

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der J***** GmbH, *****Adresse*****, vertreten durch Treuhand-Union Neusiedl am See Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 7100 Neusiedl am See, Kalvarienberggasse 17, vom 13. 4. 2011, beim Finanzamt eingelangt am 14. 4. 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Fachvorständin Hofräatin Mag. Edith Hanel-Schmidt und Fachexpertin Mag. (FH) Martina Kral, vom 17. 3. 2011, Steuernummer 38*****, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

I. Der als Beschwerde weiter wirkenden Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart legte dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Vorlagebericht vom 26. 11. 2011 die Berufung der J***** GmbH, Steuernummer 38*****, vom 14. 4. 2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008 und 2009, alle vom 17. 3. 2011, zur Entscheidung vor.

Streitpunkt sei die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei mangelhaften oder fehlenden Beförderungsnachweisen, beantragt werde die Abweisung der Berufung und "Entscheidung gemäß den Erkenntnissen der Betriebsprüferin".

Der Erlassung der angefochtenen Bescheide ging eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung voran.

Der gemäß § 150 BAO hierüber erstattete Bericht vom 14. 3. 2011 verweist auf die gemäß § 149 BAO aufgenommene Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. 1. 2011.

Dieser Niederschrift lässt sich zur verfahrensgegenständlichen Frage in Punkt I. 4. entnehmen:

4. Nachweise Abhollieferungen

Für Abhollieferungen wurden die Bestätigungen für das Verbringen ins Ausland vom Unternehmen nachgebracht. Gem Rz. 4006 UStR kann dieser Mangel nicht nachträglich saniert werden. Von der AP wird die Steuerfreiheit für folgende Beträge versagt.

	2007	2008	2009
	€	€	€
Erhöhung der Umsätze zu 10%	13.779,00	15.615,00	27.243,00

Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009, alle vom 17. 3. 2011, wurde durch die steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 13. 4. 2011, beim Finanzamt eingelangt am 14. 4. 2011, Berufung erhoben:

Im Auftrag der obigen Steuerpflichtigen bringe ich hiermit das Rechtsmittel der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 ein und ersuche das Finanzamt die laut Punkt 4. der Betriebsprüfung als umsatzsteuerpflichtig behandelten innergemeinschaftlichen Lieferungen in Höhe von € 13.779,--, € 15.615,--und € 27.243,-- steuerfrei zu belassen.

Die Betriebsprüfung war der Auffassung, dass die Exportnachweise nicht ausreichend erbracht wurden. Es handelt sich um eine Abhollieferung. Es wurde der Verdacht geäußert, dass die Bestätigung des Abholers erst nachträglich ausgestellt wurde.

Der UFS (GZ RV /0305-G/08 vom 04.06.2009) hat, unter Berufung auf die EUGH Rechtsprechung festgestellt, dass es der Finanz verwehrt ist, eine tatsächlich ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferung allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Der Nachweis kann somit auch nachgebracht werden. Im vorliegenden Fall wurde er der BP bereits vorgelegt. Bitte teilen Sie mir mit, welche Nachweise noch eingesehen werden müssen. Daher ersuche ich die fraglichen Beträge in Höhe von 10% des obigen Umsatzes wieder gutzuschreiben.

Die Prüferin gab hierzu am 23. 8. 2011 folgende Stellungnahme ab:

Die Berufungswerberin beruft gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007- 2009, da nach Ansicht der Berufungswerberin fehlende Exportnachweise auch nachgebracht werden können.

Als Begründung führt sie das UFS (GZ RV/305-G/08 vom 4. 6. 2009) an, das besagt, dass eine ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferung nicht allein mit der Begründung zu versagen ist, der Nachweis sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

Dazu wird wie folgt Stellung genommen:

Für Herrn T***** Ernst Josef, *****Adresse_Ungarn***** wurden in den Jahren 2007 bis 2009 folgende Abhollieferungen (Saatgut) getätigert:

2007: € 13.778,80

2008: € 13.430,50

2009: € 27.242,52

Im Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde dazu abweichend für Abhollieferungen im Gesamtbetrag von € 15.615,-- die Steuerfreiheit verwehrt, was auf einen Berechnungsfehler der AP zurückzuführen ist.

Als Verbringungsnachweis wurde eine Ausgangsrechnung vorgelegt.

Die Bestätigung der Verbringung nach Ungarn wurde bei der Schlussbesprechung durch Vermerk und Unterschrift des Abholenden nachgebracht. Die Unterschrift kann von der AP nicht eindeutig zugeordnet werden. Nach mündlicher Auskunft des steuerlichen Vertreters handelt es sich dabei um jene von Herrn Siegfried T***** (Vater des Herrn Ernst T*****), der die Ware abgeholt haben soll. Die Herrn Siegfried und Ernst T***** sind österreichische Staatsbürger mit dem Hauptwohnsitz in *****Wohnort_Oesterreich*****. Je eine Kopie eines Rechnungsbeispiels ohne Vermerk (im Zuge des AP-Verfahrens übergeben) und mit Vermerk (bei der Schlussbesprechung übergeben) werden beigelegt.

Wenn die Berufungswerberin ihre Berufung mit dem UFS (GZ RV /305-G/08 vom 4. 6. 2009) begründet, ist dazu auszuführen, dass gegen dieses UFS von Seiten des Finanzamtes Amtsbeschwerde eingebracht wurde, die AP hat sich im gegenständlichen Fall an die Ausführungen in den UStR zu halten.

In RZ 4006 UStR 2000 wird dazu ausgeführt, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen buchmäßig nachzuweisen sind, für die konkreten Regelungen wird auf die VO des BMF BGBI. Nr. 401/1996 verwiesen. Im Falle von mangelhaften oder fehlenden Beförderungsnachweisen iSd § 2 der VO, BGBI. Nr. 401/1996 (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. - in Abholfällen - Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises (siehe Rz 4008), nicht möglich. Auch eine eidestattliche Erklärung einer Begleitperson kann den Beförderungsnachweis iSd § 2 der VO, BGBI. Nr. 401/1996, nicht ersetzen.

Weiters wird auf das Protokoll des Salzburger Steuerdialogs 2010 vom 7. 10. 2010 verwiesen. Dort wird ausgeführt, dass wenn Nachweise in der der VO entsprechenden

Form vorliegen, grundsätzlich von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden kann, wobei bei begründeten Zweifeln an der Echtheit bzw. Ordnungsgemäßheit von Belegen in weiterer Folge die Steuerfreiheit dennoch versagt werden kann.

Liegen diese Nachweise nicht vor, kann nicht von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden, sondern von deren Steuerpflicht (vgl. BFH 06.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 27.09.2007, Rs C-146/05, Albert Collee). Etwas anderes gilt nach diesem Urteil ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des§ 6a Abs. 1 dUStG (Anm.: entspricht Art. 7 UStG 1994) vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend der diesbezüglich in Deutschland maßgeblichen §§ 17a, 17c UStDV (Anm.: entspricht VO, BGBI. Nr. 401/1996) erbrachte.

Zu einer alternativen Nachweisführung ist festzuhalten, dass gerade bei Abholfällen, in denen der Abnehmer oder dessen Beauftragter die Ware selbst befördert, von maßgeblicher Bedeutung ist, dass bestimmte Aufzeichnungen bereits bei der Übergabe der Ware vorgenommen werden, da die Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerfreiheit zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung vorliegen müssen und dies dokumentiert werden muss. Bestimmte Tatbestandsvoraussetzungen (zB Identität des Abholenden und eindeutige Feststellung der Funktion der einzelnen Handelnden in Bezug auf eine bestimmte Lieferung) können nur zum Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung bzw. mit Übergabe der Ware eindeutig überprüft und dokumentiert werden, bzw. liegt andernfalls ein nicht sanierbarer Mangel (zB bei fehlender Identifizierung des tatsächlichen Abnehmers) vor.

Es kann nämlich durchaus bezweifelt werden, dass ein Unternehmer bei einer großen Anzahl von Lieferungen - insbesondere Bargeschäften - in der Lage ist, Jahre später für jede einzelne Lieferung noch nachzuvollziehen bzw. sich zu erinnern, ob die in nachträglichen Belegen festgehaltenen Angaben dem seinerzeitigen Sachverhalt tatsächlich entsprechen.

Demzufolge kann auch mit nachträglichen Empfangsbestätigungen nicht nachgewiesen bzw. dokumentiert werden, dass zum Zeitpunkt der Warenübergabe die Tatbestandsvoraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erfüllt waren (siehe UStR 2000 Rz 4006).

Aus den oben dargelegten Gründen ist die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen zu verwehren.

Für den Bescheid 2008 sollte aufgrund des Berechnungsfehlers eine beträchtliche Korrektur vorgenommen werden, es wären € 13.430,50 statt € 15.615,-- steuerpflichtig zu stellen.

Beigeschlossen waren die angeführten Unterlagen.

Mit Bescheid vom 14. 12. 2011 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO aF bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2009/15/0146 anhängigen Beschwerdeverfahrens aus.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146, im RIS am 29. 1. 2013 veröffentlicht, dass der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, vom inländischen Lieferer zu erbringen sei. Den Ausführungen des EuGH im Urteil EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, Albert Collee, sei zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend (vgl. VwGH 18. 10. 2007, 2006/16/0108). Entscheidend sei, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Nach Ergehen des Erkenntnisses VwGH 20. 12. 2012 setzte die Abgabenbehörde zweiter Instanz das Berufungsverfahren fort und richtete am 7. 3. 2013 folgende E-Mail an das Finanzamt:

... der VwGH hat nunmehr mit Erkenntnis vom 20. 12. 2012, 2009/15/0146, entschieden (http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2009150146_20121220XOO/JWT_2009150146_20121220_XOO.pdf), dass ungeachtet erst nachträglich erbrachter Abnehmererklärungen das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994, insbesondere Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet im Rahmen der betroffenen Lieferungen, festgestellt werden kann.

*Im Berufungsverfahren betreffend J***** GmbH StNr. 38*****, U 2007- 2009, wurden laut Punkt 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung FSU 4/2008, für Abhollieferungen Nachweise für das Verbringen der Waren nach Ungarn erbracht, die Anerkennung der Steuerfreiheit aber nach der bisherigen Verwaltungspraxis wegen verspäteter Vorlage der Nachweise versagt.*

Infolge der Rechtsprechung des VwGH steht ein verspäteter Nachweis der Verbringung in das Ausland bzw in andere Mitgliedstaaten der EU der Anerkennung einer Ausfuhrlieferung nicht entgegen.

Das Finanzamt wird eingeladen - soweit erforderlich und möglich, auch durch Einvernahme der Abnehmer - zu prüfen, ob die Waren tatsächlich nach Ungarn verbracht wurden.

Sollte das Finanzamt in weiterer Folge von einer Verbringung nach Ungarn ausgehen, wäre die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zu erwägen.

Bestehen weiterhin unterschiedliche Auffassungen zwischen Berufungswerberin und Finanzamt wird das Finanzamt gebeten, Veranlagungsakt und Arbeitsbogen (soweit nicht in BP2000 enthalten) unter Anschluss eines Berichts, aus welchen Gründen weiterhin unterschiedliche Auffassungen gegeben sind, dem UFS vorzulegen.

Um eine Information über die weitere Vorgangsweise bis 31. 5. 2013 wird gebeten.

Eine Reaktion des Finanzamtes hierauf erfolgte zunächst nicht, weswegen der Referent des Unabhängigen Finanzsenats mit E-Mail vom 23. 10. 2013 in Bezug auf mehrere anhängige Berufungsverfahren mit gleichem Berufungspunkt urgierte:

In den oben angeführten Berufungsverfahren ist- teilweise neben anderen Punkten - strittig, ob steuerlich anzuerkennende Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen, da entsprechende Nachweise erst nachträglich der Abgabenbehörde vorgelegt wurden, was nach der früheren Verwaltungspraxis eine Anerkennung ausgeschlossen hat.

Der VwGH hat entschieden, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist (VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0234; VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146). Auch der EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, Albert Collee, stellt auf die materielle Anforderung der Ausfuhr bzw. igL ab. Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Wenn im Abgabenverfahren der Beweis gelingt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv vorliegen, ist trotz mangelhaftem Nachweises die Steuerbefreiung zu gewähren (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. A., zu Art. 7 BMR, Rz 26).

Es ist daher zu ermitteln, ob in diesen Verfahren die Voraussetzung für die Steuerbefreiung objektiv vorliegen.

Hierzu sind bereits am 7. 3. 2013 ... mehrere Ermittlungsaufträge bzw. Äußerungsaufträge des UFS ergangen, wobei die Fristen (31. 5. 2013), sofern solche gesetzt wurden, ohne Reaktion des Finanzamts verstrichen sind.

Ich darf daher nochmals ersuchen, in allen eingangs genannten Verfahren unter Zugrundelegung der Judikatur des EuGH und des VwGH zu prüfen, ob - und allenfalls in welchem Umfang - die Steuerfreiheit weiterhin zu versagen ist, und das Ergebnis dieser Prüfungen mit den jeweiligen Berufungswerbern zu erörtern.

Sollte auf Grund der neuerlichen Überprüfungen das Finanzamt zu der Ansicht gelangen, den Berufungsbegehren sei - ganz oder teilweise - Rechnung zu tragen, wäre - allenfalls mit Zustimmung der Berufungswerber- die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen durch das Finanzamt zu erwägen, wobei bemerkt wird, dass eine unkomplizierte Erlassung von BVE nur mehr bis Jahresende möglich ist, da ab nächstem Jahr die Restriktionen durch das FVwGG 2012 zu beachten sind.

Sollten keine Berufungsvorentscheidungen erlassen werden, wäre zum Ergebnis der Überprüfungen Stellung zu nehmen und zu begründen, warum nach Ansicht des Finanzamtes weiterhin nicht von einer Steuerfreiheit auszugehen ist.

Um entsprechende Berichte - sofern keine BVE erlassen wurden, unter Anschluss sämtlicher bezughabender Finanzamtsakten und Prüfungsunterlagen (Arbeitsbögen) - jeweils bis zum 10. 1. 2014 wird gebeten.

Hierauf teilte das Finanzamt in Bezug auf das gegenständliche Berufungsverfahren mit E-Mail vom 26. 11. 2013 mit, dass "dass nach Rücksprache mit der GBP einer stattgebenden Erledigung durch das Finanzamt nichts im Wege steht. Die entsprechende BVE wird umgehend erledigt werden."

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Finanzamt berichtete mit E-Mail vom 23. 1. 2014 dem Bundesfinanzgericht, dass die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der J***** GmbH betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2009 stattgebend erledigt worden sei.

Aus dem Abgabeninformationssystem des Bundesfinanzverwaltung ergibt sich, dass mit Datum 17. 1. 2014 stattgebende Beschwerdevorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2009 erlassen und die entsprechenden Buchungen vorgenommen wurden (zu den Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzungen siehe am Ende der Entscheidungsgründe).

Begründend wurde jeweils ausgeführt:

Ihrer Berufung eingebracht am 14.04.2011 wird stattgegeben.

Nachdem das Gericht dem Finanzamt mitteilte, dass die am 17. 1. 2014 erlassenen Beschwerdevorentscheidungen gemäß § 300 Abs. 1 BAO nichtig seien, wurde am 14. 4. 2014 vom Finanzamt eine Ausbuchung der nichtigen Bescheide in Angriff genommen, aber - soweit sich dies dem Abgabeninformationssystem des Bundesfinanzverwaltung entnehmen lässt - nicht umgesetzt.

Eine Zustimmungserklärung der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf) gemäß § 300 Abs. 1 lit. a BAO wurde zwar angekündigt, eine solche langte jedoch bei Gericht nicht ein.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Nach der Aktenlage steht fest, dass die Bf in den Jahren 2007 bis 2009 Saatgut an einen ungarischen Abnehmer, und zwar an

Ernst Josef T*****, *****Adresse_Ungarn**** geliefert und hierfür folgende Beträge in Rechnung gestellt hat:

2007: € 13.778,80

2008: € 13.430,50

2009: € 27.242,52.

Das Vorliegen innergemeinschaftlicher Lieferungen auf Grund der mittlerweile vorliegenden unbedenklichen Urkunden wird vom Finanzamt nicht mehr bestritten.

Bereits die Außenprüfung hat in ihrem Bericht festgehalten, dass Bestätigungen für das Verbringen ins Ausland vorliegen, wenngleich - aus Sicht der Außenprüfung - verspätet erstellt.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte mit einem der dort genannten Abnehmer durchgeführt und die Waren nachweislich von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat, in dem der Erwerb steuerbar ist, verbracht wurden:

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.

Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996. Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung lauten:

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.

Die Rechtslage wurde im Erkenntnis VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146, klar dargestellt:

Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen.

Es ist hierbei nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. bspw. VwGH 20. 5. 2006/15/0238).

Nun steht fest, dass es sich bei den streitgegenständlichen Lieferungen - ungeachtet der erst im Nachhinein erbrachten Bestätigung des Abnehmers - um innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des Gesetzes gehandelt hat, also die jeweiligen Waren in ein anderes Land des Gemeinschaftsgebietes (Unionsgebietes), nämlich Ungarn, an einen dort ansässigen Unternehmer, verbracht wurden.

Das Finanzamt hat die Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) der Umsatzsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 erkannt und versucht, mit Beschwerdevorentscheidungen vom 17. 1. 2014 der Beschwerde stattzugeben.

§ 300 BAO i.d.F: BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

§ 300. (1) Ab Stellung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und*
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und*
- c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.*

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(4) Aufhebungen (Abs. 1) sind bis zur abschließenden Erledigung der Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht zulässig.

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.

§ 300 BAO ist auch auf offene Berufungen, die dem UFS ohne oder mit einem Vorlageantrag vorgelegt wurden, anwendbar (vgl. Ritz, BAO⁵, § 300 Rz 19).

Mit dem FVwGG 2012 sollte eine verfassungsrechtlich bedenkliche gleichzeitige Zuständigkeit von Finanzamt und Verwaltungsgericht vermieden werden (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 300 Rz 2 m. w. N.), daher ist für "Altfälle", also bereits vor 2014 dem UFS vorgelegte Berufungen, von der Nichtigkeit von Bescheidänderungen durch das Finanzamt ohne das in § 300 BAO vorgesehene Verfahren ab 2014 auch dann auszugehen, wenn die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt wurde.

Die ohne Einhaltung des in § 300 BAO nF vorgesehenen Verfahrens erlassenen Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes vom 17. 1. 2014 sind daher nichtig, also entfalten keine Rechtswirkungen. Die diesbezüglichen Buchungen am Abgabenkonto sind somit unrichtig.

Die angefochtenen Bescheide sind vom Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO abzuändern, wobei das Gericht inhaltlich den beabsichtigten Beschwerdevorentscheidungen vom 17. 1. 2014 folgt:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer 2007:

Die U m s a t z s t e u e r wird für das Jahr 2007 festgesetzt mit	-348.610,64 €
Bisher war vorgeschrieben	-347.232,74 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	11.823.381,87 €
---	-----------------

Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug Art. 6 Abs. 1 Z 1 (Innengemeinschaftliche Lieferungen ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer ohne UID-Nummer und durch Private)	-4.341.589,63 €
--	-----------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	7.481.792,24 €
--	----------------

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	3.716.778,43 €	743.355,69 €
10 % ermäßiger Steuersatz	3.765.013,81 €	376.501,38 €
Summe Umsatzsteuer		1.119.857,07 €

Innengemeinschaftliche Erwerbe Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	1.949.827,65 €
--	----------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen inner- gemeinschaftlichen Erwerbe	1.949.827,65 €
---	-----------------------

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	112.797,55 €	22.559,51 €

10 % ermäßigter Steuersatz	1.837.030,10 €	183.703,01 €
Summe Erwerbsteuer	206.262,52 €	
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	1.119.857,07 €	
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	+ 206.262,52 €	
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.468.467,71 €	
Vorsteuern aus dem Innengemeinschaftlichen Erwerb	-206.262,52 €	
Gutschrift	-348.610,64 €	

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-348.610,64 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	347.232,74 €
Abgabengutschrift	1.377,90 €

Umsatzsteuer 2008:

Die U m s a t z s t e u e r wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit	-295.873,97 €
Bisher war vorgeschrieben	-294.312,47 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	17.427.184,62 €
---	-----------------

Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug Art. 6 Abs. 1 Z 1 (Innengemeinschaftliche Lieferungen ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer ohne UID-Nummer und durch Private)	-6.199.049,64 €
--	-----------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	11.228.134,98 €
---	------------------------

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	4.098.914,74 €	819.782,95 €
10 % ermäßigter Steuersatz	7.129.220,24 €	712.922,02 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		10.702,30 €
Summe Umsatzsteuer	1.543.407,27 €	

Innengemeinschaftliche Erwerbe	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	2.042.561,42 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen inner- gemeinschaftlichen Erwerbe	2.042.561,42 €
---	-----------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	348.129,42 €	69.625,88 €
10 % ermäßiger Steuersatz	1.694.432,00 €	169.443,20 €
Summe Erwerbsteuer		239.069,08 €

Summe Umsatzsteuer (wie oben)	1.543.407,27 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	+ 239.069,08 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	
(ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.828.578,94 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-239.069,08 €
Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	-10.702,30 €
Gutschrift	-295.873,97 €

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-295.873,97 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	294.312,47 €
Abgabengutschrift	1.561,50 €

Umsatzsteuer 2009:

Die U m s a t z s t e u e r wird für das Jahr 2009 festgesetzt mit	-288.268,70 €
Bisher war vorgeschrieben	-285.544,40 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	12.385.625,30 €
--	-----------------

Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug Art. 6 Abs. 1 Z 1 (innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer ohne UID-Nummer und durch Private)	-3.920.277,41 €
--	-----------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	8.465.347,89 €
--	----------------

Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	3.900.184,69 €
10 % ermäßiger Steuersatz	4.565.163,20 €
Summe Umsatzsteuer	1.236.553,26 €

Inneregemeinschaftliche Erwerbe	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	974.801,50 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	974.801,50 €
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	153.657,60 €

10 % ermäßiger Steuersatz	821.143,90 €	82.114,39 €
Summe Erwerbsteuer	112.845,91 €	
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	1.236.553,26 €	
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	+ 112.845,91 €	
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.524.821,96 €	
Vorsteuern aus dem Innengemeinschaftlichen Erwerb	-112.845,91 €	
Gutschrift	-288.268,70 €	

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-288.268,70 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	285.544,40 €
Abgabengutschrift	2.724,30 €

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Gerichtshofes der Europäischen Union und des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Die Tatsachenfeststellungen des Gerichts sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 12. August 2014