Verordnung BGBl 1996/401 für den Buchnachweis, dass der Name, die Anschrift und die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Abnehmers zwingend aufzuzeichnen sind. Diese Voraussetzung gilt jedoch nur dann als erfüllt, wenn es sich bei dem aufgezeichneten Abnehmer um den tatsächlichen Abnehmer des Liefergegenstandes

handelt, wobei das Risiko der Richtigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer stets der Unternehmer trägt (vgl. *Plückebaum-Malitzky*, UStG, Bd. II/4, § 6a Rz. 242; UFS 6.5.2010, RV/0179-G/09; UFS 23.10.2007, RV/0643-G/06). Die Angaben sind nicht nur formell zu erfüllen, sondern haben auch den Tatsachen zu entsprechen.

Die Bw. bringt vor, dass durch diverse Belege die Versendung der Maschinen in das übrige Gemeinschaftsgebiet nachgewiesen sei. Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass ein Versenden in das übrige Gemeinschaftsgebiet belegt ist, noch nicht ausreicht, um die Steuerfreiheit zu erlangen, wenn der in der Rechnung ausgewiesene bzw. aufgezeichnete Abnehmer nicht der wahre Abnehmer ist und damit der Buchnachweis nicht erbracht ist. Wenn die Bw. Versendungsunterlagen als Beweis dafür anführen will, dass die OL Trading Ltd. sehr wohl die wahre Abnehmerin der Waren gewesen sei, dann ist dazu Folgendes zu sagen:

In den Akten befinden sich für beide Geschäftsvorgänge von der Bw. ausgestellte Leistungsscheine vom 7.5.2002 (Muldenkipper) und vom 21.5.2002 (Radlader), in denen festgehalten ist, dass die Maschinen durch die Spedition O&V im Auftrag der OL Trading Ltd. abgeholt worden seien. In der Rubrik „Unterschrift des Auftraggebers“ sind unleserliche Unterschriften angebracht. Weiters liegen Bestätigungen vor lautend auf die OL Trading Ltd. als Ausstellerin, gerichtet an die Bw. und datiert mit 12.6.2002 (betreffend die Muldenkipper) und datiert mit 28.8.2002 (betreffend die Radlader), alle mit dem Wortlaut „Wir bestätigen Ihnen o.g. Maschinen zu unserer Destination befördert zu haben.“ Schließlich wurden auch noch Bescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke der Speditionsfirma O&V aus Holland vorgelegt und zwar vom 8.5.2002 und vom 22.5.2002, worin bestätigt wird, dass die gegenständlichen Muldenkipper bzw. Radlader jeweils im Auftrag der OL Trading Ltd. am 7.5.2002 bzw. 21.5.2002 von der Bw. der Firma O&V übergeben und von dieser am jeweils selben Tag zur OL Trading Ltd. nach Douglas, GB, IM1 2 AN versendet/befördert worden seien.

Diese Unterlagen vermögen an der Feststellung, dass die OL Trading Ltd. eine inaktive Briefkastenfirma und damit nur eine Scheinabnehmerin gewesen ist, nichts zu ändern. Die Leistungsscheine sind Unterlagen der Bw. selbst und machen daher schon deshalb keinen vollen Beweis für die Richtigkeit der Abnehmerin, zumal die Person des Übernehmers der Waren auf diesen Scheinen auch nicht namentlich festgehalten wurde. Die im Namen der OL Trading Ltd. ausgestellten Bestätigungen vermögen ebenfalls nicht zu überzeugen, weil die Bw. diese Bestätigungen von NZ angefordert hatte (und nicht direkt von der OL Trading Ltd.) und Bestätigungen im Namen einer inaktiven Briefkastenfirma wohl genauso vorgeschoben sein werden wie die inaktive Briefkastenfirma selbst.

Die Bescheinigungen der Firma O&V vom 8.5. 2002 und vom 22.5.2002 bestätigen zwar formell die Beförderung der Muldenkipper bzw. der Radlader im Auftrag der OL Trading Ltd. nach Douglas an die (Briefkasten)Adresse der OL Trading Ltd., doch wird angesichts des Umstandes, dass die OL Trading Ltd. ein inaktiver Briefkasten gewesen ist, davon ausgegangen werden können, dass bei der Auftragserteilung die OL Trading Ltd. wohl auch nur (allenfalls für O&V nicht erkennbar) vorgeschoben wurde. Außerdem ist diesen Bescheinigungen nicht zu entnehmen, wem (welcher Person) die Waren auf der Isle of Man konkret übergeben wurden. Damit steht auch nicht fest, ob es sich beim Abnehmer um einen Vertreter (Geschäftsführer) der OL Trading Ltd. oder eine andere Person (z.B. Vertreter der VTB GmbH) gehandelt hat und bleibt damit auch mit diesen Bescheinigungen offen, ob die OL Trading Ltd. tatsächlich Abnehmerin der Waren gewesen ist.

Zu den Warenbewegungen ist überdies noch Folgendes anzumerken:

Bezüglich der Muldenkipper befindet sich in den Akten eine weitere an die Bw. gerichtete Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke der Speditionsfirma O&V diesmal vom 19.3.2007, wonach diese Muldenkipper am 5.5.2002 von der Firma ABC aus OrtM in Holland dem Spediteur übergeben und im Auftrag der Firma ABC vom Spediteur am 7.5.2002 zur Firma ABC nach OrtM , Holland versendet bzw. befördert worden seien. Diese Bescheinigung steht im Widerspruch zur Bescheinigung vom 8.5. 2002. Denn wenn es eine Warenbewegung der Muldenkipper vom 5.5.2002 bis zum 7.5.2002 innerhalb von Holland gegeben hat, dann ist eine Warenbewegung am 7.5.2002 von Österreich nach Douglas, Isle of Man, höchst unwahrscheinlich. Im Leistungsschein der Bw. vom 7.5.2002 wird überdies dargestellt, dass die Abholung dieser Maschinen durch den Spediteur O&V von der Baustelle A 8 OrtE - OrtW erfolgt sei.

Hinsichtlich der Warenbewegung der Radlader ist zu ergänzen, dass nach einer Frachtabrechnung der Firma V vom 27.6.2002 diese Radlader im Auftrag der VTB GmbH (die Frachtabrechnung ist an die VTB GmbH gerichtet) am 7.6.2002 „Ab SchTuE., OrtG, D“ an die Firma RBA, OrtJ, Holland transportiert worden sein sollen. In diesem Zusammenhang existiert auch eine Rechnung im Namen der OL Trading Ltd., Douglas, vom 15.5.2002 gerichtet an die VTB GmbH über die Lieferung dieser Radlader zu einem Preis von zusammen € 53.000,--. Demnach hätte die OL Trading Ltd. die Radlader am selben Tag an die VTB GmbH verkauft an dem sie sie von der Bw. eingekauft hat. Dies wäre an sich im Geschäftsleben nichts Ungewöhnliches, doch scheint dies unter den gegenständlichen Umständen (Kontakt ausschließlich zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer der VTB GmbH, NZ , Ausstellung der Rechnungen an die OL Trading Ltd. erst über Anweisung NZ , Rechnungsübermittlung an NZ , Anforderung von Bestätigungen bei NZ) doch wiederum dafür zu sprechen, dass die OL Trading Ltd. nicht die tatsächliche Abnehmerin dieser Waren gewesen ist, sondern bloß

zwischen der Bw. und der VTB GmbH zum Schein zwischengeschaltet war. Letztlich sind die Radlader auch in die Verfügungsmacht der VTB GmbH gelangt, wenn sie am 7.6.2002 auf Rechnung der VTB GmbH von Deutschland nach Holland transportiert wurden.

An dieser Beurteilung vermag weiters nichts zu ändern, dass die Bw. über ein Bankkonto, welches auf die OL Trading Ltd. lautete, die Kaufpreise überwiesen bekam. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die OL Trading Ltd. als inaktiver Briefkasten auch dabei nur vorgeschoben war.

Mangels Angabe des wahren Abnehmers der gegenständlichen Waren und seiner UID.Nr. ist somit der Buchnachweis nicht als erbracht anzusehen.

Weiters ist zu beurteilen, ob sich die Bw. auf die Vertrauensschutzregelung des [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) berufen kann oder nicht.

Gemäß Art 7 Abs.4 [UStG 1994](#) ist eine Lieferung als steuerfrei zu behandeln, obwohl die Voraussetzungen nach Abs.1 nicht vorliegen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer dies bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Durch die Vertrauensschutzregelung sind die Unternehmer geschützt, die sich genau und objektiv über einen Geschäftspartner informieren und nicht erkennen können, dass die nachgewiesenen Angaben des Unternehmers nicht vollständig oder richtig sind. Angewendet werden kann die Vertrauensschutzregel nur wenn die Voraussetzungen des Abs.1 nicht vorliegen. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. Die Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung setzt allerdings voraus, dass der Unternehmer den Nachweispflichten als Voraussetzung für die Steuerfreiheit ihrer Art nach nachkommt. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber auch die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da [Art 7 Abs. 4 UStG 1994](#) das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (BFH 15.2.2012, XI R 42/10 unter Verweis auf BFH 15.7.2004, V R 1/04).

Zunächst kommt der Vertrauensschutz nur in Frage, wenn der Irrtum des Lieferers bzw. des Verkäufers auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht. Dies kann hier schon nicht möglich sein, da die Bw. nie mit der aufgezeichneten Abnehmerin direkt in Kontakt getreten ist. Alle Angaben wurden nur von NZ gemacht. Überdies war die einzige Überprüfung, die die Bw. durchgeführt hat, die Überprüfung der UID Nummer der OL Trading Ltd. auf Stufe 1 (damit wird bestätigt, ob eine bestimmte UID.Nr. überhaupt ausgegeben wurde). Das kann im gegenständlichen Fall nicht als ausreichend angesehen werden. Auf Grund der besonderen Begleitumstände (keinerlei direkter Kontakt der Bw. mit der Abnehmerin sondern Abwicklung der Geschäfte mit einem Dritten und erst nach dessen Anweisungen Ausstellung der Rechnungen an eine in einer bekannten Steueroase situierte Firma) hätten der Bw. bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes trotz der Bestätigung nach Stufe 1

Zweifel bezüglich dieser Geschäftsbeziehung kommen müssen, zumal es auch vorher noch keine gesicherten Geschäftsbeziehungen zur OL Trading Ltd. gegeben hatte. Die Bw. hat keine über eine Abfrage nach Stufe 1 hinausgehenden Überprüfungsschritte gesetzt. Sie hat nicht einmal den Versuch unternommen, mit der OL Trading Ltd. direkten Kontakt aufzunehmen oder Erkundigungen einzuholen. Sie hat damit nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes an den Tag gelegt. Sie kann daher in ihrem Vertrauen nicht geschützt werden.

Da somit der erforderliche Buchnachweis nicht als erbracht anzusehen ist und auch die Vertrauensschutzregelung nicht greift, war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer:

Das Finanzamt berücksichtigte die wegen Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der unter Punkt 1) dargestellten Umsätze vorgeschriebene Umsatzsteuer in Höhe von € 60.064,44 als Betriebsausgabe. Da die Vorschreibung der Umsatzsteuer – wie unter Punkt 1) dieser Entscheidung dargestellt – zu Recht erfolgte, ergibt sich bezüglich der Körperschaftsteuer kein Änderungsbedarf gegenüber den angefochtenen Bescheiden.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. November 2013