

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache GmbH, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamt Oststeiermark vom 19.11.2013, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Juli, August und September 2012 in der Sitzung am 12. August 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.), eine GmbH, erzeugt und vertreibt Fleischprodukte. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung (Nachschau gem. § 144 BAO) wurde folgendes festgestellt:

Einem Auskunftsersuchen der ungarischen Finanzverwaltung zufolge hat die Bf. im Zeitraum 7/2012, 8/2012 und 9/2012 innergemeinschaftliche Lieferungen an das ungarische Unternehmen „Kft.“ gemeldet. Die Firma Kft. tätigte zu diesem Zeitpunkt jedoch keine ig Erwerbe, weil sie damals überhaupt keine operative Tätigkeit mehr ausgeübt hat (der Geschäftsführer befand sich in Haft).

Eine Überprüfung der Geschäftsfälle bei der Lieferantin in Österreich ergab, dass die Bf. zum Überprüfungszeitpunkt am 22.10.2013 keine Beförderungsnachweise vorlegen konnte und auch den vollständigen Namen des Abholenden nicht nennen konnte. Dieser Umstand wurde laut Niederschrift „eingehend mit dem Gf. Herrn A, der Prokuristin Frau B, Herrn C und Frau D besprochen“.

Am folgenden Tag (23.10.2013) wurde eine mit 3.10.2011 datierte Bestätigung, dass Herr H in Zukunft nicht näher bezeichnete Waren nach Ungarn verbringen werde, vorgelegt. Darauf findet sich kein Stempel und auch keine Unterschrift eines Vertretungsbefugten der Firma Kft. Außerdem wurde eine Bestätigung vom 30.9.2012 vorgelegt, in der Herr H bestätigt, dass er Waren laut insg. 26 Rechnungen übernommen, bar bezahlt und nach Ungarn verbracht hat. Eine Führerscheinkopie wurde ebenfalls beigebracht.

Eine Rückfrage des Finanzamtes ergab, dass diese Bestätigungen erst im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung aufgrund eines E-Mails der Bf. ausgestellt wurden.

Sämtliche Bestellungen der Kft. an die Bf. erfolgten per E-Mail und wurden von H gegen Barzahlung abgeholt.

Das Finanzamt aberkannte die Steuerfreiheit der innergemeinschaftliche Lieferungen der Bf. an die Kft. wegen mangelhafter Ausfurnachweise mit den hier strittigen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheiden 7/2012, 8/2012 und 9/2012, alle vom 19.11.2013.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde ergänzte die Bf. den Sachverhalt um den Umstand, dass sie eine UID-Überprüfung vorgenommen hat (Anfrage vom 4.10.2011 lag bei) und berief sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.12.2012, 2009/15/0146, demzufolge die für die Steuerfreiheit notwendigen Nachweise auch nachträglich erbracht werden können.

Die Beschwerde wurde mit der Begründung abgewiesen, dass die Bf. nicht nachweisen konnte, dass Herr H. befugt ist, für den Abnehmer Waren abzuholen (eine entsprechende Spezialvollmacht wurde nicht vorgelegt).

Im Vorlageantrag verwies die Bf. auf ihr Vorbringen in der Beschwerde.

In der mündlichen Verhandlung erläuterte die steuerliche Vertreterin zur Geschäftsbeziehung mit der Firma Kft. Folgendes:

Seit 3.10.2011 unterhalte die Bf. eine Geschäftsbeziehung mit der Firma Kft. und habe bereits am darauffolgenden Tag die UID-Nummer überprüft (Überprüfung aktenkundig). Sämtliche Bestellungen erfolgten seit Oktober 2011 immer von der E-Mail-Adresse Kft@mail.hu (eine Bestellung vom 26.9.2012 wurde beispielhaft vorgelegt). Auf Rückfrage habe Herr H der Bf. auch bestätigt, dass er die Waren samt Lieferscheinen bei der Firma Kft. abgegeben hat.

Der Inhaber der Firma Kft. ist im Jahr 2012 erkrankt und im Jahr 2013 leider verstorben, weshalb er keine Auskunft mehr geben kann. Als Nachfolgeunternehmen operiert nunmehr die Firma B-Kft., deren Geschäftsführer der Abholende Herr H ist. Der Bf. wurde die Inhaftierung des Geschäftsführers der Firma Kft. erst durch die Nachschau bekannt. Die Geschäftsbeziehung mit der Firma Kft. wurde unabhängig davon mit September 2012 beendet. Die erste Bestellung der Firma B-Kft. erfolgte am 9.10.2012.

Der Vertreter des Finanzamtes ergänzte zum Sachverhalt, dass ihm zum Überprüfungszeitpunkt am 22.10.2013 der vollständige Name von Herrn H nicht genannt werden konnte. Dies u.a. deshalb, weil keine Führerscheinkopie in den Firmenunterlagen zu finden war.

Eine Bestätigung der Firma Kft., dass sie Herrn H zur Abholung von Waren bevollmächtige, konnte ebenfalls nicht vorgelegt werden. Auf den Lieferscheinen findet sich keine Übernahmebestätigung. Außerdem sind sie mit dem Vermerk "Zustellung" versehen.

Aus den Unterlagen ergibt sich weiters, dass Herr H nur über einen Führerschein der Klassen A und B verfügt. Am 2.7.2012 hat er lt. dreier Lieferscheine Waren mit einem Gesamtgewicht von 4.700 kg übernommen und nach Ungarn verbracht. Dies ist mit einem Führerschein der Klasse B unmöglich: Er ist nicht berechtigt, ein Fahrzeug zu lenken, mit dem so große Lasten befördert werden können. Nimmt er ein kleineres Fahrzeug, müsste er mehrmals fahren, was wiederum unmöglich ist, weil die Fahrt 7 Stunden dauere.

Die Bf. stellte den Antrag, Herrn H zum Thema Beförderung nach Ungarn bzw. Lenkerberechtigung als Zeuge zu befragen.

Rechtslage:

UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung

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) (...)

(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.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen BGBI 401/1996:

Auf Grund des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBI. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBI. 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.*

(...)

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. (...)

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zum Antrag auf Zeugeneinvernahme:

Das BFG hat beschlossen, die Zeugeneinvernahme abzulehnen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, im Ausland lebende Geschäftspartner, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. etwa VwGH vom 28.9.2004, 2002/14/0021 oder VwGH vom 24.6.2003, 2001/14/0084).

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist die Bf. dieser Verpflichtung nicht nachgekommen. Mangels Angabe einer Adresse des Zeugen liegt kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor, weshalb der Antrag schon aus diesem Grunde abzulehnen war.

Der Beweisantrag darf aber auch abgelehnt werden, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen *unerheblich* sind.

Feststeht, dass die Empfängerin der Waren im Streitzeitraum nicht mehr tätig war und die Erwerbe nicht getätigt hat. Wie schließlich der Zeuge, der die Waren bei der Bf. abgeholt hatte, in Ungarn mit diesen Waren verfahren ist, ist daher *unerheblich*. Selbst wenn er die Waren aus irgendwelchen Gründen zum Gelände der Bf. befördert hatte, waren die Erwerbe nicht der Kft. zuzurechnen.

2. Zur Steuerfreiheit der Lieferungen:

Die Bf. verweist zu Recht darauf, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0006; VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192) zu Recht erkennt, dass der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 zwar vom inländischen Lieferer zu erbringen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 27. September 2007, C-409/04, Teleos, Rz 42 ff; vom 27. September 2007, C-184/05, Twoh International, Rz 23 ff sowie vom 6. September 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, Rz 35 ff), aber aus der Rechtsprechung des EuGH auch abzuleiten ist, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung,

abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend ist (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. 9. 2007, C-146/05, Albert Collée, Rz 29).

Abzustellen ist nach der Judikatur nicht nur auf formelle Belange, entscheidend ist vielmehr, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031 unter Verweis auf EuGH 27.9.2007, Rs C-146/05, Albert Collée zum Buchnachweis).

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt u.a. vor, wenn:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet
2. Der Abnehmer ein Unternehmer ist und
3. der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (vgl Art 7 Abs 1 UStG 1994).

Die Erwerbsteuerbarkeit ist nach den Vorschriften des Staates zu beurteilen, der für die Besteuerung des Erwerbes zuständig ist. Es genügt, wenn der Erwerb im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).

Im Beschwerdefall haben die Informationen der Ungarischen Finanzverwaltung ergeben, dass die im Rechenwerk der Bf. aufscheinende Erwerberin, die Kft. die Erwerbe tatsächlich nicht getätigt hat. Damit steht fest, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit gem. Art 7 Abs 1 UStG 1994 (der Erwerber ist Unternehmer und der Erwerb ist im anderen Mitgliedstaat erwerbsteuerbar) nicht vorliegen (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0234).

Ein Umsatz kann gem. Art 7 Abs 4 UStG 1994 *dennoch* als steuerfrei behandelt werden, 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 Abholfällen hat der Unternehmer dazu auch die Identität des Abholenden festzuhalten.

Die Bf. führt zur Sorgfalt an, dass sie die UID ihres Erwerbers abgefragt hat. Diese Abfrage *allein*, die im Übrigen mit 4.10.2011 datiert ist, während der Streitzeitraum Juli bis September 2012 betrifft, genügt den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns jedoch nicht.

In der Geschäftsabwicklung ist die Bf. hinsichtlich der in der VO BGBI 401/1996 geforderten Nachweise sorglos umgegangen: Aktenkundig ist nämlich, dass die Bf. den Beförderungsnachweis erst im Nachschauzeitpunkt (nach ihrer Urgenz bei Herrn H) erbringen konnte. Weder auf den Rechnungen noch auf den Lieferscheinen findet sich ein Vermerk über die Abholung, wie zB „Ware übernommen“ samt Unterschrift des Übernehmers. Im Gegenteil: Auf den Lieferscheinen findet sich der Vermerk „Zustellung“.

Nirgendwo in den Unterlagen findet sich eine Bevollmächtigung mit der die Firma Kft. Herrn H mit der Abholung der Waren betraut hat.

Aus der Textierung des § 3 Z 3 VO BGBI 401/1996 „...durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird“ ergibt sich auch, dass die Verordnung davon ausgeht, dass der Lieferant im Regelfall die Bestätigung mit Übergabe der Waren erhält.

Das ist der Maßstab für den ordentlichen Kaufmann.

Dadurch, dass die Bf. den Beförderungsnachweis nachträglich beigebracht hat, ist erwiesen, dass sie nicht wie ein ordentlicher Kaufmann gehandelt hat.

Art 7 Abs 4 UStG 1994 verlangt für die Steuerfreiheit aus Vertrauensschutzgründen überdies das Festhalten der Identität des Abholenden. Die im Beschwerdeverfahren vorgelegte Führerscheinkopie kann der Bf. erst nachträglich zugegangen sein, weil die Bf. zum Überprüfungszeitpunkt (22.10.2013) den vollständigen Namen des Abholenden nicht nennen konnte. Auch beim Antrag auf Zeugeneinvernahme konnte die laut § 6 der VO BGBI 401/1996 festzuhaltende Anschrift des Abnehmers nicht bekannt gegeben werden.

Die Bf. kann sich daher nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

Auch aus diesem Grund können die Lieferungen nicht steuerfrei belassen werden.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

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.

Graz, am 12. August 2015