

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Beschwerde der O***** GmbH, Adresse, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Pilz + Rath Steuer- und Wirtschaftsberatungs GmbH & Co KG, 8280 Fürstenfeld, Augustinerplatz 5, vom 22. 12. 2009, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Mag. (FH) Martina Kral vom 25. 11. 2009, betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, alle zur Steuernummer 38*****, nach der am 8. 4. 2014 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 Bundesabgabenordnung - BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) abgehaltenen mündlichen Verhandlung:

1.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird gemäß § 256 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt;

2.

zu Recht erkannt:

der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin und nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf), der O***** GmbH, fand eine Außenprüfung statt.

Hierbei wurden unter anderem bestimmte von der Bf als solche ausgewiesene innergemeinschaftliche Lieferungen sowie Drittlandslieferungen als solche nicht anerkannt.

Der Bericht über die Außenprüfung führt hierzu aus:

„Tz. 1 Steuerfreie Umsätze gem. § 7 UStG 1994

Die vom geprüften Unternehmen als steuerfrei verbuchten Umsätze konnten nicht anerkannt werden, da keine Ausfuhrnachweise gem. § 7 UStG 1994 erbracht worden sind.

Bemessungsgrundlage 10 %: 2006: 12.225,68 €

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum 2006

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz 12.225,68 €

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz 12.225,68 €

Tz. 2 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 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. Die geprüfte Gesellschaft konnte die Nachweise gem. Art 7 (3) UStG nicht erbringen. Auf den Liefernachweisen (CMR) fehlen die Empfangsbestätigungen der Abnehmer. Weiters fehlen auch original unterschriebene Erklärungen der Abnehmer oder seines Beauftragen, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird. Außerdem wurden auf den Rechnungen im Wirtschaftsjahr 2006 keine UID-Nummern angeführt. Von Seiten der Ap werden diese ig Lieferungen nachversteuert.

Bemessungsgrundlage 2006: 6.577,42 €; 2007: 647.843,91 €; 2008: 1.269,807,49 €

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum 2006

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz 6.577,42 €

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz 6.577,42 €

Zeitraum 2007

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz 647.843,91 €

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz 647.843,91 €

Zeitraum 2008

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz 1.269,807,49 €

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz 1.269,807,49 €

*Tz. 3 Weiterverrechnung an A******

*Die geprüfte Gesellschaft belastet Kosten (Sm*****) an Ihre Tochtergesellschaft A******

Obst & Gemüse Export GmbH irrtümlich mit 10 % USt an Stelle von 20 % USt. Von der Ap wird dies berichtigt.

Bemessungsgrundlage 20 %: Steuerliche Feststellungen 2008: 3.096,60 €

...

Tz. 4 Vorsteuerkorrektur

*Die geprüfte Gesellschaft nahm von Rechnungen der Fa. L***** W***** nicht die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer in Anspruch, sondern errechnete selbst einen Vorsteuerbetrag.*

Vorsteuerkorrektur: Nachschauzeitraum: 2006: 1.244,84 €

...

Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen,

die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart Zeitraum Feststellung

Umsatzsteuer 2006 - 2008 Tz. 1, 2, 3, 4

...

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (partiellinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt erlies mit Datum 25. 11. 2009 entsprechende Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie neue Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008.

Die Bf erhob durch ihre steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 21. 12. 2009 unter anderem Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008, alle vom 25. 11. 2009 und ersuchte, "die Berufungsfrist bzw. die Frist zur Begründung dieser Berufung bis zum 31. 1. 2010 zu verlängern.“

Mit Eingabe vom 11. 2. 2010 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

„...Ergänzung zur Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 ...

... gegen die oben bezeichneten Bescheide haben wir am 21. Dezember 2009 das Rechtsmittel der Berufung ergriffen. Wir reichen nunmehr unsere Begründungen zu dieser Berufung nach.

Die Berufung richtet sich gegen die Nachversteuerung von Lieferungen ins Drittlandgebiet für 2006 und gegen die Nachversteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 lt. beiliegender Aufstellung (Anlage 1) und eine weitere Aufstellung als Anlage 4.

Die Prüferin schreibt in ihrem Bericht zur Außenprüfung unter TZ 2 innergemeinschaftliche Lieferungen: "Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 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. Die geprüfte Gesellschaft konnte die Nachweise gem. Art. 7 (3) UStG nicht erbringen. Auf den Liefernachweisen (CMR) fehlen die Empfangsbestätigungen der Abnehmer. Weiters fehlen auch originalunterschriebene Erklärungen der Abnehmer oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird."

Die Prüferin verlangte somit in allen Fällen die Übernahmebestätigungen der Warenempfänger (Originalunterschrift - keine Kopie) ohne zwischen den Fällen des § 2 und des § 3 der Verordnung BGB/. Nr. 401/1996 zu unterscheiden.

Außerdem liegen die Bestätigungen der Abnehmer in den meisten Fällen in Kopie vor.

Weiters möchten wir auf den Aufsatz von Peter Pichler im taxlex 2009, Seite 376, mit dem Titel: "Aktuelle Rechtsprechung zu umsatzsteuerlichen Nachweispflichten bei Exportlieferungen" verweisen. In diesem Aufsatz verweist Peter Pichler auf das Bundesfinanzhofurteil BFH 12.5.2009, VR 65/08, in dem der BFH ausführt, dass eine Spediteursbescheinigung einen gültigen Nachweis für den Export darstellt.

Im Fall des § 2 der Verordnung gibt es nämlich nur den Unternehmer und den Abnehmer. In diesem Fall ist eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten notwendig, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird. Hier ist keine dritte Person wie etwa ein Frachtführer oder ein Spediteur zwischengeschaltet.

In § 3 werden die Fälle behandelt, in denen zwischen Unternehmer und Abnehmer ein Spediteur zwischengeschaltet ist. In diesem Fall genügt ein Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, der insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dgl. oder deren Doppelstücke nachgewiesen wird.

Bei unserer Mandantin wurden 99 % der innergemeinschaftlichen Lieferungen durch die Einschaltung von Spediteuren getätigt. Der Kunde (Abnehmer) schickte seinen Spediteur bzw. Frachtführer die Ware abzuholen und in den meisten Fällen bezahlte der Spediteur vor Ort die Ware bar. Die Übernahme der Ware erfolgt oft in der Nacht durch nicht qualifizierte Mitarbeiter. Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass durch die Verpackung der Äpfel in Holzkisten bzw. lose in Wellpappschachteln eine Verwendung im Inland unmöglich ist. Diese Spediteursbescheinigungen liegen in allen Fällen vor. Aufgrund dieser Spediteursbescheinigungen, die auch im Original unterschrieben sind, bescheinigt der Spediteur, dass er die Ware ins Gemeinschaftsgebiet verbringen wird. Die Prüferin verlangt auch in diesen Fällen, dass zusätzlich auf der CMR der Empfänger der Lieferung im Original unterschreiben muss. Diese Ansicht ist unseres Erachtens falsch und widerspricht dem § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996.

*Die Prüferin verwies für die Nachversteuerung der ursprünglich steuerfrei belassenen Ausfuhrlieferungen auf eine Anfragebeantwortung der Fachvorständin, Frau Edith H*****. Diese Anfragebeantwortung legen wir auch unserer Berufung als Beilage 2 bei. Frau H***** nimmt in ihrer Anfragebeantwortung auch nur auf § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 Bezug. Das heißt im Klartext, dass die Fachvorständin überhaupt nicht Bezug auf § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 genommen hat.*

In einigen Fällen hat unsere Mandantin sogar von den Spediteuren nachträglich, teilweise sogar notariell beglaubigte Auflistungen der CMR's beigebracht, in denen der Spediteur nochmals bestätigt, dass er diese Waren ins Gemeinschaftsgebiet befördert hat. Diese Bescheinigungen wurden im Prüfungszeitraum zusätzlich vorgelegt um einen positiven Prüfungsabschluss zu erreichen. Diese Nachweise wurden von der Prüferin auch nicht anerkannt und sind nach unserem Wissensstand auch überhaupt nicht notwendig.

In diesen Fällen verweisen wir auf das Verfahren beim UFS 31.1.2005, RV/0347-G04, in dem der UFS die nachträglich gebrachten Nachweise anerkannte und die Lieferungen dementsprechend auch steuerfrei stellte. In der dagegen erhobenen Amtsbeschwerde führt der VwGH zur Frage der verspätet erbrachten Buchnachweise folgendes aus: "Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 94 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen. Den vorstehend wiedergegeben Ausführungen des EuGH 27.9.2007, C-146/05, Albert Collee, ist 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 (vergleiche nochmals das hg. Erkenntnis 2006/16/0108). Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Der EuGH vertritt in der relativ jungen Entscheidung vom Februar 2009 in der Rechtssache Albert Collee im Zusammenhang mit einer verspäteten Kopie eines Frachtbriefes folgende Ansicht: "Kann der Lieferant (die Empfangsbestätigung des Kunden) erst lange nach der Außenprüfung bloß in Kopie vorlegen, ist der Nachweis der

Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 formal nicht entsprochen. Dies darf jedoch nicht zum Verlust der Steuerfreiheit führen, wenn das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 (1) UStG dennoch feststeht".

Der UFS Innsbruck unterscheidet auch zwischen bloßen Formmängeln im Fall der zweifelsfrei vorliegenden Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet und jenen Fällen, in denen nicht ersichtlich wird, ob diese ins übrige Gemeinschaftsgebiet und jenen Fällen in denen nicht ersichtlich wird, ob diese Beförderung tatsächlich erfolgte und es sich daher nicht bloß um einen Formmangel handelt. Der UFS Innsbruck stützt sich in seiner Entscheidung auf die aktuelle Judikatur des BFH.

Der BFH sagt in seiner Entscheidung vom 6.12.2007, V R 59/03: "Steht aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen, so ist die Steuerbefreiung trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten zu gewähren." Ein Nachweis z. B. durch Zeugenvernehmung bzw. schriftliche Bestätigung ist daher möglich. Zum Zeitpunkt der Erbringung des Beförderungsnachweises ist außerdem festzuhalten, dass weder die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 als auch die UStRI einen expliziten Zeitpunkt vorsehen, zu dem der Nachweis zu erbringen ist.

Der UFS Graz zog auch für den Bereich des Beförderungsnachweises die Rechtsprechung des VfGH 12.12.2003, B 916/02 und die des EuGH (in der Rechtsache Albert Collee) zum Buchnachweis und die darin vertretene Ansicht des bloß formal rechtlichen Charakters des Buchnachweises heran, um anschließend festzustellen: "Obgleich der EuGH in der Rechtsache Albert Collee sachverhaltsmäßig (nur) den Buchnachweis zu überprüfen hatte, sind die Aussagen des EuGH gleichermaßen auf den Beförderungsnachweis anzuwenden. Das Gemeinschaftsrecht enthält nämlich keine Vorschrift, die sich unmittelbar mit Nachweispflichten befasst (Vergleiche UFS 4.6.2009, RV/0305-G/08)".

Es müsse daher, so der UFS Graz nur geprüft werden ob die innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist. Demnach hätte eine verspätete Nachweiserbringung keinerlei Auswirkungen.

Die gesetzlichen Vorschriften über die Art und Weise der Nachweiserbringung und die bei Nichterfüllung dieser formalen Anforderung drohenden Versagung der Steuerfreiheit sind daher hinsichtlich der ergangenen Judikatur des VfGH, des EGH und BFH sowie auch hinsichtlich der teilweise vom UFS vertretenen Meinung fraglich.

Dem Unternehmer ist unseres Erachtens die Möglichkeit zu geben, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und somit die Beförderung bzw. Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet - auch auf andere als in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 genannten Weise - zu erbringen (Vergleiche hiezu Mag. Jerina Prinz, UFS-Journal Nr. 10 2009, Seite 359).

Eine wahre gesetzliche Regelung mit kumulativ zu erbringenden Nachweisen bei sonstiger zwingender Versagung der Steuerbefreiung ist allerdings in keiner Weise verhältnismäßig.

*Wir möchten nochmals darauf hinweisen, dass die Firma O***** GmbH in fast allen Fällen die Exporte durch CMR's von den Beauftragten des Abnehmers (= Spediteur oder Frachtführer) im Original unterschrieben nachweisen kann. Die Exporte können durch zusätzliche Transportdurchführungsbestätigungen seitens der Frachtführer bzw. Spediteure für die überwiegende Mehrzahl der Geschäftsfälle (siehe Anlage 1) nachgewiesen werden. Weiters können die innergemeinschaftlichen Lieferungen durch CMR's, auf welchen die Abnehmer den Frachtführern die Übernahme der Ware bestätigen (teilweise in Kopie), für die überwiegende Mehrheit der Geschäftsfälle nachgewiesen werden.*

*Die Ausführungen zum Beförderungsnachweis finden grundsätzlich auch auf den Bereich der Ausfuhrlieferungen Anwendung. Der Steuerpflichtige muss weiterhin die Ausfuhr ins Drittland nachweisen, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können. Wie beim Beförderungsnachweis darf sich die Möglichkeit der Erbringung des Ausfuhrnachweises allerdings nicht auf die im Gesetz genannten Belege beschränken. Kann das Vorliegen der materiellen Voraussetzung vom Steuerpflichtigen in glaubhafter Art und Weise nachgewiesen werden, so ist die Steuerfreiheit sowohl für innergemeinschaftliche Lieferungen als auch für Ausfuhrlieferungen zu gewähren. Andernfalls würde dies einen Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot darstellen. Auch das im Gegensatz zum Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung fehlende Instrumentarium der Amtshilfe, kann in diesem Fall nicht zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen. Schließlich ist auch im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung in erster Linie der Steuerpflichtige angehalten, die tatsächliche Verbringung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu beweisen. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Beilage Seite 1, 1 *****Empfänger_1*****, über Lieferungen ins Drittland in Höhe von EUR 13.448,25. In diesem Fall liegt nicht die Ausfuhrbestätigung vor, allerdings liegen die Rechnungen der Firma We***** über die Verzollungen vor. Weiters können wir Kopien der kroatischen Importzolldeklaration, Anlage 3, vorlegen. Ferner liegt die CMR vom Frachtführer S***** K***** den Fakturen bei. Aus diesen Unterlagen geht klar hervor, dass die Ware exportiert und in Kroatien verzollt wurde.*

Wir ersuchen daher höflichst, auch diesen steuerfrei verbuchten Umsatz anzuerkennen. Weiters ersuchen wir, die Säumniszuschläge 1 aufgrund unserer Berufung vom 21.12.2009 aufzuheben.

Eine Nachversteuerung bitten wir daher nur gemäß unserer Beilage 1 vorzunehmen...

Die genannten Anlagen 1 bis 4 und A bis I befanden sich nicht im Vorlageakt des Finanzamts.

Die Außenprüferin gab hierzu am 17. 2. 2010 folgende Stellungnahme ab:

„...Zu den einzelnen Vorbringen wird wie folgt Stellung genommen:

1) Steuerfreie Umsätze gem. § 7 UStG 1994

Fa. *****Empfänger_1*****

*Die Steuerfreiheit für die Umsätze RA 4041 vom 09.06.2006 in Höhe von € 8.815,05 und RA 3998 vom 19.05.2006 in Höhe von € 4.633,20 konnten nicht gewährt werden, da die Exportnachweise (ZA 58) gem. § 7 UStG fehlen. Die von der Spedition We***** in Rechnung gestellten Ausfuhrabfertigungen in Österreich konnten nicht vorgelegt werden. Die beigelegten Einfuhrbestätigungen von Kroatien wurden von der Ap nicht anerkannt. Der Berufung wäre nicht stattzugeben.*

C 2) Innergemeinschaftliche Lieferungen Art. 7 UStG 1994

Für die folgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen (Abholfälle) konnte die Steuerfreiheit nicht gewährt werden, da die vorgelegten CMR keine Empfangsbestätigungen der Abnehmer aufwiesen. Weiters fehlten auch die original unterschriebenen Erklärungen der Abnehmer oder seines Beauftragten, dass sie die Gegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werden.

Die im Zuge der Schlußbesprechung und der Berufung vorgelegten Bestätigungen diverser Spediteure mit Hinweis auf die vorhandenen CMR, wurden von der Ap nicht anerkannt.

Bei folgenden Firmen laut Anlage 1 treffen die oben genannten Sachverhalte zu:

2007

******Empfänger_3***** Trade; *****Empfänger_4***** Fruit; *****Empfänger_5***** Fruct SRL; *****Empfänger_6***** Fruct; *****Empfänger_7*****; *****Empfänger_9***** Trade; *****Empfänger_10*****M*****; *****Empfänger_11***** SRL;*

2008

******Empfänger_3***** Trade, *****Empfänger_4***** Fruit; *****Empfänger_7*****; *****Empfänger_10*****M*****; *****Empfänger_11***** SRL; *****Empfänger_12***** Fruct; *****Empfänger_13***** Fruct; *****Empfänger_14***** Trans; SC *****Empfänger_15***** Fruct; *****Empfänger_16***** Business S.R.L.; *****Empfänger_17***** SR; SC *****Empfänger_18***** Com; SC *****Empfänger_19***** Srl; SC *****Empfänger_20***** Trading S.R.L.;*

Aus den angeführten Gründen wäre der Berufung nicht stattzugeben.“

Die Bf gab hierzu durch ihre steuerliche Vertreterin am 16. 4. 2010 folgende Stellungnahme ab.

*„...wir müssen feststellen, dass in der Stellungnahme der Prüferin auf unsere Berufung auf keinen der Punkte eingegangen wird. Diese Stellungnahme ist nur eine Wiederholung der Feststellungen der Prüferin in der Niederschrift Auch Sie Frau Mag. H***** gehen auf keine Einwände und Standpunkte in unserer Berufungsschrift ein.*

Wir dürfen daher noch einmal auf unsere Berufungsschrift vom 11. Februar 2010 verweisen und wir zitieren hier wie folgt:

"Die Prüferin schreibt in ihrem Bericht zur Außenprüfung unter TZ 2 innergemeinschaftliche Lieferungen: "Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 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 Die geprüfte Gesellschaft konnte die Nachweise gem. Art. 7 (3) UStG nicht erbringen. Auf den Liefernachweisen (CMR) fehlen die Empfangsbestätigungen der Abnehmer. Weiters fehlen auch originalunterschriebene Erklärungen der Abnehmer oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (Zitat Ende der Niederschrift)."

Die Prüferin verlangte somit in allen Fällen die Übernahmebestätigungen der Warenempfänger (Originalunterschrift - keine Kopie) ohne zwischen den Fällen des § 2 und des § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 zu unterscheiden.

Weiters möchten wir auf den Aufsatz von Peter Pichler im taxlex 2009, Seite 376, mit dem Titel: "Aktuelle Rechtsprechung zu umsatzsteuerlichen Nachweispflichten bei Exportlieferungen" verweisen. In diesem Aufsatz verweist Peter Pichler auf das Bundesfinanzhofurteil BFH 12.5.2009, V R 65/08, in dem der BFH ausführt, dass eine Spediteursbescheinigung einen gültigen Nachweis für den Export darstellt.

Im Fall des § 2 der Verordnung gibt es nämlich nur den Unternehmer und den Abnehmer. In diesem Fall ist eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten notwendig, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird. Hier ist keine dritte Person wie etwa ein Frachtführer oder ein Spediteur zwischengeschaltet.

In § 3 werden die Fälle behandelt, in denen zwischen Unternehmer und Abnehmer ein Spediteur zwischengeschaltet ist. In diesem Fall genügt ein Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, der insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dgl. oder deren Doppelstücke nachgewiesen wird.

Bei unserer Mandantin wurden 99 % der innergemeinschaftlichen Lieferungen durch die Einschaltung von Spediteuren getätigt. Der Kunde (Abnehmer) schickte seinen Spediteur bzw. Frachtführer die Ware abzuholen und in den meisten Fällen bezahlte der Spediteur vor Ort die Ware bar. Die Übernahme der Ware erfolgt oft in der Nacht durch nicht qualifizierte Mitarbeiter. Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass durch die Verpackung der Äpfel in Holzkisten bzw. lose in Wellpappschachteln eine Verwendung im Inland unmöglich ist. Diese Spediteursbescheinigungen liegen in allen Fällen vor. Aufgrund dieser Spediteursbescheinigungen, die auch im Original unterschrieben sind, bescheinigt der Spediteur, dass er die Ware ins Gemeinschaftsgebiet verbringen wird. Die Prüferin verlangt auch in diesen Fällen, dass zusätzlich auf der CMR der Empfänger der Lieferung im Original unterschreiben muss. Diese Ansicht ist unseres Erachtens falsch und widerspricht dem § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996.

Die Prüferin verwies für die Nachversteuerung der ursprünglich steuerfrei belassenen Ausfuhrlieferungen auf eine Anfragebeantwortung der Fachvorständin, Frau Mag. Edith

*H****. Diese Anfragebeantwortung legen wir auch unserer Berufung als Beilage 2 bei. Frau Mag. H**** nimmt in ihrer Anfragebeantwortung auch nur auf § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 Bezug. Das heißt im Klartext, dass die Fachvorständin überhaupt nicht Bezug auf § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 genommen hat.*

In einigen Fällen hat unsere Mandantin sogar von den Spediteuren nachträglich, teilweise sogar notariell beglaubigte Auflistungen der CMR's beigebracht, in denen der Spediteur nochmals bestätigt, dass er diese Waren ins Gemeinschaftsgebiet befördert hat. Diese Bescheinigungen wurden im Prüfungszeitraum zusätzlich vorgelegt um einen positiven Prüfungsabschluss zu erreichen. Diese Nachweise wurden von der Prüferin auch nicht anerkannt und sind nach unserem Wissensstand auch überhaupt nicht notwendig (Zitatende unserer Berufungsschrift)."

Außerdem nimmt die Finanzbehörde nur Bezug auf die UStR Rz 4006, in denen festgestellt wird, dass eine nachträgliche Sanierung von innergemeinschaftlichen Lieferungen, die nicht buchmäßig nachgewiesen worden sind, nicht möglich sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass in 99 % der Fälle die Bestätigungen vom Frachtführer vorlagen, die wir als Beauftragte des Empfängers ansehen, bereits bei der Prüfung vorlagen. Wir verweisen nochmals auf den Aufsatz von Peter Pichler im taxlex 2009, Seite 376, mit dem Titel: "Aktuelle Rechtsprechung zu umsatzsteuerlichen Nachweispflichten bei Exportlieferungen". In diesem Aufsatz führt Herr Peter Pichler aus, dass eine Spediteursbescheinigung einen gültigen Nachweis für den Export darstellt.

Nochmals zur Klarstellung: In § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 werden die Fälle behandelt, in denen zwischen Unternehmer und Abnehmer ein Spediteur oder Frachtführer zwischengeschaltet ist. In diesem Fall genügt ein Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, der insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dgl. oder deren Doppelstücke nachgewiesen wird. Es steht nirgends geschrieben, dass ein original vom Empfänger unterschriebenes CMR notwendig wäre. Diese Versendungsbelege lagen unterschrieben im Original bzw. in Kopie in 99 % der Fälle bereits bei der der Prüfung vor. Unseres Erachtens müssten daher zumindest jene innergemeinschaftlichen Lieferungen anerkannt werden, für welche die Bestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bei Prüfung vorlagen.

Unseres Erachtens muss die I. Instanz all diese Geschäftsfälle, wo keine nachträgliche Sanierung erforderlich war, anerkennen. Dem UFS sollen demnach nur jene Fälle vorgelegt werden, für die nachträglich eine Bestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten notwendig war.

Außerdem möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass unsere Mandantin von Spediteuren nachträglich teilweise sogar notariell beglaubigte Auflistungen der CMR's beigebracht hat, in denen der Spediteur nochmals bestätigt, dass er diese Waren ins Gemeinschaftsgebiet befördert hat. Diese Bescheinigungen wurden im Prüfungszeitraum zusätzlich vorgelegt um einen positiven Prüfungsabschluss zu erreichen. Diese

Nachweise wurden von der Prüferin auch nicht anerkannt, obwohl sie eigentlich überhaupt nicht notwendig wären.

Abschließend möchten wir zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen noch zu unserer Berufungsschrift Seite 3 den letzten Absatz, der auf Seite 4 endet, im Original zitieren:

*„Wir möchten nochmals darauf hinweisen, dass die Firma O***** GmbH in fast allen Fällen die Exporte durch CMR's von den Beauftragten des Abnehmers (= Spediteur oder Frachtführer) im Original unterschrieben nachweisen kann. Die Exporte können durch zusätzliche Transportdurchführungsbestätigungen seitens der Frachtführer bzw. Spediteure für die überwiegende Mehrzahl der Geschäftsfälle (siehe Anlage 1) nachgewiesen werden. Weiters können die innergemeinschaftlichen Lieferungen durch CMR's, auf welchen die Abnehmer den Frachtführern die Übernahme der Ware bestätigen (teilweise in Kopie), für die überwiegende Mehrheit der Geschäftsfälle nachgewiesen werden.“*

Zu den steuerfreien Umsätzen gem. § 7 UStG 1994 betreffend Firma

******Empfänger_1***** möchten wir auch aus unserer Berufungsschrift auf Seite 4 den vorvorletzten Artikel wörtlich zitieren:*

*"Die Ausführungen zum Beförderungsnachweis finden grundsätzlich auch auf den Bereich der Ausfuhrlieferungen Anwendung. Der Steuerpflichtige muss weiterhin die Ausfuhr ins Drittland nachweisen, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können. Wie beim Beförderungsnachweis darf sich die Möglichkeit der Erbringung des Ausfuhrnachweises allerdings nicht auf die im Gesetz genannten Belege beschränken. Kann das Vorliegen der materiellen Voraussetzung vom Steuerpflichtigen in glaubhafter Art und Weise nachgewiesen werden, so ist die Steuerfreiheit sowohl für innergemeinschaftliche Lieferungen als auch für Ausfuhrlieferungen zu gewähren. Andernfalls würde dies einen Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot darstellen. Auch das im Gegensatz zum Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung fehlende Instrumentarium der Amtshilfe, kann in diesem Fall nicht zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen. Schließlich ist auch im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung in erster Linie der Steuerpflichtige angehalten, die tatsächliche Verbringung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu beweisen. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Beilage Seite 1, 1 *****Empfänger_1*****, über Lieferungen ins Drittland in Höhe von EUR 13.448,25. In diesem Fall liegt nicht die Ausfuhrbestätigung vor, allerdings liegen die Rechnungen der Firma We***** über die Verzollungen vor. Weiters können wir Kopien der kroatischen Importzolldeklaration, Anlage 3, vorlegen. Ferner liegt die CMR vom Frachtführer S***** K***** den Fakturen bei. Aus diesen Unterlagen geht klar hervor, dass die Ware exportiert und in Kroatien verzollt wurde."*

*Sehr geehrte Frau Mag. H*****, wir ersuchen Sie höflichst auf unsere Stellungnahme zu antworten bzw. die Berufung durch Berufungsvorentscheidung zu erledigen bevor Sie die Berufung dem UFS vorlegen.*

Außerdem beantragen wir eine mündliche Verhandlung vor dem UFS..."

Mit Bericht vom 4. 6. 2010 legte das Finanzamt die Berufung mit den vorstehend angeführten Aktenkopien dem Unabhängigen Finanzsenat als (damaliger) Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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 sei 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.

Der UFS wandte sich in anderen Verfahren mit vergleichbaren Berufungspunkten unter Hinweis auf dieses Erkenntnis an das Finanzamt, wobei zunächst eine Reaktion unterblieb.

Der Referent führte hierauf mit E-Mail vom 23. 10. 2013 in diesem und in vergleichbaren Verfahren aus:

„...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 Voraussetzungen für die Steuerbefreiung objektiv vorliegen.

Hierzu sind am bereits 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.“

Mit E-Mail vom 25. 11. 2013 gab das Finanzamt zu drei Verfahren, darunter auch das gegenständliche, eine Äußerung ab:

„...Nach Aussage der Prüferinnen sind alle Unterlagen die vorhanden waren auch geprüft worden und können keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden. Aus Sicht des Finanzamtes sind in den oben genannten Fällen Sorgfaltspflichten und Vertrauensschutz besonders geprüft worden.

Hinweis auf Rz 4016

Mit der in Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 enthaltenen Vertrauensschutzregelung wird dem Unternehmer bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerbefreiung trotz fehlender Voraussetzung belassen, wenn er bei Beachtung der einem ordentlichen Kaufmann obliegenden Sorgfalt die unrichtigen Angaben des Abnehmers nicht erkennen konnte. Was der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entspricht, kann nicht generell gesagt werden, sondern ist im Einzelfall zu entscheiden. Maßgebend sind nicht die persönlichen Eigenschaften, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann.

Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist (BFH 08.11.2007, V R 26/05). So ersetzt zB die zeitgerechte Überprüfung der UID des Abnehmers auf ihre Gültigkeit für sich allein nicht die darüber hinaus geforderten Nachweispflichten.

Und Rz 4017

Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers wird der Sorgfaltspflicht des Unternehmers im Regelfall dadurch genügt, dass er sich die UID des Abnehmers

nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 ist bei ständigen Geschäftsbeziehungen nur in Zweifelsfällen erforderlich. Holt ein dem Unternehmer unbekannter Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat unter Ausweis einer UID Waren ab, wird hingegen regelmäßig eine Abfrage nach Stufe zwei des Bestätigungsverfahrens erforderlich sein.

Und Rz 4018

In Abholfällen hat der liefernde Unternehmer gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 die Identität des Abholenden festzuhalten. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen. Zweckmäßigerweise wird er sich einen geeigneten Ausweis (Reisepass, Führerschein) vom Abholenden zeigen lassen und dann die maßgebenden Daten schriftlich festhalten.

Liegen die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung vor, schuldet der Abnehmer die entgangene (österreichische) Steuer. Bemessungsgrundlage ist der in der Rechnung über die Lieferung ausgewiesene Betrag.

Auch beim Salzburger Steuerdialog 2012 wurde die Problematik des Vertrauensschutzes diskutiert:

Sofern der liefernde Unternehmer auf Angaben des Abnehmers vertraut hat, die sich zwar nachträglich als unrichtig herausstellen, er dies aber trotz Einhaltung der ordnungsgemäßen kaufmännischen Sorgfaltspflicht nicht erkennen konnte, wird die auf die gegenständliche Lieferung entfallende Steuer nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht von ihm, sondern vom Abnehmer geschuldet.

Ein Vertrauensschutz iSd Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 liegt weiters aber nur dann vor, wenn die Nachweispflichten (formell) ordnungsgemäß erfüllt wurden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art. 7 Anm. 71 mHa BFH 08.11.2007, V R 26/05). Auch die Prüfung der Identität des Abnehmers unter Einhaltung der ordnungsgemäßen kaufmännischen Sorgfaltspflicht ist dafür erforderlich.

Sofern diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall erfüllt sind, besteht für den österreichischen Lieferanten ein Vertrauensschutz iSd Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 und schuldet der Abnehmer die Umsatzsteuer.

In den drei genannten Fällen liegt nach Ansicht des Finanzamtes kein schutzwürdiges Verhalten des Abgabepflichtigen vor und kann den Berufungen daher aus Sicht des Finanzamtes nicht stattgegeben werden.“

Als Stellungnahme der Außenprüferin wurde jene vom 17. 2. 2010 (!) der Berufungsbehörde vorgelegt.

Die angeforderten Akten des Finanzamtes wurden dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt.

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.

In der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung vom 4. 3. 2014 wurde der Beschwerdeführerin aufgetragen, zur Verhandlung für jede einzelne verfahrensgegenständliche Lieferung alle Unterlagen beizubringen, die ihr zur Nachweisführung des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung (Art. 7 UStG 1994) oder einer Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994) zur Verfügung stehen. Außerdem mögen dem Gericht innerhalb einer Woche ab Zustellung dieser Ladung schriftlich oder mit E-Mail die Anlagen 1 bis 4 und A bis I der Eingabe vom 11. 2. 2010 vorgelegt werden.

Der belangten Behörde wurde gemäß § 266 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einer Woche ab Zustellung dieser Ladung zur Vorlage der bereits am 23. 10. 2013 angeforderten vollständigen Veranlagungsakten einschließlich Arbeitsbogen der Außenprüfung – falls auf Datenträger vorhanden: in Form von Ausdrucken (§ 266 Abs. 3 BAO) – gesetzt.

Mit E-Mail vom 12. 3. 2014 legte die steuerliche Vertretung die Anlagen zur Berufung vom 11. 2. 2010 vor.

In der Beilage 4 wird ausgeführt:

„1) *****Empfänger_1*****

Rechnung 4041 vom 09.06.2006 über € 8.815,05

Rechnung 3998 vom 19.05.2006 über € 4.633,20

*Die Ware wurde von Sped. We***** Ausfuhr abgefertigt, CMR erstellt. (Siehe dazu Kopie der We*****-Rechnungen 68/30099 + 2006142704 - Anlage 1 + 2.) Weiters Kopien der kroatischen Importzolldeklaration.*

*CMR-Frachtführer S*****-Komerce ist den Fakturen angeheftet.*

Aus diesen Unterlagen geht klar hervor, dass die Ware exportiert und in Kroatien verzollt wurde.

2) *****Empfänger_2***** (Slovakia) - Rudolf Ho***** (Ungarn)

Hier haben wir so gut wie keine Unterlagen und müssen daher die Steuerpflicht anerkennen.

*Fakturenwert *****Empfänger_2***** € 4.991,48*

*Fakturenwert R. Ho***** € 2.243,68*

€ 7.235,16

3) *****Empfänger_3***** Trade

*Sämtliche Transporte wurden von der Firma Vinko N***** (Slowenien) durchgeführt und die Transportdurchführung zusätzlich schriftlich bestätigt (09.09.2009).*

Originalschreiben dazu liegt vor. (Anlage A) Im einzelnen handelt es sich um folgende Fakturen:

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Alle CMR's von N*****.*

** Wurde durch x-mal aus- und einsortieren offensichtlich verlegt!*

*Für die mit + bezeichneten Fakturen liegt das von N***** ausgestellte CMR mit der Unterschrift des Warenempfängers (in Kopie) vor. Notarielle Beglaubigung der vorgelegten Kopien - siehe Anlage H.*

*4) *****Empfänger_4***** Fruit S.R.L.*

*Transporte durch N***** (siehe Kommentar zu *****Empfänger_3*****)*

+ 2007-05 4641 CMR 004596 € 7.392,00

+ 2007-11 4975 CMR 006538 € 8.049,60

€ 15.441,60

*+ Dafür ist Kopie der Bestätigung des Empfängers (siehe *****Empfänger_3*****)
vorhanden.*

*5) *****Empfänger_5***** Fruct S.R.L.*

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Für alle vorstehenden Fakturen liegt von Herrn Petru B***** - zusätzlich zum CMR (original unterschrieben) - eine zusätzliche Transportdurchführungsbestätigung vor.*

Bei ++ liegt die Kopie der Empfangsbestätigung vor.

2007-05 4645 CMR D000309 € 8.684,17

4661 CMR D000311 € 8.245,56

*Sendungen wurden von Firma St*****/G***** durchgeführt. CMR original unterschrieben sind vorhanden. Firma St***** gibt es nicht mehr. Wir haben aber 2 CMR, die dokumentieren, dass St***** Leerkisten von *****Empfänger_5***** Fruct zurück gebracht hat, so dass klar ist, dass St***** auch Ware an *****Empfänger_5***** Fruct geliefert hat (Anlage B).*

*Diese CMR sind von *****Empfänger_5***** Fruct abgestempelt und abgezeichnet.*

*Weiters existieren zahlreiche CMR's, die den Rücktransport von Leerkisten (Absender *****Empfänger_5***** Fruct) dokumentieren (Anlage C).*

2007-06 4749 CMR ohne Nr. € 8.133,38

*Der Transport wurde durch La***** Transport (rumänischer Frächter) durchgeführt und die Ware auch vom Fahrer bezahlt. CMR ist original unterzeichnet, LKW-Nr. sind vermerkt, mehr haben wir nicht.*

*6) *****Empfänger_6***** Fruct*

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Vorgenannte Transporte wurden durch Herrn P. B***** durchgeführt. Original unterschriebene CMR vorhanden, außerdem Transportbestätigungen. Für Fakt. 4701 ist die Kopie der Empfangsbestätigung bei der Rechnung. Originale der Empfangsbestätigungen sind bei einem rumänischen Rechtsanwalt, weil *****Empfänger_6***** für Frachten an Herrn P. B***** Geld schuldet.*

2007-05 4656 CMR ohne Nr. € 12.234,24

*Firma F***** (österr. Firma) hat die Ware abgeholt. F***** ist nicht mehr auffindbar. Name des Fahrers ist bekannt.*

2007-05 4675 CMR A-185073 € 13.305,60

*Transport durch OA***** (österr. Firma), CMR vorhanden, Unterschrift aber nicht vorhanden.*

7) *****Empfänger_7***** S.R.L.

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Obige Transporte wurden von Fa. Sz***** durchgeführt. Alle CMR sind original unterschrieben und zusätzliche Transportbestätigung ist für jede Faktura vorhanden*

*- Anlage D als Beispiel. Passkopie von Herrn Sz***** liegt vor - Anlage E.*

2007-05 4643 CMR KOI1957 € 10.056,30

4672 CMR KOI1960 € 11.493,85

*OV***** ist ein rumänischer Spediteur. Die CMR sind original unterzeichnet, Name des Fahrers ist vermerkt, LKW-Nr. auch.*

2007-05 4680 CMR ohne Nr. € 11.925,76

*Transporteur T***** Intertrans, Fahrer hat die Ware bezahlt, sein Name ist vermerkt. CMR ist original unterschrieben.*

2007-06 4738 CMR A185015 € 14.278,60

*Transport durch OA***** (österr. Spediteur), der nicht mehr auffindbar ist. CMR ist original unterschrieben.*

2007-06 4774 CMR D020305 € 10.909,16

*Transport durch Fa. St***** (österr. Frächter), die es nicht mehr gibt - Konkurs. CMR ist original unterzeichnet.*

8) *****Empfänger_8***** S.R.L.

2007-04 4596 € 583,20

Hiefür sind keinerlei Exportdokumente zu finden.

9) *****Empfänger_9***** Trade

2007-04 4568 CMR B172599 € 2.673,00

*Original von P*****-Trans unterzeichnetes CMR liegt vor (bei Faktura). P*****-Trans, Herr Ar*****-Ma***** hat die Transportdurchführung auftrags *****Empfänger_9***** bestätigt. Original liegt bei (Anlage F), außerdem ist die Kopie der Empfangsbestätigung von *****Empfänger_9***** unterzeichnet ebenfalls vorhanden (bei Faktura).*

10) *****Empfänger_10*****M***** 5.R.L.

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Für alle Lieferungen, die mit SZ bezeichnet sind, liegt das original unterschriebene CMR vor. Außerdem hat die Firma Sz***** die Transportdurchführung separat bestätigt (liegt bei der jeweiligen Faktura). Passkopie von Herrn Sz***** Tibor liegt ebenfalls vor (Anlage E).*

*Für alle Lieferungen, die mit MSZ bezeichnet sind, hat die Firma Mo***** Szaba die Transporte durchgeführt. CMR original unterzeichnet liegen vor. Außerdem hat Herr Mo***** Szaba die Transportdurchführung separat bestätigt (liegt bei der jeweiligen Faktura).*

*Die Firma J***** hat ebenfalls die Transportdurchführung separat bestätigt (Anlage G), selbstverständlich sind alle CMR's original unterzeichnet vorhanden. Zusätzlich haben wir die Originale der Empfangsbestätigungen, welche der Firma J***** vorliegen.*

*Anlage I als Muster für alle von J***** erhaltenen Empfangsbestätigungen.*

Alle CMR's sind original unterzeichnet vorhanden, auch von den anderen Spediteuren, die nur ganz wenige Transporte durchgeführt haben.

11) Fructo A.S. SRL

2007-03 4526 CMR 172666 € 2.916,00

*Dieser Transport wurde von P***** Trans durchgeführt. Original der Transportbestätigung liegt vor (Anlage F). Zusätzlich ist die Kopie der Empfangsbestätigung für P*****-Trans vorhanden.*

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Diese vier Transporte wurden J***** (Firma aus Gl*****) durchgeführt. Original der Transportbestätigung ist vorhanden (Anlage G) zusätzlich haben wir die Originale der Empfangsbestätigungen, welche der Firma J***** vorliegen.*

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Diese vier Transporte wurden von Fa.Sz***** durchgeführt. Original unterzeichnete CMR's und zu jeder Faktura separate original unterzeichnete Transportbestätigung liegen bei. Passkopie von Herrn Sz***** vorhanden. (Anlage E)*

[... - siehe mündliche Verhandlung]

(1) D***** Trans aus Ob***** - CMR original unterzeichnet ist vorhanden.

(2) OV***** (rumänischer Spediteur) CMR original unterzeichnet, Fahrername bekannt.

(3) S.c. De***** Sped. (rumänischer Frächter) CMR original unterzeichnet, Fahrername bekannt.

(4) Sped. Di***** Group (rumänische Firma) CMR original unterzeichnet. Name des Fahrers und Zahlers bekannt.

2007-06 4737 CMR ohne Nr. € 10.857,60

Trans.Se*****. CMR original unterschrieben, Fahrer-Name vermerkt.

2007-07 4756 CMR KOI1944 € 10.921,20

Sped. OV***** (rumänischer Frächter) Empfang der Ware durch Unterschrift am CMR bestätigt. Name des Fahrers notiert.

12) *****Empfänger_12***** Fruct SRL

+ 2007-12 5042 CMR 006009 € 12.542,40

Für 5042 liegt Empfangsbestätigung (in Kopie) vor

5065 CMR 005623 € 11.980,80

2008-01 5125 CMR 008119 € 12.540,00

5139 CMR 008717 € 12.542,40

Alle Transporte durch N*****/Slowenien, CMR's original unterzeichnet bei den Fakturen. Transportdurchführungsbestätigung vorhanden (Anlage A). Notarielle Beglaubigung der vorgelegten Kopien - siehe Anlage H.

13) *****Empfänger_13***** Fruct S.R.L.

2008-01 5153 CMR ohne Nr. € 10.130,42

Transporteur P. B*****. CMR bei Faktura. Separate Transportbestätigung von B***** liegt vor.

14) *****Empfänger_14***** Trans S.R.

[... - siehe mündliche Verhandlung]

Diese sechs Transporte wurden von Herrn P. B***** durchgeführt. Die Ware wurde bei Abholung bezahlt. CMR's unterschrieben bei den Fakturen, separate Transportbestätigungen ebenfalls vorhanden.

[... - siehe mündliche Verhandlung]

(1) L***** Trans - CMR original vom Fahrer und Zahler unterzeichnet vorhanden.

(2) R***** Trans KFT (ungar. Frächter) Unterschriften auf CMR nur in Kopie.

(3) Ke***** Trans (ungar. Frächter) CMR original unterzeichnet

(4) S.c. Pa***** Trans (Rumänien) wie (3).

15) SC *****Empfänger_15***** Fruct SRL

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Alle vier Transporte durch Firma N*****. Ware bei Abholung bezahlt. CMR's bei den Fakturen. Separate Transportbestätigung siehe Anlage A zu 5336, 5327 und 5319 ist Kopie der Übernahmebestätigung vorhanden. Notarielle Beglaubigung der vorgelegten Kopien - siehe Anlage H.*

16) *****Empfänger_16***** Business SRL

2008-04 5331 CMR 202667 € 13.104,00

*Firma Sz***** hat Transport durchgeführt. CMR original unterzeichnet und separate Transport- und Übernahmebestätigung bei Faktura. Passkopie von Herrn Sz***** ist vorhanden - Anlage E.*

17) *****Empfänger_17***** Com. SR

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Alle vier Transporte durch N*****. Ware wurde bei Abholung bezahlt. CMR original unterzeichnet bei Faktura, separate Transportbestätigung (Anlage A). Zu allen Fakturen liegt Kopie der Übernahmebestätigung (vom Kunden gezeichnet) vor. Notarielle Beglaubigung der vorgelegten Kopien - siehe Anlage H.*

18) S.c. *****Empfänger_18***** Com-SRL

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Obige vier Transporte durch N*****. CMR original unterzeichnet und Kopie der Übernahmebestätigung bei den Fakturen, separate Transportbestätigung - Anlage A.*

Notarielle Beglaubigung der vorgelegten Kopien - siehe Anlage H.

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Spediteur, Abholer und Zahler war die rumänische Firma F*****1 LogisT*****. CMR original unterzeichnet bei den Fakturen.*

19) *****Empfänger_19***** SRL

[... - siehe mündliche Verhandlung]

*Transport, Abholung und Zahlung für Rg. 5393 durch Spedition Sz*****. CMR original unterzeichnet und separate Transportbestätigung bei den Fakturen. Für 5411 leider CMR verloren.*

20) SC *****Empfänger_20***** Trading SRL

2008-06 5470 CMR 007398 € 16.848,00

5461 CMR 006912 € 19.907,20

*Transport, Abholung und Zahlung durch N*****. (Kommentar wie Pt. 18, 17 usw.)“*

Nach Verstreichen der dem Finanzamt gesetzten Nachfrist langten am 28. 3. 2014 bei Gericht der Finanzamtsakt und am 31. 3. 2014 der Arbeitsbogen ein.

In der mündlichen Verhandlung am 8. 4. 2014 wurde zunächst festgehalten, dass die in der Anlage 1 zur Berufung – wie aus der Niederschrift ersichtlich – genannten Exporte verfahrensgegenständlich sind.

Der steuerliche Vertreter gab zum Beschwerdeantrag betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 an, dass abweichend von den angefochtenen Bescheiden folgende Beträge zusätzlich als umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen anerkannt werden mögen:

2006: 12.227,70 Euro

2007: 615.297,42 Euro

2008: 1.241.620,10 Euro.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gaben übereinstimmend an, dass Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 erlassen und wie im Prüfungsbericht ausgeführt begründet wurden.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage erklärten die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend, dass der Vorlagebericht vom 4. 6. 2010 in Zusammenhang mit der gleichzeitig vorgelegten Kopie der Berufung sowie den weiteren gleichzeitig vorgelegten Eingaben dahingehend zu verstehen sei, dass das Finanzamt auch die Berufung der Beschwerdeführerin vom 22. 12. 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 vorgelegt hat, und das Bundesfinanzgericht auch über diese Berufung (Beschwerde) entscheiden möge.

Der steuerliche Vertreter gab zur Begründung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 an, dass aus Gründen der Vorsicht auch gegen die Wiederaufnahme berufen worden sei.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage erklärte der steuerliche Vertreter, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 gemäß § 256 BAO zurückzuziehen.

Zu den einzelnen Lieferungen (die Zahl zwischen den beiden Entgeltsbeträgen gibt die Nummer des CMR an):

1.) *****Empfänger_1***** (2006: 13.448,25 €)

Vorgelegt wurden die Unterlagen laut Beilage 4 im Original. In diese wurde Einsicht genommen. Diese Unterlagen befinden sich in Kopie im Arbeitsbogen der Außenprüfung unter der Fahne "*****Empfänger_1*****".

Die Prüferin verwies darauf, dass nur eine Bestätigung über die Einfuhrverzollung vorläge, aber keine über die Ausfuhrverzollung. Die angesprochenen CMR bezögen sich nicht auf die Ausfuhr, sondern auf die Kisten, die zurückgeliefert wurden. Die Rechnung der Spedition We***** stelle keine vergleichbare Bestätigung dar.

Der steuerliche Vertreter hielt dem die Rechtsprechung entgegen und erachtete im gegenständlichen Fall den Nachweis in der Ausfuhrlieferung für erbracht. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich seiner Ansicht nach die Ausfuhr. Es sei auch völlig lebensfremd, wenn man annehmen wolle, es seien leere Kisten exportiert und dann wieder zurück gestellt worden.

Nach Meinung des Geschäftsführers der Bf sei mit diesen Unterlagen der Ausfuhrnachweis erbracht, alle anderen Anforderungen des § 7 UStG sei nicht strittig gewesen.

Für das Finanzamt stellten diese Unterlagen keinen Ausfuhrnachweis dar. Man könne auch nachträglich ein Duplikat des Ausfuhrnachweises verlangen.

2.) *****Empfänger_2*****-Ho***** (2006:7.235,16 €)

Nicht verfahrensgegenständlich, Prüfungsfeststellung wird mangels Nachweis anerkannt.

3.) *****Empfänger_3***** Trade:

Re 4715 Durch Frachtführer bestätigt 15.808,00 0 0 5 2 4 7 15.808,00

Re 4770 Überhaupt keine Unterlagen 2007 13.759,20 wird nicht beantragt.

Re 4664 Durch Frachtführer bestätigt 13.248,00 0 0 4 9 9 7 13.248,00

Re 4876 Durch Frachtführer bestätigt 12.168,00 0 0 5 4 4 5 12.168,00

Re 4888 Durch Frachtführer bestätigt 12.168,00 0 0 6 7 5 8 12.168,00

Re 4910 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 5 5 5 7 11.793,60

Re 4921 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 6 2 2 11.793,60

Re 4933 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 6 0 7 11.793,60

Re 4948 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 8 9 5 11.793,60

Re 4951 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 2 3 2 11.793,60

Re 4936 Durch Frachtführer bestätigt 8.049,60 0 0 6 8 2 2 8.049,60

Re 4949 Durch Frachtführer bestätigt 8.049,60 0 0 5 7 4 6 8.049,60

Re 4968 Durch Frachtführer bestätigt 8.049,60 0 0 6 8 7 2 8.049,60

Re 4991 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 8 6 7 11.793,60

Re 5015 Durch Frachtführer bestätigt 11.793,60 0 0 6 6 1 1 11.793,60

Re 5202 Durch Frachtführer bestätigt 12.542,40 0 0 6 3 5 1 12.542,40

Die steuerliche Vertretung erläuterte, dass in all diesen Fällen – ausgenommen Rechnung 4770 – bestätigte CMR über die Ausfuhr vorliegen. Der Frachtführer habe diese jeweils bestätigt. In die Originale wurde bei der Verhandlung Einsicht genommen, einige Kopien befinden sich im Arbeitsbogen.

Die Prüferin gab dazu an, dass sie sich alle CMR angesehen habe, die Konstellation sei jeweils gleich gewesen.

Es habe allen CMR's eine Bestätigung des Abnehmers gefehlt. Weiters seien keine Erklärungen in den Büchern vorhanden gewesen, wonach die Waren nach Rumänien versendet werden sollen und schließlich lägen keine Abfragen der UID-Nummern vor.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass sämtliche Transporte laut Bestätigung durchgeführt worden seien.

Auf sämtlichen Rechnungen seien UID-Nummern der Empfänger angegeben. Die Bf habe zwar Abfragen gemacht, diese wurden aber möglicherweise dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Der Geschäftsführer der Bf ergänzte, dass es einen ganzen Ordner mit UID-Abfragen gäbe. Außerdem sei während der Prüfung diese Frage nicht problematisiert worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes betonte, dass während der Prüfung eine UID-Abfrage nicht vorgelegt worden sei. Generell stehe das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass nicht klar sei, ob der rumänische Abnehmer Unternehmer sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes räumte aber ein, dass die UID-Nummer der *****Empfänger_3***** Trade vom Finanzamt überprüft worden sei, diese sei für den fraglichen Zeitraum gültig gewesen.

Die Prüferin gab an, gerne gewusst zu haben, ob die *****Empfänger_3***** die Ware auch erhalten habe, dazu würde als Nachweis das vom Empfänger unterfertigte Blatt des CMR dienen.

Der Geschäftsführer der Bf hielt dem entgegen, dass aus Rumänien keine unterschriebenen CMR zurückkämen.

Für die Vertreterin des Finanzamtes seien die ganzen Rechtsgeschäfte zweifelhaft, da es weder Aufträge gäbe, noch weitere Unterlagen, es sei auch bar kassiert worden.

Der Geschäftsführer der Bf schilderte, dass aufgrund der geografischen Lage des Unternehmens für dieses Exporte nach Ungarn bzw. Rumänien wesentlich sind. Die Qualitätsansprüche dort seien geringere, erste Ware werde in Österreich verbraucht.

Das Verfahren spiele sich so ab, dass Einkäufer aus Rumänien zur Bf kämen und das Angebot prüften. Wenn dieses zusage, werde ein Transport organisiert. Die Bf prüfe die UID-Nummer, die Äpfel würden von der Spedition mitgenommen, ein CMR ausgestellt, und der Preis bar kassiert.

Die Ware werde bezahlt, bevor sie geladen wird. Fallweise sei die Bezahlung durch den Einkäufer erfolgt, fallweise durch den Unternehmer selbst, es habe auch Überweisungen gegeben.

Die Prüferin gab dazu an, dass laut Rechnungen Äpfel Kl. 1 geliefert worden seien und sich die Frage stelle, wer sich in Rumänien diese Äpfel leisten könne.

Der Geschäftsführer hielt dem entgegen, dass auch innerhalb der Kl. 1 Unterschiede bestehen und Re***** nur Topqualität für den österreichischen Markt entgegen nehmen, während kleinere Mängel in Rumänien nicht beanstandet werden. Der Preis ergäbe sich aus dem aktuellen Marktpreis; auch in Rumänien gäbe es Personen, die sich derartige Äpfel leisten können.

4.) *****Empfänger_4***** Fruit Re 4641 Durch Frachtführer bestätigt 7.392,00 0 0 4 5 9 6 7.392,00

Re 4975 Durch Frachtführer bestätigt 8.049,60 0 0 6 5 3 8 8.049,60

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

5.) *****Empfänger_5***** Fruct SRL

Re 4636 Durch Frachtführer bestätigt 6.353,10 0 0 0 0 0 0 6.353,10

Re 4651 Durch Frachtführer bestätigt 8.656,46 0 0 0 0 0 0 8.656,46

Re 4657 Durch Frachtführer bestätigt 9.379,32 0 0 0 0 0 0 9.379,32

Re 4660 Durch Frachtführer bestätigt 9.307,74 0 0 0 0 0 0 9.307,74

Re 4667 Durch Frachtführer bestätigt 10.021,80 0 0 0 0 0 0 10.021,80

Re 4673 Durch Frachtführer bestätigt 11.360,20 0 0 0 0 0 0 11.360,20

Re 4678 Durch Frachtführer bestätigt 10.445,28 0 0 0 0 0 0 10.445,28

Re 4685 Durch Frachtführer bestätigt 10.011,56 0 0 0 0 0 0 10.011,56

Re 4708 Durch Frachtführer bestätigt 11.102,62 0 0 0 0 0 0 11.102,62

Re 4730 Durch Frachtführer bestätigt 12.568,52 0 0 0 0 0 0 12.568,52

Re 4645 Durch Frachtführer bestätigt 8.684,17 0 0 0 3 0 9 8.684,17

Re 4661 Durch Frachtführer bestätigt 8.245,56 0 0 0 3 1 1 8.245,56

Re 4749 Durch Frachtführer bestätigt 8.133,38 0 0 0 0 0 0 8.133,38

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

Ergänzend wird vom Geschäftsführer der Bf bemerkt, dass dort auch jeweils Leerkisten zurückkamen, wofür es Unterlagen gebe.

Das Finanzamt erklärte, dass aus der Rücksendung von Kisten nichts Näheres geschlossen werden könne.

6.) *****Empfänger_6***** Fruct

Re 4632 Durch Frachtführer bestätigt 11.168,64 0 0 0 0 0 0 11.168,64

Re 4646 Durch Frachtführer bestätigt 13.305,60 0 0 0 0 0 0 13.305,60

Re 4692 Durch Frachtführer bestätigt 13.104,00 0 0 0 0 0 0 13.104,00

Re 4696 Durch Frachtführer bestätigt 9.678,00 0 0 0 0 0 0 9.678,00

Re 4701 Durch Frachtführer bestätigt 13.104,00 0 0 0 0 0 0 13.104,00

Re 4656 Durch Frachtführer bestätigt 12.234,24 0 0 0 0 0 0 12.234,24

Re 4675 Durch Frachtführer bestätigt 13.305,00 1 8 5 0 7 3 13.305,00

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

7.) *****Empfänger_7*****

Re 4631 Durch Frachtführer bestätigt 9.530,40 8 6 0 7 8 3 9.530,40

Re 4655 Durch Frachtführer bestätigt 9.679,18 8 6 0 7 8 8 9.679,18

Re 4663 Durch Frachtführer bestätigt 10.580,22 8 6 0 7 8 4 10.580,22

Re 4682 Durch Frachtführer bestätigt 12.212,48 8 6 0 7 9 7 12.212,48

Re 4717 Durch Frachtführer bestätigt 11.873,42 F E H L T 11.873,42

Re 4643 Durch Frachtführer bestätigt 10.056,30 0 1 1 9 5 7 10.056,30

Re 4672 Durch Frachtführer bestätigt 11.493,85 0 1 1 9 6 0 11.493,85

Re 4680 Durch Frachtführer bestätigt 11.925,76 0 0 0 0 0 0 11.925,76

Re 4738 Durch Frachtführer bestätigt 14.278,60 1 8 5 0 1 5 14.278,60

Re 4774 Durch Frachtführer bestätigt 10.909,16 0 2 0 3 0 5 10.909,16

Re 5026 Durch Frachtführer bestätigt 9.490,12 1 5 6 8 9 3 9.490,12

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

8.) *****Empfänger_8*****

Re 4596 Keine Unterlagen vorhanden 2007 583,20: wird nicht mehr beantragt.

9.) *****Empfänger_9***** Trade

Re 4568 Durch Frachtführer bestätigt 2.673,00 1 7 2 5 9 9 2.673,00

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

10.) *****Empfänger_10*****M*****

Re 4542 Durch Frachtführer bestätigt 9.088,60 4 3 2 2 3 1 9.088,60

Re 4568 Durch Frachtführer bestätigt 10.677,00 5 8 0 2 5 8 10.677,00

Re 4623 Durch Frachtführer bestätigt 10.212,13 8 6 0 7 8 9 10.212,13

Re 4653 Durch Frachtführer bestätigt 9.437,04 0 0 0 0 0 0 9.437,04

Re 4670 Durch Frachtführer bestätigt 11.092,20 0 0 0 0 0 0 11.092,20

Re 4687 Durch Frachtführer bestätigt 13.636,20 1 5 6 8 0 1 13.636,20
Re 4689 Durch Frachtführer bestätigt 11.466,56 4 3 2 2 5 9 11.466,56
Re 4697 Durch Frachtführer bestätigt 13.104,00 0 0 0 0 0 0 13.104,00
Re 4699 Durch Frachtführer bestätigt 11.516,40 4 3 2 2 5 7 11.516,40
Re 4711 Durch Frachtführer bestätigt 12.258,96 1 5 6 8 0 7 12.258,96
Re 4725 Durch Frachtführer bestätigt 11.490,38 1 5 6 8 1 2 11.490,38
Re 4728 Durch Frachtführer bestätigt 10.988,40 1 5 6 8 1 3 10.988,40
Re 4742 Durch Frachtführer bestätigt 11.704,10 1 7 9 5 9 4 11.704,10
Re 4762 Durch Frachtführer bestätigt 12.916,80 0 0 0 0 0 0 12.916,80
Re 4950 Durch Frachtführer bestätigt 9.813,13 2 3 9 5 6 9 9.813,13
Re 5020 Durch Frachtführer bestätigt 10.097,60 1 5 6 9 0 0 10.097,60
Re 5121 Durch Frachtführer bestätigt 11.061,72 1 9 4 4 5 1 11.061,72
Re 5142 Durch Frachtführer bestätigt 12.318,54 1 9 4 4 5 5 12.318,54
Re 5187 Durch Frachtführer bestätigt 12.591,22 2 0 2 5 2 0 12.591,22
Re 5191 Durch Frachtführer bestätigt 10.242,23 1 9 4 4 7 4 10.242,23
Re 5197 Durch Frachtführer bestätigt 11.457,54 1 9 4 4 7 0 11.457,54
Re 5200 Durch Frachtführer bestätigt 12.590,44 3 1 1 3 1 7 12.590,44
Re 5216 Durch Frachtführer bestätigt 10.168,06 0 6 0 7 7 0 10.168,06
Re 5217 Durch Frachtführer bestätigt 12.034,86 2 0 2 5 4 3 12.034,86
Re 5223 Durch Frachtführer bestätigt 11.553,85 3 1 1 3 2 7 11.553,85
Re 5231 Durch Frachtführer bestätigt 13.051,39 2 0 2 5 2 1 13.051,39
Re 5238 Durch Frachtführer bestätigt 11.939,95 2 0 2 5 3 8 11.939,95
Re 5240 Durch Frachtführer bestätigt 12.697,75 2 0 2 5 2 4 12.697,75
Re 5249 Durch Frachtführer bestätigt 13.416,60 2 0 2 5 2 5 13.416,60
Re 5264 Durch Frachtführer bestätigt 12.133,55 2 0 2 5 2 7 12.133,55
Re 5272 Durch Frachtführer bestätigt 13.153,78 2 0 2 5 3 4 13.153,78
Re 5281 Durch Frachtführer bestätigt 13.485,96 2 0 2 6 3 7 13.485,96
Re 5290 Durch Frachtführer bestätigt 12.044,04 2 0 2 6 3 6 12.044,04
Re 5297 Durch Frachtführer bestätigt 11.977,02 0 0 0 0 0 0 11.977,02
Re 5291 Durch Frachtführer bestätigt 12.919,84 2 0 2 6 1 2 12.919,84
Re 5293 Durch Frachtführer bestätigt 13.638,87 7 5 7 1 6 6 13.638,87
Re 5302 Durch Frachtführer bestätigt 7.350,72 2 0 2 6 3 3 7.350,72

Re 5303 Durch Frachtführer bestätigt 2.880,00 1 0 2 0 3 0 2.880,00
Re 5303 Durch Frachtführer bestätigt 13.801,70 3 6 9 6 9 5 13.801,70
Re 5310 Durch Frachtführer bestätigt 11.361,16 3 1 1 3 6 1 11.361,16
Re 5311 Durch Frachtführer bestätigt 12.479,05 3 1 1 3 4 6 12.479,05
Re 5318 Durch Frachtführer bestätigt 15.231,30 3 1 1 3 4 9 15.231,30
Re 5323 Durch Frachtführer bestätigt 12.790,47 3 1 1 3 6 4 12.790,47
Re 5326 Durch Frachtführer bestätigt 14.016,60 3 1 1 3 5 1 14.016,60
Re 5330 Durch Frachtführer bestätigt 12.520,80 3 1 1 3 6 7 12.520,80
Re 5332 Durch Frachtführer bestätigt 11.424,63 3 1 1 3 5 3 11.424,63
Re 5338 Durch Frachtführer bestätigt 14.062,33 3 1 1 3 7 5 14.062,33
Re 5341 Durch Frachtführer bestätigt 14.274,70 2 0 2 6 2 6 14.274,70
Re 5347 Durch Frachtführer bestätigt 14.746,20 3 1 1 3 5 4 14.746,20
Re 5350 Durch Frachtführer bestätigt 14.420,22 0 0 0 0 0 0 14.420,22
Re 5352 Durch Frachtführer bestätigt 14.135,35 3 1 1 3 5 6 14.135,35
Re 5358 Durch Frachtführer bestätigt 14.919,34 2 0 2 6 6 1 14.919,34
Re 5359 Durch Frachtführer bestätigt 16.127,00 2 0 2 6 7 7 16.127,00
Re 5363 Durch Frachtführer bestätigt 15.114,34 3 1 1 3 4 4 15.114,34
Re 5372 Durch Frachtführer bestätigt 15.918,64 2 0 2 6 6 5 15.918,64
Re 5380 Durch Frachtführer bestätigt 14.954,82 2 0 2 6 6 6 14.954,82
Re 5394 Durch Frachtführer bestätigt 15.657,91 2 0 2 6 8 3 15.657,91
Re 5399 Durch Frachtführer bestätigt 14.746,31 2 0 2 6 8 6 14.746,31
Re 5406 Durch Frachtführer bestätigt 15.029,41 2 0 2 6 6 9 15.029,41
Re 5416 Durch Frachtführer bestätigt 15.792,75 2 0 2 7 4 5 15.792,75
Re 5425 Durch Frachtführer bestätigt 16.767,36 2 0 2 7 4 7 16.767,36
Re 5438 Durch Frachtführer bestätigt 17.694,78 2 0 2 7 5 1 17.694,78
Re 5440 Durch Frachtführer bestätigt 18.694,16 2 0 2 7 4 9 18.694,16
Re 5452 Durch Frachtführer bestätigt 17.045,73 2 0 2 7 5 5 17.045,73
Re 5466 Durch Frachtführer bestätigt 16.625,15 3 1 1 3 9 2 16.625,15
Re 5473 Durch Frachtführer bestätigt 15.554,90 3 1 1 3 9 5 15.554,90
Re 5480 Durch Frachtführer bestätigt 16.535,45 4 3 2 2 8 8 16.535,45
Re 5490 Durch Frachtführer bestätigt 16.557,76 3 1 1 3 9 1 16.557,76

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

Der Geschäftsführer der Bf ergänzte, dass ihm Herr M***** persönlich bekannt sei, ebenso etwa auch der Inhaber von *****Empfänger_5***** Fruct SRL. Allerdings sei ihm der Name derzeit nicht in Erinnerung. Der Geschäftsführer sei seinerzeit vor Ort in Rumänien gewesen, dafür gäbe es auch eine Reiserechnung.

11.) *****Empfänger_11***** SRL

Re 4526 Durch Frachtführer bestätigt 2.916,00 1 7 2 6 6 6 2.916,00

RE 4521 CMR nicht auffindbar 2007 10.963,70

Re 4529 Durch Frachtführer bestätigt 10.644,48 4 3 2 2 3 0 10.644,48

Re 4561 Durch Frachtführer bestätigt 9.659,75 4 3 2 2 4 0 9.659,75

Re 4702 Durch Frachtführer bestätigt 13.104,00 4 3 2 2 5 5 13.104,00

36.324,23 10.963,70 1.455.931,91

Re 4553 Durch Frachtführer bestätigt 9.520,80 8 6 0 7 5 5 9.520,80

Re 4732 Durch Frachtführer bestätigt 10.949,24 1 7 9 5 8 1 10.949,24

Re 4601 Durch Frachtführer bestätigt 10.715,50 8 6 0 7 6 0 10.715,50

RE 4716 Durch Frachtführer bestätigt 11.417,80 1 5 6 8 0 9 11.417,80

Re 5066 Durch Frachtführer bestätigt 11.551,50 2 3 9 5 5 4 11.551,50

Re 4614 CMR nicht auffindbar 2007 11.026,69

Re 4621 Durch Frachtführer bestätigt 9.955,83 0 0 0 0 0 0 9.955,83

Re 4625 Durch Frachtführer bestätigt 9.914,11 0 1 1 9 9 2 9.914,11

Re 4647 Durch Frachtführer bestätigt 12.293,12 0 0 0 0 0 0 12.293,12

Re 4669 Durch Frachtführer bestätigt 11.075,90 0 0 0 0 0 0 11.075,90

Re 4686 Durch Frachtführer bestätigt 11.461,30 0 0 0 0 0 0 11.461,30

Re 4737 Durch Frachtführer bestätigt 10.857,60 0 0 0 0 0 0 10.857,60

Re 4756 Durch Frachtführer bestätigt 10.921,20 0 1 1 9 4 4 10.921,20

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

Die Rechnungen 4521 und 4614 seien nicht mehr verfahrensgegenständlich.

12.) *****Empfänger_12***** Fruct

Re 5042 Durch Frachtführer bestätigt 12.542,40 0 0 6 0 0 9 12.542,40

Re 5065 Durch Frachtführer bestätigt 11.980,80 0 0 5 6 2 3 11.980,80

Re 5125 Durch Frachtführer bestätigt 12.540,00 0 0 8 1 1 9 12.540,00

Re 5139 Durch Frachtführer bestätigt 12.542,40 0 0 8 7 1 7 12.542,40

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

13.) *****Empfänger_13***** Fruct

Re 5153 Durch Frachtführer bestätigt 10.130,42 0 0 0 0 0 0 10.130,42

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

14.) *****Empfänger_14***** Trans

Re 5355 Durch Frachtführer bestätigt 13.876,28 0 0 0 0 0 0 13.876,28

Re 5337 Durch Frachtführer bestätigt 11.488,60 0 0 0 0 0 0 11.488,60

Re 5329 Durch Frachtführer bestätigt 13.044,53 0 0 0 0 0 0 13.044,53

Re 5282 Durch Frachtführer bestätigt 11.230,23 0 0 0 0 0 0 11.230,23

Re 5275 Durch Frachtführer bestätigt 11.242,83 0 0 0 0 0 0 11.242,83

Re 5262 Durch Frachtführer bestätigt 10.274,68 0 0 0 0 0 0 10.274,68

Re 5361 Durch Frachtführer bestätigt 14.815,64 4 7 8 1 2 7 14.815,64

Re 5345 Durch Frachtführer bestätigt 12.072,30 2 1 5 8 6 7 12.072,30

Re 5349 Durch Frachtführer bestätigt 13.786,80 5 0 1 8 6 6 13.786,80

Re 5322 Durch Frachtführer bestätigt 12.701,04 0 0 0 0 0 0 12.701,04

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

15.) SC *****Empfänger_15***** Fruct

Re 5336 Durch Frachtführer bestätigt 13.576,00 0 0 8 8 6 2 13.576,00

Re 5327 Durch Frachtführer bestätigt 14.976,00 0 0 6 7 3 9 14.976,00

Re 5319 Durch Frachtführer bestätigt 14.040,00 0 0 6 9 6 4 14.040,00

Re 5304 Durch Frachtführer bestätigt 14.600,00 0 0 6 4 1 6 14.600,00

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

Das Finanzamt erklärte, es gäbe eine Kontrollmitteilung der rumänischen Behörden, wonach dieses Unternehmen in Rumänien nicht bestehe. Allerdings wäre laut Auskunft der Prüferin die UID-Nummer gültig gewesen.

Außerdem sei dem Finanzamt von der Bf keine Abfrage vorgelegt worden.

16.) *****Empfänger_16***** Busn.

Re 5331 Durch Frachtführer bestätigt 13.104,00 2 0 2 6 6 7 13.104,00

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

17.) *****Empfänger_17***** SR

Re 5369 Durch Frachtführer bestätigt 15.537,60 0 0 8 8 6 0 15.537,60

Re 5356 Durch Frachtführer bestätigt 15.364,80 0 0 8 6 1 3 15.364,80

Re 5346 Durch Frachtführer bestätigt 15.328,80 0 0 8 3 0 7 15.328,80

Re 5344 Durch Frachtführer bestätigt 15.112,80 0 0 6 3 8 6 15.112,80

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

18.) SC *****Empfänger_18***** Com

Re 5437 Durch Frachtführer bestätigt 18.748,80 0 0 6 9 0 6 18.748,80

Re 5431 Durch Frachtführer bestätigt 17.776,80 0 0 6 0 7 7 17.776,80

Re 5417 Durch Frachtführer bestätigt 17.474,40 0 0 8 4 7 7 17.474,40

Re 5376 Durch Frachtführer bestätigt 14.414,40 0 0 6 3 4 4 14.414,40

Re 5402 Durch Frachtführer bestätigt 15.724,80 0 0 0 0 0 0 15.724,80

Re 5396 Durch Frachtführer bestätigt 16.660,80 0 0 0 0 0 0 16.660,80

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

19.) *****Empfänger_19*****

Re 5411 Keine CMR vorhanden 2008 17.897,60: Wird nicht aufrechterhalten.

Re 5393 Durch Frachtführer bestätigt 17.126,40 2 0 2 6 8 2 17.126,40

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

20.) SC *****Empfänger_20***** Trad.

Re 5470 Durch Frachtführer bestätigt 16.848,00 0 0 7 3 9 8 16.848,00

Re 5461 Durch Frachtführer bestätigt 18.804,00 0 0 6 9 1 2 18.804,00

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwiesen auf die Ausführungen zu Punkt 3.

Zur Frage der UID-Nummer wurde vom steuerlichen Vertreter auf die Urteile des EuGH 21. 10. 2010, C-385/09 und EuGH 22. 12. 2010, C-438/09 hingewiesen.

Das Finanzamt hielt abschließend fest, dass seiner Meinung nach in all diesen Fällen der Unternehmer im Drittland bzw. im Ausland nicht nachgewiesen worden sei.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Die Entscheidung wurde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) lautet:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Art. 145 Abs. 1 lit. a und b der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;

b) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen;

Nach § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind die Ausfuhrlieferungen (§ 7 UStG 1994) steuerfrei, nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994).

§ 7 UStG 1994 lautet:

§ 7. (1) *Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn*

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

3. Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,

b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und

c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

a) ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,

b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur im Fall des Abs. 1 Z 2 vor, wenn

1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und

2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

Im Falle des Abs. 1 Z 3 ist eine Ausfuhrlieferung ausgeschlossen.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

Macht der Unternehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, daß diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und

dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder

2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird.

2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch

a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64,

b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

Versenden liegt gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, wenn der Gegenstand der Lieferung durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird.

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.

§ 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.

...

§ 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.

§ 7. In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG 1994) hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen:

1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,

2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,

3. den Tag des Verbringens und

4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG 1994.

..."

Die Rechtslage wurde im Erkenntnis VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146, in Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen 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 Abgabungsverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

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.

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

Die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 verweist in ihrem § 3 Abs. 1 hinsichtlich der Versendungsbelege auf § 7 Abs. 5 UStG 1994, sodass die in § 7 Abs. 5 UStG 1994 enthaltenen Regelungen inhaltlich sowohl auf Ausfuhrlieferungen in Drittländer als auch auf innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden sind.

Zu den strittigen Lieferungen:

1. Fehlende Nachweise

Soweit die Steuerfreiheit von Lieferungen infolge fehlender Nachweise im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beantragt wird, ist hierüber eine weitere Diskussion entbehrlich.

2. Ausfuhren „*****Empfänger_1*****“ (Punkt 1 der Beilage 4 zur Berufung):

Diesbezüglich liegen folgende Urkunden vor:

a) Ausfuhr von 63 Kisten Äpfel vom 19.5.2006:

Rechnung der Bf Nr. 3998 vom 19.5.2006 an *****Empfänger_1***** d.o.o., Zagreb (Kroatien) über näher spezifizierte Äpfel, und zwar 09180000 Jonagold, Kl. I 80/85, Holz, lose, 6 Kisten, 1.861,00; 09180000 Jonagold, Kl. I 85/90, Holz, lose, 11 Kisten, 3.432,00; 07175000 Golden Delic, Kl. I 75/80, Holz, lose, 23 Kisten, 7.130,00; 07175000 Golden

Delic, Kl. I 80/85, Holz, lose, 23 Kisten, 7.130,00; 1.861,00; in insgesamt 63 Holzkisten, lose, Warenwert 4.633,20 Euro, Nettogewicht 19.305,00 kg, handschriftliche Vermerke, unter anderem 22.770 kg brutto.

Rechnung der Bf Nr. 3998 vom 19.5.2006 mit weiteren handschriftlichen Vermerken betreffend Verzollungsersuchen, wobei – anders als bei der Rechnung ohne diese Vermerke – die Klasse von I auf II ausgebessert wurde.

Hierzu entsprechender Lieferschein Nr. 3998. Vermerk: „0 Europaletten“.

CMR Nr. S 0528660 vom 19.5.2006 betreffend 63 Pk. fr. Äpfel, netto 19.305 kg, brutto 22.770,00 kg, Absender Bf, Empfänger *****Empfänger_1***** d.o.o., Spediteur S***** Commerce, mit Stempel und Unterschrift des Spediteurs sowie Vermerk der Fahrzeugkennzeichen.

Rechnung der Spedition We***** über eine am 19.5.2006 vorgenommene Ausfuhrabfertigung inklusive Qualitätskontrolle und CMR-Erstellung betreffend 63 Verpackungseinheiten Frische Äpfel, 22.700 kg, von der Bf an *****Empfänger_1***** d.o.o.

Ein nicht in deutscher Sprache gehaltenes Formular mit Datum 19.5.2006, bei welchen es sich laut Bf um die kroatische Importdeklaration handeln soll, betreffend „63 Box/Paleta“ und „Jabuka“ (Apfel) „Zlatni“ (Gold) Delicious (offenbar Golden Delicious) und „Jonagold“ u Box „Paletama“ (Paletten), brutto gesamt 22.770,00 kg, netto gesamt 19.305,00 „Primatelj“ (Empfänger) *****Empfänger_1***** d.o.o., „Posiljatelj“ (geladen von) Bf. Hierzu eine vom Zoll in Zagreb am 20. 5. 2006 ausgestellte korrespondierende Bestätigung.

b) Ausfuhr von 62 Kisten Äpfel vom 9.6.2006:

Rechnung der Bf Nr. 4014 vom 9.6.2006 an *****Empfänger_1***** d.o.o., Zagreb (Kroatien) über näher spezifizierte Äpfel, und zwar 04185000 Jonagored, Kl. 1, Größe 85/90 (13 Kisten, Menge 3.895,00), und 04180000 Jonagored, Kl. 1, Größe 80/85 (49 Kisten, Menge 15.694,00), in insgesamt 62 Holzkisten, lose, Warenwert 8.815,05 Euro, keine handschriftlichen Vermerke.

Hierzu entsprechender Lieferschein Nr. 4041. Vermerk: „0 Europaletten“.

Telefax der Bf vom 9.6.2006 der Rechnung 4014 mit dem Ersuchen um Verzollung um 16:00 Uhr. Handschriftliche Vermerke, unter anderem 22.999 kg brutto gesamt.

Rechnung der Spedition We***** über eine am 9.6.2006 vorgenommene Ausfuhrabfertigung inklusive Qualitätskontrolle und CMR-Erstellung betreffend 62 Verpackungseinheiten Frische Äpfel, 22.999 kg, von der Bf an *****Empfänger_1***** d.o.o.

Ein nicht in deutscher Sprache gehaltenes Formular mit Datum 9.6.2006, bei welchen es sich laut Bf um die kroatische Importdeklaration handeln soll, betreffend „62 Box/Paleta“ und „Jabuke“ (Äpfel) „Svjeze“ (frisch), brutto gesamt 22.990,00 kg „Primatelj“ (Empfänger) *****Empfänger_1***** d.o.o., „Posiljatelj“ (geladen von) Bf.

CMR S0528707 vom 9.6.2006, Absender *****Empfänger_1***** d.o.o., Empfänger Bf, Spediteur S***** Commerce sowie Vermerk der Fahrzeugkennzeichen, über 63 Holz Großkisten.

Kroatien war im Jahr 2006 Drittland.

Auf Exporte nach Kroatien war somit nicht Art. 7 UStG 1994, sondern § 7 UStG 1994 anzuwenden. Hinsichtlich der Versendungsbelege sind - wie ausgeführt - die nationalen Vorschriften gleich, unabhängig davon, ob es sich umn Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen handelt.

Die Äpfel wurden von *****Empfänger_1***** d.o.o. nicht abgeholt, sondern von der Bf versendet (§ 3 Abs. 8 UStG 1994).

a) Ausfuhr von 63 Kisten Äpfel vom 19.5.2006:

Zu dieser Lieferung wurde - neben anderen Urkunden - ein ordnungsgemäß ausgestellter CMR-Frachtbrief vorgelegt, der allerdings – im Feld 24 – keine Bestätigung des Abnehmers enthält.

Mit diesem Frachtbrief wird - siehe die Ausführungen zu Punkt 3. - der in § 7 Abs. 5 UStG 1994 vorgesehene Ausfuhrnachweis in der im Gesetz vorgeschriebenen Form erbracht.

b) Ausfuhr von 62 Kisten Äpfel vom 9.6.2006:

Ein CMR-Frachtbrief für den Versand dieser Äpfel wurde nicht vorgelegt. Der CMR-Frachtbrief für die Rücksendung von Leergut ist kein Versendungsbeleg i. S. d. in § 7 Abs. 5 UStG 1994 ("wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke"), auch keine Bescheinigung i. S. v. § 7 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 oder § 7 Abs. 5 Z 2 UStG 1994.

Allerdings erfordert die Neutralität der Mehrwertsteuer nach der oben dargestellten Rechtsprechung, dass auch bei Nichterfüllung der nationalen formellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Nachweis der tatsächlichen Versendung auf andere Weise erbracht werden kann.

Aus den vorgelegten Urkunden ergibt sich, dass am 9.6.2006 eine Ausfuhrabfertigung durch eine Spedition über 62 Verpackungseinheiten Frische Äpfel, 22.999 kg, vorgenommen wurde. Laut Rechnung vom 9.6.2006 wurden von der Bf an diesem Tag 62 Verpackungseinheiten Äpfel an *****Empfänger_1***** d.o.o geliefert. Schließlich liegt auch eine Importdeklaration beim kroatischen Zoll über eine derartige Lieferung vom 9.6.2006 vor.

Das Gericht hält es auf Grund dieser unbedenklichen Urkunden für erwiesen, dass hinsichtlich der in der Rechnung der Bf Nr. 4014 vom 9.6.2006 an *****Empfänger_1***** d.o.o. ausgewiesenen Lieferung eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegt. Die Ware wurde von Österreich in ein (damaliges) Drittland versendet.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 erweist sich somit in Bezug auf die vor dem BFG strittigen Ausfuhrlieferungen als rechtswidrig, der Beschwerde gegen diesen ist Folge zu geben.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Ausfuhrlieferungen laut angefochtenem Bescheid sind daher wie folgt zu erhöhen:

2006: Strittige Ausfuhrlieferungen: 12.227,70 Euro, bisher: 12.130,25 Euro, laut BFG: 24.357,95 Euro.

Die mit 10% zu versteuernden Lieferungen sind um diese Beträge zu kürzen:

2006: bisher: 1.398.195,47 Euro, nunmehr 1.385.967,77 Euro.

3. Sonstige strittige Lieferungen (Punkte 2 bis 20 der Beilage 4 zur Berufung):

Sämtliche weiteren strittigen Lieferungen betreffen innergemeinschaftliche Lieferungen (Tz 2 des Außenprüfungsberichts).

Für sämtliche der zu den Punkten 2 bis 20 der Beilage 4 zur Berufung strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen (mit Ausnahme derer, deren Berücksichtigung im Verfahren vor dem BFG nicht mehr beantragt wurde) liegen ordnungsgemäß ausgestellte CMR-Frachtbriefe vor, die allerdings – im Feld 24 – keine Bestätigung des Abnehmers enthalten.

Dies ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unstrittig.

Die Bf hat im Verfahren auf das Urteil BFH 12. 5. 2009, V R 65/08, BStBl. 2010 II S. 511, verwiesen. Das Finanzamt hat sich dazu nicht geäußert.

Die Leitsätze 3 und 4 im Bundessteuerblatt hierzu lauten:

„3. Ein CMR-Frachtbrief ist auch dann ein Versendungsbeleg gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV, wenn er keine Bestätigung über den Warenempfang am Bestimmungsort enthält (entgegen dem BMF-Schreiben vom 6. Januar 2009 IV B 9 - S 7141/08/10001, BStBl I 2009, 60 Rz 38).

4. Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung des Abholenden zählt nicht zu den Erfordernissen für einen i.S. des § 17a Abs. 1 und 2 UStDV ordnungsgemäßen Belegnachweises (entgegen BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 29 und 32). Davon zu unterscheiden ist die Nachprüfbarkeit der Abholberechtigung durch das Finanzamt bei Vorliegen konkreter Zweifel im Einzelfall.“

Zu der hier interessierenden Frage der Führung des Nachweises der Versendung durch einen Versendungsbeleg in Form eines nicht vom Empfänger bestätigten Frachtbriefs

hat der BFH zu der mit der österreichischen vergleichbaren deutschen Rechtslage unter anderem ausgeführt:

„...a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendungsbedingungen nicht verpflichtet, einen "schlüssigen" oder überzeugenden Nachweis (vgl. die englische und französische Sprachfassung des EuGH-Urteils vom 27. September 2007 Rs. C-409/04 Teleos u.a., Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 51: "conclusive proof" und "preuve concluante") der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnrn. 49 und 51). Insoweit berücksichtigt der EuGH die seit der Abschaffung der Kontrollen zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Schwierigkeiten, sich über die physischen Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten zu vergewissern (vgl. EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 44). Daher hat der Steuerpflichtige zwar dem Grunde nach nachzuweisen, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25, erster Leitsatz). Hierbei handelt es sich aber entgegen der Auffassung des FA weder um einen objektiven (zu diesem vgl. EuGH-Urteil vom 27. September 2007 Rs. C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34) noch um einen "schlüssigen" Nachweis des Grenzübertritts selbst. ...

bb) Kommt der Unternehmer den auf der Grundlage von § 6a Abs. 3 UStG bestehenden Pflichten zum Nachweis der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG nicht oder nur unvollständig nach, ist die Lieferung steuerpflichtig (BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 72/05, BFHE 219, 422, BStBl II 2009, 55, und in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, jeweils dritter Leitsatz). Die innergemeinschaftliche Lieferung ist dann nur steuerfrei, wenn aufgrund der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass ihre objektiven Merkmale erfüllt sind (EuGH-Urteil Collée in Slg. 2007, I-7861, BFH/NV Beilage 2008, 34 Randnrn. 29 ff.; BFH-Urteil in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57, vierter Leitsatz). Eine Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG kommt demgegenüber nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 219, 410, BStBl II 2009, 49, unter II. 2. b). ...

3. Das Urteil des FG verletzt hinsichtlich des Streitjahrs 2000 § 17a Abs. 1 und Abs. 4 UStDV i.V.m. § 10 UStDV; denn entgegen der Auffassung des FG erfüllt ein CMR-Frachtbrief auch dann die Anforderungen an einen Versendungsbeleg, wenn er keine Empfängerbestätigung enthält.

a) Bei einer Versendung durch einen selbständigen Beauftragten ist der Belegnachweis nach § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStDV i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder sonstigen handelsüblichen Beleg, insbesondere durch eine Spediteurbescheinigung oder eine Versandbestätigung des Lieferers zu führen.

b) Entgegen dem Schreiben des BMF vom 6. Januar 2009 IV B 9 - S 7141/08/10001 (BStBl I 2009, 60 Rz 37) ist auch ein nach dem Übereinkommen vom 19. Mai 1956 über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road - CMR-Übereinkommen -, BGBl II 1961, 1120) ausgestellter Frachtbrief (CMR-Frachtbrief) als Frachtbrief i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV anzusehen. Denn die Regelungen des CMR-Übereinkommens entsprechen weitgehend denen zum Frachtgeschäft nach §§ 407 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB), die mangels eigenständiger Begriffsdefinition in § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV als Auslegungshilfe zu berücksichtigen sind. Dass der CMR-Frachtbrief dem "Nachweis des Beförderungsvertrages und der Übernahme des Gutes durch den Frachtführer" dient (so BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 37; Beschluss des FG Bremen vom 1. Dezember 2004 2 V 64/04 (5), EFG 2005, 646; Urteil des FG Hamburg vom 5. Dezember 2007 7 K 71/06, EFG 2008, 653), spricht dabei nicht gegen das Vorliegen eines Versandbelegs, da dies auf Frachtbriefe allgemein zutrifft, ohne dass hierdurch ihre Eignung als Versendungsbeleg in Zweifel gezogen wird (vgl. zum HGB-Frachtbrief § 409 Abs. 1 HGB; zum Eisenbahnfrachtbrief Art. 13 § 1 der Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Gütern, Anhang B zum Übereinkommen über den internationalen Eisenbahnverkehr - COTIF - vom 9. Mai 1980, BGBl II 1985, 144, 224, geändert durch Verordnungen vom 19. Dezember 1990, BGBl II 1990, 1662, und vom 7. Mai 1991, BGBl II 1991, 679, und durch Gesetz zum Protokoll vom 20. Dezember 1990, BGBl II 1992, 1182; zum Luftfrachtbrief Art. 11 des Warschauer Abkommens, Abkommen zur Vereinheitlichung von Regeln über die Beförderung im internationalen Luftverkehr vom 12. Oktober 1929, RGBl 1933 II, 1039, i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 28. September 1955, Haager Protokoll - WA 1955 -, BGBl II 1958, 291; vgl. auch Abschn. 133 Abs. 1 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien).

c) Damit der CMR-Frachtbrief als Versendungsbeleg nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV anzuerkennen ist, kommt es entgegen dem FG-Urteil und dem BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 37, nicht darauf an, dass der CMR-Frachtbrief die in Feld 24 vorgesehene Empfängerbestätigung aufweist.

aa) Die Empfängerbestätigung nach Feld 24 gehört bereits nicht zu den in Art. 6 des CMR-Übereinkommens aufgeführten konstitutiven Frachtbriefangaben. Ebenso sieht § 408 HGB keine Empfängerbestätigung vor (ebenso z.B. zum Eisenbahnfrachtbrief: Art. 13 § 1 COTIF). Weiter reicht es für die Spediteurbescheinigung aus, Ort und Tag der Versendung anzugeben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStDV).

bb) Das Erfordernis einer Empfängerbestätigung ergibt sich entgegen der Auffassung des FA auch nicht aus der für den Versender nach Art. 12 Abs. 1 und Abs. 5 des CMR-Übereinkommens bestehenden Möglichkeit, über das Gut zu verfügen und insbesondere zu verlangen, dass der Frachtführer das Gut nicht weiterbefördert oder das Gut einem anderen als dem im Frachtbrief angegebenen Empfänger abgeliefert. Denn insoweit bestehen entgegen den Entscheidungen des FG Bremen in EFG 2005, 646 und des FG Hamburg in EFG 2008, 653 zwischen dem CMR-Frachtbrief und den in § 10 Abs.

1 Nr. 1 UStDV ausdrücklich genannten Versendungsbelegen keine wesentlichen Unterschiede. So ist der Absender auch nach § 418 Abs. 1 und 4 HGB berechtigt, über das Gut zu verfügen und zu verlangen, dass es nicht weiterbefördert, an einen anderen Bestimmungsort oder an einen anderen Empfänger abgeliefert wird (ebenso zum Eisenbahnfrachtbrief: Art. 30 §§ 1 f. COTIF und zum Luftfrachtbrief: Art. 12 WA 1955).

cc) Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Anerkennung eines Frachtbriefs ohne Empfängerbestätigung als Belegnachweis der Nachprüfung der Frachtbriefangaben nicht entgegensteht. Ergeben sich bei dieser Prüfung begründete Zweifel an der Richtigkeit der Frachtbriefangaben, ist die Lieferung nur steuerfrei, wenn der Unternehmer diese Zweifel ausräumt oder objektiv feststeht, dass die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegen (s. oben B. 2. b aa).

Den Ausführungen in den Randnrn. 67 bis 69 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Teleos u.a. (Slg. 2007, I-7861), nach denen ein CMR-Frachtbrief, auf dem der Empfänger den Erhalt der Ware in einem anderen Mitgliedstaat vermerkt hat, im Regelfall zum Nachweis für die Beförderung oder die Versendung aus dem Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat ausreicht, kommt entgegen der Auffassung des FA bereits schon deshalb keine Bedeutung zu, da sich der EuGH diese in seinem Urteil Teleos u.a. nicht zu Eigen gemacht hat und im Übrigen von einer Verpflichtung zur Vorlage einer Empfängerbestätigung nicht die Rede ist.

Ohne Erfolg beruft sich das FA auf den Senatsbeschluss vom 28. März 2007 V B 210/05 (BFH/NV 2007, 1720), da in diesem Verfahren nur über die Revisionszulassung aufgrund grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden war.

d) Unerheblich ist schließlich, dass zollrechtlich eine Ausfuhrerstattung nach der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1987 Nr. L 351/1) bei Transporten mit CMR-Frachtbriefen nur zu gewähren ist, wenn die Empfängerbestätigung in Feld 24 des CMR-Frachtbriefs vorliegt (so BFH-Urteil vom 24. August 2004 VII R 50/02, BFHE 206, 488, BFH/NV 2004, 1742). Denn beim Warenhandel mit Drittländern und bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auf innergemeinschaftliche Lieferungen handelt es sich um nicht vergleichbare Sachverhalte (EuGH-Urteil Teleos u.a. in Slg. 2007, I-7797, BFH/NV Beilage 2008, 25 Randnr. 56). ...“

Abgesehen von der fehlenden Empfängerbestätigung und der Zweifel an der Unternehmereigenschaft der Empfänger trotz gültiger UID-Nummer hat das Finanzamt keine weiteren Bedenken gegen die Anerkennung des Vorliegens von innergemeinschaftlichen Lieferungen substantiiert vorgetragen.

Hinsichtlich des Nachweises des Vorliegens innergemeinschaftlicher Lieferungen mit einem ordnungsgemäßen CMR-Frachtbrief, dem lediglich die in Feld 24 vorgesehene Empfängerbestätigung fehlt, schließt sich das Gericht den wiedergegebenen detaillierten Ausführungen des BFH an.

Das Finanzamt hat festgestellt, dass für sämtliche Empfänger im Zeitpunkt der jeweiligen Lieferung gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (UID-Nummern) bestanden.

Die Bf kann sich daher zu Recht darauf berufen, dass es sich bei den Empfängern um Unternehmer gehandelt hat, unabhängig davon, ob sie die von ihr vorgenommenen Abfragen der UID-Nummern während der Außenprüfung vorgelegt hat oder nicht.

Dass die Bf schlichtgläubig gehandelt und in Kenntnis einer fehlenden Unternehmereigenschaft geliefert hat, kann nicht festgestellt werden. Hiefür fehlen jegliche Anhaltspunkte.

Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens ist keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art 28 BMR Rz 20).

Bestanden, wie das Finanzamt festgestellt hat, für jeden Empfänger im Lieferzeitraum gültige UID-Nummern, kommt der Gutglaubensschutz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zum Tragen. Auch wenn die Bf, was diese im Übrigen behauptet, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Abfragen der UID-Nummern getätigt hätte, wäre sie zu keinem anderen Ergebnis als das Finanzamt gelangt, nämlich dass die Empfänger zufolge gültiger UID-Nummer tatsächlich Unternehmer sind. Daran vermag auch eine der Bf vor den Lieferungen nicht bekannte Kontrollmitteilung der nationalen Behörde an die österreichische Behörde, entgegen der gültigen UID-Nummer sei in einem Fall (Punkt 15, SC *****Empfänger_15***** Fruct) der Abnehmer kein Unternehmer gewesen, nichts zu ändern. Soweit Judikatur des VwGH zum Gutglaubensschutz vorliegt und ein solcher mangels Abfrage der UID-Nummer verneint wurde, handelt es sich – im Gegensatz zu dem hier gegenständlichen – stets um Fälle, in denen nicht erwiesen war, dass im Lieferzeitpunkt eine gültige UID-Nummer vorlag.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 erweisen sich somit in Bezug auf die vor dem BFG strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen als rechtswidrig, der Beschwerde gegen diese ist Folge zu geben.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die innergemeinschaftlichen Lieferungen laut angefochtenen Bescheiden sind daher wie folgt zu erhöhen:

2007: Strittige Lieferungen: 615.297,42 Euro, igL bisher: 861.379,50 Euro, igL laut BFG: 1.476.676,92 Euro.

2008: 1.241.620,10 Euro, igL bisher: 1.778.325,32 Euro, igL laut BFG: 3.019.945,42 Euro.

Die mit 10% zu versteuernden Lieferungen sind um diese Beträge zu kürzen:

2007: bisher: 3.184.185,21 Euro, nunmehr 2.568.887,79 Euro.

2008: bisher 3.842.050,25 Euro, nunmehr 2.600.430,15 Euro.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG die Revision zulässig, da zu den Rechtsfragen, ob im Fall des Vorliegens einer im Lieferzeitpunkt gültigen UID-Nummer auch bei einer allfälligen Nichtabfrage der UID-Nummer durch den Lieferer der Gutgläubensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zum Tragen kommen, sowie ob ein vom Empfänger nicht bestätigter CMR-Frachtbrief ein Nachweis im Sinne von § 7 Abs. 5 UStG 1994 bzw. § 3 Abs. 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Wien, am 16. April 2014