

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des FA Oststeiermark vom 28.5.2009, betreffend Umsatzsteuer 2007, Festsetzung von Umsatzsteuer 1/2008, 2/2008, 3/2008, 4/2008, 5/2008, 6/2008, 7/2008 und 9/2008 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhalte abgeändert:

Die Umsatzsteuer wird wie folgt festgesetzt:

Umsatzsteuer 2007:	- 73.017,14 Euro
Umsatzsteuer Jänner 2008:	7.226,17 Euro
Umsatzsteuer Februar 2008:	20.109,64 Euro
Umsatzsteuer März 2008:	16.674,93 Euro
Umsatzsteuer April 2008:	- 8.689,33 Euro
Umsatzsteuer Mai 2008:	- 17.399,13 Euro
Umsatzsteuer Juni 2008:	23.470,96 Euro
Umsatzsteuer Juli 2008:	- 89.820,28 Euro
Umsatzsteuer September 2008:	- 20.575,59 Euro

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), eine GmbH, handelt mit Handelswaren. Neben dem Verkauf im Inland, exportiert die Bf. ihre Waren auch in das EU-Ausland, unter anderem nach Rumänien und Ungarn.

Aufgrund eines Auskunftersuchens der rumänischen Finanzverwaltung gemäß Art. 5 der VO 1798/03 für den Zeitraum 01-03/2008 kam es am 6. November 2008 zu einer Nachschau bei der Bf. Die Nachschau hat ergeben, dass die Bf. Lieferungen an die rumänische Firma X SRL in der Höhe von 661.582 Euro als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei belassen hat. Bei diesen Lieferungen handelte es sich ausschließlich um Abholfälle bei denen weder die Identität des Abholenden, noch eine Bestätigung, dass die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde, vorhanden gewesen sei. Laut Auskunft der rumänischen Finanzverwaltung war die Firma X SRL gar nicht Empfänger der Waren.

Im Zuge einer anschließenden Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass im Prüfungszeitraum 2007 und im Nachschauzeitraum 01-07/2008 und 09/2008 auch in anderen Fällen die Nachweise für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nicht vorhanden waren. Deshalb wurde die Steuerfreiheit auch in diesen Fällen durch die Betriebsprüfung versagt. Für das Finanzamt bestanden überdies erhebliche Zweifel, ob die angeführten Abnehmer tatsächlich die Empfänger der Warenlieferungen waren, zumal von der Bf. weder Empfangsbestätigungen der gelieferten Waren noch Bestellungen vorgelegt werden konnten. Es habe kein direkter Kontakt mit den Abnehmern bestanden und es seien auch keine Nachweise zur tatsächlichen Berechtigung oder Beauftragung des Frachtführers bzw. der abholenden Person vorgelegt worden.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer von 01-07/2008 und 9/2008 als Berufung eingelangten Beschwerde führt die Bf. aus:

Ungarische und rumänische Unternehmen hätten bei der Bf. Handelswaren bestellt. Die Bestellungen seien telefonisch erfolgt, wobei der ausländische Abnehmer seine Firmenbezeichnung und seine UID-Nummer bekannt gegeben habe. Vor Auslieferung der Ware sei von der Bf. die entsprechende UID-Nummer überprüft und festgestellt worden, dass sie diesem Abnehmer zuzuordnen gewesen sei. In weiterer Folge sei die Ware von der Bf. durch einen Frächter an die jeweilige Lieferadresse verschickt worden. Die Verbringung der Waren in das Ausland sei größtenteils durch CMR-Papiere nachvollziehbar und die Bf. könne von einzelnen Firmen entsprechende

Übernahmebestätigungen nachreichen. Entsprechend der Verordnung zu Art. 7 UStG 1994 sei sowohl der Buchnachweis in Form einer Bestätigung der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, als auch der Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994 in Form von CMR-Papieren erbracht worden. Des Weiteren sei der Name, die Anschrift und die UID-Nummer des Abnehmers aufgezeichnet worden. Nicht zuletzt habe die Bf. in den Buchunterlagen die handelsübliche Bezeichnung, die Menge und den Gegenstand der Lieferung, sowie den Tag der Lieferung und das vereinbarte Entgelt festgehalten. Aus den vorgelegten CMR-Papieren ergäben sich die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet sowie der Bestimmungsort. Es seien auch teilweise Bestätigungen der Abnehmer vorgelegt worden, dass die Waren an sie ausgeliefert wurden.

Die Vorgehensweise der Bf. habe durchaus den Gepflogenheiten der Branche entsprochen, zumal internationale Käufe in der Branche überwiegend telefonisch abgewickelt würden.

Überdies habe die Bf. ihren Sorgfaltspflichten dadurch entsprochen, dass sie sich die UID-Nummer des Abnehmers bestätigen habe lassen.

Die Betriebsprüfung habe nicht bestritten, dass die gegenständlichen Waren aufgrund des Nachweises durch CMR-Papiere in das übrige Gemeinschaftsgebiet gebracht worden seien. Der Transport der Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet könne auch durch den Frächter mit entsprechenden Unterlagen dokumentiert werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH führe die Verletzung von bestimmten formalen Pflichten überdies nicht zwingend zur Versagung der Steuerfreiheit einer unzweifelhaft vorliegenden innergemeinschaftlichen Lieferung. Insbesondere könne die Steuerfreiheit nicht versagt werden, wenn der Buchnachweis einer solchen Lieferung nicht rechtzeitig erbracht worden ist.

Im Zuge der Berufung wurden seitens der Bf. Übernahmebestätigungen der Firma M SRL, der Firma N Trade Company SRL, der Firma O International SRL, sowie der Firma SC P SRL vorgelegt, auf denen diese Firmen bestätigen, Lieferungen im Jahr 2007 erhalten zu haben.

In der Stellungnahme zur Berufung führt der Prüfer aus, dass die Lieferungen nach Rumänien und Ungarn durch die Betriebsprüfung deshalb nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen anerkannt worden seien, da erhebliche Zweifel darüber bestanden, ob die auf den Rechnungen angeführten Empfänger auch tatsächlich die Empfänger der Warenlieferungen gewesen seien. Bestärkt seien diese Zweifel auch durch ein Auskunftersuchen seitens der rumänischen Behörde worden. Aus diesem Ersuchen ergäbe sich, dass Warenlieferungen der Bf. von einigen mutmaßlichen Warenempfängern bestritten worden seien (betrifft: Firma X SRL, Firma Y, Firma Z Com SRL). Die Bestellungen der Handelswarenlieferungen seien nicht wie in der Berufungsschrift erfolgt, sondern nach Auskunft des Geschäftsführers der Bf. entweder

telefonisch durch den Frachtführer (in den überwiegenden Fällen durch den Frachtführer A B C) oder durch Personen, welche als Beifahrer bei den abholenden LKW's mitgefahren seien. Die Beifahrer oder auch in einigen Fällen die LKW-Fahrer selbst hätten bei Abholung der Ware einen handgeschriebenen Zettel überreicht, auf welchem die Ware, Menge, UID-Nummer und der Name der Firma, für welche die Waren bestimmt seien, vermerkt waren. Aufgrund dieser Zettel seien die Waren für die nächste Lieferung vorbereitet worden. Diese sogenannten Bestellungen (lt. Geschäftsführer „Schmierzettel“) habe die Bf. jedoch nicht aufbewahrt.

Nach Aussage des Geschäftsführers habe es sich bei den Beifahrern immer um dieselben Personen gehandelt, die für verschiedene Firmen Einkäufe tätigten. Die Zahlung der gelieferten Waren sei immer durch Barzahlung erfolgt. Eine Überprüfung dahingehend, ob der Frachtführer, LKW-Fahrer oder Beifahrer bevollmächtigt gewesen sei, im Auftrag der jeweiligen Firma tätig zu werden, sei nicht erfolgt. Auch sei keine Identitätsprüfung der handelnden Personen (zB Kopie des Reisepasses, Vollmacht etc.) vorgenommen worden.

Überdies sei die Bf. in keinem einzigen Fall in direktem Kontakt zum jeweiligen Rechnungsempfänger – außer über die oben genannten Personen – gestanden.

Die Ausführung in der Berufung, wonach die Bestellungen telefonisch durch den Abnehmer unter Bekanntgabe seiner Firmenbezeichnung und UID-Nummer erfolgt sei, widerspreche den während der Betriebsprüfung getätigten Aussagen des Geschäftsführers.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Identität des Abnehmers bzw. dessen Bevollmächtigten durch geeignete Unterlagen (zB. Vollmacht etc.) nachzuweisen. Die bloße Aufzeichnung der UID-Nummer sei nicht ausreichend, zumal sich aus dieser nicht die Identität des Abnehmers ergebe. Im Falle der Bevollmächtigung sei daher nachzuweisen, ob der Vertreter eine Vertretungsmacht habe. Im konkreten Fall könne nicht nachgewiesen werden, dass der Abholende, der Frachtführer auch tatsächlich Beauftragter des Rechnungsempfängers bzw. Abnehmers gewesen sei.

Der Bf. sei überdies im Zuge der Betriebsprüfung genügend Zeit eingeräumt worden, um fehlende Unterlagen vorzulegen. Bis zur Schlussbesprechung am 30. April 2009 sei dies aber nicht geschehen. Die im Zuge der Berufung vorgelegten „Empfangsbestätigungen“ unterliegen aus Sicht des Prüfers der freien Beweiswürdigung. Da aber in diesen Fällen auch ein CMR-Papier vorhanden sei, können die Lieferungen an die SC P SRL, die M SRL, die N Trade C. SRL sowie die O International SRL im Jahr 2007 aus Sicht der Betriebsprüfung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt werden.

Bei den übrigen Lieferungen hege die Betriebsprüfung nach wie vor große Zweifel, ob die Rechnungsempfänger auch tatsächlich die Abnehmer sind, weshalb die Anerkennung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach wie vor ausgeschlossen sei.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führt die Bf. aus, dass im Jahr 2009 praktisch keine Umsätze an Firmen in den (ehemaligen) Ostblock getätigt worden seien, sodass der Kontakt zu den Einkäufern aus den Jahren 2007 und 2008 vollständig abgebrochen sei. Nunmehr sei die Nachfrage nach Waren in Ungarn und Rumänien wieder höher, sodass rumänische und ungarische Firmen wieder in Österreich Einkäufe tätigen. Aus diesem Grund sei Herr D E, der bereits mit dessen Firma im Jahr 2007 und 2008 (AR G2007-432, G2008-010) und für die Firma R KFT (AR G2007-473, G2007-478) Einkäufe getätigt habe, bei der Bf. erneut als Einkäufer aufgetreten und könne somit der geforderte Identitätsnachweis von Herrn D E nachgeholt werden.

Die Bestellungen der Warenlieferungen seien üblicherweise in der Form erfolgt, dass die Anrufe dann durchgeführt wurden, wenn die Frachtführer vor Ort waren, da diese auch als Übersetzer aufgetreten seien.

Die Identität des Frachtführers A B C sei der Firma bekannt gewesen, da dieser auch innergemeinschaftliche Lieferungen für dessen Firma in Ungarn abgewickelt habe.

Fallweise seien die Telefonate auch von Herrn F G, einem Mitarbeiter der Bf. in Empfang genommen worden, da dieser auch ungarisch spreche und als Übersetzer fungiert habe. In diesem Zusammenhang weist die Bf. noch einmal darauf hin, dass telefonische Bestellungen im Handel absolut üblich und auch in den Jahren vor Beitritt der neuen EU-Staaten von Italien oder Deutschland aus Bestellungen fast ausschließlich per Telefon abgewickelt worden seien. Es sei aber auch richtig, dass die Bestellungen fallweise durch Übergabe von schriftlichen Bestellzetteln erfolgten.

Da die Überprüfung der UID-Nummern durch die Bf. keine Beanstandungen ergeben haben, die Ware immer bezahlt worden sei, die auftretenden Personen bekannt gewesen seien und die Geschäftsabwicklung den Gepflogenheiten der Branche entsprochen hätte, sei sich die Bf. sicher gewesen, die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Unternehmers nicht verletzt zu haben.

Durch Berufungsvorentscheidung wurde der Umsatzsteuerbescheid 2007 dahingehend geändert, dass die Steuerfreiheit für die Lieferungen an die SC P SRL in der Höhe von € 10.610,60, die M SRL in der Höhe von € 140.169,20, die N Trade SRL in der Höhe von € 1.416,80, die O International in der Höhe von € 9.501,80, an Herrn D E in der Höhe von € 19.791,18 und an die R KFT in der Höhe von € 62.948,27 anerkannt wurden. Zur Begründung hinsichtlich der übrigen durch die Betriebsprüfung nicht anerkannten innergemeinschaftlichen Lieferungen verweist das Finanzamt auf die Stellungnahme des Prüfers. Überdies seien die Ausführungen in der Gegenäußerung nicht geeignet, die Steuerfreiheit zu begründen, zumal seitens weiterhin der Verdacht bestehe, dass die behaupteten Abnehmer die Ware nicht erhalten haben.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde weiters der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2008 dahingehend geändert, dass die Steuerfreiheit der Lieferung an Herrn D E in der Höhe von € 13.893,83 anerkannt wurde. Die Berufungen gegen die

Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 02-07/2008 bzw. 9/2008 wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2007 verwiesen.

Mit Vorlageantrag vom 12. August 2010 beantragte die Bf. die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007, sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-07/2008 bzw. 9/2008 der Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr dem BFG) vorzulegen, und weist in dieser Eingabe erneut darauf hin, dass die Bf. einen Großteil ihrer Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch den Frächter A B C – dessen Identität überprüft worden sei – durchführen habe lassen und der Transport ins übrige Gemeinschaftsgebiet durch CMR-Papiere dokumentiert sei. Nachträgliche Stellungnahmen der belieferten Firmen seien schwer zu erbringen, zumal diese Betriebe – speziell in Rumänien – nicht lange existieren und teilweise über keine Fax- bzw. Internetanschlüsse verfügen. So auch bei der Firma SC S As SRL, welche im Jahr 2007 beliefert worden sei: Diese Firma befinde sich mittlerweile in der Insolvenz und habe der zuständige Insolvenzverwalter aufgrund der bestandenen Geschäftsverbindungen zwischen der Bf. und der SC S SRL die Bf. angeschrieben. Damit sei dokumentiert, dass diese Firma sehr wohl geschäftliche Beziehungen zur Bf. gehabt habe und die Bf. den Export der einzelnen Lieferungen durch CMR-Papiere ebenso dokumentiert habe. Die Geschäftsführung der Bf. habe die Geschäfte mit den ungarischen und rumänischen Abnehmern entsprechend der in der Handelswarenbranche üblichen Gebräuche abgewickelt. Der Bf. sei zum Stichtag nicht bewusst gewesen, dass die ausländischen Abnehmer die Lieferungen nicht ordnungsgemäß in ihren Aufzeichnungen aufgenommen hätten, da es zu vergleichbaren Problemen mit den „alten“ EU-Ländern nie gekommen sei. Somit könne der Bf. keine subjektive Sorgfaltspflichtverletzung vorgeworfen werden.

Im Beschwerdeverfahren sind - abgesehen von den im Rahmen der Berufungsvorentscheidung als steuerfrei „anerkannten“ Lieferungen – die Lieferungen an folgende Abnehmer strittig:

	2007	2008
Y	133.249,16	146.370,88
T SRL		22.564,08
SC U SRL	24.124,10	10.133,20
V SRL	13.706,00	

W Company SRL	10.410,40	67.590,60
SC X SRL	47.414,56	1.675.226,43
Z Com SRL	12.812,80	
SC S AS SRL	25.309,40	
K Import-Export SRL	40.570,40	34.434,40
L SRL		29.029,00
J j SRL		256.383,54
Gesamt:	307.596,82	2.241.732,13

Im Rahmen eines Erörterungstermins brachte der steuerliche Vertreter Spediteursbescheinigungen des Frachtführers A B C bei, in denen er bestätigt, die oben angeführten Lieferungen an die Firmen T SRL, SC U SRL, V SRL, W Company SRL, Z Com SRL, SC S AS SRL, K Import-Export SRL, L SRL und J j SRL durchgeführt zu haben.

Hinsichtlich der Lieferungen an die Firmen SC X SRL und Z Com SRL könne kein weiterer Nachweis erbracht werden. Die Bf. habe sich aber ordnungsgemäß verhalten. Hinsichtlich der Lieferungen an die Firma Y wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass diese nur für das Jahr 2008 den Erwerb von Waren bestritten hätten und dass für das Jahr 2007 ohnedies einzelne CMR Papiere vorhanden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies abermals auf die ungewöhnlichen Umstände der Geschäftsbeziehung (Kontakt nur mit den Fahrern bzw. Beifahrern der Spedition, keine schriftlichen Bestellschreiben zB via Fax, Kenntnis über Geschäftspartner beschränkt sich auf UID-Abfragen usw.) und erklärte, dass aus Sicht des Finanzamtes daher eine Steuerfreiheit ausgeschlossen sei.

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 1994).

Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden (Art 7 Abs. 3 UStG 1994).

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 (Art 7 Abs 4 UStG 1994).

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.

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 (vgl § 3 VO BGBl 1996/401).

Anstelle der Versendungsbelege darf der Unternehmer den (Ausfuhr)Nachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende (Ausfuhr)Bescheinigung oder... (§ 7 Abs 5 UStG 1994).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig sind zwei Arten von Lieferungen:

1. Lieferungen an Erwerber, die (aufgrund der Feststellungen der ausländischen Steuerverwaltungen) tatsächlich nicht die Erwerber der Waren sind. Betroffen davon sind die Lieferungen an die Firma Y (im Jahr 2008), die Firma X (2007/2008) und die Firma Z (2007).
2. Lieferungen an andere Erwerber, für die im Zeitpunkt der Lieferung der Beförderungsnachweis nicht erbracht wurde. Betroffen davon sind die Lieferungen an die Firma Y (im Jahr 2007), die Firma T (2008), die Firma U (2007/2008), die Firma V (2007), die Firma W (2007/2008), die Firma SC S (2007), die Firma K Import-Export (2007/2008), die Firma L (2008) und die Firma J j (2008).

Zu den Lieferungen an Empfänger, die die Waren nicht erworben haben:

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist (Art 7 Abs 1 Z 2 UStG 1994) und der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (Art 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994).

Nachdem feststeht, dass die Firmen Y (im Jahr 2008), X und Z nicht die Empfänger der Waren sind, ist die Voraussetzung für die Steuerfreiheit, dass der Erwerber ein Unternehmer ist und der Erwerb erwerbsteuerbar ist, nicht gegeben.

Die Steuerfreiheit könnte (nur) aufgrund der „Vertrauensschutzregel“ des Art 7 Abs 4 UStG 1994 zustehen. Bedingung dafür ist, dass der Lieferer wie ein sorgfältiger Kaufmann handelt. Im Beschwerdefall hatte die Bf. jedoch keinen direkten Kontakt zu den mutmaßlichen Erwerbern und hat es überdies unterlassen, im Zeitpunkt der Lieferung für entsprechende Nachweise zu sorgen. Damit hat sie nicht wie ein sorgfältiger Kaufmann gehandelt und kann die Vertrauensschutzregel nicht in Anspruch nehmen. Die Lieferungen sind steuerpflichtig.

Zu den Lieferungen für die im Zeitpunkt der Lieferung der Beförderungsnachweis nicht erbracht wurde:

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146 festgestellt: „Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert 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“. Eine spätere Nachweisführung im Abgabungsverfahren ist auch ausreichend (vgl. auch VwGH 18. 10. 2007, 2006/16/0108).

Im Beschwerdefall hat die Bf. (nachträglich) die geforderten Nachweise erbracht indem sie zum Nachweis der Beförderung an den Abnehmer im Beschwerdeverfahren „Spediteursbescheinigungen“ vorgelegt hat. Diesen sind das Datum des Transports, die CMR-Nummer des Frachtpapiers bzw. etwaige Subfrachtführer zu entnehmen. In Hinblick darauf, dass die VO BGBI 401/1996 iVm § 7 Abs 5 UStG 1994 eine „Spediteursbescheinigung“ ausdrücklich als Nachweis vorsieht, liegt nach der oben zitierten Judikatur des VwGH ein zulässiger Beförderungsnachweis vor, obwohl dieser erst nachträglich erbracht wurde.

Die Finanzverwaltung hegt hingegen Zweifel, ob die auf den Rechnungen angegebenen Erwerber auch die tatsächlichen Erwerber sind, vermag diese Zweifel allerdings nicht zu untermauern. Anfragen bei den ausländischen Finanzverwaltungen wurden aktenkundig nicht vorgenommen.

Im Abgabungsverfahren gibt keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt jedoch, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, 1561).

Die Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ist von der Zumutbarkeit getragen. Die Abgabenbehörde trägt dabei die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs 1 BAO offenzulegen (vgl. UFS 15.7.2010, RV/0604-I/09).

Nach § 138 Abs 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung nähersteht als die Abgabenbehörde (*Ritz*, BAO⁵, § 138 Tz. 1). Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur beispielsweise bei Auslandsbeziehungen (VwGH 1. 6. 2006, 2004/15/0066) oder bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23. 4. 2004, 2003/17/0207).

Die bloße Behauptung der Abgabenbehörde, man hege Zweifel an der Richtigkeit der Angaben, kann nicht dazu führen, dass der Bf. eine zusätzliche Beweislast aufgebürdet wird. Die Bf. hat die Empfänger der Lieferungen benannt, die Richtigkeit der UID überprüft und ordnungsgemäße Rechnungen ausgestellt. Dieser Umstand wird vom Finanzamt auch nicht bestritten. Soweit das Finanzamt nunmehr (indirekt) fordert, die Bf. solle die Zweifel zerstreuen und beweisen, dass die in der Rechnung angegebene Empfänger den Erwerb auch versteuert hätten, so ist dem Finanzamt entgegen zu halten, dass dieses Ansinnen die oben dargelegte Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht und der Mitwirkungspflicht stört. Der Bf. ist die Erbringung der geforderten Nachweise weniger zuzumuten als dem Finanzamt selbst (das bestehende Kontakte nur zu weiteren Ermittlungen nützen müsste). So lange das Finanzamt nicht nachweisen kann, dass die in der Rechnung angegebene Erwerber nicht die tatsächlichen Erwerber der Waren sind, hat das BFG dem Anscheinsbeweis der vorgelegten Rechnungen zu folgen (vgl dazu auch *Ritz*, BAO⁵, § 21 Tz 13 oder *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe II*⁶ 106).

In Hinblick auf die - im Übrigen auch formgerecht – nachgereichten Belege können die Lieferungen an die Firma Y (für die im Jahr 2007 teilweise Frachtpapiere vorliegen), die Firma T (2008), die Firma U (2007/2008), die Firma V (2007), die Firma W (2007/2008), die Firma SC S (2007), die Firma K Import-Export (2007/2008), die Firma L (2008) und die Firma J j (2008) steuerfrei belassen werden.

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. Das Erkenntnis weicht auch nicht von der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes zum Nachweis bei steuerfreien Lieferungen (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146) ab.

Graz, am 18. April 2014