

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R.  
in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Mag. Josef Rauch, 8230 Hartberg  
gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark:  
Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 25.5.2010  
Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 25.5.2010  
Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 25.5.2010  
Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21.9.2010  
zu Recht erkannt:  
Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt mit Waren. Neben dem Verkauf im Inland exportiert die Bf. ihre Waren auch in das EU-Ausland.

Im Oktober 2008 übermittelte die rumänische Finanzverwaltung eine Spontanauskunft an die österreichische Finanzverwaltung: Eine Gruppe ausländischer Staatsangehöriger habe innerhalb eines kurzen Zeitraumes mehrere Unternehmen gegründet, die ohne vorherige Aktivitäten große Mengen an Waren einkaufen. Es bestehe der Verdacht, dass sich unter diesen Unternehmen potenzielle „Missing Trader“ befinden. Die Bf. sei eines der Unternehmen, welche an diese rumänischen Unternehmen Waren verkauft hätten.

Auf die aus diesem Grund vorgenommene Nachschau folgte eine Betriebsprüfung bei der Bf. Dabei wurde festgestellt, dass die Bf. laut Buchhaltung steuerfreie Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet getätigt hat, bei welchen die für die Steuerfreiheit erforderlichen Beförderungsnachweise nicht erbracht wurden.

Dem Betriebsprüfungsbericht ist dazu zu entnehmen, dass die Waren entweder direkt in Österreich oder (hauptsächlich) in der Betriebsstätte auf dem Großkaufhaus abgeholt wurden. Vom Abholer oder vom Besteller (bei vorheriger telefonischer Verkaufsvereinbarung) sei bekanntgegeben worden, auf wen die Rechnung auszustellen sei. Neben dem Firmenwortlaut und der Rechnungsadresse wurde auch die jeweilige UID-Nummer bekannt gegeben. Diese UID-Nummern seien laut Angaben der Bf. im Betrieb auf ihre Gültigkeit hin überprüft worden. Ein Nachweis über die durchgeführte Überprüfung liegt aber nur in Einzelfällen vor, und zwar dann, wenn die Abfrage im Büro des steuerlichen Vertreters erfolgt ist. Bei Gültigkeit der UID-Nummer, sei die Ausgangsrechnung ausgestellt und die Waren ausgefolgt worden. Der Rechnungsbetrag sei größtenteils in bar kassiert worden. Fallweise habe die Bf. auf der Ausgangsrechnung das Kennzeichen des abholenden Fahrzeugs festgehalten. Außer den Ausgangsrechnungen habe die Bf. vorerst aber keine Nachweise vorgelegt (kein Beförderungs- bzw. Versendungsnachweis vorhanden, kein Festhalten der Identität des Abholenden).

Im Zuge der Außenprüfung hat die Bf. am 6. 4. 2010 für einzelne Lieferungen Frachtdokumente nachgereicht, die vom Finanzamt als Nachweis der Versendung anerkannt wurden.

Nicht anerkannt wurde u.a. die Steuerfreiheit folgender nunmehr streitgegenständlicher Lieferungen: Lieferungen an die Fa.A iHv insgesamt € 14.257,-, an die Fa.B iHv insgesamt € 48.534,55 und die Fa.C iHv insgesamt € 102.957,48.

An die Fa. A sind laut Buchhaltung der Bf im Wirtschaftsjahr 2007/2008 Lieferungen iHv insgesamt € 18.630,- getätigt worden. Beim Empfänger wurde laut Nachschau in Rumänien lediglich eine Rechnung iHv € 4.373,- erfasst. Diese eine Lieferung wurde steuerfrei belassen, die übrigen Lieferungen versteuert.

Die von der Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung dazu vorgelegten CMR-Papiere, welche die nicht anerkannten AR-Nr. 2940 und 2993 betreffen, belegten nach Ansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen nicht, wohin die Waren tatsächlich gingen: Das CMR Papier zu AR 2940 enthält – anders als das zur anerkannten AR 2881 Vorgelegte – keine Übernahmebestätigung des angegebenen Abnehmers. Das CMR-Papier zur AR 2993 ist so unvollständig, dass es nicht einmal einen Abnehmer enthält. Überdies sind diese Lieferungen beim Abnehmer buchhalterisch nicht erfasst.

Hinsichtlich der Lieferungen an die Fa. B wurde im Zuge der Schlussbesprechung ein Schreiben vorgelegt (ausgestellt am 18. 3. 2010), in dem Herr X bestätigte, dass er als Mitarbeiter der Fa. B sämtliche Waren laut einer beigelegten Rechnungszusammenstellung in der Höhe von € 48.534,55 übernommen und nach 9400

Sopron, Pozsonyi ut 17 befördert hat (LKW Kennzeichen: KSX 805). Diese Bestätigung wurde als Nachweis nicht anerkannt.

Für die Lieferungen an die Fa. C wurden ursprünglich keine Nachweise vorgelegt. Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wurden zT CMR-Papiere vorgelegt. Die diesbezüglichen Lieferungen wurden steuerfrei belassen.

Zu den nunmehr noch strittigen Lieferungen an die Fa. A, die Fa. B, und an die Fa. C bringt die Bf. in der Beschwerde folgendes vor:

Die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen an die Fa. A stehe nicht im Einklang mit der in Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 normierten Vertrauensschutzregelung. Diesbezüglich wurde seitens der Bf. der Antrag gestellt, die in den AR 2940 und 2993 verrechneten innergemeinschaftlichen Lieferungen im Gesamtbetrag von € 7.128,- steuerfrei zu belassen.

Die Versagung der Steuerfreiheit wegen verspäteter Vorlage der Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet gemäß § 2 Z 3 VO-BGBI. 1996/401 betr. Lieferungen an die Fa. B, sei rechtswidrig. Es seien daher jene Lieferungen, für welche seitens der Fa. B, die Bestätigung über die Verbringung nach Ungarn vorgelegt worden sei, steuerfrei zu belassen.

Für die Lieferungen an die Fa. C legte die Bf. eine Bestätigung des Abnehmers über Verbringung nach Deutschland vor (ausgestellt am 28. Juni 2010). Der Bestätigung, die auf einem Papier ohne Briefkopf verfasst ist, das links oben den Hinweis „Firmenpapier C“ enthält, ist zu entnehmen, dass sämtliche Warenlieferungen durch eine von der Fa. C beauftragte Speditionen abgeholt wurden. Die bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten Frachtpapiere wurden nochmals beigelegt. Eine Erklärung, warum für die übrigen Lieferungen keine Begleitpapiere vorgelegt werden konnten, wurde nicht geliefert.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt nochmals aus, dass für Lieferungen, bei denen die CMR Papiere vorliegen, die Steuerfreiheit ohnedies gewährt wurde. Die übrigen nachgereichten Bestätigungen können den nicht ersetzen.

Im Vorlageantrag wurden keine neuen Vorbringen gemacht.

Auf den Vorhalt des UFS, zu den strittigen Lieferungen an die Firmen B, und C weitere – alternative - Nachweise (wie zB Frachtbriefe, Kontrollzeugnisse, bilaterale Güterbeförderungsbewilligungen oder anderes) vorzulegen, die es dem UFS ermöglichen, den Transport der Waren ins das übrige Gemeinschaftsgebiet zweifelsfrei nachzuvollziehen, hat die Bf. keine Unterlagen beigebracht.

Strittig ist damit im Verfahren:

*Lieferungen an die Firma A:* Im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Überprüfung lagen für die als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelten Umsätze keine Beförderungsnachweise vor. Laut unwidersprochenen Angaben der rumänischen Finanzverwaltung wurden die strittigen Lieferungen nicht im Rechnungswesen erfasst. Die Bf. begeht nunmehr aufgrund der nachgereichten (zT nicht vollständig ausgefüllten) CMR-Papiere die Steuerfreiheit aufgrund der „Vertrauensschutzregel“ des Art 7 Abs 4 UStG 1994.

*Lieferungen an die Firma B,:* Bei Beginn der abgabenbehördlichen Überprüfung lagen auch für diese als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelten Umsätze keine Beförderungsnachweise vor. Im Zuge des Verfahrens wurde eine von der Bf. verfasste und von Herrn X (Kopie des Personalausweises liegt vor) unterzeichnete Erklärung vorgelegt, die bestätigt, dass er Waren lt. Rechnung nach Ungarn befördert habe. Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht wurden dazu keine weiteren Nachweise wie Frachtpapiere, Güterbeförderungsbewilligungen (da ja Lebensmittel transportiert wurden) o.ä. vorgelegt.

*Lieferungen an die Firma C:* Im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Überprüfung lagen zum Teil Frachtpapiere vor. Diese Lieferungen wurden als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen anerkannt. Für die übrigen Lieferungen konnten trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht keine Frachtpapiere vorgelegt werden. Aus der vorgelegten Bestätigung ergibt sich, dass die Waren von Spediteuren abgeholt wurden. Spediteursbescheinigungen wurden ebenso wenig vorgelegt wie Frachtbriefe o.ä.

Rechtslage:

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).

Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden (Art 7 Abs 3 UStG). Mit Verordnung BGBl 1996/401 hat der Bundesminister für Finanzen geregelt, wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung und der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auszusehen hat. Im Fall der Abholung durch den Erwerber hat der Unternehmer nach § 2 leg cit den Nachweis zu führen durch:

1. die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt und
3. durch eine Erklärung des Abholenden, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird bzw. einen Empfangsbestätigung des Abnehmers.

Nach § 3 Abs 1 der VO 1996/401 ist der Nachweis bei Versendung durch einen Versendungsbeleg wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen zu führen. Nur wenn dem Unternehmer dieser Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist, kann der Nachweis durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers geführt werden (§ 3 Abs 2 leg.cit).

Der EuGH hat am 27.9.2007 in der Rs C-146/05 "Albert Collée" entschieden, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, darüber hinausgeht, was erforderlich ist um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Mit anderen Worten: Werden die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt (Warenbewegung von Ö ins übrige Gemeinschaftsgebiet, in dem der Erwerb steuerbar ist), so kann die Steuerfreiheit wegen fehlender Nachweise nur versagt werden, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Dementsprechend hat der VwGH mit Erkenntnis vom VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146 festgestellt: „Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich (nur) wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden“.

Gemäß der Vertrauenschutzregel des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 ist die Steuerfreiheit auch dann zu gewähren, 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 Kaufmannes nicht erkennen hat können.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu prüfen ist damit, ob der Beschwerdeführerin der sichere Nachweis gelungen ist, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen tatsächlich ausgeführt worden sind bzw. ob auf diese Lieferungen die Vertrauenschutzregelung gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 anwendbar ist.

*Lieferungen an die Fa. A:*

Die Fa. A hat die Waren der strittigen Lieferungen tatsächlich nicht für ihr Unternehmen erworben. Dieser Umstand wird von der Bf. auch nicht bestritten. Damit liegen die

materiellen Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7 Abs 1 Z 2 lit a UStG 1994: der Erwerber ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt) nicht vor.

Soweit sich die Bf. diesbezüglich auf die Vertrauenschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG 1994 beruft, ist ihr entgegen zu halten, dass sie nicht wie ein sorgfältiger Kaufmann gehandelt hat: Sie hat im Zeitpunkt der Lieferung weder eine Transportbescheinigung angefordert noch die Identität des Abholenden festgehalten. Auch die nachgereichten CMR Papiere sind mangelhaft: Auf dem CMR-Papier zur AR 2940 fehlt die Empfangsbestätigung, das CMR-Papier zur AR 2993 ist undatiert und es wurde darauf weder der Entladeort noch die Empfangsbestätigung eingetragen. Die Lieferungen sind damit jedenfalls als steuerpflichtig zu behandeln.

#### *Lieferungen an die Fa. B.:*

Hierzu wurde eine von X. in Wien unterschriebene Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet vorgelegt. Die Erklärung wurde von der Bf. verfasst und ihr ist ein Verzeichnis aller strittigen Lieferungen beigefügt. Weiters liegt eine Kopie des Personalausweises von Herrn X. vor sowie eine Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer der Fa. B, aus dem Jahr 2010. Unterfertigte Rechnungen oder CMR-Papiere über die Lieferungen an die Fa. B, wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Insgesamt sind die beigebrachten Nachweise nicht geeignet, das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (der Gegenstand wurde in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert) zweifelsfrei zu untermauern: Der Umstand, dass ein ausländischer Staatsangehöriger (Herr X.), der sich als Mitarbeiter der Fa. B, bezeichnet (Nachweise wie eine Bestätigung der Fa. B, oder Firmenbuchauszüge usw. liegen nicht vor), im Ausland (Wien) ein in einer Fremdsprache verfasstes Dokument seines Geschäftspartners unterfertigt, ist bestenfalls als Indiz dafür zu werten, dass es geschäftliche Beziehungen zwischen der Bf. und Herrn X. gibt. Es bestehen allerdings weiterhin Zweifel daran, dass die einzelnen Waren tatsächlich nach Ungarn befördert wurden: Ein Abgleich mit der Buchhaltung der Fa. B, (wurden all diese Lieferungen an die Fa. B, getätigt, gingen alle Waren tatsächlich nach Sopron usw?) lässt sich schon aufgrund der Unterfertigung in Wien ebenso wenig unterstellen wie andere Recherchen im Unternehmen der Fa. B,. Diese hätten nämlich beispielsweise die angeforderten CMR Papiere zu Tage gebracht.

Nachdem der Verstoß gegen die formellen Anforderungen bzw. die mangelhaften Bestätigungen den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen des Art 7 UStG erfüllt wurden, können die strittigen Lieferungen iSd RSpr des VwGH nicht steuerfrei behandelt werden.

#### *Lieferungen an die Fa. C:*

Für die strittigen Lieferungen an die Fa. C wurde eine Empfangsbestätigung des Abnehmers Johann C vorgelegt. In der vorgelegten „Bestätigung“ bezeugt Herr C, dass sämtliche Warenlieferungen durch Speditionen abgeholt wurden. Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht wurden zu diesen Lieferungen – anders als zu den im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens „anerkannten“ Lieferungen – keine Begleitpapiere vorgelegt. Eine Erklärung, warum dafür keine Begleitpapiere vorgelegt werden konnten, wurde auch nicht geliefert.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers vermag den Beförderungsnachweis durch Frachtpapiere u.ä. nur dann zu ersetzen, wenn es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar ist, den Nachweis auf diese Weise zu führen. Warum dem so sei, wurde von der Bf. nicht dargetan. Nachdem in einigen Fällen Frachtbriefe beigebracht wurden, ist es offenbar weder ausgeschlossen noch unzumutbar, solche beizubringen. Die Steuerfreiheit kann nicht gewährt werden, weil das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (der Gegenstand wurde in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert) durch die vorliegenden Bestätigungen, die nicht der Verordnung entsprechen, nicht zweifelsfrei fest steht.

Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Rechtsfrage, ob Beförderungsnachweise nachträglich beigebracht werden können, ist nach der Rechtsprechung des VwGH (20.12.2012, 2009/15/0146) geklärt. Dieses Erkenntnis beschäftigt sich nur mit der Würdigung der beigebrachten Bestätigungen und weicht von der Rechtsauffassung des VwGH nicht ab.