

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende X. und die weiteren Senatsmitglieder Y., Z1, Z2 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 09.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 13.01.2015, betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2014 in der Sitzung am 08.06.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der beschwerdeführenden GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. Der Betriebsgegenstand des Unternehmens wird mit dem Handel von Dünge- und Spritzmitteln umschrieben. Geschäftsführer der GmbH ist Herr H.N. Die Gesellschaft steht im 100% Eigentum der A. BeteiligungsgmbH.

Im Einzelnen ist die Beurteilung von 13 von der Bf. als steuerfrei beurteilten innergemeinschaftlichen Lieferungen strittig. Im Prüfungsverfahren wurden zu den einzelnen von der Prüferin und der Bf. Punkten folgende fünf schriftliche Dokumente der Betriebspprüfung und der Bf. verfasst, welche bei den einzelnen Streitpunkten wiedergegeben wurden.

Es sind dies:

1. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.7.2014 (im Folgenden: Niederschrift)
2. Stellungnahme und Übermittlung ergänzender Nachweise der Bf. (im Folgenden: Stellungnahme)
3. Vorhalt der Prüferin vom 21.10.2014 (im Folgenden: Vorhalt)
4. Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung vom 6.11.2014 (im Folgenden: Vorhaltsbeantwortung)
5. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11.12.2014 (im Folgenden: Bericht)
6. Stellungnahme der Großbetriebsprüfung (GBP) vom 31.3.2015 zur Beschwerde
7. Ergänzende Stellungnahme der GBP vom 20.11.2015

I. Allgemeiner Teil:

Niederschrift:

Für folgende bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelten Umsätze liegen die Voraussetzungen gemäß Art. 7 UStG nicht vor. In diesem Zusammenhang wird auf die VO 401/1996 verwiesen.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer eindeutig und nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Die vorgelegten Versendungsbelege, insbesondere Frachtbriefe, sind mangelhaft und erfüllen nicht die Bestimmungen für die Gewährung der Steuerfreiheit. Bei den angeführten CMRs fehlt jeweils der Lieferscheinbezug und eine eindeutige Zuordnung der Warenlieferung zu den Frachtpapieren ist nicht gegeben. Aus den Frachtpapieren geht somit die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung nicht hervor (siehe dazu div. unten angeführte Mängel, die eine Zuordnung nicht eindeutig ermöglichen). Der Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde, konnte somit nicht erbracht werden.

Im Zusammenhang mit dem Eigentransport von Waren (Beförderung durch den Lieferer) bzw. im Abholfall liegen die Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung gemäß VO BGBI. 401/1996 ebenfalls nicht vor (kein Identitätsnachweis bei Abholung, etc.) und die Steuerfreiheit diesbezüglich ist zu versagen. ...

Vorhalt

I. Allgemein:

Es ist zu den nachträglich mit 8. August 2014 vorgelegten Ladelisten, die den fehlenden Zusammenhang zwischen CMR (die ohne genaue Bezeichnung der Ware, der Menge, der Anzahl der Packstücke etc., siehe Punkte 6-12 des allgemeinen CMR-Vordruck- bzw.

ohne Lieferscheinbezug ausgestellt wurden) und Lieferschein bzw. Rechnungsbeleg herstellen sollten, auszuführen:

a) Der im Rahmen der USO-Prüfung 3-4/14 anerkannte Frachtbrief (CMR) zur Rechnung 140015, der ebenfalls ohne Lieferscheinbezug ausgestellt wurde, da

erstens: die hierzu vorgelegte vom Transportunternehmen unterfertigte Ladeliste mit angeführten Packstücknummern die auf der Rechnung aufscheinende Lieferscheinnummer (Abholscheinnummer) 14003 enthielt, und

zweitens: die laut Lieferschein 14003 angeführten Gefahrenguthinweise wie Gefahrenklassen und Gewicht am CMR in der Spalte 13 angeführt waren und somit eine exakte Übereinstimmung zwischen Lieferschein und CMR bestand und

drittens: das Gewicht laut Lieferschein mit 21.674,49 kg netto dem Bruttogewicht lt. CMR von rund 22.000 kg entsprach und somit in diesem speziellen Fall glaubwürdig und schlüssig nachgewiesen werden konnte, dass die Nämlichkeit der lt. Frachtbrief transportierten Ware jener lt. LS gegeben war.

b) Alle mit 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten enthielten zwar nunmehr einen Lieferscheinbezug, aber keine weiteren Spezifikationen, die einen Zusammenhang zum CMR herstellen ließen. Weder lässt sich aus den Packstücknummern ein Bezug zur gelieferten Ware lt. Lieferschein herstellen, noch konnte ein Konnex anhand von Details, wie Gefahrenklassenvermerken lt. Lieferschein am CMR- Vermerk etc. hergestellt werden. Weiters weichen überwiegend die Mengenangaben lt. Lieferschein von den Gewichtsangaben lt. CMR erheblich ab.

Zusätzlich wird die Glaubwürdigkeit der Erstellung der Ladelisten und Verwendung bei der jeweiligen Beladung auf die Begründung unter Pkt. 9 zu Rechnung 140017 verwiesen.

c) Bezugnehmend auf die nachträglich erstellten Empfangsbestätigungen ist auf die Verordnung BGBI. Nr. 401/1996 über den „Nachweis der Beförderung oder Versendung und Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen“ hinzuweisen.

In dieser wird unter § 3 Abs. 1 angeführt, dass im Falle einer Versendung der Unternehmer lt. Pkt. 1 die Durchschrift der Rechnung und unter Pkt. 2 ein Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG als Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung zu erbringen hat.

Unter Abs. 2 zu § 3 wird ausgeführt, dass der Nachweis dann nach § 2 der VO geführt werden kann (Durchschrift der Rechnung, Lieferschein und Empfangsbestätigung des Abnehmers oder des Beauftragten), wenn der Nachweis nach Abs. 1 nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Im Kommentar zur Mehrwertsteuer — UStG 1994 „Scheiner/Kolacny/Caganek“ wird zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Warenbewegung bezugnehmend auf die VO 401/1996 zu § 2 VO erläutert, dass der Unternehmer in diesen Fällen eindeutig und leicht nachvollziehbar nachweisen muss, aus welchem Grund es ihm nicht möglich war,

den Versendungsbeleg nach § 3 der VO zu führen (z. B. wenn die Ausstellung eines Frachtbriefes nach dem Güterbeförderungsrecht nicht erforderlich ist).

Da bei den gegenständlichen fraglichen innergemeinschaftlichen Lieferungen im überwiegenden Falle die Beauftragung einer Spedition erfolgte und aufgrund des Transportes von Gefahrengütern der Klasse 9 (Pflanzenschutzmittel) ein CMR (Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr) unumgänglich auszustellen ist (bezugnehmend auf das Europäische Übereinkommen vom 30. Sep. 1957 über die internationale Beförderung gefährlicher Güter auf der Straße (ADR) in der jeweils gültigen Fassung), ist in diesem Falle lt. VO und Kommentar meinetwegen auch kein Nachweiserbringen mittels Empfangsbestätigungen lt. VO § 2 möglich.

Ausnahmsweise wird die Steuerfreiheit nach jüngsten Erkenntnissen (EuGH 27.9.2007, Albert Collée und VwGH 20.12.2012 etc.) gewährt, wenn trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund objektiver Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

II. (s. Einzelfeststellungen, 1-13)

III. (Schlussbemerkungen)

Abschließend wird noch festgehalten.

- a) Die mündlich im Rahmen der SB vom 11.7.2014 gestellte und vom GF notierte Frage, weshalb es im Buchhaltungsprogramm zwei verschiedene Rechnungskreise gibt (z. B. AR Nr. 140015 bzw. 20141019) konnte bisher noch nicht schlüssig erläutert bzw. erklärt werden. Es wurde von der Buchhalterin nur darauf verwiesen, dass dies von der Erfassung im Warenwirtschaftssystem und der Weiterverrechnung der Waren abhänge.
- b) Weiters wurde in der Stellungnahme nicht aufgeklärt, wie sich die Mengendifferenzen zwischen Lieferscheingewicht und Gewicht lt. CMR ergeben. Es wurde nur mündlich dargelegt, dass es sich hierbei um eine „Schlampigkeit“ handle.
- c) Für alle Transportkostenrechnungen der Fa. A.S. d.o.o. aus Slowenien, schuldet gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG der Empfänger der Leistung die Steuer und Reverse Charge ist anzuwenden, sowie eine Meldung in der UVA, was bisher nicht erfolgte, ist vorzunehmen. Zusätzlich zählen diese Beträge zur Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der Kammerumlage.

(Transportkostenrechnungen unter Kennung „V3“ verbucht für März 2014: € 2.660 vorgelegte und verbuchte Rechnungen unter Kennung „V6“ für März 2014: € 2.410 verbuchte Transportkostenrechnungen unter „V3“ für April 2014 € 6.070, unter „V6“ für April verbucht € 500, Rechnung 2014-48 vom 11.4.2014 in Höhe von € 1.600 - Verbuchung lt. vorgelegtem Journal bisher für 11.4.2014 nicht ersichtlich, siehe AR 140021)

- d) Weiters wurden die Bankbelege für die Bezahlung sämtlicher Rechnungen vorgelegt, die ausschließlich nach dem 11.7.2014 (SB-Termin) erfolgten und überwiegend Zahlungen an verbundene Unternehmen betreffen. Damit kann der Nachweis, dass

innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt wurden nach Ansicht der BP nicht untermauert werden.

Vorhaltsbeantwortung

I. Allgemein:

Eine innergemeinschaftliche (zukünftig: ig) Lieferung liegt gemäß Artikel 7 UStG bei Erfüllung folgender Voraussetzungen vor:

- *Der Gegenstand der Lieferung wird vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet. Es ist dabei unerheblich, ob der liefernde Unternehmer oder der Leistungsempfänger die Beförderung oder die Versendung durchführt.*
- *Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der für sein Unternehmen erwirbt oder eine juristische Person. Bei der juristischen Person ist es unerheblich, ob diese Unternehmer ist oder ob sie für ihr Unternehmen erwirbt sein (Nachweis durch UID-Nummer).*
- *Der Erwerb muss beim Erwerber erwerbsteuerbar sein (Nachweis durch UID-Nummer).*
- *Sämtliche Voraussetzungen sind buchmäßig nachzuweisen (Dies ist allerdings keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung).*

Sind die Voraussetzungen des Artikels 7 UStG erfüllt, ist die Lieferung zwingend steuerfrei zu belassen (Artikel 6 Abs. 1 UStG).

Grundvoraussetzung für das Vorliegen einer ig Lieferung ist, dass der Gegenstand der Lieferung vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt. Wie und wodurch diese grenzüberschreitende Warenbewegung erfolgt, ist unerheblich. Gleichgültig ist daher, ob der Lieferer oder der Warenempfänger die Waren abholt oder befördert. Die Warenbewegung in ein anderes EU-Land ist mittels Versendungsnachweisen nachzuweisen.

Im gegenständlichen Verfahren werden von Ihnen Versendungsnachweise bestimmter ig Lieferungen der Bf. nicht als Nachweis der Warenbewegung von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat anerkannt und in weiterer Folge die Steuerbefreiung verweigert. In diesem Zusammenhang verweisen Sie immer wieder auf die Verordnung BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 über den „Nachweis der Beförderung oder Versendung und Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen“.

Dazu möchten wir Folgendes ausführen:

Die Voraussetzungen der (steuerfreien) ig Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die Verordnung des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172).

Der Nachweis der Beförderung und der Versendung ist Teil des Buchnachweises (zB § 6 Z 7 bzw. § 8 Z 6 der VO). Die §§ 2 bis 4 der VO regeln, wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung bei ig Lieferungen - als Bestandteil des Buchnachweises - zu führen ist.

Nachweis bei Beförderung (§ 2 der VO):

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),*
- 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 der Abnehmer oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand ins das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (Verbringungserklärung)*

Nachweis bei Versendung (§ 3 der VO)

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung ins das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11) und*
- 2. durch einen Versendungsbeleg iSd § 7 Abs. 4, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

Ist dem Unternehmer die Erbringung des Nachweises nicht möglich oder nicht zumutbar, kann er den Nachweis auch nach § 2 der VO führen.

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der nationalen Regelung finden sich in Artikel 138 MwStSystR vom 28.1.2006 idF der RI 2010/88 /EU vom 7.12.2010 bzw. früher Artikel 28c Teil A der 6. MwSt-Richtlinie, 77/388 /EWG.

Die Richtlinie enthält keine spezifischen Vorschriften für den Nachweis einer ig Lieferung durch den Steuerpflichtigen. In Bezug auf die formellen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen gibt die Richtlinie nur einige allgemeine Vorgaben für die Führung von Aufzeichnungen, die Ausgestaltung von Rechnungen und die Steuererklärungen und erlaubt, dass die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, „um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden“. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Richtlinie anerkannt und gefördert wird (EuGH 21.2.2006, Rs. C-255/02, Halifax; EuGH 27.9.2007, Rs. C-409/04, Teleos). Daher ist es grundsätzlich legitim, wenn die Mitgliedstaaten formelle Anforderungen - wie in der VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 - vorsehen, um

Steuerhinterziehungen oder einem Mehrwertsteuer-Karussellbetrug entgegenzuwirken (Schlussantrag der Generalanwältin vom 11. Jänner 2007 in der Rs. C-146/05, Albert Collée). Sie müssen dabei aber auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Maßnahmen und das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer Bedacht nehmen. Die Umsätze sind unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Sind daher gem. EuGH die Voraussetzungen (damals: Art. 28c Teil A) der Richtlinie erfüllt, wird für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen formelle Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-146/05, Albert Collée, Rn. 30 und 31).

Auch gemäß VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146, welcher der Rechtsprechung des EuGH (27.09.2007, Rs C-146/O5, Albert Collée) gefolgt ist, ist im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (so auch UStR Rz 2584).

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Collée steht die nicht rechtzeitige Erbringung des Buchnachweises der Steuerfreiheit daher nicht entgegen, wenn tatsächlich materiell eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt worden ist. Der Buchnachweis ist somit keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung. Der VwGH folgt der EuGH-Rechtsprechung (VwGH 26.3.2014, 2011/13/0038 sowie VwGH 2.9.2009, 2005/ 15/0031). Auch die UStR halten in der Rz 4006 dazu fest, dass die Steuerbefreiung trotz Nichterfüllen der formellen Nachweispflichten zusteht, wenn auf Grund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen einer ig Lieferung erfüllt sind.

Mit der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Collée wurde klargestellt, dass jedenfalls dann, wenn im Abgabenverfahren der Beweis gelingt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv vorliegen, trotz mangelhaftem Nachweises die Steuerbefreiung gewährt werden muss. Insoweit sind die Aussagen des EuGH zum Buchnachweis auf den Beförderungsnachweis übertragbar. Gemäß BFG darf, obwohl Versendungsnachweise in der Form, wie sie die VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 vorschreibt, bei den strittigen Lieferungen nicht vorlagen (hier: Fehlen von schriftlichen Empfangsbestätigungen des Warenempfängers), nicht zum Verlust der Steuerfreiheit führen, wenn sich dies als bloßer Formmangel darstellt und das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG feststeht (UFS 16.2.2009, RV/0261-I/05). Ist es glaubhaft, dass die Waren in Ausführung der Lieferungen das Inland verlassen haben, so reduziert sich das Fehlen der Originale von Frachtbriefblättern, die die Empfangsbestätigung der Kundin enthalten, tatsächlich auf einen bloßen Formmangel (UFS 16.2.2009, RV/0261-I/05).

Die in der VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 festgelegten Anforderungen an den Beförderungs- und Versendungsnachweis sind somit weder zwingend noch abschließend: Der Nachweis kann von der Bf. auch durch andere Beweismittel geführt werden. Auf die Erbringung eines Nachweises, der den Vorgaben der VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 entspricht, kann es daher nicht ankommen (so auch BFH 12.5.2009, VR 65/06, BStBl 2010 II 511, der die vergleichbare Regelung der UStDV als bloße Sollvorschrift qualifiziert). Dem ist auch die Finanzverwaltung insoweit gefolgt, da laut USt-Protokoll 2010 „Alternativnachweise“ anerkannt werden. Aus diesen müsse lückenlos hervorgehen, dass und an wen Verfügungsmacht verschafft wurde, dass der Abnehmer Unternehmer ist, bei dem der Erwerb steuerbar ist und im Zuge des Liefergeschäfts eine ig Warenbewegung stattgefunden hat.

Laut VwGH kann die Steuerfreiheit daher nicht schon deshalb versagt werden, weil Versendungs- oder Beförderungsnachweise nicht in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form vorliegen (VwGH 26.3.2014, 2011/13/0038).

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 lediglich eine Sollvorschrift darstellt und Versendungs- oder Beförderungsnachweise für eine ig Lieferung somit in jeglicher erdenklichen Form geführt werden können. Entscheidend ist, dass der Bf., als liefernden Unternehmer, der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit - nämlich dass die Warenbewegung für die beanstandeten Lieferungen von Österreich in das EU-Ausland tatsächlich stattgefunden hat - zweifelsfrei vorliegen. Bei Lieferungen durch Speditionen steht es der Bf. folglich völlig frei, wie sie den Versendungs- oder Beförderungsnachweis erbringt. Eine Nachweiserbringung gemäß § 2 der VO BGBI II 1996/401 idF BGBI II 2010/172 ist daher zulässig und uneingeschränkt anzuerkennen. Die von Ihnen zitierte Kommentarameinung entspricht ganz offensichtlich nicht mehr der aktuellen Rechtslage. Zudem ist nicht auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen, sondern es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Eine Verweigerung der Steuerbefreiung mit der Begründung, dass Empfangsbestätigungen nach der erfolgten ig Lieferung ausgestellt wurden, ist daher nicht möglich.

Bericht

Zu den steuerlichen Feststellungen führt der gemäß § 150 BAO verfasste Bericht u.a. neben weiteren nicht strittigen Punkten aus, dass auf Grund der durchzuführenden Änderungen der Betrag der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen neu ermittelt und ein entsprechender Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid (angefochtener Bescheid) erlassen werden musste.

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen wurden 3.372.617,47 € an bisher steuerfrei belassenen Umsätzen als steuerpflichtig behandelt.

Nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen Art 7 BMR UStG 1994 sowie der VO BGBI. 401/1996 idF BGBI. II Nr. 172/2010 wird unter Punkt B ff („Prüfungsfeststellungen“) ausgeführt:

„a) Innergemeinschaftliche Lieferungen für März 2014

Es wird seitens der BP ausgeführt, dass der Unternehmer den zweifelsfreien Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht erbringen konnte. Es ist insbesondere nicht gelungen, die Beförderung der Waren nach schlüssig zu prüfender Beweiswürdigung aufgrund diverser angeführter Mängel nachzuweisen. Speziell konnte nicht nachgewiesen werden, dass die laut Lieferscheinen und Rechnungen bezeichneten Waren tatsächlich ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden. Als weiteres Indiz für die Mangelhaftigkeit des Nachweises des Transports der nämlichen Ware ist anzuführen, dass alle vorgelegten Frachtbriefe ohne Lieferscheinbezug ausgestellt und die Empfangsbestätigungen nachträglich von den verbundenen Unternehmen erstellt und vorgelegt wurden, obwohl im Falle der Versendung der Waren durch Beauftragung von Spediteuren zwingend ordnungsgemäße Frachtbriefe nach dem Güterbeförderungsrecht - besonders für den Transport von Gefahrengütern - vorzuliegen haben.

Aus den Frachtpapieren gehen weder die handelsübliche Bezeichnung, noch die Menge der Liefergegenstände hervor. Zusätzlich weichen bei den überwiegenden Lieferungen die Mengenangaben lt. vorgelegter Lieferscheine von jenen laut vorgelegten CMRs ab. Diese Mengendifferenzen konnten nicht schlüssig geklärt werden und somit bestehen Zweifel an der Nämlichkeit der Waren. Es ist somit nicht schlüssig nachgewiesen, dass es zur Versendung der bezeichneten Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet gekommen ist.

Im Zusammenhang mit dem Eigentransport von Waren (Beförderung durch den Lieferer) betreffend Pkt. 13) liegen aufgrund der vorhandenen materiellen Mängel und bezugnehmend auf die VO, BGBI 401/1996 die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferungen ebenfalls nicht vor.

b) Sonstige Leistungen gem. § 19 UStG für März und April 2014:

Diesbezüglich wird auf Punkt III. verwiesen.

I. Allgemeines zu den Feststellungen

Zu den nachträglich mit 8. Aug. 2014 vorgelegten (und im Original am 12. und 16. Sep. 2014 von der BP eingesehen) Ladelisten, die den fehlenden Zusammenhang zwischen CMR (die ohne genaue Bezeichnung der Ware, der Menge, der Anzahl der Packstücke etc. - siehe Pkte. 6-12 des allgemeinen CMR-Vordrucks bzw. ohne Lieferscheinbezug ausgestellt wurden) und Lieferschein bzw. Rechnungsbeleg herstellen sollten, ist auszuführen:

a) Der im Rahmen der USO-Prüfung 3- 4/14 anerkannte Frachtbrief (CMR) zur Rechnung Nr. 140015, der ebenfalls ohne Lieferscheinbezug ausgestellt wurde, konnte seitens der BP anerkannt werden, da

- erstens die hierzu vorgelegte vom Transportunternehmen unterfertigte Ladeliste mit angeführten Packstücknummern die auf der Rechnung aufscheinende Lieferscheinnummer (Abholscheinnummer) 14003 enthielt, und
- zweitens die laut Lieferschein 14003 angeführten Gefahrenghinweise wie Gefahrenklassen und Gewicht am CMR in der Spalte 13 angeführt waren und somit eine exakte Übereinstimmung zwischen Lieferschein und CMR bestand und
- drittens das Gewicht laut Lieferschein mit 21.674,49 kg netto dem Bruttogewicht lt. CMR von rund 22.000 kg entsprach

und somit in diesem speziellen Fall schlüssig und glaubhaft nachgewiesen werden konnte, dass die Nämlichkeit der lt. Frachtbrief transportierten Ware jener lt. Lieferschein gegeben war.

b) Alle mit 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten enthielten zwar nunmehr einen Lieferscheinbezug, aber keine weiteren Spezifikationen, die einen Zusammenhang zu den jeweiligen CMR herstellen ließen. Weder lässt sich aus den Packstücknummern ein Bezug zur gelieferten Ware lt. Lieferschein herstellen, noch konnte ein Konnex anhand von Details, wie Gefahrenklassenvermerken lt. Lieferschein am CMR vermerkt etc., ersehen werden. Weiters weichen überwiegend die Mengenangaben lt. Lieferschein von den Gewichtsangaben lt. CMR erheblich ab.

Zusätzlich wird betreffend Glaubwürdigkeit der Erstellung der Ladelisten und Verwendung bei der jeweiligen Beladung auf den Sachverhalt zur Rech. Nr. 140017 (Pkt. 9) verwiesen. Die diesbezüglich nicht unterfertigte Ladeliste, die div. Packstücknummern beinhaltet und sich auf den Abholschein Nr.: 14002 bezieht, wurde bereits mit 8.7.2014 erstmals vorgelegt. Am 8.8. 2014 wurde zur AR 140017 ebenfalls eine von der Fa. A.S. d.o.o. unterfertigte Ladeliste vorgelegt. Diese enthielt dieselben Packstücknummern, weicht aber minimal im Schriftbild und in der Schriftgröße von der ursprünglichen Ladeliste ab.

Alle im Zuge der Vorhaltsbeantwortung mit 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten zu den div. Ausgangsrechnungen weisen nun dasselbe von der ursprünglich vorgelegten Ladeliste abweichende Schriftbild auf, woraus zu schließen ist, dass die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Ladelisten einheitlich nachträglich erstellt und unterfertigt vorgelegt wurden. Ein nochmaliger Ausdruck der Ladelisten zwecks nachträglicher Unterfertigung würde das gleiche Schriftbild bedingen.

In diesem Zusammenhang wurde von der steuerlichen Vertretung mit Schriftstück vom 6. Nov. 2014 eingewandt, dass die „vorgelegten Ladelisten nicht nachträglich erstellt wurden, sondern lediglich nochmals ausgedruckt wurden, damit diese vom Spediteur mit Unterschrift und Stempel nachträglich bestätigt werden konnten. Grundsätzlich werden Ladelisten nicht vom Spediteur bzw. Frachtführer unterfertigt.“

Diesbezüglich muss aber seitens der Finanzverwaltung davon ausgegangen werden, dass auch bei neuerlichem Ausdruck der Ladelisten, die Schriftart, die Zeilenanordnung bzw. Zeilenabstände und somit das Schriftbild als Gesamtes sich nicht verändert. Der Schluss, dass es erst zur nachträglichen Erstellung und Nachbildung der bereits zur AR Nr. 140015 vorgelegten Ladeliste zwecks Unterfertigung durch die jeweiligen Spediteure gekommen ist um einen vermeintlichen Zusammenhang zwischen CMR und Lieferschein herstellen zu können, liegt daher nahe.

Zusätzlich ist anzumerken, dass den Spediteuren üblicherweise weder die Ladelisten noch die Lieferscheine zu den von ihnen durchgeführten Frachten in Kopie in ihren Unterlagen vorliegen, womit eine nachträgliche Bestätigung über den Inhalt der transportierten Waren nichts auszusagen vermag.

Von der steuerlichen Vertretung wurde im Rahmen der Stellungnahme vom 6.11.2014 eingeräumt, dass die Ladelisten nachträglich von den Spediteuren unterfertigt wurden. Da sie weder Warenbezeichnungen beinhalten, noch sonst einen Zusammenhang zu den transportierten Waren in den beanstandeten Fällen herstellen können (s.o.), ist ihre Beweiskraft daher dahingestellt.

c) Bezugnehmend auf die nachträglich erstellten Empfangsbestätigungen ist auf die Verordnung 401/1996 über den „Nachweis der Beförderung oder Versendung und Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen“ hinzuweisen.

In dieser wird unter § 3 Abs. 1 angeführt, dass im Falle einer Versendung der Unternehmer lt. Pkt. 1 die Durchschrift der Rechnung und unter Pkt 2. einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG als Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung zu erbringen hat.

Unter Abs. 2 zu § 3 wird ausgeführt, dass der Nachweis dann nach § 2 der VO geführt werden kann (Durchschrift der Rechnung, Lieferschein und Empfangsbestätigung des Abnehmers oder des Beauftragten), wenn der Nachweis nach Abs. 1 nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Im Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 „Scheiner/Kolacny/Caganek“ wird zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Warenbewegung bezugnehmend auf die VO 401/1996 zu § 2 VO erläutert, dass der Unternehmer in diesen Fällen eindeutig und leicht nachvollziehbar nachweisen muss, aus welchem Grund es ihm nicht möglich war, den Versendungsbeleg nach § 3 der VO zu führen (z. B. wenn die Ausstellung eines Frachtbriefes nach dem Güterbeförderungsrecht nicht erforderlich ist).

Da bei den gegenständlichen fraglichen innergemeinschaftlichen Lieferungen im überwiegenden Falle die Beauftragung einer Spedition erfolgte und aufgrund des Transportes von Gefahrengütern der Klasse 9 (Pflanzenschutzmittel) ein CMR (Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr) unumgänglich auszustellen ist (bezugnehmend auf das Europäische Übereinkommen vom 30. Sep. 1957 über die internationale Beförderung gefährlicher Güter auf der Straße (ADR) in der jeweils gültigen

Fassung), ist in diesem Falle lt. VO und Kommentar meint auch kein Nachweiserbringen mittels Empfangsbestätigungen lt. VO § 2 möglich.

Laut Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßenverkehr (CMR) wird im Kapitel III über den Abschluss und die Ausführung des Beförderungsvertrages im Artikel 6 unter anderem ausgeführt, dass der Frachtbrief unter „f) die übliche Bezeichnung der Art des Gutes und die Art der Verpackung, bei gefährlichen Gütern ihre allgemein anerkannte Bezeichnung; unter g) Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke; unter h) Rohgewicht oder die anders angegebene Menge des Gutes, usw. enthalten muss.“

Speziell für die Beförderung von Pflanzenschutzmitteln sind weiters das Europäische Übereinkommen vom 30. September 1957 über die internationale Beförderung gefährlicher Güter auf der Straße (ADR) und div. weitere Rechtsvorschriften zu beachten, die ua. eine Beschränkung der Menge an Gefahrengütern für den Transport (Höchstpunktesumme) und diverse mitzuführende Beförderungspapiere zusätzlich vorschreiben.

Unter Einbeziehung dieser Gesichtspunkte ist es daher für die Finanzverwaltung nicht glaubhaft bzw. nicht schlüssig, dass bei den beanstandeten CMRs die bezugnehmende Lieferscheinnummer nicht angeführt wird bzw. in den überwiegenden Fällen die Gewichtsangaben eklatant vom Lieferschein abweichen, da dem Spediteur erhöhte gesetzliche Auflagen durch den Gefahrengütertransport treffen.

Ergänzend wird seitens der BP angeführt, dass sämtliche nachträglich vorgelegte Empfangsbestätigungen von verbundenen bzw. eng mit dem GF der Bf. verflochtenen Unternehmen ausgestellt wurden.

d) ad. Gewichtsangaben lt. Lieferschein:

In der übermittelten Stellungnahme durch die steuerliche Vertretung datiert mit 6.11.2014 wird bezugnehmend auf die jeweiligen Gewichtsangaben lt. Lieferscheinen vom „Bruttogewicht“ gesprochen. Laut Rückfrage beim Abgabepflichtigen handelt es sich hierbei um das Gewicht des jeweiligen Pflanzenschutzmittels ohne Verpackung und dies wird seitens der BP und des Abgabepflichtigen als „Nettogewicht“ ohne Tara bezeichnet.

e) Ad. Mengendifferenzen — Ermittlung des „Leerguts“

Für einen vollbeladenen LKW werden rund 25 Paletten benötigt. Da das „Leergut“ für rund 25 Paletten (eine Palette á 25 kg) ungefähr 630 kg beträgt und das restliche Verpackungsmaterial der Pflanzenschutzmittel (Folien, Plastikkanister, div. Kartons, Papierverpackung für das jeweilige Pflanzenschutzmittel) geschätzt nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht mehr als 300 kg betragen wird, kann seitens der BP davon ausgegangen werden, dass für eine volle LKW-Ladung im Durchschnitt rund 900- 950 kg als Verpackungsmaterial bzw. Leergut dem Nettogewicht hinzugerechnet und somit das Bruttogewicht ermittelt werden kann.

Der allgemeinen Annahme, dass sich Gewichtsschwankungen bei der Beladung zum Warentransport in Höhe von 20 % ergeben können, kann seitens der Betriebsprüfung nicht beigepflichtet werden. Die Ermittlung und Schätzung des „Leerguts“ wurde seitens der BP schlüssig hergeleitet (s.o.) und dem Abgabepflichtigen zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Ausnahmsweise wird die Steuerfreiheit nach jüngsten Erkenntnissen (EuGH 27.9.2007, Albert Collée und VwGH 20.12.2012 etc.) gewährt, wenn trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund objektiver Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Im vorliegenden Prüfungsfall ist es nicht gelungen nachzuweisen, dass diese vorliegen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Die slowenischen Behörden geben bekannt, dass ihre zuständige Steuerbehörde die von uns angefragten Transportkostenrechnungen inkl. CMRs der beiden slowenischen Unternehmen K.A. sp. (der als Transporteur auftritt) und A.S. d.o.o. kontrolliert und folgendes festgestellt haben:

A)

Die slowenischen Behörden führen in der SCAC-Beantwortung aus, dass die auf den Transportkostenrechnungen angeführten CMRs, auf die die Fa. A.S. d.o.o. verwiesen hat, in den Buchhaltungsunterlagen der slowenischen Unternehmen vorhanden sind und jene, die den österreichischen Steuerbehörden zum Nachweis der ig Lieferungen vorgelegten CMRs (mit aufgedruckten Nummern versehen) in den slowenischen Unterlagen nicht existieren, obwohl diese mit Firmenstempel und einer Unterschrift versehen sind.

B)

Weiters geben die slowenischen Behörden bekannt, dass „das Fahrtenbuch bestätigt, dass der Transport nicht stattfand“ und die Daten „des Tachometers nicht überprüft werden konnten.“

C)

Zusätzlich existieren keinerlei Belege für die Beladung der Transporte bzw. die erforderlichen Zusatzdokumente des Transports von Gefahrengütern liegen ebenfalls nicht vor. Diesbezüglich verweise ich auch auf die Stellungnahme vom 31.3.2015, Punkt 1, da hier ausgeführt wird, dass es zur nachträglichen Bestätigung von Ladelisten gekommen ist. Die Glaubwürdigkeit dieser Dokumente ist seitens der GBP nicht gegeben.

D)

Auch ist anzumerken, dass zwar die ausgestellten Rechnungen in den Buchhaltungsunterlagen der slowenischen Unternehmer vorhanden sind, aber keinerlei Vermerke betreffend eines Ausgangs der Rechnungen bzw. über deren Zusendung

an den Auftraggeber existieren und somit nicht nachgewiesen werden kann, wann die Rechnungen (vermutlich im Zuge der durchgeführten USO-Prüfung) erstellt wurden.

E)

Weiters wurden von den slowenischen Behörden die in den Unterlagen der von ihnen geprüften Unternehmen befindlichen, in deutscher Sprache bezeichneten „Transportaufträge“ der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o., übermittelt. Hier fällt auf, dass diese Transportaufträge keinerlei Eingangsvermerk haben und nicht unterfertigt sind. Wann diese Transportaufträge erstellt wurden, bleibt somit ebenfalls offen bzw. ihre Beweiskraft sei dahingestellt. Dies auch im Hinblick auf die in Punkt 2 der Stellungnahme vom 31.3.2015 beschriebenen Nahebeziehungen der jeweiligen Unternehmensverantwortlichen, sowie der nicht in den Buchhaltungsunterlagen erfassten Transportkostenrechnungen trotz Buchungsstempels. ...

Zusammenfassend wird noch kurz ausgeführt:

Wie bereits unter Punkt 1) der Stellungnahme vom 31.3.2015 durch die GBP ist es der Bf. nicht gelungen, den zweifelsfreien Nachweis der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 zu erbringen.

Ganz im Gegenteil - es konnte betreffend der oben angeführten Geschäftsvorfälle seitens der GBP der Nachweis erbracht werden, dass die Transporte nicht durchgeführt wurden und die Steuerfreiheit somit zu versagen ist.

Im speziellen ist es der GBP für die oa. Geschäftsvorfälle der Transportunternehmer Fa. A.S. d.o.o. und der Fa. K.A. sp. gelungen nachzuweisen, dass die oben angeführten Transporte nicht stattfanden.

Ergo dessen ist sogar davon auszugehen, dass die Waren im Inland veräußert wurden und daraus folgernd schon mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Insbesondere bestehen aber nach Ansicht der GBP für alle im Unternehmensverbund (auch für die Fa. L. GmbH, die A. Reise- und Handels GmbH, jetzt Einzelunternehmen H.N. als Nachfolger - in diesem Verfahren zwar nicht Gegenstand der Entscheidung) - „durchgeführten Transporte“, die dem Frächter K.A. bzw. der Fa. A.S. d.o.o. zuzuordnen sind und erhebliche Mängel bei den Liefer- und Transportpapieren aufweisen, beträchtliche Zweifel (vor allem aufgrund der Nahebeziehungen der Unternehmensverantwortlichen und der generellen Auskunft der slowenischen Steuerbehörden betreffend der Nichtnachweisbarkeit in den Fahrtenbüchern, den fehlenden Tachometerblättern, den fehlenden Beladungs- und Gefahrendokumenten, den fehlenden Ein- und Ausgangsvermerken div. Belege etc. - siehe oben), dass die Transporte stattfanden und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen.

Vielmehr sieht es die GBP als erwiesen an, dass Gefälligkeitsbestätigungen und CMR-Belege ohne Durchführung der Transporte der Transportunternehmer A.S. d.o.o. und

K.A. sp. erstellt und bestätigt wurden, die teilweise nicht einmal Eingang in die jeweiligen Buchhaltungsunterlagen fanden.

Zusätzlich als erschwerend sieht es die GBP betreffend Nachweis und Glaubhaftmachung an, dass - aufgrund der ausschließlich im „Unternehmensverbund“ durchgeführten Lieferungen und der Nahebeziehungen der Unternehmer bzw. Beschäftigten untereinander - diverse Bestätigungen und Auftragsverhältnisse (beispielsweise zur Warenübernahme oder Einlagerung von Waren) nachträglich erstellt und nachgereicht wurden bzw. noch jederzeit nachträglich erstellt werden können.

II. Mängel zu den jeweiligen ig Lieferungen (Detailfeststellungen)

Es wird nun speziell ausgeführt, dass der Unternehmer den zweifelsfreien Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht erbringen konnte. Es ist insbesondere nicht gelungen, die Beförderung der Waren nach schlüssig zu prüfender Beweiswürdigung aufgrund diverser angeführter Mängel nachzuweisen und es war somit die Steuerfreiheit zu versagen:

1. Rechn. Nr. 140022 — Abnehmer A. Poland: € 161.417,18

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, unterfertigter LS von A. Poland nachgereicht, Spedition: P. Logistics, Transportrechnung vom 31.3.2014, J. Trans über Gewicht von 12.000 kg, lt. CMR 18.000 kg, lt. LS 10.500 kg

Stellungnahme

Das Gewicht am CMR ist eindeutig als 12.000 kg zu lesen und nicht wie von der Steuerbehörde angemerkt als 18.000 kg.

Die Ladeliste vom 20.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14013 und der Ladeauftrag vom Spediteur J. (Subfrächter P. Logistics) liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers A. Poland zu dieser Lieferung liegt bei. Die Rechnung wurde vom Kunden A. Poland am 18.07.2014 bereits vollständig beglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/087 Sparkasse). Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Diesbezüglich wurde ua. eine nicht vom Sub-Frächter P. Logistics unterfertigte Ladeliste mit div. angeführten Packstücknummern vorgelegt. Es kann weder ein eindeutiger Bezug am CMR zum Lieferschein („Abholschein“), noch zu den Packstücknummern hergestellt werden. Welche Produkte die Packstücke enthalten, geht daraus ebenfalls nicht hervor.

Die vom Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens A. Ch. Poland ausgestellte nachträgliche Empfangsbestätigung weist nicht schlüssig nach, dass die Ware nach S. (PL) transportiert wurde. Aus dem Ladeauftrag der Fa. J. geht weder die CMR Nr. hervor, noch kann ein Zusammenhang zu einer Ladeliste, zu Packstücknummern oder einem Lieferschein hergestellt werden.

Der nachträglich mit 7. Aug. 2014 ausgedruckte Ladeauftrag der Fa. J. gibt nur Auskunft über den Beladetermin, den Beladeort, den Entladeort, das Ladegewicht und eine allgemeine Beschreibung des Ladegutes wie beispielsweise „1 Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR-Klasse 9 auf EWP- kein Tausch“.

Auch ist in diesem Fall kein Vermerk einer Sub-Beauftragung des Fräters P. Logistics lt. Ladeauftrag ersichtlich. Es ist lediglich herauslesbar, dass eine Lieferung nach S. (PL) mit Beladetermin 20.3.2014 und einem Gewicht von 12.000 kg erfolgen soll. Ob es sich hierbei um die nämliche Ware handelt ist somit nicht schlüssig nachgewiesen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung NL: 140022
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14013 vom 20.3.2014
- Ladeauftrag der Firma Friedrich J. KG vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14013) vom 20.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 3.4.2014 der Firma J. KG über den Transport der Waren von Österreich nach Polen
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140022 durch die A. Poland Sp zoo mit 18.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14013 durch die A. Poland Sp zoo vom 18.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 12.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die A. Poland Sp Zoo geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und

Bestimmungsort war S. (Polen). Die Waren wurden vom Frachtführer der P. Logistics am 20.3.2014 übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Spediteur und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14013 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Die Warenübernahme durch die A. Poland Sp Zoo in Polen am 21.3.2013 wurde mittels Unterschrift und Stempel bestätigt.

Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung der gegenständlichen Waren von Österreich nach Polen mit Beladetermin 20.3.2014 und Entladetermin 21.3.2014. Als Ladegut wird eine Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR - Klasse 9 auf EWP mit Gewicht 12.000 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 20.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14013. Es werden der Spediteur J. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Polen angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 18.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Polen tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerbefreit zu behandeln ist.

Bericht

Diesbezüglich wurde ua. eine nicht vom Sub-Frächter P.- Logistics unterfertigte Ladeliste mit div. angeführten Packstücknummern vorgelegt. Es kann weder ein eindeutiger Bezug am CMR zum Lieferschein („Abholschein“), noch zu den Packstücknummern hergestellt werden. Welche Produkte in den jeweiligen Packstücken enthalten sind, geht daraus ebenfalls nicht hervor.

Die vom weisungsgebundenen Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens A. Poland ausgestellte nachträgliche Empfangsbestätigung weist nicht schlüssig nach, dass die Ware nach S. transportiert wurde. Aus dem Ladeauftrag der Fa. J. geht weder die CMR-Nr. hervor, noch kann ein Zusammenhang zu einer Ladeliste, zu Packstücknummern oder einem Lieferschein hergestellt werden. Er gibt nur zu erkennen, dass ein Auftragsverhältnis bestand, nicht aber welche Waren speziell zu transportieren waren.

Der nachträglich mit 7. Aug. 2014 ausgedruckte Ladeauftrag der Fa. J. gibt nur Auskunft über den Beladetermin, den Beladeort, dem Entladeort, das Ladegewicht und einer allgemeinen Beschreibung des Ladegutes wie beispielsweise „1 Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR - Klasse 9 auf EWP - kein Tausch“.

Auch ist in diesem Fall kein Vermerk einer Sub-Beauftragung des Frächters P. Logistics lt. Ladeauftrag ersichtlich. Es ist lediglich herauslesbar, dass eine Lieferung nach S. mit Beladetermin 20.3.2014 und einem Gewicht von 12.000 kg erfolgen soll. Ob es sich hierbei um die nämliche Ware handelt, ist somit nicht schlüssig nachgewiesen.

Vollständigkeitshalber wird angeführt, dass es für die BP nicht eindeutig ersichtlich ist, ob es sich am CMR-Durchschlag bei der Mengenangabe um 12.000 kg oder um 18.000 kg handelt.

Ad 2) Rechnung Nr. 140023 - Abnehmer S.K. - Übernahme der Ware durch A. Poland in Polen: € 318.733

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachträglich unterfertigter LS nachgereicht, Lagerleiter S. lt. LS Gewicht 15.336 kg, lt. Rech. J. 20.000. lt. CMR J. 20.000 kg – Leistungsdatum lt. Re 17.3.2014, am CMR fehlt Ausstellungsdatum und Datum der Übernahme durch den Spediteur.

Stellungnahme

Das Leistungsdatum des Spediteurs am 17.03.2014 ist bei der Transportkostenrechnung ersichtlich. Die Ware wurde auch am 17.03.2014 (Montag) vom Abnehmer übernommen. Die vom Spediteur J. unterfertigte Ladeliste vom 15.03.2014 (Samstag) mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14005 und der Ladeauftrag vom Spediteur liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers S.K. zu dieser Lieferung liegt bei. Die Rechnung wurde vom Kunden S.K. am 17.07.2014 bereits vollständig beglichen.

Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/086 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Durch die Vorlage des Originallieferscheins am 12. Sep. 2014, aus dem ersichtlich ist, dass der Prokurist der Fa. A. Ch. Poland jede einzelne Lieferscheinseite unterschrieben hat und ursprünglich im Zuge der Sachverhaltsermittlungen vorab per Mail der gleiche Lieferschein von A. Ch. Poland nur mit einer Übernahmebestätigung auf der letzten Seite versehen war, ist für die Finanzverwaltung eindeutig die nachträgliche Bestätigung des

Lieferscheins und eine Vordatierung zum „Übernahmedatum“ durch den Prokuristen der A. Ch. Poland, Herrn Sko., nachgewiesen.

Vorhandene Mengendifferenzabweichung: lt. LS sind 15.336,71 kg netto zu transportierten, lt. CMR wird ein Bruttogewicht von 20.000 kg angeführt. Da das Leergut für rund 25 Paletten (eine Palette á 25 kg) bei vollgeladenem LKW mit rund 25 Stück Paletten ungefähr 630 kg beträgt und das restliche Verpackungsmaterial geschätzt nicht mehr als 300 kg betragen wird, ist die Gewichtsdifferenz von mehr als 3.500 kg nicht schlüssig erklärbar.

Betreffend der vorgelegter Ladeliste bzw. des Ladeauftrag der Fa. J. wird auf die Begründung lt. I. und II. Pkt. 1) verwiesen.

Aufgrund der angeführten Mängel ist der Nachweis, dass die Nämlichkeit der Ware gegeben ist, somit nicht schlüssig abzuleiten.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140023
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14005 vom 15.3.2014
- Ladeauftrag der Firma J. vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14005) vom 15.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 20.3.2014 der Firma J. über den Transport der Waren von Österreich nach Polen
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140023 durch die S.K. mit 17.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14005 durch die A. Poland Sp z.o.o. im Auftrag der S.K. vom 18.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 20.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf.an die S.K. geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war S. (Polen). Die Waren wurden vom Spediteur der Firma J. übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Spediteur und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind die amtlichen Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14005 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Die Warenübernahme durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag S.K. in Polen am 17.3.2013 wurde mittels Unterschrift und Stempel bestätigt. Wie schon aus dem Wording der Bestätigung erkennbar ist, handelt es sich hier nicht um eine Vordatierung, sondern es wurde nachträglich die Übernahme der Waren am 17.3.2014 bestätigt. Als Bruttogewicht werden 15.336,71 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 20.000 kg vermerkt. 80% sind daher 16.000 kg. Daher verbleibt lediglich eine Differenz in Höhe von rund 640 kg.

Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung der gegenständlichen Waren von Österreich nach Polen mit Beladetermin 17.3.2014 und Entladetermin 17.3.2014. Als Ladegut wird 1 Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR - Klasse 9 mit Gewicht 20.000 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 20.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14013. Es wird der Spediteur J. sowie die KFZ- Kennzeichen angeführt.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Polen angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401 / 1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 18.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Polen tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerbefreit zu behandeln ist.

Bericht

Durch die Vorlage des Originallieferscheins am 12. Sep. 2014, aus dem ersichtlich ist, dass der Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens der Fa. A. Poland jede einzelne Lieferscheinseite unterschrieben hat und ursprünglich im Zuge der Sachverhaltsermittlungen vorab per Mail der gleiche Lieferschein von A. Poland nur mit einer Übernahmebestätigung auf der letzten Seite versehen war, ist für die Finanzverwaltung eindeutig die nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins und der Vermerk mit dem „Übernahmedatum“ durch den Mitarbeiter der A. Poland, Herrn Sko., nachgewiesen.

Vorhandene Mengendifferenzabweichung: lt. LS 14005 sind insgesamt 15.336,71 kg netto Pflanzenschutzmittel (d.h. „netto“: div. Pflanzenschutzmittel ohne Verpackung in flüssiger oder fester Form) zu transportieren, lt. CMR wird ein Bruttogewicht von 20.000 kg (d.s.: Pflanzenschutzmittel mit Verpackung und Transportpaletten) angeführt.

Da das „Leergut“ für rund 25 Paletten (eine Palette á 25 kg) bei vollbeladenen LKW mit rund 25 Stück Paletten ungefähr 630 kg beträgt und das restliche Verpackungsmaterial (Folien, Plastikkanister, div. Kartons, Papierverpackung für das

jeweilige Pflanzenschutzmittel) geschätzt nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht mehr als 300 kg betragen wird, ist die Gewichts-Differenz zwischen angeführtem Bruttogewicht lt. CMR und Nettogewicht lt. Lieferschein (Nettогewicht von 15.336,71 kg zuzüglich rund höchstens 900 kg für Verpackung ergibt ein Bruttogewicht von rund 16.300 kg) von mehr als 3.500 kg (Bruttogewicht 20.000 kg lt. CMR abzüglich 16.300 kg Bruttogewicht abgeleitet vom LS) nicht schlüssig erklärbar.

Der allgemeinen Annahme, dass sich Gewichtsschwankungen bei der Beladung zum Warentransport in Höhe von 20 % ergeben können, kann seitens der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Die Ermittlung und Schätzung des „Leerguts“ wurde seitens der BP schlüssig hergeleitet (s.o.) und dem Abgabepflichtigen zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Der allgemeinen Annahme, dass sich Gewichtsschwankungen bei der Beladung zum Warentransport in Höhe von 20 % ergeben können, kann seitens der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Die Ermittlung und Schätzung des „Leerguts“ wurde seitens der BP schlüssig hergeleitet (s.o.) und dem Abgabepflichtigen zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Weiters muss angeführt werden, dass beim Transport von Gefahrengütern zusätzliche gesetzliche Bestimmungen (siehe ADR) zu beachten sind und nur eine ungefähre Angabe des Ladegewichts am CMR zur Erfüllung der dem Spediteur auferlegten gesetzlichen Vorschriften nicht ausreichen wird.

Betreffend der vorgelegten Ladeliste bzw. des Ladeauftrages der Fa. J. wird auf die Begründung lt. I. und II. Pkt. 1) verwiesen.

Aufgrund der angeführten Mängel ist der Nachweis, dass die Nämlichkeit der Ware gegeben und die laut Lieferschein angeführte Ware auch nach S. transportiert worden ist, somit nicht schlüssig abzuleiten.

Ad 3) Rechnung Nr. 140024 — Abnehmer S.K. - Übernahme der Ware St. DE in Deutschland: € 227.031,--

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachgereichter unterfertigter LS weichen mengenmäßig vom ursprüngl. vorgelegtem LS ab,

ursprüngl. LS Gewicht: 14.631,55 kg. mit Nr. 14.032, nachgereichter LS mit Nr. 14032, Gewicht: 14.628,66 kg, 2 Lieferscheine mit gleicher Nr. vorhanden – was wurde transportiert? lt. CMR K.A. 21.000 kg transportiert am 27.3.2014, Transportrechnung von A.S. d.o.o., Slo.

Stellungnahme

Der nachgereichte unterfertigte Lieferschein wurde auch transportiert und verrechnet (gleiche Menge auf der Rechnung wie auf dem unterschriebenen und vom Abnehmer bestätigten Lieferschein). Der ursprüngliche nicht unterschriebene Lieferschein wurde richtigerweise korrigiert, da 2 Artikel (Aurora 40 WG und Husar OD) nicht mitgeschickt wurden. Dieser LS wurde irrtümlicherweise zur Rechnung dann hausintern abgelegt und zuerst an die Steuerbehörde übergeben.

Die vom Spediteur A.S.d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 27.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14032 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers S.K. zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden S.K. am 21.07.2014 bereits vollständig ausgeglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/088 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

*Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4834 vom Frächter K.A. s.p., Slo 23** Pr. mit 27.3.2014 transportiert. Die Transportkostenrechnung wurde aber von der Fa. A.S., d.o.o., SLO 23** S.B., diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 27.3.2014 für die Fa. Bf. von A. (Ö) zur St. Deutschland, D-L.*

Welters fällt auf, dass lt. dieser Transportkostenrechnung (Transport am 27.3.2014) Bezug auf das CMR Nr. 4835 für den Transport A. (Ö) nach D- L. genommen wurde.

Diese kann somit nicht als Nachweis für die Lieferung des Fräcters K.A. vom 27.3.2014 dienen - weiters ist laut Buchungsjournal auch keine weitere Transportkostenrechnung der genannten Unternehmen K.A. oder A.S., die diese Lieferung vom 27.3.2014 belegen könnten, eingebucht.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste vom 27.3.2014 nicht vom Frächter K.A. (lt. Firmenstempel), der die Beladung und den Transport durchgeführt hat, unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. d.o.o.

Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen 14.628,55 kg netto lt. LS zu 21.000 kg brutto lt. CMR.

(Ein Ladeauftrag der Fa. K.A. bzw. der Fa. A.S. wurde nicht vorgelegt.)

Aus der Abfrage des Europäischen Insolvenzregisters geht hervor, dass für die Fa. K.A. s.p. mit 13.5.2014 ein Konkursverfahren eröffnet wurde. Weshalb für einen Transport den lt. CMR die Fa. K.A. s.p. ausgeführt hat und für den auch kein Hinweis einer Sub-

Beauftragung am CMR vermerkt ist (siehe dazu CMR der Sub- Beauftragung P. Logistics durch die Fa. J. vom 20.3.2014 als Vergleich) die Fa. A.S., d.o.o. die Rechnung legt, erscheint der Finanzbehörde als nicht schlüssig. Sollte aber doch eine Subbeauftragung bestanden haben, stellt sich dennoch die Frage, weshalb die nachträglich vorgelegte Ladeliste mit div. Packstücknummern (erhalten mit 8.8.2014) über die Beladung vom 27.3.2014 nicht vom Transporteur und Belader K.A. s.p., sondern von der Fa. A.S. d.o.o. unterfertigt wurde. Der Schluss liegt seitens der BP nahe, dass die Ladeliste nachträglich erstellt und unterfertigt wurde, um einen vermeintlichen Zusammenhang zwischen Abholschein und CMR herzustellen.

Aufgrund dieser oa. Mängel (abweichende CMR-Nr. für verrechneten Transport, nachträgliche Bestätigung der Ladeliste durch A.S., Mengendifferenz) ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen, noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140024
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14032 vom 27.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14014) vom 20.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 28.3.2014 der Firma A.S. d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140024 durch die S.A. Deutschland GmbH mit 21.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14032 durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag der S.K. vom 18.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 21.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die S.K. geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. s.p. übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14032 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Als Bruttogewicht werden 14.628,55 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen

werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 21.000 kg vermerkt. 80% sind daher 16.800 kg. Daher verbleibt eine Differenz in Höhe von rund 2.170 kg.

Die Ladeliste vom 27.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14032. Es wird der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt. Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S. d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis. Die Verweigerung dieser Rechnung des Spediteurs als Nachweis aufgrund der Angabe der Nummer des CMR mit 004835 anstatt 004834, obwohl diese ansonsten mit den Angaben auf dem CMR und dem Lieferschein übereinstimmt, erscheint sehr willkürlich. Insbesondere da dies auf einen Fehler des Spediteurs und nicht der Bf. beruht. Diese hat bei der Überprüfung der Rechnung diesen lediglich übersehen. UE ist diese Rechnung daher als Teil des Versendungsnachweises anzuerkennen. Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerbefreit zu behandeln ist.

Bericht

Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4834 vom Frächter K.A. s.p., SLO mit 27.3.2014 transportiert. Die Transportkostenrechnung wurde aber von der Fa. A.S. d.o.o., SLO, diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 27.3.2014 für die Bf. von A. zur St. Deutschland, D.

Weiters fällt auf, dass lt. dieser Transportkostenrechnung (Transport am 27.3.2014) Bezug auf das CMR Nr. 4835 für den Transport A. nach Dtld. genommen wurde. Diese kann somit nicht als Nachweis für die Lieferung des Frächters K.A. vom 27.3.2014 dienen - weiters ist laut Buchungsjournal auch keine weitere Transportkostenrechnung der genannten Unternehmen K. oder A.S., die diese Lieferung vom 27.3.2014 belegen könnten, eingebucht.

Weshalb die CMR-Nr. 4834 von jener lt. Rechnung Nr. 4835 abweicht, wurde vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt. Die Vermutung, dass dieser Rechnung ein anderer Transport zu Grunde liegt oder, dass der Transportweg ein anderer war, liegt seitens der BP nahe, dies auch im Lichte dessen, dass die Frachtpapiere nicht ordnungsgemäß ausgestellt wurden (kein Lieferscheinbezug, der über Mengen und Art der transportierten

Waren Auskunft geben würde und die Existenz eklatanter Mengenabweichen von mehr als 5.400 kg (s.u.) zwischen Lieferschein und CMR).

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste vom 27.3.2014 nicht vom Frächter K.A. (lt. Firmenstempel), der die Beladung und den Transport durchgeführt hat, unterfertigt, sondern nachträglich von der Fa. A.S. d.o.o.. Dies verwundert, da der grundlegende Zweck einer Ladeliste ja jener ist, die Beladung zu erleichtern und zu vereinfachen.

Ein Ladeauftrag, der das Auftragsverhältnis zu Fa. A.S. d.o.o. belegen würde, wurde nicht vorgelegt.

Weiters besteht eine Mengendifferenz zwischen 14.628,55 kg netto lt. LS zu 21.000 kg brutto lt. CMR. Bei Schätzung lt. ad. 2) Rech. Nr. 140023 des Verpackungsmaterials für einen vollbeladenen LKW von rund 900 kg ergibt sich eine nicht geklärte Mengenabweichung von mehr als 5.400 kg. (21.000 kg abzüglich 15.528 kg).

Aus der Abfrage des Europäischen Insolvenzregisters geht hervor, dass für die Fa. K.A. s.p. mit 13.5.2014 ein Konkursverfahren eröffnet wurde. Weshalb für einen Transport den lt. CMR die Fa. K.A. s.p. ausgeführt hat und für den auch kein Hinweis einer Sub-Beauftragung, wie grundsätzlich üblich, am CMR vermerkt ist (siehe dazu CMR der Sub-Beauftragung P. Logistics durch die Fa. J. vom 20.3.2014 als Vergleich) die Fa. A.S. d.o.o. die Rechnung legt, erscheint der Finanzbehörde als nicht schlüssig. Sollte aber doch eine Subbeauftragung bestanden haben, stellt sich dennoch die Frage, weshalb die nachträglich vorgelegte Ladeliste mit div. Packstücknummern (erhalten mit 8.8.2014) über die Beladung vom 27.3.2014 nicht vom Transporteur und Belader K.A. s.p., sondern von der Fa. A.S. d.o.o.. unterfertigt wurde. Der Schluss liegt seitens der BP nahe, dass die Ladeliste nachträglich erstellt und unterfertigt wurde, um einen vermeintlichen Zusammenhang zwischen Abholschein und CMR herzustellen.

Von der steuerlichen Vertretung wurde im Rahmen der Stellungnahme vom 6.11.2014 eingeräumt, dass die Ladelisten nachträglich unterfertigt wurden. Da sie weder Warenbezeichnungen beinhalten, noch sonst einen Zusammenhang zur transportierten Ware in den beanstandeten Fällen herstellen können, ist ihre Beweiskraft dahingestellt.

Aufgrund dieser oa. Mängel (fehlende Lieferscheinnummer am CMR, abweichende CMR-Nr. für verrechneten Transport, nachträgliche Bestätigung der Ladeliste durch A.S., erhebliche nicht schlüssige Mengendifferenz) ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen, noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Unsere Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. vom 28. März 2014 betreffend den Transport vom 27. März 2014 durch K.A. von A. (Österreich) nach Deutschland bezugnehmend auf CMR Nr. 4835, aber unter Vorlage der CMR Nr. 4834 als Nachweis bei der GBP.

Die entsprechenden Unterlagen wurden per Post mit 31.8.2015 durch die slowenischen Behörden aufgrund der schlechten Leserlichkeit der vorab übermittelten gescannten Unterlagen übermittelt:

- CMR Nr. 4835 und
- Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o.
- Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o.

Lt. Transportkostenrechnung (der GBP bereits vorliegend) wurde unter Bezug auf CMR 4835 der Transport der Waren von der Bf. zur St. Deutschland, L. vorgegeben.

Die durch die slow. Behörden vorgelegte CMR Nr. 4835 ist schwer lesbar, aufgrund der Handzeichen geht aber hervor, dass als Auslieferungsort H. - Deutschland (Handzeichen Herr L. – anscheinend für die Fa. S.K., Riga) und als Übernehmer der Ware die Fa. A. Poland, S., Polen auftritt. Eine detaillierte Warenbezeichnung bzw. ein Bezug auf eine Lieferscheinnummer ist am CMR nicht ersichtlich. Welche nämliche Ware somit transportiert werden sollte, ist nicht nachweisbar.

Aus dem vorgelegten Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o., der keinen Eingangsvermerk beinhaltet, geht hervor, dass die Ware bei der Bf., in A. (Österreich) beladen und für die Fa. S.K., Riga, nach Dtld. - H. transportiert werden soll.

Folgende Widersprüche fallen ins Auge:

- 1) *Die Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. bezeichnet als Empfänger der Ware die Fa. St. Deutschland in L. und nicht die laut Transportauftrag bezeichnete Fa. S.K., D-H. (Deutschland). Auch wenn diesbezüglich intern ein Auftragsverhältnis zur Übernahme der Ware durch die Fa. St. Deutschland für die Fa. S.K. (verbundenes Unternehmen) bestehen sollte, stellt die Bekanntgabe einer abweichenden Unternehmensbezeichnung als Empfänger der Ware an den Transportunternehmer eine nicht fremdübliche Vorgangsweise dar.*
- 2) *Laut der bezugnehmenden CMR Nr. 4835 wird der Transportweg Deutschland nach Polen abgebildet und nicht wie laut verrechneter Transportkostenrechnung und für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung wesentlich, der Weg Österreich nach Deutschland.*
- 3) *Die der GBP Graz vorgelegte CMR 4834 durch die Bf. existiert in den slowenischen Unterlagen der Fa. A.S. d.o.o. nicht, obwohl sie mit dem Firmenstempel und Unterschrift versehen ist.*

Einerseits konnte aufgrund der widersprüchlichen Angaben nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen werden, dass der Transport Österreich nach Deutschland durchgeführt wurde (Transportkostenrechnung stimmt nicht mit den vorgelegten Belegen überein), weiters wurde auch kein Nachweis mittels Fahrtenschreibern, Beladungsdokumenten, Gefahrengüterzertifikaten etc. erbracht [(siehe Darstellung A) – E)] bzw. die slowenischen Behörden geben sogar an, dass das „Fahrtenbuch bestätigt, dass der Transport nicht stattfand.“

Zusätzlich muss angeführt werden, dass es sich bei der Fa. S.K. (Riga) um ein „verbundenes Unternehmen“ der Fa. L. GmbH handelt und der Geschäftsführer der Unternehmen (sowie der Bf., der Fa. St. Deutschland, der Fa. A. Ch. Poland ua.) Herr H.N. ist.

Ad 4) Rech. Nr. 140025 — Abnehmer S.K. (Riga) - Übernahme durch A. Poland in S., PL, € 191.621,45

Niederschrift

Nachgereichter unterfertigter LS von S., Polen; 15.773,55 kg, lt. CMR J. 21.000 kg, 20.3.-21.3.2014, Gewicht lt. Transportkostenrechnung: 21.500 kg, am CMR fehlt das Datum der Übernahme durch den Spediteur.

Stellungnahme

Das Datum der Übernahme durch den Spediteur mit 20.03.2014 ist auf dem CMR ersichtlich. Die vom Spediteur J. unterfertigte Ladeliste vom 20.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14014 und der Ladeauftrag vom Spediteur liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers S.K. zu dieser Lieferung liegt bei. Die Rechnung wurde vom Kunden S.K. am 21.07.2014 vollständig beglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/088 Sparkasse). Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Eindeutig nachträgliche Bestätigung (Vordatierung der Übernahmebestätigung) des Lieferscheins durch den Prokuristen der A. Ch. Poland, Herrn Sko., ersichtlich durch die ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheins (siehe dazu auch Rechnung Nr. 140023 unter Punkt 2).

*Mengendifferenzabweichung lt. LS 15.773,55 kg netto zu 21.500 kg brutto lt. CMR
(Differenz kann nicht dem Leergut entsprechen — allgemeine Begründung siehe auch
II. Pkt. 2)*

*Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. Ladeauftrag der Fa. J. wird auf die Begründung
lt. I. und II. Punkt 1) verwiesen.*

Vorhaltsbeantwortung

*Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original
zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:*

- Rechnung Nr.: 140025
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14014 vom 20.3.2014
- Ladeauftrag der Firma J. vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14014) vom 20.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 26.3.2014 der Firma J. GmbH über den Transport der
Waren von Österreich nach Polen
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140025 durch die S.K. mit
21.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14014 durch die A. Poland
Sp zoo im Auftrag der S.K. vom 18.7.2014

*Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 21.500 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die S.K.
geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war S.
(Polen). Die Waren wurden vom Spediteur der Firma J. übernommen. Hinsichtlich der
detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer
fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde vom Lieferanten, Spediteur und Abnehmer
unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des
Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste
übereinstimmen.*

*Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14014 werden die gelieferten Waren im Detail
angeführt. Die Warenübernahme durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag S.K. in Polen
am 21.3.2013 wurde mittels Unterschrift und Stempel bestätigt. Wie schon aus dem
Wording der Bestätigung erkennbar ist, handelt es sich hier nicht um eine Vordatierung,
sondern es wurde nachträglich die Übernahme der Waren am 21.3.2014 bestätigt.
Als Bruttogewicht werden 15.773,55 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden
Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem CMR und dem Ladeauftrag ist ein
Gewicht von 21.500 kg vermerkt. 80% sind daher 17.200 kg. Daher verbleibt lediglich eine
Differenz in Höhe von rund 1.430 kg. Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung*

der gegenständlichen Waren von Österreich nach Polen mit Beladetermin 20.3.2014 und Entladetermin 21.3.2014. Als Ladegut wird 1 Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR- Klasse 9 mit Gewicht 21.500 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 20.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14014. Es wird der Spediteur Firma J. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Polen angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 18.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Polen tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden. Welche Waren von Deutschland nach Polen transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Eindeutig nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins durch den Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens der A. Poland, Herrn Sko., ersichtlich durch die ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheins (siehe dazu auch Rechnung Nr. 140023 unter Punkt II. 2).

Mengendifferenzabweichung lt. LS 15.773,55 kg netto zu 21.500 kg brutto lt. CMR (Differenz kann nicht dem Leergut entsprechen - allgemeine Begründung siehe auch Pkt. II. 2) Rechnung Nr. 140023 - Leergut für einen vollbeladenen LKW höchstens rund 900 kg) Bruttogewicht lt. LS incl. Leergut somit geschätzt 16.700 kg abzüglich 21.500 kg lt. CMR ergibt eine nicht schlüssige Mengendifferenz von rund 4.800 kg.

Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. Ladeauftrag der Fa. J. wird auf die Begründung lt. I. und II. Punkt 1) verwiesen.

Dass es sich bei diesem Transport um die nämliche Ware lt. LS handelt, konnte somit aufgrund der angeführten Mängel nicht nachgewiesen werden.

Ad 5) Rech. Nr. 140026 Abnehmer L. Lux — Übernahme der Ware durch St., Deutschland in L. € 301.261,39

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachgereichter LS von St. DE unterfertigt, 18.015 kg, Transporteur K.A. 23.000 kg, vom 19.3.2014 Rech. von A.S.

Stellungnahme

Die vom Spediteur A.S. d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 19.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14012 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers L. Lux zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden L. Lux durch Zahlungen am 23./24./25./28.07.2014 vollständig beglichen. Die entsprechenden Zahlungsnachweise finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/089/090/091/092 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung in Original und die Ladeliste in Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

*Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4707 vom Frächter K.A., Slo 23** Pr. am 19.3.2014 transportiert. Die vorgelegte Transportkostenrechnung der Fa. A.S., d.o.o. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 19.3.2014 für die Bf. von A. (Ö) zur St. Deutschland, D-L. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024).*

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich auf das CMR Nr. 4706 für den Transport A. (Ö) nach D-L. verwiesen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 19.3.2014 nicht vom Frächter und Belader K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe auch Begründung zu AR 140024), Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen LS 18.015,99 kg netto zu CMR 23.000 kg brutto (Ladeauftrag der Fa. K.A. bzw. A.S. wurde nicht vorgelegt.)

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen entsprechend gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140026
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14012 vom 19.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14012) vom 19.3.2014

- Rechnung des Spediteurs vom 28.3.2014 der Firma A.S.d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140026 durch L. LUX mit 4 Teilzahlungen jeweils am 23., 24., 25. und 28.7.2014 Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14012 durch einen Prokuristen der S.A. Deutschland GmbH im Auftrag der L. LUX S.A. vom 23.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 23.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an das L. LUX S.A. geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland.

Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. sp übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14012 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Als Bruttogewicht werden 18.015,99 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 23.000 kg vermerkt. 80% sind daher 18.400 kg. Daher verbleibt eine Differenz in Höhe von rund 385 kg.

Die Ladeliste vom 19.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14012. Es wird der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt.

Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S. d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis. Die Verweigerung dieser Rechnung des Spediteurs als Nachweis aufgrund der Angabe der Nummer des CMR mit 004706 anstatt 004707, obwohl diese ansonsten mit den Angaben auf dem CMR und dem Lieferschein übereinstimmt, erscheint sehr willkürlich. Insbesondere da dies auf einem Fehler des Spediteurs und nicht der Bf. beruht. Diese hat bei der Überprüfung der Rechnung diesen lediglich übersehen. UE ist diese Rechnung daher als Teil des Versendungsnachweises anzuerkennen.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/ 1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von

Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerbefrei zu behandeln ist.

Bericht

Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4707 vom Frächter K.A., Slo mit 19.3.2014 transportiert. Die vorgelegte Transportkostenrechnung der Fa. A.S., d.o.o. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 19.3.2014 für die Bf. von A. zur St. Deutschland, D-L. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024).

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich auf das CMR Nr. 4706 für den Transport A. nach D.-L. verwiesen wurde.

Weshalb die CMR-Nr. 4707 von jener lt. Rechnung Nr. 4706 abweicht, wurde vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt. Die Vermutung, dass dieser Rechnung ein anderer Transport zu Grunde liegt oder dass der Transportweg ein anderer war, liegt seitens der BP nahe.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 19.3.2014 nicht vom Frächter und Belader K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. Auch ist am CMR keine Sub-Beauftragung der Fa. K.A. sp. vermerkt (siehe auch Begründung zu AR 140022).

Der Form halber wird festgehalten, dass für das Bestehen eines Auftragsverhältnisses zwischen der Bf. und der Fa. A.S. betreffend der Transportdurchführung weder ein Ladeauftrag noch ein sonstiger Nachweis vorgelegt wurde.

Es besteht ebenfalls eine Mengendifferenz zwischen LS 18.015,99 kg netto zu CMR 23.000 kg brutto.

Unter Berücksichtigung des Leerguts für einen vollbeladenen LKW - Ermittlung siehe Rechnung Nr. 140023 - von rund 900 kg (18.015,99 kg zuzügl. 900 kg zu 23.000 kg lt. CMR) ergibt sich eine nicht schlüssige Mengendifferenz von mehr als 4.000 kg.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung weder nach formellen noch materiell rechtlichen Erfordernissen entsprechend gelungen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. vom 28. März 2014 über den Transport durch K.A. vom 19. März 2014 von A. (Österreich) nach Deutschland bezugnehmend auf CMR Nr. 4706, aber Vorlage der CMR 4707 als Nachweis bei der GBP.

(Vorlage der Transportkostenrechnung, der CMR Nr. 4706 und des Transportauftrages der Bf. durch die slowenischen Behörden – alles gut leserlich). Das CMR Nr. 4707 ist in den Unterlagen der Fa. A.S. nicht vorhanden.

Hier wurde ursprünglich eine Lieferung der Bf. A. (Österreich) nach Deutschland an die Fa. St. Deutschland, D-L. lt. Transportkostenrechnung vorgegeben.

Lt. übermittelter CMR 4706 durch die slowenischen Behörden wird der Transportweg aber wie folgt dargestellt:

Als Absender der Ware tritt die Fa. S.K. (Riga), Abgangsort Deutschland, auf - Unterfertigung durch Herrn L. (Prokurist der St. De). Empfänger der Ware soll die Fa. A.Ch. Poland, in S., Polen über rund 22,5 t Pflanzenschutzmittel sein. Es existiert weder eine genaue Bezeichnung der Ware, noch wird ein Lieferscheinbezug hergestellt.

Aus dem von den slowenischen Behörden übermittelten - ohne Eingangsvermerk versehenen - Transportauftrag der Bf. soll wiederum ein Transportweg von A. (Österreich) an die Fa. L. Lux SA, D-H. (Deutschland) abgebildet werden.

Wie bereits unter A) – E) angeführt, konnte aufgrund der oa. widersprüchlichen Angaben nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen werden, dass eine Lieferung von Österreich nach Deutschland durchgeführt wurde. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Transport nicht stattfand, Gefälligkeitsbestätigungen ausgestellt und CMR-Belege ohne Durchführung der Transporte erstellt und bestätigt wurden. Die Steuerfreiheit ist zu versagen und die GBP geht davon aus, dass die Waren in Österreich veräußert wurden.

Ad 6) Rech. Nr. 140027 Abnehmer L. Lux - Übernahme durch A. Poland, S., PL, € 364.745,45

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachgereichter LS A. Ch. Poland, 17.443 kg; Rech. J. Trans von 21.000 kg, 25.3. auf 26.3. 21 to am CMR, Übernahmedatum durch Spedition fehlt

Stellungnahme

Das Datum der Übernahme durch den Spediteur (Beladetag) ist mit 25.03.2014 auf dem CMR ersichtlich.

Die vom Spediteur J. unterfertigte Ladeliste vom 25.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14026 und der Ladeauftrag vom Spediteur liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers L. Lux zu dieser Lieferung liegt bei.

Zum Ausgleich dieser Rechnung wurden vom Kunden L. Lux bisher 3 Teilzahlungen über insgesamt Euro 303.000,-- vom 05./06./08.08.2014 vorgenommen. Die entsprechenden Zahlungsnachweise finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/00144/00145/99999 Bank). Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original

und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Eindeutig nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins durch den Prokuristen der A. Ch. Poland, Herrn Sko., durch ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheins. (siehe Begründung zu AR 140023 - Vordatierung)

Mengendifferenz lt. LS 17.443,80 kg netto zu 21.000 kg brutto lt. CMR ebenfalls gegeben.

(Begründung siehe auch II. Punkt 2)

Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. des Ladeauftrags der Fa. J. wird auf die Begründung unter Punkt I. und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140027
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14026 vom 25.3.2014
- Ladeauftrag der Firma J. vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14026) vom 25.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 31.3.2014 der Firma J. über den Transport der Waren von Österreich nach Polen
- Kontoauszug als Nachweis der Teilzahlung der Rechnung Nr.: 140027 durch das L. LUX SA. mit Teilzahlungen am 5. 6., und 8. 8.2014 in Höhe von insgesamt EUR 303.000.
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14026 durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag der L. LUX S.A. vom 18.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 21.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die L. LUX S.A. geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war S. (Polen). Die Waren wurden vom Spediteur der Firma J. übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten,

Spediteur und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14026 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Die Warenübernahme durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag der L. LUX S.A. in Polen am 26.3.2013 wurde mittels Unterschrift und Stempel bestätigt. Wie schon aus dem Wording der Bestätigung erkennbar ist, handelt es sich hier nicht um eine Vordatierung, sondern es wurde nachträglich die Übernahme der Waren am 26.3.2014 auf dem Lieferschein bestätigt. Als Bruttogewicht werden 17.443,80 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem CMR und dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 21.000 kg vermerkt. 80% sind daher 16.800 kg. Daher verbleibt lediglich eine Differenz in Höhe von rund 643 kg.

Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung der gegenständlichen Waren von Österreich nach Polen mit Beladetermin 25. 3. 2014 und Entladetermin 26.3.2014. Als Ladegut wird 1 Ladung Pflanzenschutzmittel - ADR - Klasse 9 mit Gewicht 21.000 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 25.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14026. Es wird der Spediteur J. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Polen angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401 /1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 18.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Polen tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der geringfügigen Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs 1 UStG nicht verweigert werden. Welche Waren von Deutschland nach Polen transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Eindeutig nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins durch den Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens der A. Poland, Herrn Sko., durch ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheins (siehe Begründung zu AR 140023 - nachträgliche Bestätigung des Lieferscheines).

Eine Mengendifferenz lt. LS 17.443,80 kg netto zu 21.000 kg btto lt. CMR ist ebenfalls gegeben.

(Begründung siehe auch Punkt 2. zu AR 140023) Ermittlung der Mengendifferenz unter Berücksichtigung von rund 900 kg Leergut für einen vollbeladenen LKW: Das

Bruttogewicht lt. LS mit Leergut beträgt rund 18.400 kg. Im Verhältnis zu 21.000 kg lt. CMR ergibt sich eine nicht schlüssige Mengendifferenz von mehr als 2.600 kg.

Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. des Ladeauftrags der Fa. J. wird auf die Begründung unter Punkt I. und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel (kein LS-Bezug am CMR, eklatante Mengenabweichung, nachträgliche Bestätigung des LS) ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

7. Rech. Nr. 140028 - Abnehmer L. Lux - Übernahme der Ware A. Poland, S., € 267.104,40

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, CMR von J. Trans, 21.000 kg, Übernahme von A. Poland, abweichende Liefermenge lt. LS 14.015 (nicht unterfertigt) – 14.317,58 kg

lt. unterfertigter LS: 14.788,96 kg

LS vom 22.3.2014 – Leistung 24.3.2014 lt. Rech. J. 22.3.2014: Samstag; 24.3.2014: Montag, Übernahmedatum durch Spedition fehlt, Übernahmedat. am CMR A. Ch. Poland fehlt ebenfalls.

Stellungnahme

Die Ware wurde am 22.03.2014 (Samstag) aufgelegt und am 24.03.2014 (Montag) vom Abnehmer übernommen (siehe auch Empfangsbestätigung des Abnehmers anbei). Das Leistungsdatum ist auch auf der Frachtkostenrechnung des Spediteurs ersichtlich.

Der nachgereichte unterfertigte Lieferschein wurde auch transportiert und verrechnet (gleiche Menge auf der Rechnung wie auf dem unterschriebenen Lieferschein). Der ursprüngliche nicht unterschriebene Lieferschein wurde richtigerweise korrigiert, da eine Palette gefehlt bzw. im Lieferschein nicht eingegeben wurde. Dieser erste nicht unterschriebene LS war daher nicht korrekt. Dieser LS wurde irrtümlicherweise zur Rechnung hausintern abgelegt und zuerst an die Steuerbehörde übergeben.

Die vom Spediteur J. unterfertigte Ladeliste vom 22.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14015 und der Ladeauftrag vom Spediteur liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers L. Lux zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden L. Lux durch Zahlungen am 29./30.07.2014 und am 01.08.2014 vollständig ausgeglichen. Die entsprechenden Zahlungsnachweise finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/093/094/096 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Eindeutig nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins durch den Prokuristen der A. Ch. Poland, Herrn Sko., durch ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheine. (siehe Begründung zu AR 140023 - Vordatierung)

Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen LS 14.788,96 kg netto zu 21.000 kg brutto lt. CMR (siehe auch Begründung unter Punkt II. 2)

Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. des Ladeauftrags der Fa. J. wird auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen entsprechend gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht Zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140028
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14015 vom 22.3.2014
- Ladeauftrag der Firma J. vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14015) vom 22.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 31.3.2014 der Firma J. über den Transport der Waren von Österreich nach Polen
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140028 durch die L. LUX S.A. mit Teilzahlungen am 29. und 30.7.2014 sowie 1.8.2014.
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 140215 durch die A. Poland Sp zoo im Auftrag der L. LUX S.A. vom 18.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 21.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die L. LUX S.A. geliefert wurden. Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war S. (Polen). Die Waren wurden vom Spediteur der Firma J. übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Spediteur und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen

des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14015 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Die Warenübernahme durch die A. Poland Sp. zoo im Auftrag der L. LUX S.A. in Polen am 24.3.2013 wurde mittels Unterschrift und Stempel bestätigt. Wie schon aus dem Wording der Bestätigung erkennbar ist, handelt es sich hier nicht um eine Vordatierung, sondern es wurde nachträglich die Übernahme der Waren am 24.3.2014 auf dem Lieferschein bestätigt. Als Bruttogewicht werden 14.788,96 kg angegeben.

Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem CMR ist ein Gewicht von 21.000 kg und dem Ladeauftrag ein Gewicht von 20.000 kg vermerkt, 80% des CMR sind daher 16.800 kg. Daher verbleibt lediglich eine Differenz in Höhe von rund 2.010 kg.

Hinsichtlich des Lieferscheines weisen wir nochmals darauf hin, dass der nachgereichte unterfertigte Lieferschein jene Ware zeigt, die transportiert und verrechnet (gleiche Menge auf der Rechnung wie auf dem unterschriebenen Lieferschein) wurde. Der ursprüngliche nicht unterschriebene Lieferschein wurde korrigiert, da eine Palette gefehlt bzw. im Lieferschein nicht eingegeben wurde. Dieser erste nicht unterschriebene Lieferschein war nicht korrekt und irrtümlicherweise zur Rechnung abgelegt worden.

Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung der gegenständlichen Waren von Österreich nach Polen mit Beladetermin 24.3.2014 und Entladetermin 24.3.2014.

Als Ladegut wird 1 Ladung Pflanzenschutzmittel – ADR - Klasse 9 mit Gewicht 20.000 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 22.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14015. Es wird der Spediteur J. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt. Hier ist anzumerken, dass die Ware am 22.03.2014 (Samstag) aufgelegt und am 24.03.2014 (Montag) vom Spediteur übernommen wurde. Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Polen angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 18.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Polen tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der geringfügigen Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden. Welche Waren von Österreich nach Polen transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Nachträgliche Bestätigung des Lieferscheins durch den Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens A. Poland, Herrn Sko., durch ursprüngliche Vorlage des LS vorab per Mail

und Vorlage des Originals mit zusätzlicher Unterschrift pro Seite des Lieferscheins. (siehe Begründung zu AR 140023)

Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen LS 14.788,96 kg netto zu 21.000 kg brutto lt. CMR (siehe auch Begründung unter Punkt 2) zu AR 140023: Ermittlung der Mengendifferenz unter Berücksichtigung von rund 900 kg Leergut für einen vollbeladenen LKW: Bruttogewicht lt. LS mit Leergut rund 14.800 kg zu 21.000 kg lt. CMR ergibt eine nicht schlüssige Mengendifferenz von mehr als 6.200 kg.

Betreffend vorgelegter Ladeliste bzw. des Ladeauftrags der Fa. J. wird auf die Begründung unter Punkt I. und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel (kein LS-Bezug am CMR, eklatante Mengenabweichung, nachträgliche Bestätigung des LS) ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ad 8) Rechnung Nr. 140016 - Abnehmer St. Deutschland GmbH - Übernahmeort: D-L. € 342.304,99

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, unterfertigter LS weicht mengenmäßig vom ursprüngl. vorgelegtem LS ab, Transport K.A. lt. CMR 22.500 kg, lt. LS rund 18.000 kg

Stellungnahme

Die angeführte Gewichtsabweichung vom unterfertigten LS zum ursprünglichen nicht bestätigten LS ist auf ein Produkt (H.) zurück zu führen. Die Rechnung wurde irrtümlicherweise mit 31 Packungen H. ausgestellt und die Lieferung wurde auch so verrechnet und nicht mit 19 Packungen, wie es richtig gewesen wäre. Der erste LS war schon ausgedruckt und wurde dann intern falsch verrechnet. Es wird daher eine Gutschrift an die St. Deutschland GmbH ausgestellt, um diesen Fehler nachträglich zu korrigieren.

Die vom Spediteur A.S. d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 17.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14007 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH am 31.07.2014 bereits vollständig beglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/095 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung in Original und die Ladeliste in Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

*Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4704 vorn Frächter K.A., Slo 23** Pr. mit 17.3.2014 transportiert. Die Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 17.3.2014 für die Fa. St. GmbH von A. (Ö) zur St. Deutschland, D- L.*

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 4709 für den Transport A. (Ö) nach D-L. genommen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 17.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024) Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen LS 18.151,24 kg zu 22.500 kg lt. CMR. Betreffend vorgelegter Ladeliste wird zusätzlich auf die Begründung unter Punkt I. und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140016
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14007 vom 17.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14007) vom 17.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 28.3.2014 der Firma A.S. d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140016 durch die St. Deutschland GmbH am 31.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14007 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 22.500 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die St. Deutschland GmbH geliefert wurden.

Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. sp übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14007 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Als Bruttogewicht werden 18.151,24 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 22.500 kg vermerkt. 80% sind daher 18.000 kg. Daher verbleibt eine positive Differenz in Höhe von rund 151 kg.

Die Ladeliste vom 17.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14007. Es wird der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt.

Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S. d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis. Die Verweigerung dieser Rechnung des Spediteurs als Nachweis aufgrund der Angabe der Nummer des CMR mit 004709 anstatt 004704, obwohl diese ansonsten mit den Angaben auf dem CMR und dem Lieferschein übereinstimmt, erscheint sehr willkürlich. Insbesondere da dies auf einem Fehler des Spediteurs und nicht der Bf. beruht. Diese hat bei der Überprüfung der Rechnung diesen lediglich übersehen. UE ist diese Rechnung daher als Teil des Versendungsnachweises anzuerkennen.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerbefrei zu behandeln ist. Welche Waren von Deutschland nach Polen transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Es liegt das CMR Nr. 4704 vom Frächter K.A., Slo, das den Nachweis des Warentransports vom 17.3.2014 belegen soll, vor. Die Transportkostenrechnung der Fa.

A.S., d.o.o. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 17.3.2014 für die Bf. von A. zur St. Deutschland, D-L.

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 4709 für den Transport A. nach Dtld.-L. genommen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 17.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024)

Weshalb die CMR-Nr.: 4704 von jener lt. Rechnung Nr. 4709 abweicht, wurde vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt. Die Vermutung, dass dieser Rechnung ein anderer Transport zu Grunde liegt oder dass der Transportweg ein anderer war, liegt seitens der BP nahe.

Auch ist am CMR keine Sub-Beauftragung der Fa. K.A. sp. vermerkt (siehe auch Begründung zu AR 140022)

Der Form halber wird festgehalten, dass für das Bestehen eines Auftragsverhältnisses zwischen der Bf. und der Fa. A.S. betreffend der Transportdurchführung weder ein Ladeauftrag noch ein sonstiger Nachweis im Zuge der Einwendungen vom 6.11.2014 vorgelegt wurde.

Mengendifferenz besteht ebenfalls zwischen LS 18.151,24 kg zu 22.500 kg lt. CMR Ermittlung der Mengendifferenz unter Berücksichtigung von rund 900 kg Leergut für einen vollbeladenen LKW (siehe AR 140023): Bruttogewicht lt. LS mit Leergut rund 19.100 kg zu 22.500 kg lt. CMR ergibt eine nicht schlüssige Mengendifferenz von mehr als 3.400 kg.

Betreffend vorgelegter Ladeliste wird zusätzlich auf die Begründung unter Punkt I. und II. 1) verwiesen. Hinsichtlich vorgelegter nachträglich unterfertigter Empfangsbestätigung durch den weisungsgebundenen Beauftragten des verbundenen Unternehmens St. Deutschland (siehe oben).

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. vom 28. März 2014 über den Transport durch K.A. vom 17. März 2014 von A. (Österreich) an die Fa. St. Deutschland GmbH, D-L. bezugnehmend auf CMR Nr. 4709, aber diesbezüglich Vorlage der CMR Nr. 4704 an die GBP zum Nachweis dieses genannten Transportvorganges.

Von den slowenischen Behörden wurden einerseits die Transportkostenrechnung und das CMR 4709 vorgelegt, sowie andererseits ein nicht mit einem Eingangsstempel versehener Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o.

Mit der CMR 4709 wird versucht einen Transport von H. (Deutschland) im Namen des Absenders Fa. L. Lux (von Herrn L. als Absender unterfertigt) nach Polen, S. für die

Fa. A.Ch. Poland, abzubilden. Dieses CMR weist keinen Lieferscheinbezug und nur eine allgemeine Beschreibung des Liefergegenstandes mit „Pflanzenschutzmittel +/- 23 to“ auf.

Mit dem Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o. wird andererseits ein Transport der Bf. (Österreich) an die Fa. St. De nach Deutschland vorgegeben. Weiters ist auch hier anzuführen, dass das Transportdokument CMR-Nr. 4704, das der GBP für den Nachweis des Transports von Österreich nach Deutschland vorgelegt wurde, nicht in den Unterlagen der Fa. A.S. d.o.o. aufliegt.

Wie bereits unter A) – E) angeführt, konnte aufgrund der oa. widersprüchlichen Angaben nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen werden, dass eine Lieferung von Österreich nach Deutschland durchgeführt wurde. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Transport nicht stattfand und eine steuerfreie ig Lieferung vorgetäuscht wurde. Zusätzlich ist hervorzuheben, dass auch das Unternehmen L. Lux (mitunter aufgrund der Unterpflanzung der Versanddokumente durch den Prokuristen der St. Deutschland Herrn L.) zu den „quasi verbundenen Unternehmen“ der Firmengruppe N. zu zählen ist.

Ad 9) Rech. Nr. 140017 — Abnehmer St. Deutschland - Übernahmeort Deutschland, € 162.795,99

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachgereichter unterfertiger LS, lt. CMR K.A. mit 10.3.2014, 16 Tonnen, lt. 15.860 kg, lt. Transportkostenrechnung der Firma A.S. d.o.o.. Datum 10.3.2014, Leistung 14.3.2014 ? vertauscht?

Stellungnahme

Der Spediteur hat auf der Transportkostenrechnung Rechnungs- und Leistungsdatum vertauscht. Das Datum auf der vom Spediteur bestätigten Ladeliste entspricht dem Leistungsdatum / Tag der Übernahme des Gutes (10.03.2014). Das Datum der Übernahme der Ware durch den Spediteur ist mit 10.03.2014 auch auf dem CMR ersichtlich.

Die vom Spediteur A.S.d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 10.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14002 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. GmbH zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH am 21.07.2014 bereits vollständig ausgeglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/00133 Bank).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung in Original und die Ladeliste in Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

*Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4782 vom Frächter K.A., Slo 23** Pr. mit 10.3.2014 transportiert. Die Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o.. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 10.3.2014 für die Fa. St. GmbH von A. (Ö) zur St. Deutschland, D- L.*

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 4780 für den Transport A. (Ö) nach D-L. genommen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 10.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024)

Die diesbezüglich nicht unterfertigte Ladeliste wurde bereits mit 8.7.2014 mit div. Packstücknummern und Abholschein Nr.: 14002 vorgelegt.

Am 8.8.2014 wurde eine von der Fa. A.S. d.o.o.. unterfertigte Ladeliste vorgelegt. Diese enthält dieselben Packstücknummern, weicht aber minimal im Schriftbild und Schriftgröße von der ursprünglichen Ladeliste ab.

Alle im Zuge der Vorhaltsbeantwortung mit 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten zu den div. Ausgangsrechnungen weisen nun dasselbe von der ursprünglich vorgelegten Ladeliste abweichende Schriftbild auf, woraus zu schließen ist, dass die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Ladelisten einheitlich nachträglich erstellt und unterfertigt vorgelegt wurden.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140017
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14002 vom 10.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14002) vom 10.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 10.3.2014 der Firma A.S.d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland

- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140016 durch die St. Deutschland GmbH am 21.7.2014

- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14002 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 16.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die St. Deutschland GmbH geliefert wurden.

Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. sp übernommen.

Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14002 vom 10.3.2014 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Die angeführte Bruttomenge stimmt mit jener laut CMR überein.

Die Ladeliste vom 10.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14002. Es werden der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt.

Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S. d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis. Die Verweigerung dieser Rechnung des Spediteurs als Nachweis aufgrund der Angabe der Nummer des CMR mit 004780 anstatt 004782, obwohl diese ansonsten mit den Angaben auf dem CMR und dem Lieferschein übereinstimmt, erscheint sehr willkürlich. Insbesondere da dies auf einem Fehler des Spediteurs und nicht der Bf. beruht. Diese hat bei der Überprüfung der Rechnung diesen lediglich übersehen. UE ist diese Rechnung daher als Teil des Versendungsnachweises anzuerkennen.

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass der Spediteur auf seiner Transportkostenrechnung das Rechnungs- mit dem Leistungsdatum vertauscht hat. Das Datum auf der vom Spediteur bestätigten Ladeliste entspricht dem Leistungsdatum/Tag der Übernahme des Gutes (10.03.2014). Das Datum der Übernahme der Ware durch den Spediteur ist mit 10.03.2014 auch auf dem CMR ersichtlich.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von

Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat und diese Lieferung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG zwingend steuerfrei zu behandeln ist. Welche Waren von Deutschland nach Polen transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Es liegt das CMR Nr. 4782 vom Frächter K.A., Slo, das den Nachweis für den Transport mit 10.3. 2014 belegen soll, vor. Die Transportkostenrechnung der Fa. A.S., d.o.o.. wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt und betrifft einen Transport vom 10.3.2014 für die Bf. von A. (Österreich) zur St. Deutschland, D-L.

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 780 für den Transport A. nach D-L. genommen wurde.

Weshalb die CMR-Nr. 4782 von jener lt. Rechnung Nr. 4780 abweicht, wurde vom Abgabepflichtigen nicht aufgeklärt. Die Vermutung, dass dieser Rechnung ein anderer Transport zu Grunde liegt oder dass der Transportweg ein anderer war, liegt seitens der BP nahe.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern) vom 10.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024).

Weiters wurde kein Ladeauftrag als Nachweis des Auftragsverhältnissen zwischen Fa. A.S. und Fa. Bf. vorgelegt. Es fehlt ebenfalls ein Vermerk einer Sub-Beauftragung der Fa. K.A. sp. am CMR.

Die diesbezüglich nicht unterfertigte Ladeliste wurde bereits mit 8.7.2014 mit div. Packstücknummern und Abholschein Nr.: 14002 vorgelegt.

Am 8.8.2014 wurde eine von der Fa. A.S. d.o.o. unterfertigte Ladeliste vorgelegt. Diese enthält dieselben Packstücknummern, weicht aber minimal im Schriftbild und Schriftgröße von der ursprünglichen Ladeliste ab.

Alle im Zuge der Vorhaltsbeantwortung mit 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten zu den div. Ausgangsrechnungen weisen nun dasselbe von der ursprünglich vorgelegten Ladeliste abweichende Schriftbild auf, woraus zu schließen ist, dass die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Ladelisten einheitlich nachträglich erstellt und unterfertigt vorgelegt wurden. Ein nochmaliger Ausdruck der Ladelisten zwecks nachträglicher Unterfertigung würde das gleiche Schriftbild bedingen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ergänzend wird angeführt, dass die steuerliche Vertretung in der Stellungnahme vom 6.11.2014 im letzten Absatz zu Ad 9) fälschlicherweise vom Transport der Ware von Deutschland nach Polen spricht.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. vom 28. März 2014 über den Transport durch K.A. vom 10. März 2014 von A. (Österreich) zur Fa. St. Deutschland, L. bezugnehmend auf das CMR Nr. 4780, unter Vorlage des CMR 4782 an die GBP zum Nachweis dieses oa. Vorganges.

Das von Slowenien übermittelte CMR 4780 versucht den Transportvorgang durch die Fa. L. Lux, Abgangsort H. (Deutschland) an die Fa. A. CH. Poland, S. abzubilden. Es weist keinen Lieferscheinbezug und nur die allgemeine Warenbezeichnung „PSM 16 to“ auf. Der weiters übermittelte, ohne Eingangsvermerk versehene Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o. soll wiederum einen Transport von A. (Österreich) an die Fa. St. Deutschland abbilden. Das diesem Vorgang zugrunde liegende und der GBP vorgelegte CMR 4782 ist in den Unterlagen des slowenischen Transporteurs nicht vorhanden.

Wie bereits unter A) – E) angeführt, konnte aufgrund der oa. widersprüchlichen Angaben nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen werden, dass eine Lieferung von Österreich nach Deutschland durchgeführt wurde. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Transport nicht stattfand.

Ad 10) Rech. Nr. 140018 - Abnehmer St. Deutschland - Übernahmedatum H.L., € 275.534,57

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, nachgereichter unterfertigter LS weicht mengenmäßig vom ursprüngl. Vorgelegtem ab 16.506,28 kg, zu ursprl. 16.863,28 kg, CMR K.A. 23.000 kg, Diff.; 6.500 kg? Transportkostenrech. A.S., 24.3.2014 Leistungsdat., CMR mit 22.3.2014 oder 22.4.2014 ausgefertigt, Übernahmedatum von Spedition K.A. fehlt – Übernahmedatum von St. De. überschrieben mit 24.3.2014

Stellungnahme

Der nachgereichte unterschriebene Lieferschein wurde richtig verrechnet und entspricht der tatsächlich transportierten und gelieferten Menge. Eine Palette hatte keinen Platz mehr auf dem LKW, wurde aber beim ersten ursprünglichen LS noch mitberücksichtigt. Der ursprüngliche LS wurde vorher ausgedruckt und fälschlicherweise dann intern abgelegt.

Die vom Spediteur A.S.d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 22.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14016 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH am 31.07.2014 bereits vollständig ausgeglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/095 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

*Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4708 vom Frächter K.A., Slo 23** Pr. mit 22.3.2014 lt. nachträglich vorgelegter Ladeliste übernommen. Die Fa. St. De hat die Ware mit 24.3.2014 übernommen. Als Leistungsdatum auf der Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. wurde 24.3.2014 vermerkt und wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt.*

Diese Rechnung wurde lt. Buchungsstempel mit 29. April 2014 am Kto 7300 Transportaufwand verbucht. Der Lieferschein wurde erst mit 24.3.2014 nach der Beladung am 22.3.2014 erstellt. Die Frage stellt sich somit, wie auf der Ladeliste bereits die Lieferscheinnummer, die vom Warenwirtschaftssystem automatisch vergeben wird, zwei Tage vorher angedruckt werden kann.

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 4130 für den Transport A. (Ö) nach D-L. genommen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern – kein Warenbezug) vom 22.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024)

Mengendifferenz zwischen LS 16.506,28 kg netto zu 23.000 kg brutto lt. CMR gegeben Betreffend der vorgelegten Ladeliste wird zusätzlich auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140018
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14016 vom 24.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14016) vom 22.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 28.3.2014 der Firma A.S. d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr. 140018 durch die St. Deutschland GmbH am 31.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14016 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 23.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die St. Deutschland GmbH geliefert wurden.

Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. sp übernommen.

Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14016 vom 24.3.2014 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Als Bruttogewicht werden 16.505,28 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem Ladeauftrag ist ein Gewicht von 22.500 kg vermerkt. 80% sind daher 18.000 kg. Daher verbleibt eine Differenz in Höhe von rund 1.900 kg.

Wir weisen nochmals darauf hin, dass der nachgereichte unterschriebene Lieferschein der tatsächlich transportierten und gelieferten Menge sowie der Rechnung entspricht. Eine Palette hatte keinen Platz mehr auf dem LKW, wurde aber beim ersten ursprünglichen Lieferschein noch mitberücksichtigt. Der ursprüngliche Lieferschein wurde vorab ausgedruckt und dann irrtümlich intern abgelegt. Dies wurde nun berichtet.

Die Ladeliste vom 22.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14016. Es wird der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt. Da die Ladeliste und der Lieferschein gleichzeitig erstellt werden, kann für die Ladeliste die nächstfolgende Lieferscheinnummer verwendet werden. Der LKW wurde saisonbedingt am 22.3.2014 (= Samstag) beladen. Da dieser allerdings über das Wochenende nicht fahren darf, begann der Transport erst am 24.3.2014 (= Montag). Die Ladeliste wurde bereits am 22.3.2014 (= Samstag) und der Lieferschein erst am 24.3.2014 (= Montag) ausgedruckt und dem Spediteur mitgegeben.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt. Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S. d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis. Die Verweigerung dieser Rechnung des Spediteurs als Nachweis aufgrund der Angabe der Nummer des CMR mit 004708 anstatt 004130, obwohl diese ansonsten mit den Angaben auf dem CMR und dem Lieferschein übereinstimmt, erscheint sehr willkürlich. Insbesondere da dies auf einem Fehler des Spediteurs und nicht der Bf. beruht. Dieser hat bei der Überprüfung der Rechnung diesen lediglich übersehen. UE ist diese Rechnung daher als Teil des Versendungsnachweises anzuerkennen.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der geringfügigen Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden. Welche Waren von Österreich nach Deutschland transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Die Ware wurde lt. CMR Nr. 4708 vom Frächter K.A., Slo mit 22.3.2014 lt. nachträglich vorgelegter Ladeliste zur Beladung übernommen. Der Empfänger der Ware, Fa. St. De, hat die Ware mit 24.3.2014 übernommen. Als Leistungsdatum auf der Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. wurde 24.3.2014 vermerkt und wurde diesbezüglich am 28.3.2014 ausgestellt.

Diese Rechnung wurde lt. Buchungsstempel mit 29. April 2014 am Kto. 7300 Transportaufwand verbucht. Der Lieferschein wurde erst mit 24.3.2014 nach der Beladung am 22.3.2014 erstellt. Die Frage stellt sich somit, wie auf der Ladeliste bereits die Lieferscheinnummer, die vom Warenwirtschaftssystem automatisch vergeben wird, zwei Tage vorher angedruckt werden kann.

Die Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass beim Ausdruck der Ladeliste bereits Bezug auf den nächstfolgenden Lieferschein genommen werden kann, erscheint der BP nicht schlüssig. Vielmehr wird es üblich sein, den Lieferschein und die Ladeliste bei gleichzeitiger Erstellung mit dem gleichen Datum zu versehen. Weiters geht die BP auch davon aus, dass die Ladelisten nachträglich zur Vorlage in diesem Verfahren erstellt wurden (siehe Punkt I.) Zusätzlich muss angeführt werden, dass betreffend AR 140018 zwei Lieferscheine mit abweichenden Mengenangaben erstellt wurden und beide mit 24.3.2014 datiert sind. Sollte der zweite Lieferschein aufgrund abweichender

Beladung (1 Palette weniger verladen) am 24.3.2014 erstellt und ausgedruckt worden sein, kann nach logischen Grundsätzen wohl davon ausgegangen werden, dass der erste Lieferschein gleichzeitig mit der Beladung erstellt und ausgedruckt wurde (dies wäre dann der 22.3.2014 gewesen), da ansonsten die Abweichung bei der Beladung am LS sofort berücksichtigt hätte werden können und ein nochmaliger Ausdruck des korrigierten LS hinfällig gewesen wäre.

Weiters fällt auf, dass lt. Transportkostenrechnung diesbezüglich Bezug auf das CMR Nr. 4130 für den Transport Allerheiligen nach D-Leiblfing genommen wurde.

Zusätzlich wurde die vorgelegte Ladeliste (enthält nur Packstücknummern - kein Warenbezug) vom 22.3.2014 nicht vom Frächter K.A. unterfertigt, sondern von der Fa. A.S. (siehe dazu auch Begründung zu Ausgangsrechnung Nr. 140024)

Mengendifferenz zwischen LS 16.506,28 kg netto zu 23.000 kg btto lt. CMR gegeben (Nettogewicht zuzügl. Leergut von rund 900 kg zu Bruttogewicht ergibt ein errechnetes Bruttogewicht von rund 17.400 kg und somit eine Mengenabweichung von mehr als 5.500 kg zum CMR).

Betreffend der vorgelegten Ladeliste wird zusätzlich auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. vom 28. März 2014 über den Transport durch K.A. vom 24. März 2014 von A. (Österreich) zur Fa. St. Deutschland, L. bezugnehmend auf CMR Nr. 4130, unter Vorlage der CMR 4708 an die GBP zum Nachweis des oa. Vorganges.

Die slowenischen Behörden legten aus den Unterlagen der Fa. A.S. d.o.o. das CMR Nr. 4130 vor, das versucht einen Transportvorgang von Deutschland H. der Fa. S.K. (Riga) an die Firma A. Ch. Poland nach S. vorzugeben. Dieses CMR weist keinen Lieferscheinbezug und keine Warenbezeichnung auf. Der ebenso übermittelte ohne Eingangsvermerk versehene Transportauftrag der Bf. an die Fa. A.S. d.o.o. gibt als Ladeadresse die Bf. (Österreich) und als Empfänger die Fa. St. Deutschland GmbH in H. (Deutschland) an. Das diesen Vorgang betreffende, der GBP vorgelegte, CMR 4708, liegt wiederum in den Unterlagen der slowenischen Firma A.S. d.o.o. nicht auf.

Auch in diesem Fall kann nur wiederholt darauf verwiesen und wie bereits unter A) – E) angeführt werden, dass aufgrund der oa. widersprüchlichen Angaben eine Lieferung der Waren von Österreich nach Deutschland nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen werden konnte. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Transport nicht stattfand.

*Ad 11) Rech. Nr. 140021 — Abnehmer St. Deutschland - Übernahmeort L., € 123.516,50
- Gemeinsamer Transport zu Agrarhandel B., Stei.*

Niederschrift

Kein LS Bezug am CMR, Gewicht lt. LS 3.556 kg, lt. CMR K.A. rd. 4.000 kg, Rechnung A.S., Leistungsdatum lt. Rechnung 1.4.2014, Übernahmedatum St. DE mit 31.3.2014?, Übernahmedatum Spedition fehlt, 2 CMRs und 2 Lief. B. und St. De

Stellungnahme

Der Spediteur hat 2 Lieferungen auf einer Frachtkostenrechnung verrechnet (2 unterschiedliche Sachverhalte und 2 verschiedene Lieferungen). Der zweite CMR wurde nur als reine Informationsgrundlage zur Frachtkostenrechnung der Steuerbehörde vorgelegt.

Das Datum der Übernahme der Ware durch den Spediteur ist mit 29.03.2014 auf dem CMR ersichtlich. Die vom Spediteur A.S. d.o.o. unterfertigte Ladeliste vom 29.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14037 liegt bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH am 18.07.2014 bereits vollständig beglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/087 Sparkasse).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

- Gemeinsamer Transport zu Agrarhandel B., St. (D)

Transport durch Fa. K.A. für beide Lieferungen, 1 Transportkostenrechnung mit 2 CMR Nr. 4831 und Nr. 4129

Lt. Transportkostenrechnung vom 11.4.2014 an die St. Deutschland GmbH wird als Leistungsdatum der 1.4.2014 angeführt. (Verbuchung dieser Rechnung in Höhe von € 1.600 lt. Journal nicht ersichtlich.)

Das vorgelegte CMR trägt die Nr. 4129, die Übernahme durch die St. Deutschland GmbH erfolgte mit 31.3.2014. Der Lieferschein wurde mit 29.3.2014 (Samstag) ausgestellt.

Die vorgelegte Ladeliste wurde von der Fa. A.S. d.o.o. abgestempelt, obwohl der Transport und die Beladung vom Frächter K.A. durchgeführt wurde. Im Zusammenhang mit der vorgelegten Ladeliste wird auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Weiters fällt auf, dass für die Lieferungen 31.3. bis 1.4.2014 zwei CMR Nr. (jeweils für die St. DE GmbH und für den Agrarhandel B.) verwendet wurden, die über mehr als 700 Nummern voneinander abweichen, obwohl die Lieferungen (und folglich auch die Beladung) für einen gemeinsamen Transport durch den gleichen Frächter bestimmt war. Da CMRs vom Transporteur überwiegend in chronologischer Reihenfolge Verwendung finden, erscheint diese Vorgangsweise nicht schlüssig.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140021
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14037 vom 29.3.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14037) vom 29.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 11.4.2014 der Firma A.S. d.o.o. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 140018 durch die St. Deutschland GmbH am 18.7.2014
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14037 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

Der Spediteur A.S. d.o.o. hat zwei voneinander völlig unabhängige Lieferungen an verschiedene Empfänger gegenüber der Bf. in einer Frachtkostenrechnung abgerechnet. Der zweite CMR wurde lediglich als zusätzliche Information zum besseren Verständnis der Frachtkostenrechnung übermittelt. Da von Seiten des Spediteurs unterschiedliche Frachtführer beauftragt wurden, können auch die CMR Nummern nicht übereinstimmen. Dies sollte uE schon aufgrund der verschiedenen Vordrucke der CMR eindeutig ersichtlich sein.

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 4.000 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die St. Deutschland GmbH geliefert wurden.

Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Frachtführer K. A. sp übernommen.

Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Frachtführer und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf der der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14037 vom 29.3.2014 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Das Bruttogewicht laut Lieferschein stimmt im Wesentlichen mit dem Bruttogewicht auf dem CMR überein.

Die Ladeliste vom 29.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14037. Es werden der Spediteur A.S. d.o.o. sowie die KFZ Kennzeichen angeführt.

Die Bf. hat den Spediteur A.S. d.o.o. mit der Durchführung des Transportes der Waren von Österreich nach Deutschland beauftragt.

Dass sich dieser eines Frachtführers bedient, ist nichts Unübliches. Die Rechnung des Spediteurs A.S.d.o.o. an die Bf. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland entspricht daher dem Auftragsverhältnis.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der geringfügigen Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden.

Welche Waren von Österreich nach Deutschland transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Transport durch Fa. K. für beide Lieferungen, eine Transportkostenrechnung mit 2 CMRs Nr. 4831 und Nr. 4129:

Lt. Transportkostenrechnung vom 11.4.2014 an die St. Deutschland wird als Leistungsdatum der 1.4.2014 angeführt.

Das vorgelegte CMR trägt die Nr. 4129, die Übernahme durch die St. Deutschland GmbH erfolgte mit 31.3.2014. Der Lieferschein wurde mit 29.3.2014 (Samstag) ausgestellt.

Die vorgelegte Ladeliste wurde von der Fa. A.S. d.o.o. abgestempelt, obwohl der Transport und die Beladung vom Frächter K. durchgeführt wurde. Im Zusammenhang mit der vorgelegten Ladeliste wird auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Es fällt auf, dass für die Lieferungen betreffend 31.3. bis 1.4.2014 zwei CMR Nr. (jeweils für die St. DE GmbH und für den Agrarhandel B.) verwendet wurden, die über mehr als 700 Nummern voneinander abweichen, obwohl die Lieferungen (und folglich auch die Beladung) für einen gemeinsamen Transport durch den gleichen Frächter bestimmt waren. Da CMRs vom Transporteur überwiegend in chronologischer Reihenfolge Verwendung finden, erscheint diese Vorgangsweise nicht schlüssig.

Die steuerliche Vertretung argumentiert in der Stellungnahme vom 6.11.2014, dass seitens des Spediteurs unterschiedliche Frachtführer mit verschiedenen CMR-Vordrucken beauftragt wurden.

Richtig ist vielmehr, dass für beide Transporte nach L. und Stei. CMRs mit dem Firmenstempel der Fa. K.A. sp. vorgelegt wurden und diese auch am gleichen Tag, die Warenübernahme mit 29.3.2014 ausweisen und somit aufgrund der vorgelegten Unterlagen in einem Transportvorgang durchgeführt worden sein sollten. Zusätzlich muss angeführt werden, dass nach Abverlangen des CMRs für den Transport nach B. mit 21.11.2014 und dessen Vorlage mit gleichem Tage seitens der BP festgestellt wurde, dass auch dieses CMR mit einem Transportgewicht von rund 5.500 kg keinen Bezug auf den LS nimmt und das Übernahmedatum des Empfängers fehlt.

Betreffend die vorgelegte Transportkostenrechnung Rechnung 2014-48 vom 11.4.2014 in Höhe von € 1.600, Bezahlung in bar, ist die Verbuchung lt. vorgelegtem Journal datiert bis 31.8.2014 nicht ersichtlich, obwohl die Rechnung den Buchungsstempel 2. Mai 2014 aufweist. Auch eine Meldung im Rahmen der UVA bei den sonstigen Leistungen gem. § 19 Abs. 1 erfolgte nicht.

Die Beweiskraft einer der BP vorgelegten Rechnung mit Buchungsstempelvermerk, die nicht ins Journal Eingang gefunden zu hat, erscheint mehr als zweifelhaft.

Aufgrund dieser oa. Mängel (nicht schlüssige CMRs, nicht erfasste Transportkostenrechnung s.o.) ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ergänzende Stellungnahme der Prüferin vom 20. November 2015

Anfrage zur Transportkostenrechnung der Fa. A.S. d.o.o. des Transports durch den Frächter K.A. vom 1. April 2014 von A. (Österreich) nach Deutschland (an die Fa. St.

De, D-L. und an die Fa. B., Deutschland) mit den beiden CMR Nr. 4831 und 4129 (gemeinsamer Transport).

Mit der Transportrechnung der Fa. A.S. d.o.o. über den Transport durch K.A. sollte eine Warenbewegung von der Bf. (Österreich) an die Fa. St. De und an die Fa. Agrarhandel B. (Deutschland) nachgewiesen werden.

Mit CMR Nr. 4831 vom 29.3.14 soll der Transport von der Bf. (Österreich) zur Fa. B., Deutschland, darstellt werden, mit der CMR Nr. 4129 vom 29.3.14 jener von der Bf. (Österreich) zur Fa. St. Deutschland, L.

In diesem Zusammenhang wurde aber von den slowenischen Behörden auch das CMR Nr. 833 als Nachweis vorgelegt, das den Transport durch das verbundene Unternehmen, der Fa. TBH, von Deutschland aus zur Fa. B. (ebenfalls in Deutschland) bescheinigt. Dieses CMR weist keine detaillierte Warenbezeichnung der zu transportierenden Ware bzw. keine Lieferschein-Nr. auf.

Ebenfalls hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass vor allem die diesbezüglich nachträglich vorgelegte Transportkostenrechnung 2014-48 vom 11.4.2014 in Höhe von € 1.600, der Fa. A.S. d.o.o., Bezahlung in bar, (obwohl mit Buchungsstempel 2. Mai 2014 versehen), im vorgelegten Buchungsjournal (datiert bis 31.8. 2014) der Bf. nicht erfasst ist.

Der Transportauftrag, der von den slowenischen Behörden übermittelt wurde, spricht wiederum von einem Beladetermin mit 31.3.2014 (Montag) bei der Bf. (Österreich). Am CMR Nr. 4129 wird als Tag der Übernahme der Ware in A. (Österreich) der Freitag, der 29.3.2014 angeführt. Die Ladeliste K. 140329, die nachträglich der BP vorgelegt und von der Fa. A.S. d.o.o. abgestempelt wurde, bescheinigt ebenfalls einen Ladetermin mit 29.3.2014.

Als Warenübernahmedatum durch die Fa. St. De in Deutschland scheint der 31.3.2014 auf. Auf der Transportkostenrechnung ist als Leistungsdatum der 1.4.2014 vermerkt.

Dies zeigt somit, dass sowohl Ladeliste, Transportauftrag und Transportkostenrechnung von unterschiedlichen Leistungsdaten ausgehen.

Aufgrund der oa. widersprüchlichen Angaben (Transport von Österreich nach Deutschland, aber Vorlage eines CMRs durch die slowenischen Behörden, das einen Transport

innerhalb Deutschlands vorgibt), der mangelnden Warenbezeichnung und des fehlenden Lieferscheinbezugs, der nicht verbuchten Transportkostenrechnung, der unterschiedlichen Leistungsdaten und der ebenfalls vorhandenen unter A) – E) angeführten Mängel ist davon auszugehen, dass der Transport von Österreich nach Deutschland nicht stattfand und die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht anzuerkennen ist.

*Ad 12) Rechnung 140020 — Abnehmer St. Deutschland GmbH — Übernahmestadt
L. (Dtld.); € 605.638*

Niederschrift

*Transport J., kein LS-Bezug am CMR, nachgereichter unterfert. LS, 18.815 kg, lt. CMR
21.500 kg, J. Trans. Leistung 31.3.2014, Übernahmedatum Spedition fehlt.*

Stellungnahme

Das Datum der Übernahme der Ware durch den Spediteur ist mit 29.03.2014 auf dem CMR ersichtlich.

Die vom Spediteur J. unterfertigte Ladeliste vom 29.03.2014 mit eindeutigem LS-Bezug Nr. 14038 und der Ladeauftrag vom Spediteur liegen bei.

Die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung liegt bei.

Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH durch Zahlungen am 21./29.07.2014 vollständig beglichen. Die entsprechenden Zahlungsnachweise finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/093 Sparkasse und Nr. 2014/00133 Bank).

Der vom Abnehmer unterfertigte Originallieferschein, die Empfangsbestätigung im Original und die Ladeliste im Original liegen beim Steuerpflichtigen auf, und können daher von der Steuerbehörde in Einsicht genommen werden.

Vorhalt

Am CMR wurden 21.500 kg brutto vermerkt, am LS 18.815 kg netto und am Ladeauftrag J., sowie auf der Transportkostenrechnung der Fa. J. 24.000 kg. Betreffend vorgelegter Ladeliste und Ladeauftrag wird auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen. Zusätzlich ist die Abweichung des Ladegewichts zwischen Ladeauftrag der Fa. J. und der hierzu ausgestellten Transportrechnung nicht schlüssig.

Aufgrund dieser o.a. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 140020
- CMR
- Lieferschein mit der Nummer 14038 vom 29.3.2014
- Ladeauftrag der Firma J. vom 7.8.2014
- Ladeliste (Abholschein Nr. 14038) vom 29.3.2014
- Rechnung des Spediteurs vom 31.3.2014 der Firma J. über den Transport der Waren von Österreich nach Deutschland
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr. 140020 durch die St. Deutschland GmbH mit Teilzahlungen am 21. und 29.7.2014.
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 14038 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

Aus dem CMR ist ersichtlich, dass 21.500 kg Pflanzenschutzmittel von der Bf. an die St. Deutschland GmbH geliefert wurden.

Beginn der Lieferung war A. (Österreich) und Bestimmungsort war Deutschland. Die Waren wurden vom Spediteur J. übernommen. Hinsichtlich der detaillierten Warenlieferung wird auf den Lieferschein verwiesen; die Lieferscheinnummer fehlt auf dem CMR. Der CMR wurde von Lieferanten, Spediteur und Abnehmer unterfertigt und datiert. Zudem sind das amtliche Kennzeichen des KFZ sowie des Anhängers angeführt, welche mit jenen auf dem Ladeauftrag und der Ladeliste übereinstimmen.

Auf dem Lieferschein mit der Nummer 14038 werden die gelieferten Waren im Detail angeführt. Als Bruttogewicht werden 18.815,50 kg angegeben. Gemäß Ihren Aussagen werden Schwankungen in Höhe von 20% anerkannt. Auf dem CMR ist ein Gewicht von 21.500 kg und dem Ladeauftrag ein Gewicht von 24.000 kg vermerkt. 80% des CMR sind daher 17.200 kg. Daher ist die Abweichung innerhalb dieser Bandbreite.

Der Ladeauftrag bestätigt nochmals die Lieferung der gegenständlichen Waren von Österreich nach Deutschland mit Beladetermin 31.3.2014 und Entladetermin 31.3.2014. Als Ladegut werden 26 EWB Pflanzenschutzmittel – ADR- Klasse 9 mit Gewicht 24.000 kg angeführt.

Die Ladeliste vom 29.3.2014 verweist auf den Abholschein Nr. 14038. Es wird der Spediteur J. sowie die KFZ – Kennzeichen angeführt. Hier ist anzumerken, dass die

Ware am 29.03.2014 (Samstag) aufgelegt und am 31.03.2014 (Montag) vom Spediteur übernommen wurde.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die Warenlieferung von Österreich nach Deutschland angezweifelt wurde, wurde zusätzlich eine Empfangsbestätigung (gemäß § 2 Z 3 VO, BGBl. Nr. 401/1996 idgF) eingeholt. Diese ist mit 23.7.2014 datiert.

Die vorgelegten Versendungsnachweise sind in sich schlüssig und es ergibt sich aus ihnen zweifelsfrei, dass die Warenbewegung für die beanstandete Lieferung von Österreich nach Deutschland tatsächlich stattgefunden hat. Lediglich aufgrund der geringfügigen Mengendifferenz zwischen CMR und Ladeauftrag sowie Lieferschein kann die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden. Welche Waren von Österreich nach Deutschland transportiert wurden, ergibt sich im Detail aus der Rechnung sowie dem Lieferschein.

Bericht

Am CMR wurden 21.500 kg brutto vermerkt, am LS 18.815 kg netto und am Ladeauftrag J., sowie auf der Transportkostenrechnung der Fa. J. 24.000 kg. Bei Berücksichtigung von rund 900 kg Leergut (Berechnung siehe oben) für einen vollbeladenen LKW ergibt sich bei Gegenüberstellung mit dem Bruttogewicht lt. CMR von 21.500 kg zumindest eine nicht geklärte Mengenabweichung von mehr als 1.700 kg. Wird das errechnete Bruttogewicht lt. Lieferschein jenem lt. Transportkostenrechnung der Fa. J. gegenübergestellt, ergibt sich eine Mengenabweichung von mehr als 4.200 kg.

Betreffend vorgelegter Ladeliste und Ladeauftrag wird auf die Begründung unter Punkt I und II. 1) verwiesen.

Zusätzlich muss angeführt werden, dass die Abweichung des Ladegewichts zwischen Ladeauftrag der Fa. J. und der hierzu ausgestellten Transportrechnung nicht schlüssig ist.

Aufgrund dieser oa. Mängel ist der Nachweis der Beförderung der nämlichen Ware weder nach formellen noch nach materiell rechtlichen Erfordernissen gelungen.

Ad 13) Rech. Nr. 20141019 Eigentransport zur St. De € 30.914

Niederschrift

Lieferung, Eigentransport nach H., am CMR kein LS-Bezug, ursprl. unterfertigter LS nicht unterfertigt, LS nachgereicht mit 13.6.2014 per Mail – unterfertigt, unterfertigter LS nachgereicht, Übernahme 27.3.2014, XY 123 Fahrzeug der D** - Gesamtgewicht 3.500 kg, kein Nachweis per Fahrtenbuch gegeben.*

Stellungnahme

*Die Lieferung erfolgte mittels Eigentransport zum Abnehmer nach L.-H. in Deutschland. Eine Kopie des Fahrtenbuchs zu KFZ-Kennzeichen XY ***BV wird anbei vorgelegt. Des Weiteren liegt die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung bei. Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH vollständig beglichen. Den entsprechenden Zahlungsnachweis finden Sie anbei (Kontoauszug Nr. 2014/087 Sparkasse).*

Vorhalt

*Das in diesem Zusammenhang vorgelegte Fahrtenbuch als Nachweis für den Transport der Ware mit dem VW Kastenwagen XY 123 BV durch das verbundene Unternehmen D** nach Deutschland weist diverse Lücken auf, beispielsweise fehlen zwischen 7.4. und 10.4. Eintragungen, die 95 km erklären müssten, am 23.5. wurden 169 km ohne Zielangabe gefahren, zwischen 3.6. und 5.6. fehlen 75 km. Zusätzlich wurden immer wieder Zeilen im Fahrtenbuch ausgelassen, dass somit eine nachträgliche Ergänzung jederzeit möglich gemacht wird.*

Diesbezüglich wird in den jüngsten Erkenntnissen ausgeführt, dass neben den Buchnachweisen auch die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit verpflichtend nachzuweisen sind. Da dies nicht zweifelsfrei gelungen ist, war die Steuerfreiheit zu versagen.

Vorhaltsbeantwortung

Zu dieser Lieferung wurden Ihnen die folgenden Unterlagen übermittelt bzw. im Original zur Durchsicht zur Verfügung gestellt:

- Rechnung Nr.: 20141019
- CMR über Eigentransport
- Lieferschein mit der Nummer 20141035 vom 27.3.2014
- Fahrtenbuch in Kopie
- Kontoauszug als Nachweis der Bezahlung der Rechnung Nr.: 20141019 durch die St. Deutschland GmbH vom 18.7.2014.
- Empfangsbestätigung der Waren gemäß Lieferschein Nr. 20141035 durch einen Prokuristen der St. Deutschland GmbH vom 23.7.2014

*Die Lieferung erfolgte mittels Eigentransport zum Abnehmer nach L.- H. in Deutschland. Eine Kopie des Fahrtenbuchs zu KFZ- Kennzeichen XY ***BV wurde vorgelegt. Zudem liegt die Empfangsbestätigung des Abnehmers St. Deutschland GmbH zu dieser Lieferung vor. Die Rechnung wurde vom Kunden St. Deutschland GmbH bereits vollständig bezahlt.*

Da somit die Rechnung, der Lieferschein, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, sowie die Empfangsbestätigung des Abnehmers vorliegen, kann mit Begründung dass das Fahrtenbuch mangelhaft sei, die Steuerbefreiung gemäß Artikel 7 iVm Artikel 6 Abs. 1 UStG nicht verweigert werden.

Bericht

Das in diesem Zusammenhang vorgelegte Fahrtenbuch als Nachweis für den Transport der Ware mit dem VW Kastenwagen XY 123 BV durch das verbundenen Unternehmen D. nach Deutschland weist diverse Lücken auf, beispielsweise fehlen zwischen 7.4. und 10.4. Eintragungen, die 95 km erklären müssten, am 23.5. wurden 169 km ohne Zielangabe gefahren, zwischen 3.6. und 5.6. fehlen 75 km. Zusätzlich wurden immer wieder Zeilen im Fahrtenbuch ausgelassen, dass somit eine nachträgliche Ergänzung jederzeit möglich gemacht wird.*

Diesbezüglich wird in den jüngsten Erkenntnissen ausgeführt, dass neben den Buchnachweisen auch die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit verpflichtend nachzuweisen sind. Da dies nicht zweifelsfrei gelungen ist, war die Steuerfreiheit zu versagen.

III. Ad. Prüfungsfeststellung gem. § 19 Abs. 1 UStG für März und April 2014

Für alle Transportkostenrechnungen der Fa. A.S. d.o.o. aus Slowenien, schuldet gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG der Empfänger der Leistung die Steuer und Reverse Charge ist anzuwenden, sowie eine Meldung in der UVA, was bisher nicht erfolgte, ist vorzunehmen. Zusätzlich zählen diese Beträge zur Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der Kammerumlage.

Dies betrifft die Transportkostenrechnungen unter Kennung „V3“ verbucht für März 2014: € 2.660, sowie die vorgelegte und verbuchte Rechnungen unter Kennung „V6“ für März 2014: € 2.410; dies ergibt in Summe eine Hinzurechnung der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 UStG gesamt für März 2014 in Höhe von € 5.070. Analog dazu ist der Vorsteuerbetrag betreffend die Steuerschuld gem. § 19 UStG lt. BP in gleicher Höhe zu berichtigen.

Für den Monat April 2014 wurden bisher verbuchte Transportkostenrechnungen unter „V3“ in Höhe von € 6.070, (davon unter „V6“ für April € 500 doppelt verbucht - nur einmal zu berücksichtigen) und die Rechnung 2014-48 vom 11.4.2014 in Höhe von € .600 (Verbuchung lt. vorgelegtem Journal bisher für 11.4.2014 nicht ersichtlich) noch nicht gem. § 19 Abs. 1 UStG erfasst. Unter KZ 057 und KZ 066 des USt-Festsetzungsbescheids für April 2014 sind daher gesamt € 7.670 zusätzlich zu berücksichtigen.

IV. Abschließend wird noch festgehalten:

- a) *Die mündlich im Rahmen der SB vom 11.7.2014 gestellte und vom GF notierte Frage, weshalb es im Buchhaltungsprogramm zwei verschiedene Rechnungskreise gibt (z. B. AR Nr. 140015 bzw. 20141019) konnten bisher noch nicht schlüssig erläutert bzw. erklärt. Es wurde von der Buchhalterin nur darauf verwiesen, dass dies von der Erfassung im Warenwirtschaftssystem und der Weiterverrechnung der Waren abhänge.*
- b) *Weiters wurde in der Stellungnahme nicht schlüssig aufgeklärt, wie sich die Mengendifferenzen zw. Lieferscheingewicht und Gewicht lt. CMR ergeben. Es erfolgte nur ein Hinweis auf eine pauschale Mengenabweichung von rund 20 %.*
- c) *Weiters wurden die Bankbelege für die Bezahlung sämtlicher Rechnungen vorgelegt, die ausschließlich nach dem 11.7. 2014 (SB-Termin) erfolgten und überwiegend Zahlungen an verbundene Unternehmen betreffen. Damit kann der Nachweis, dass innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt wurden nach Ansicht der BP nicht untermauert werden. ...*

In ihrer Beschwerde beantragte die Bf. von der belangten Behörde als steuerpflichtig behandelte Umsätze gemäß Art. 6 iVm Art. 7 UStG 1994 als echt steuerfrei zu behandeln und verwies auf ihre im Betriebsprüfungsverfahren abgegebene Stellungnahme vom 6. November 2014. Gleichzeitig beantragte sie keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und die Entscheidungsfindung durch den gesamten Senat unter Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In ihrer Stellungnahme vom 31. März 2015 verwies die Prüferin im Wesentlichen auf den erstatteten Bericht und führte ergänzend aus:

1. *Speziell konnte nicht nachgewiesen werden, dass die laut Lieferscheinen und Rechnungen bezeichneten Waren tatsächlich ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurden. Als weiteres Indiz für die Mangelhaftigkeit des Nachweises des Transports der nämlichen Ware ist anzuführen, dass alle vorgelegten Frachtbriefe ohne Lieferscheinbezug ausgestellt und die Empfangsbestätigungen nachträglich von den verbundenen Unternehmen erstellt und vorgelegt wurden, obwohl im Falle der Versendung der Waren durch Beauftragung von Spediteuren zwingend ordnungsgemäße Frachtbriefe nach dem Güterbeförderungsrecht – besonders für den Transport von Gefahrengütern – vorzuliegen haben.*

Aus den Frachtpapieren gehen weder die handelsübliche Bezeichnung, noch die Menge der Liefergegenstände hervor. Zusätzlich weichen bei den überwiegenden Lieferungen die Mengenangaben lt. vorgelegter Lieferscheine von jenen laut den vorgelegten CMRs

ab. Diese Mengendifferenzen konnten nicht schlüssig geklärt werden und somit bestehen Zweifel an der Nämlichkeit der Waren.

...

Aus diesen Erläuterungen geht unter anderem hervor, dass Ladelisten nachträglich erstellt und beispielsweise von der Fa. A.S. d.o.o. nachträglich bestätigt wurden (siehe auch Punkt I. Allgemeines zu den Feststellungen Unterpunkt b) und Details zur AR 140017). Es ist somit nicht schlüssig nachgewiesen, dass es zur Versendung der bezeichneten Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet gekommen ist.

Im Zusammenhang mit dem Eigentransport von Waren (Beförderung durch den Lieferer) betreffend Pkt. 13) liegen aufgrund der vorhandenen materiellen Mängel (beispielsweise mangelhaftes Fahrtenbuch, nachträgliche Bestätigung der Warenübernahme durch den Empfänger (verbundenes Unternehmen St. De) und bezugnehmend auf die VO BGBI 401/1996 die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferungen ebenfalls nicht vor.

Diesbezüglich wird auch auf das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2014, 2012/15/0192, verwiesen, indem im Zusammenhang mit mangelhaften Beförderungsnachweisen im Sinne des § 2 der Verordnung des BMF gem. BGBI. Nr. 401/1996 ausgeführt wird, dass mit der nachträglichen Erstellung der Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten die Beweiskraft des Nachweises in Frage gestellt werden könne (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴ Art 7 BMR, Tz. 30).

Im gegenständlichen Falle wurden sowohl die diversen Warenempfangsbestätigungen (siehe auch Punkt I. Allgemeines zu den Feststellungen Unterpunkt c), sowie die Beladungslisten nachträglich erstellt und durch die Transporteure (Fa. J., Fa. A.S. d.o.o.) unterfertigt. Zusätzlich wurden Lieferscheine vom Empfänger der Ware (Beauftragte der verbundenen Unternehmen) nachträglich unterfertigt und somit der Empfang der Ware bestätigt (siehe beispielsweise Sachverhalt zur Rechnung Nr. 140023).

Auch wenn im Nachhinein unterfertigte Bestätigungen betreffend Beladungslisten vorgelegt wurden, ist im höchsten Maße zu bezweifeln, dass sich die Transporteure bzw. die LKW-Fahrer ohne Vorhandensein weiterer Grundaufzeichnungen erinnern können, welche Verpackungseinheiten vertretbarer Waren (mit Packstücknummern versehen) laut Ladelisten tatsächlich geladen wurden.

...

2. Zusätzlich zur Berichtsbegründung ist anzuführen, dass es entgegen der mündlichen Darstellung des GF Herrn H.N. im Rahmen der SB (= Schlussbesprechung) vom 11. Juli 2014, bei der er angab, die genannten Unternehmen nicht näher zu kennen, es sehr wohl Nahebeziehungen zu den slowenischen Transportunternehmen Fa. A.S. d.o.o. bzw. zur Fa. K.A. Anton gibt.

*Aus der Abfrage des slowenischen Unternehmensregisters geht hervor, dass die Fa. A.S. d.o.o. vom österreichischen Geschäftsführer, Herrn J.H., wohnhaft in 83** P*, K* 116A geleitet wird. Herr J.H., geb. **.*.1958, war bzw. ist beim beschwerdeführenden Unternehmen, der Bf., seit 2013 im Wege von nichtselbstständigen Einkünften teilzeitbeschäftigt tätig.*

Das sich mittlerweile im Konkurs befindliche slowenische Unternehmen A.K. s.p. (insolvent seit 13.5.2014) wurde nun anscheinend von der Fa. A.S. übernommen bzw. ist jetzt der Frächter K.A. für die Fa. A.S. d.o.o. tätig.

...

Die Problematik der abweichenden CMR-Nr. lt. Transportkostenrechnung im Vergleich zu den vorgelegten Frachtpapieren zu den jeweiligen Beförderungsvorgängen ist im gegenständlichen Prüfungsfall ebenfalls zu den AR 140026, 140016, 140017 und 140018 zu finden.

*Im Zusammenhang mit „Nahebeziehungen“ geht weiters aus Abfragen des slowenischen Unternehmensregisters hervor, dass der Slowene Herr A.K. mit Herrn R.H., Pr. 33, Österreich, der wiederum bei der Fa. J. beschäftigt ist, ein gemeinsames Unternehmen in Slowenien, die Fa. „H. in K. tr**. d.o.o.“ im Jahre 2004 gegründet hat.*

....

Aufgrund der angeführten Mängel wie fehlende Lieferscheinnummern auf den Transportpapieren, die nachträgliche Erstellung und Unterverfertigung von Ladelisten, nachträglich erstellte Empfangsbestätigungen der verflochtenen Unternehmen, nicht aufgeklärte Mengendifferenzen, nachträglich vorgelegte und nicht im Buchungsjournal erfasste Transportkostenrechnungen obwohl teilweise mit Buchungsstempel versehen, abweichende CMR Nr. auf Transportkostenrechnungen und Lieferdokumenten, kein Nachweis von Subbeauftragung des Frächters K.A. durch die Fa. A.S. d.o.o., mangelhafte Fahrtenbücher, zwei verschiedene Rechnungskreise im Warenwirtschaftsprogramm, nachträgliche Unterverfertigung von Lieferscheinen als Bestätigung des Warenempfanges durch verbundene Unternehmen etc. liegt der Schluss nahe, dass Gefälligkeitsbestätigungen der Transportunternehmen ausgestellt und die innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht durchgeführt wurden.“

Mit dem Vorhalt vom 24.1.2017 wurden der Bf. die Stellungnahmen der Prüferin vom 31.3.2015 und 20.11.2015 sowie die Ermittlungsergebnisse der slowenischen Finanzbehörde mit Beilagen zur Äußerung innerhalb einer Frist von vier Wochen vorgehalten. Eine Äußerung erfolgte nicht.

In der mündlichen Verhandlung verwies der Bf.- Vertreter auf seine bisherigen Ausführungen und legte eine Berufungsentscheidung des UFS vom 25.11.2008, RV/0228-G/08 vor, womit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 Folge gegeben wurde.

In der Sache wurde vom Geschäftsführer H.N. zu den Lieferungen nach Deutschland durch einen slowenischen Frachtführer (Lieferungen Nr. 3, 5, 8, 9, 10 und 11) wie folgt Stellung genommen:

Die Lieferungen nach Deutschland befanden sich in den Fahrzeugen, die nach Polen weiter gefahren sind. Der Frachtführer (Fa. AS) hat auf den Frachtbriefen (CMR) lediglich die CMR-Nummer für die Lieferung nach Polen vermerkt und nicht die Nummer für die Lieferung von Österreich nach Deutschland. Der Nachweis, dass diese Lieferungen nach Deutschland gelangt sind, wird durch die Vorlage der Rechnung sowie des Frachtbriefes (allerdings mit der falschen CMR-Nummer) erbracht.

zu Punkt 3: Die Rechnung der AS vom 28.03.2014 an die SK mit jener CMR-Nummer die auch auf der Lieferung von Österreich nach Deutschland aufscheint (Beilage 2).

Stellungnahme der Prüferin zur Rechnung:

Auch hier ist eine Warenzuordnung nicht möglich, weil am CMR keine Lieferscheinnummer angegeben ist. Überdies wurde von den slowenischen Behörden mitgeteilt, dass das CMR in den Unterlagen der slowenischen Buchhaltung nicht enthalten ist und die Lieferung lt. Fahrtenbuch von Österreich nach Deutschland nicht stattgefunden hat.

Es ist auch so, dass die Firmen in Deutschland und Polen Firmen des H.N. sind, so dass eine nachträgliche Erstellung von Belegen jederzeit möglich ist.

Die in Rede stehende Lieferung wurde von Herrn K.A. durchgeführt. Dieser ist mittlerweile in Konkurs und konnten keine Rechnungen hinsichtlich der Fracht mehr aufgefunden werden. In weiterer Folge wurden Rechnungen nur von AS vorgelegt. Hinter dieser Firma steht der Österreicher J.H., der bei der Bf. teilzeitbeschäftigt war.

H.N.:

Die Transporte wurden im Jahr 2014 von K.A. und von J. durchgeführt. Im Mai 2014 ist K.A. in Konkurs gegangen. Seine Nachfolgefirma war die A.S. Der einzige Ansprechpartner der Bf. war K.A. bei der AS. Geschäftsführer der AS war - als Strohmann für K.A. – J.H. Dies war mir nicht bekannt. Ich habe es erst ein Jahr später erfahren. Gleichzeitig war Herr J.H. bei der Bf. geringfügig beschäftigt, hat aber mit dem Geschäftsführer nie über seine Tätigkeit bei der A.S. gesprochen.

Herr K.A. hat dem Geschäftsführer der Bf. auf seinen Vorhalt hin, dass laut den slowenischen Behörden die Fahrtenbücher nicht vorhanden seien, gesagt, es sei richtig, die Fahrtenbücher seien teilweise nicht vorhanden, weil die LKWs bereits verkauft worden seien. Diejenigen Fahrtenbücher die noch vorhanden seien, stimmten 100%-ig.

Es liege nicht im Einflussbereich der Bf., wenn Unterlagen bei anderen Firmen nicht mehr vorhanden seien. Sollte tatsächlich ein Fahrtenbuch nicht vorhanden sein, so müsse dieses auf die jeweilige Lieferung bezogen genannt werden, weil es sich um 13 Lieferungen handelt und man nicht pauschal davon ausgehen kann, dass diese Lieferungen deshalb nicht stattgefunden haben, weil die Fahrtenbücher nicht existieren.

Prüferin:

Es ist nicht so, dass die slowenischen Behörden uns mitgeteilt haben, dass Fahrtenbücher nicht vorhanden sind, sondern ausdrücklich in allen 6 über Slowenien geführten Lieferungen bestätigen, dass die Fahrtenbücher nachweisen, dass die Transporte nicht stattgefunden haben.

Die Prüferin verweist auf Seite 12, letzter Absatz der Beantwortung des Auskunftsersuchens durch die slowenischen Behörde, wonach diese ausdrücklich darauf hinweist, dass das Fahrtenbuch bestätige, dass der Transport nicht stattfand. Die Anfrage bezog sich auf alle sechs Lieferungen.

Vom Geschäftsführer der Bf. wurde die Richtigkeit der Übersetzung angezweifelt.

Diesbezüglich führte die Prüferin aus, dass sie die übersetzte Auskunftsbeantwortung vom Ministerium erhalten habe.

Der Geschäftsführer legte zu Punkt 5 die Rechnung der AS vom 28.3.2014 vor (Beilage 3). Der Sachverhalt ist gleich wie Punkt 3.

Prüferin:

Ich habe in meinen Unterlagen unter diesem CMR einen Transport von A. (Ö) an das Lagerhaus Lux. Vorweg ist festzuhalten, dass auch in diesem Frachtbrief wiederum kein Bezug zum Lieferschein vorhanden ist. Es besteht daher keine Möglichkeit zu prüfen, dass die Ware die gleiche ist, die weiter transportiert wurde. Darüber hinaus ist laut meinen Unterlagen die Ware an das Lagerhaus Lux (Fa. in Luxemburg) verrechnet worden, weiter verrechnet wurde die Ware aber nicht vom Lagerhaus Lux sondern von der S.K. (Riga) an die A. Poland.

Das vorgelegte CMR ist in den Unterlagen in Slowenien aufgelegen, betrifft aber eine angebliche Lieferung von Deutschland nach Polen. Das für uns wesentliche CMR für die Lieferung von Österreich nach Deutschland ist in den Unterlagen der slowenischen

Buchhaltung nicht vorhanden gewesen. Davon abgesehen besteht eine Gewichtsdifferenz bei den Lieferungen von 4.000 kg.

H.N.:

Es gab eine Lieferung von Österreich nach Deutschland. Rechnungslegerin war Lagerhaus Lux, die Ware wurde in H. (Deutschland) abgeladen. Eine andere Ware wurde von der S.K. an die A. Polen geliefert. Das CMR 4707 für die Lieferung von Österreich nach Deutschland ist vorhanden.

Prüferin:

Genau dieses CMR war bei den slowenischen Unterlagen nicht vorhanden.

Seitens der Abgabenbehörde wird vorgebracht, dass sich das Vorbringen, es habe sich um andere Waren beim Weitertransport gehandelt, nicht verifizieren lässt, weil diese nicht genau bezeichnet werden.

Zu Punkt 10 wurde die Rechnung der A.S. an die S.K. vorgelegt (Beilage 4). Sachverhalt ist der gleiche wie unter Punkt 3.

Der steuerliche Vertreter ergänzte zu Punkt 5 und 10:

Auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 6.11.2014 und die dort angeführten Unterlagen (Rechnung, Lieferschein, Ladeliste, Transportkostenrechnung Österreich-Deutschland, Empfangsbestätigung) wird verwiesen.

Die Prüferin führt zu Beilage 4 Folgendes aus:

Die CMR 4708 ist in den slowenischen Unterlagen nicht vorhanden. Die CMR 4130 für die Lieferung Deutschland-Polen hat für die Lieferung Österreich-Deutschland keine Relevanz, ebenso wenig kann wieder ein Konnex zu den transportierten Waren hergestellt werden. Im Übrigen gibt es eine Mengendifferenz von 5.500 kg. Der Lieferschein wurde erst nach der Beladung des Fahrzeuges erstellt, was nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht möglich ist.

Zu den Punkten 8 und 9 erläuterte H.N.:

In diesen beiden Fällen gab es wiederum Transporte von Österreich nach Deutschland und anschließend von Deutschland nach Polen. Rechnungen wurden gelegt zwischen Österreich und Deutschland sowie zwischen der Lagerhaus Lux und Polen. Lagerhaus Lux gab den Auftrag zum Weitertransport von Waren (es handelt sich nicht um die gleichen Waren, weil in Deutschland ein großes Lagerhaus besteht) nach Polen. Im Übrigen ist der Sachverhalt der gleiche wie bei den Punkten 3 und 5. D.h. in der Rechnung für die Lieferung von Österreich nach Deutschland ist die CMR-Nr. der Lieferung von

Deutschland nach Polen angeführt. Die CMR's für die Lieferungen von Deutschland nach Polen wurden von den slowenischen Behörden übermittelt.

Prüferin:

Die Problematik ist die gleiche wie bei den anderen Fällen. Das CMR Deutschland-Polen hat keine Relevanz für die Lieferung von Österreich nach Deutschland; das CMR 4704 für die Lieferung Österreich-Deutschland ist in den slowenischen Unterlagen nicht vorhanden gewesen. Auch hier besteht wiederum eine Mengendifferenz von 3.400 kg.

Als Nächstes wurde der Komplex der Lieferungen von Österreich nach Polen (Punkte 1, 2, 4, 6, 7, 12) erörtert, Transporte durch die J. GmbH.

Von Herrn H.N. wurde dazu vorgebracht, die Prüferin habe die gegenständlichen Lieferungen von Österreich nach Polen im Wege der Amtshilfe überprüfen lassen. Die Antwort aus Polen wurde der GmbH nie zur Kenntnis gebracht.

Prüferin:

Im Zuge der Prüfung wurden hinsichtlich der Punkte 2 und 4 Anfragen an die polnische Behörde hinsichtlich der CMR-Papiere für die Lieferung von Österreich nach Polen gestellt. Lieferscheine und CMR-Papiere wurden von den polnischen Behörden übermittelt, wobei sich die CMR in den Akten der polnischen Buchhaltung befanden. Allerdings besteht die gleiche Problematik wie zuvor, nämlich dass bei den CMR-Papieren der Lieferscheinbezug fehlt.

Herr H.N. bemängelte, dass er in einem Rechtsstaat nicht die Beantwortung eines Auskunftsersuchens durch die ausländische Behörde zur Kenntnis erhalten habe und diese Beantwortung sehen möchte.

Auf die Frage der Vorsitzenden warum ihm dies erst in der mündlichen Verhandlung einfalle, wo er jetzt zwei Jahre nach dem Schluss der Betriebsprüfung und mehrmaliger Aufforderungen zur Stellungnahme durch das BFG Zeit gehabt habe, dies zu urgieren, bringt der Bf. vor, dass dies sein gutes Recht in der mündlichen Verhandlung sei.

Nach der Beratung des Senates erklärte die Vorsitzende, dass eine Einsichtnahme in die polnische Anfragebeantwortung im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht erforderlich ist, weil der materielle Beweis der Lieferung von Österreich nach Polen vom Bf. zu erbringen ist und einen solchen materiellen Nachweis nicht die polnische Behörde durch die Einschau in die Buchhaltung erbracht haben kann. Ob die von Polen übermittelten Unterlagen für einen materiellen Nachweis ausreichen, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Diese ist aber nicht von den polnischen Behörden vorzunehmen. Die

Aufnahme eines Erkundungsbeweises, wie es der Bf. vorschwebt, ist vom Senat nicht vorzunehmen (Ritz, BAO⁵ Kommentar, § 183 Tz. 5).

Zum Komplex der Lieferungen Österreich-Polen wird auf die schriftlichen Ausführungen verwiesen.

Die Prüferin führt ergänzend aus, sie habe in ihren Unterlagen Mail-Verkehr gefunden. In Lettland gab es eine Prüfung der Fa. S.K., die Empfängerin der Waren in den Fällen 2 und 4 gewesen sei. In Lettland wurden die Lieferungen aber nicht in die ZM aufgenommen, weder als igL noch als Dreiecksgeschäft, weshalb die Prüfung überhaupt in Lettland stattgefunden hat. Frau I.R. gibt im Mailverkehr mit Herrn H.N. vom 24.9.2014 bekannt, dass nichts erklärt wurde, weil keine Rechnungen vorgelegen sind (Beilage 5).

H.N.:

Ich bin Gesellschaftergeschäftsführer und einziger Mitarbeiter der S.K. in Lettland. Die S.K. hat 10 bis 20 Geschäftsfälle im Jahr. Die Buchhalterin Frau I.R. bekommt per Post bzw. E-Mail die Unterlagen aus Österreich. Die Salden werden immer abgestimmt und stimmen überein. Es ist möglich, dass in diesem Fall die Post bzw. E-Mail nicht fristgerecht eingetroffen ist. Wir müssen manchmal alles dreimal schicken.

Die Lieferung erfolgte von Österreich nach Polen. Es handelt sich um ein Dreiecksgeschäft. Die Buchhalterin in Lettland hat den Umsatz sicher erfasst. Das Mail beweist nur, dass keine Unterlagen in Lettland waren.

Prüferin:

Diese Lieferungen wurden als igL deklariert und nicht als Dreiecksgeschäft.

Zu den bei allen Lieferungen von der Prüferin festgestellten Mängeln wird seitens des Vertreters der Bf. ausgeführt:

Im Zentrallager in A. (Ö) sind die Waren gelagert. Es handelt sich um ein Zentrallager für ganz Europa. Bestellt ein Kunde Waren, wird eine Bedarfsliste erstellt und dem Lagermitarbeiter übergeben. Dieser stellt die Waren auf Paletten zusammen und verwendet für jede Palette eine eigene Nummer. Die Bedarfsliste gelangt zurück ins Büro und wird von den Büromitarbeitern ins System eingegeben. Diese Nummern scheinen auf der demonstrativ vorgelegten Ladeliste auf und werden vom Frachtführer unterfertigt. Die Summe aller Produkte auf den Paletten ist gleich der Lieferschein. Auf der Ladeliste ist die Nummer vom Lieferschein.

Beilage 6 und 7: vom Gf. vorgelegtes Beispiel für eine Ladeliste bzw. einen Lieferschein (von diesem eine Ablichtung nur der ersten und letzte Seite hergestellt).

Der Lagermitarbeiter gibt die Paletten auf den LKW lt. Ladeliste und schreibt ein CMR. Er schreibt darauf den Empfänger, den Absender und das geschätzte Gewicht.

Der LKW-Fahrer trägt am CMR das Kennzeichen des LKW ein und unterschreibt den CMR. Er bekommt vom Büro den Lieferschein und die Gefahrengutunterlagen ausgehändigt. Duplikate sind von sämtlichen Unterlagen vorhanden. Eine Ausfertigung des CMR bleibt bei der Bf.

Die Prüferin führte zum Zeitablauf der Prüfung bspw. zu 140023 aus:

Am 22.5.2014 wurde die Rechnung, die Transportkostenrechnung J. und das CMR ohne Lieferscheinbezug übermittelt.

Am 8.7.2014 wurde der bestätigte Lieferschein inkl. Warenübernahmevereinbarung von Polen auf letzter Seite bestätigt, rückdatiert auf 17.3.2014, übermittelt.

Derselbe Lieferschein wurde neuerlich am 12.9.2014 vorgelegt, diesmal mit Warenübernahmevereinbarungen auf jeder Seite, wiederum rückdatiert auf 17.3.2014.

Am 8.8.2014 wurden eine Warenempfangsbestätigung und erstmals eine Ladeliste vorgelegt, die den Zusammenhang mit dem CMR herstellen sollte.

Zur Rechnungsnr. 140017 (Pkt. 9) führte die Prüferin aus:

Rechnung erhalten am 27.5.2014, CMR ohne Lieferscheinbezug am 27.5.2014 erhalten, Lieferschein ohne Empfangsbestätigung am 27.5.2014 erhalten, Lieferschein mit Empfangsbestätigung am 8.7.2014 erhalten und Ladeliste am 8.7.2014 ohne Unterfertigung vom Belader erhalten und am 8.8.2014 wurde mir eine Ladeliste mit Bestätigung der Fa. AS vorgelegt, rückdatiert mit 10.3.2014. Das besondere an diesen beiden übermittelten Ladelisten ist, dass sie zwei verschiedene Schriftbilder aufweisen. Sämtliche nach dem 8.8.2014 vorgelegten Ladelisten weisen das gleiche (andere) Schriftbild auf, weshalb davon auszugehen ist, dass diese im Prüfungsverfahren erstellt wurden, um den Konnex zum Lieferschein herzustellen.

Auf den Artikel 6 CMR wird verwiesen, wonach der Frachtbrief u.a. folgende Angaben enthalten muss: Die übliche Bezeichnung der Art des Gutes und die Art der Verpackung, bei gefährlichen Gütern ihre allgemein anerkannte Bezeichnung, Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke sowie Rohgewicht oder die anders angegebene Menge des Gutes. Dies ist alles nicht vorhanden.

H.N.:

Das steht ohnehin alles auf dem Lieferschein und wurde dies von der Vorbetriebsprüfung nicht beanstandet.

Der steuerliche Vertreter erstattete seine rechtliche Stellungnahme im Hinblick auf das bisherige Vorbringen in der Beschwerde und die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen (Beilagen 1 bis 7). Nach Ansicht der Bf. seien genügend Nachweise erbracht um die Lieferungen als steuerfrei zu behandeln.

Die Abgabenbehörde hält die im USO-Bericht getroffenen Feststellungen aufrecht und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Der Vertreter der Bf. beantragte, seiner Beschwerde stattzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Allgemeine Feststellungen zum Geschäftsablauf:

Der Geschäftsführer führte in der mündlichen Verhandlung aus, bei Bestellung des Kunden werde eine Bedarfsliste erstellt und dem Lagermitarbeiter übergeben, der die Waren auf Paletten zusammenstelle, wobei für jede Palette eine eigene Nummer vergeben werde. Diese Bedarfsliste gelange ins Büro und werde dort in das EDV-System eingegeben. Die Palettennummer und die Lieferscheinnummer scheinen auf der Ladeliste auf, die vom Frachtführer unterfertigt wird. Der Lagermitarbeiter gibt die Paletten laut Ladeliste auf den LKW und schreibt ein CMR, auf dem Empfänger, Absender und das geschätzte Gewicht vermerkt wird. Der LKW-Fahrer vermerkt das Kennzeichen des LKW und unterschreibt das CMR. Von der Bf. bekommt er den Lieferschein und die Gefahrengutunterlagen.

Unklar und undeutlich bleibt in diesem Zusammenhang, warum am CMR die Lieferscheinnummer nicht ausdrücklich angegeben und das vermerkte Gewicht lediglich geschätzt wurde, da aus den Lieferscheinen zumindest das Nettogewicht hervorgeht.

Zu den angeblich bei Übernahme der Ware durch den Frachtführer bestätigten Ladelisten, die den Konnex zum Lieferschein herstellen sollen, ist es nicht weiter erklärbar, warum die Prüferin ihren Ausführungen zufolge beispielweise am 27.5.2014 eine Rechnung und ein CMR ohne detaillierten Lieferscheinbezug, einen Lieferschein und am 8.7.2014 eine nicht unterfertigte Ladeliste, und erst am 8.8.2014 eine rückdatierte unterfertigte Ladeliste erhalten hat, da diese nach den Ausführungen des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung unterfertigt bei Übernahme der Ware durch den Frachtführer vorhanden sein musste. Abgesehen davon ist zu bemerken, dass die abgabenbehördliche Nachschau ca. zwei Monate nach dem Streitzeitraum stattfand und die Bf. ihre Unterlagen zum Nachweis der Steuerbefreiung zwei Monate später rekonstruieren musste. Im Übrigen räumt die Bf. selbst ein, dass die Ladelisten lediglich nochmals ausgedruckt wurden, damit diese vom

Spediteur mit Unterschrift und Stempel nachträglich bestätigt werden konnten (Punkt II, Seite 5 der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 6.11.2014).

Somit ist festzustellen, dass die entsprechenden Dokumente entweder nicht aufbewahrt oder gar nicht vorhanden waren. Auf Grund dieser Vorgangsweise (nachträglich vorgelegte Bestätigungen und zurückhaltendes Vorlageverhalten von Unterlagen im Verwaltungsverfahren) kann den erst während des Prüfungsverfahrens nachträglich rekonstruierten Ladelisten, auch wenn diese einen Konnex zum Lieferschein herstellen sollen (Aufdruck der Lieferscheinnummer), keine ausreichende Glaubwürdigkeit beigemessen werden.

Sämtlichen vorgelegten CMRs (Frachtbriefen) fehlt ein konkreter Hinweis auf die beigefügten Dokumente (Pkt. 5). Soweit überhaupt den zum Teil nur schlecht lesbaren Abschriften zu entnehmen ist, enthalten sie nur den Hinweis „lt. Lieferschein“. Die konkrete Lieferscheinnummer ist nicht angegeben. Damit ist die darin vermeintlich bestätigte transportierte Ware beliebig austauschbar.

Die Felder (Pkt. 6, Kennzeichen und Nummern; Pkt. 7, Anzahl der Packstücke; Pkt. 8, Art der Verpackung; Pkt. 9 und Bezeichnung des Gutes) sind am CMR lediglich allgemein mit „Pflanzenschutzmittel“ umschrieben.

Die nachträglich unter Hinweis auf § 2 Z 3 Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 erstellten Übernahmebestätigungen, die die mangelhaften CMRs ergänzen sollen, verweisen nunmehr auf die Lieferscheinnummer der gelieferten Waren und geben auch das Kfz-Kennzeichen und den Frachtführer wieder. Wann die Waren tatsächlich (faktisch) im Gemeinschaftsgebiet übernommen wurden, geht daraus nicht hervor.

Was die Differenzen zwischen den laut Lieferschein, Transportrechnung und CMR angegebenen Gewichten anlangt, ist zwar festzustellen, dass es sich bei ersteren um Netto- und letzteren um Bruttogewichte handelt. Der Außenprüfungsbericht hat allerdings schlüssig aufgezeigt, dass bei einem voll beladenen LKW die 25 Paletten mit 630 kg Gewicht und die Verpackung (Plastikkanister, Papier, Karton) mit ca. 300 kg zu veranschlagen wären. Diesem Hinweis begegnet die Bf. im bisherigen Beschwerdeverfahren mit der allgemein gehaltenen Erklärung, bei der Beladung seien Gewichtsschwankungen von etwa 20% zu veranschlagen. In der mündlichen Verhandlung wurde vom Geschäftsführer dazu erklärt, dass diese lediglich vom Lagermitarbeiter geschätzt wurden. Diese Vorgangsweise ist nicht weiter verständlich, zumal zumindest das Warennettogewicht laut Lieferschein bekannt sein musste. Offenbar wurden die CMRs ohne konkrete Bezugnahme auf die Lieferscheine ausgestellt und das Gewicht allenfalls nach der Zahl der Paletten geschätzt. Abgesehen davon bleibt es unerklärlich, warum bei der Ausstellung des CMR nicht wenigstens ausgehend vom errechneten Warennettogewicht des Lieferscheins das Bruttogewicht errechnet und vermerkt wurde. Auf Grund der Tatsache, dass auf dem CMR lediglich ein geschätztes Gewicht

vermerkt wurde, können weitere Erörterungen über allfällige Schwankungsbreiten beim Unterschied zwischen Brutto- und Nettogewicht dahingestellt bleiben, weil den an den CMRs vermerkten Gewichtsangaben in Bezug auf die Individualisierbarkeit der streitgegenständlichen Lieferungen (Waren) kein entscheidender Beweiswert zukommt.

Die Beweiskraft nachträglich erstellter Beweisurkunden ist zu relativieren, zumal sie anhand der im Unternehmen der Bf. vorhandenen Lieferscheinnummern sowie der auf den Transportrechnungen vermerkten Kraftfahrzeugkennzeichen des „Frachtführers“ ohne Weiteres rekonstruierbar sind und wenig Aussagewert haben. Auf Grund der Art der Ware (Pflanzenschutzmittel) als Gattungssache ist eine Nachverfolgbarkeit durch die (inländischen und EU-) Abgabenbehörden kaum möglich.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Berufungsentscheidung des UFS vom 25.11.2008, RV/0228-G/08, steht in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren, weshalb sich ein Eingehen darauf erübrigt.

Einzelfeststellungen:

I. Beförderung durch die Firma J.:

Unbestritten hat das Auskunftsersuchen nach Polen nach den Ausführungen der Prüferin in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass sich die CMR-Papiere in den Aufzeichnungen der Buchhaltung der polnischen Firmen befanden. Darüber hinaus gehende Würdigungen der polnischen Finanzbehörden über eventuelle Weiterveräußerungen der Waren wie sie die Bf. vermisst, laufen auf die Einholung eines bloßen Bekundungsbeweises hinaus, zudem der Senat nicht verpflichtet ist (Ritz, BAO⁵-Kommentar, § 183, Tz. 5). Zu dem müssten konkrete Feststellungen über den Versand der streitgegenständlichen Lieferungen entnommen werden.

Zu den Rechnungen (2, 4) an die Firma S.K. (Riga) bemerkte der Geschäftsführer, dass es sich dabei um ein Dreiecksgeschäft gehandelt hätte und die Waren direkt nach Polen geliefert worden seien. Die von der Prüferin eingewandte nicht zeitgerechte Verbuchung bei der S.K. und die Nichterfassung in den do. ZM, die auch von der Bf. in der mündlichen Verhandlung nicht weiter in Abrede gestellt wurden, bringen keine weiteren relevanten Beweisergebnisse für den Warentransport, weil auf Grund der allgemeinen gehaltenen CMRs unklar bleibt, welche Waren ins Gemeinschaftsgebiet gelangten.

Der Senat ist der Ansicht, dass der Antrag der Bf. in der mündlichen Verhandlung, in die polnische Anfragebeantwortung Einsicht nehmen zu wollen, weil sich aus dieser möglicherweise der Nachweis erbringen lasse, dass die Waren nach Polen transportiert worden seien, in der offensichtlichen Absicht des Geschäftsführers der Bf. gestellt wurde, das Verfahren zu verschleppen. Dieser hatte monatelang Zeit in die diesbezüglichen Akten Einsicht zu nehmen. Die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht sind nicht verpflichtet, die Bf. im Vorhinein zur Akteneinsicht aufzufordern. Aus der

Anfragebeantwortung hat sich den Ausführungen der Prüferin zufolge ergeben, dass sich die strittigen CMR-Frachtbriefe in der polnischen Buchhaltung befanden, woraus sich kein entscheidendes Beweisergebnis ableiten lässt (vgl. EuGH v. 27.9.2007, Rs. C-184/05, Twoh International BV, Rz. 37).

Ad 1) Rechnung Nr. 140022 — Abnehmer A. Poland: € 161.417,18

Beweismittel:

Transportrechnung der J. GmbH vom 31.3.2014, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR der P. Logistics, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14013 (ohne Unterschrift), erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

CMR der P. Logistics, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14013 handschriftlich ergänzt (ohne Firmenstempel)

P. Logistics am 20.3.2014

Empfangsbestätigung des Prokuristen der A. Poland vom 18.7.2014, erhalten 8.8.2014
(BP-Verfahren)

Überweisung vom 18.7.2014

Der Lieferschein Nr. 14013 weist ein Nettogewicht von **10.517,22 kg** aus.

Der von der Firma J. beauftragte Subfrächter P. Logistics, PL vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von **18.000 kg**.

Die Transportrechnung weist als Gewicht **12.000 kg** aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 2) Rechnung Nr. 140023 - Abnehmer S.K. - Übernahme der Ware durch A. Poland in Polen, € 318.733:

Beweismittel:

Transportrechnung vom 20.3.2014, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR 33399 der J. GmbH, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14005, ohne Bestätigung der Warenübernahme, erhalten am 8.7.2014
(BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14005 mit Bestätigung der Warenübernahme durch die A. Poland auf jeder Seite, Original eingesehen am 12.9.2014 (BP-Verfahren)

Warenempfangsbestätigung vom 18.7.2014 der A. Poland, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14005 am 15.3.2014 von J. GmbH bestätigt, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Ladeauftrag der J.GmbH über 20.000 kg v. 7.8.2014

Banküberweisung vom 18.7.2014

Lieferschein Nr. 14005 und Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14005 nochmals in der mündlichen Verhandlung vom 8.6.2017 vorgelegt.

Der Lieferschein Nr. 14005 weist ein Nettogewicht von **15.336,71 kg** aus.

Die Firma J. GmbH vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von **20.000 kg**.

Die Transportrechnung weist als Gewicht 20.000 kg aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 4) Rechnung Nr. 140025 — Abnehmer S.K. - Übernahme durch A. Poland in S., PL, € 191.621,45:

Beweismittel:

CMR-Frachtbrief der J. GmbH, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14014, Warenübernahme unterfertigt durch die A. Poland am 21.3.2014 auf der letzten Seite, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14014, Warenübernahme unterfertigt durch die A. Poland am 21.3.2014 auf jeder Seite, erhalten am 12.9.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung vom 26.3.2014 der J. GmbH, erhalten am 8.7.2014

Ladeliste mit 20.3.2014 von J. GmbH bestätigt, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Ladeauftrag der J. GmbH

Empfangsbestätigung vom 18.7.2014 der A. Poland erhalten am 8.8.2017 (BP-Verfahren)

Banküberweisung vom 21.7.2014

Der Lieferschein Nr. 14014 weist ein Nettogewicht von 15.773,55 kg aus.

Die Firma J. vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von 21.500 kg.

Die Transportrechnung weist als Gewicht 21.500 kg aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 6) Rechnung Nr. 140027 Abnehmer L. Lux - Übernahme durch A. Poland, S., PL,
€ 364.745,45

Beweismittel:

Transportrechnung der J. GmbH vom 31.3.2014, erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR (Kopie, ohne Nr.) der J. GmbH erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR Nr. 125542 der J. GmbH

Lieferschein Nr. 14026, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren) mit Bestätigung der
Warenübernahme vom 26.3.2014 durch die A. Poland auf der vorletzten Seite

Lieferschein Nr. 14026, erhalten am 12.9.2014 (BP-Verfahren) mit Bestätigung der
Warenübernahme vom 26.3.2014 durch die A. Poland auf jeder Seite

Empfangsbestätigung der A. Poland am 18.7.2014, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Banküberweisung vom 6.8.2014, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14026 bestätigt durch J. GmbH am 25.3.2014, erhalten am
8.8.2014 (BP-Verfahren)

Der Lieferschein Nr. 14026 weist ein Nettogewicht von 17.443,80 kg aus.

Die Firma J. vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von 21 t.

Die Transportrechnung weist als Gewicht 21.000 kg aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 7) Rechnung Nr. 140028 - Abnehmer L. Lux - Übernahme der Ware A. Poland, S.,
€ 267.104,40

Beweismittel:

Lieferschein erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren) ohne Bestätigungen

Lieferschein erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren) mit Unterfertigung „Warenübernahme in S. am 24.3.2014“ auf der vorletzten Seite

Lieferschein erhalten am 12.9.2014 (BP-Verfahren) (zweite Ausfertigung) mit Unterfertigung „Warenübernahme in S. am 24.3.2014“ auf jeder Seite

Ladeliste nachgereicht am 8.8.2014 (BP-Verfahren) mit 22.3.2014 von der J. GmbH bestätigt

Empfangsbestätigung vom 18.7.2014 durch die A. Poland (BP-Verfahren)

Der Lieferschein Nr. 14015 weist ein Nettogewicht von 14.788,96 kg aus.

Die Firma J. vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von 21.000 kg.

Die Transportrechnung weist als Gewicht 20.000 kg aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 12) Rechnung Nr. 140020 - Abnehmer St. Deutschland GmbH - Übernahmeort L. (Dtld.); € 605.638

Beweismittel:

Lieferschein Nr. 14038 (ohne Bestätigungen) erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR Nr. 125541 der J. GmbH, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14038 mit Unterfertigung der St.DE am 31.3.2014, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung der J. GmbH vom 31.3.2014, erhalten am 8.7.2014

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14038, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren) mit 29.3.2014 von der J. GmbH bestätigt

Empfangsbestätigung vom 23.7.2014 durch die „St. Deutschland GmbH“ erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Banküberweisung vom 29.7.2014 erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Der Lieferschein Nr. 14038 weist ein Nettogewicht von 18.815,50 kg aus.

Die Firma J. vermerkt auf dem CMR ein Bruttogewicht von 21.500 kg.

Die Transportrechnung weist als Gewicht 24.000 kg aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

II. Beförderungen durch die Firma A.S. d.o.o.:

Bei sämtlichen mit oa. Firma geschlossenen Beförderungsverträgen wurden die CMR (Frachtbriefe) vom Frachtführer K.A. s.p. ausgestellt und nicht von der A.S. d.o.o. Der Frachtführer K.A. s.p. steht in keinem unmittelbaren Vertragsverhältnis. Gemäß Art. 4 des CMR-Abkommens BGBI. Nr. 138/1961 wird der Beförderungsvertrag in einem Frachtbrief festgehalten, der vom Absender und vom Frachtführer unterzeichnet wird.

Sämtlichen vorgelegten CMRs (Frachtbriefen) fehlt ein konkreter Hinweis auf die beigefügten Dokumente (Pkt. 5). Soweit überhaupt den zum Teil schlecht lesbaren Abschriften zu entnehmen, enthalten sie lediglich den Hinweis „It. Lieferschein“. Die konkrete Lieferscheinnummer ist nicht angegeben. Damit ist die darin vermeintlich bestätigte transportierte Ware beliebig austauschbar.

Wie bereits der angefochtene Bescheid (Prüfungsbericht) feststellt, wurden auf den Transportrechnungen der A.S. d.o.o. andere CMR-Nummern vermerkt als die vom Transporteur K.A. s.p. ausgestellten.

Außerdem haben Erhebungen der slowenischen Finanzbehörden bei den Firmen A.S. d.o.o. und K.A. s.p. ergeben, dass die zur Darlegung der innergemeinschaftlichen Lieferungen von K.A. ausgestellten CMR nicht in deren Geschäftsunterlagen vorhanden waren.

Die Felder (Pkt. 6, Kennzeichen und Nummern; Pkt. 7, Anzahl der Packstücke; Pkt. 8, Art der Verpackung; Pkt. 9 und Bezeichnung des Gutes) sind am CMR lediglich allgemein mit „Pflanzenschutzmittel“ umschrieben.

Die im Abgabenverfahren vorgelegten Ladelisten, die zu den als Abholschein bezeichneten Lieferscheinen weisen irgendwelche Stücknummern aus, die sich weder auf den Lieferscheinen noch den Rechnungen finden. Ein Zusammenhang mit den gelieferten Waren ist daraus nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon wird der Empfang der Waren einerseits auf den Ladelisten von der Firma A.S. d.o.o. und andererseits auf den CMRs von der Firma K.A. s.p. bestätigt. Eine Übernahme der Ware durch beide Firmen kann nicht stattgefunden haben. Wenn der Transport durch K.A. durchgeführt wurde, kann nur dieser die Waren bei der Bf. für den Transport übernommen haben. Daher kommt den Bestätigungen der A.S. auf den Ladelisten kein entscheidender Beweiswert zu.

Die nachträglich unter Hinweis auf § 2 Z 3 Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 erstellten „Übernahmebestätigungen bei Beförderung mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen oder durch einen beauftragten Frachtführer“ verweisen auf die Lieferscheinnummer der gelieferten Waren. Sie geben das Kfz-Kennzeichen und den Frachtführer wieder. Wann die Waren tatsächlich (faktisch) im Gemeinschaftsgebiet übernommen wurden, geht nicht hervor. Ebenso unklar und widersprüchlich ist auch die Angabe des Fahrzeuglenkers/Frachtführers mit „A.S. d.o.o.“ während auf dem Frachtbrief als Frachtführer eindeutig „K.A. s.p.“ aufscheint.

Offenbar hat der bestätigende Prokurist der empfangenden Firma letztlich auch nicht genau unterschieden oder gewusst, wer die Ware nun tatsächlich befördert hat.

Der auf Seite 12 der Beantwortung des Auskunftsersuchens der Prüferin vom Bf. monierte Übersetzungsfehler der deutschen Textpassage „- das Fahrtenbuch bestätigt, dass der Transport nicht stattfand“ dürfte seine Berechtigung haben, zumal die englische Fassung: „Driver's logbooks confirming that the transport were performed do not exist“ lautet.

Die vom Bundesfinanzgericht mit Hilfe eines Übersetzungsprogramms durchgeföhrte Übersetzung des slowenischen Originaltextes: „Dnevniki voznikov, ki potrjujejo, da so bili prevozi opravljeni, ne obstajajo“ bestätigt in beiden Versionen (1. „Protokolle der Fahrer, der bestätigt, dass die Transporte durchgeführt wurden, nicht vorhanden.“ 2. „Logs Fahrer bestätigt, dass sie durchgeführt wurden, gibt es nicht.“) die englische Arbeitsübersetzung, sodass die Annahme der belangten Behörde, dass das Fahrtenbuch bestätige, dass die Fahrten nicht stattfanden, nicht zweifelsfrei verifiziert werden konnte. Abgesehen davon kann nach beiden Übersetzungsvarianten der (positive) Beweis des durchgeföhrten Transports aus den Unterlagen nicht erbracht werden. Im gegenständlichen Fall trifft das Risiko des nicht ausreichenden Nachweises im Falle der materiellen Beweisführung die Bf. Daher ist der bf. Einwand des Übersetzungsfehlers nicht weiter relevant. Seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung nach hat der Geschäftsführer der Bf. mit K.A. Kontakt aufgenommen, dass es richtig sei, dass die Fahrtenbücher nicht mehr vorhanden seien, weil die LKWs bereits verkauft seien. Es ist zwar richtig, dass sich die Fahrtenbücher nicht im Einflussbereich der Bf. befanden, aber sie hat, außer von der allgemeinen gehaltenen Auskunft, dass die beim Frachtführer noch vorhandenen Fahrtenbücher richtig seien, nichts Weiteres vorgebracht.

Bei den Lieferungen 3, 5, 8, 9, 11 erfolgte seitens der Bf. lediglich eine indirekte Beweisführung der innergemeinschaftlichen Lieferungen dadurch, dass ein nachfolgender Transport der Ware nach Polen behauptet wurde.

Einzelfeststellungen:

Ad 3) Rechnung Nr. 140024 — Abnehmer S.K. - Übernahme der Ware St. DE in Deutschland: € 227.031

Beweismittel:

Lieferschein erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren) ohne Bestätigungen.

CMR-Frachtbrief Nr. 4834 erhalten am ((BP-Verfahren)

Lieferschein erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren) mit Unterfertigung durch den Prokuristen der St. DE GmbH am 27.3.2014“ auf der letzten Seite.

Transportrechnung A.S. v. 28.3.2014 unter Hinweis CMR Nr. 4835 erhalten am 9.7.2014 (BP-Verfahren)

Empfangsbestätigung vom 23.7.2014 durch die St. DE GmbH erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14032 nachgereicht, erhalten am 8.8.2014 unterfertigt mit 27.3.2014 durch A.S. (BP-Verfahren)

Kontoauszug betr. Zahlung der Rechnung am 21.7.2014

Transportrechnung der A.S. an SK (Riga) hinsichtlich CMR 4835 vom 28.3.2014, vorgelegt in der mündlichen Verhandlung am 8.6.2017 betr. Transport von Deutschland nach Polen

CMR 4835 des K.A. hinsichtlich des Transportes von Deutschland nach Polen

Der Lieferschein Nr. 14032 weist in seiner ersten Ausfertigung ein Nettogewicht von 14.631,55 kg und in seiner zweiten Ausfertigung eines von 14.628,55 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4834 ein Bruttogewicht von 21 t.

Die Transportrechnung weist kein Gewicht aus.

Die vorgelegte Transportrechnung der A.S. an die SK betreffend einen Transport von Deutschland nach Polen und das ebenfalls bezeichnete CMR Nr. 4835 (ohne Lieferschein-Nr.) kann zum Nachweis eines Transportes von Österreich nach Deutschland nicht ausreichend sein, weil der Geschäftsführer in der mündlichen Verhandlung erklärte, dass die Ware in Deutschland abgeladen und eine andere von der S.K. nach an die A. Poland nach Polen geliefert wurde. Im Übrigen wäre es unverständlich dieselbe Ware zuerst nach Deutschland zu schicken, abzuladen, um sie mit dem gleichen Frachtführer nach Polen zu transportieren.

Ein ausreichender Nachweis, dass die in der Rechnung aufscheinende Ware ins Gemeinschaftsgebiet gebracht wurde, liegt nicht vor.

Ad 5) Rech. Nr. 140026 Abnehmer L. Lux — Übernahme der Ware durch St., Deutschland in L. € 301.261,39

Beweismittel:

Lieferschein erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren) mit Bestätigungen durch den Prokuristen der St. DE GmbH am 19.3.2014

CMR-Frachtbrief Nr. 4707 erhalten am 22.5.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung A.S. v. 28.3.2014 unter Hinweis CMR Nr. 4706 erhalten am 9.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14012 nachgereicht, erhalten am 8.8.2014 unterfertigt mit 19.3.2014 durch A.S. (BP-Verfahren)

Kontoauszug betr. Zahlung der Rechnung am 23., 24.7. und 28.7.2014

Transportrechnung der A.S. an SK (Riga) hinsichtlich CMR 4706 vom 28.3.2014, vorgelegt in der mündlichen Verhandlung am 8.6.2017 betr. Transport von Deutschland nach Polen

CMR 4706 des K.A.

Der Lieferschein Nr. 14012 weist ein Nettogewicht von 18.015,99 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4707 ein Bruttogewicht von 23 t.

Die Transportrechnung weist kein Gewicht aus.

Das in der mündlichen Verhandlung vorgelegte CMR 4706 soll eine innergemeinschaftliche Lieferung der S.K. (Riga) an die A. Poland bescheinigen.

Die Transportrechnungen Nr. 2014-41 an die Bf. und Nr. 2014-40 an die S.K. 2014-40 als auch CMR 4707 und CMR 4706 deuten zwar auf einen sachlichen Zusammenhang mit sequentiell abgelaufenen Transporten hin, der Zusammenhang mit der L. Lux. mit Lieferort Deutschland bleibt allerdings offen. Selbst wenn die Bf. aus der Weiterlieferung nach Polen die innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland bescheinigen will, ist ihr zu erwidern, dass das CMR 4707 (Österreich-Deutschland) eine Gewichtsangabe von 23 t vermerkt, während das CMR 4706 (Deutschland-Polen) das Gewicht mit 22,5 t beziffert.

Somit ist eine ausreichende Gewähr, die die Beförderung der auf Lieferschein und Rechnung bezeichneten Waren von Österreich nach Deutschland nachweisen soll, nicht gegeben.

Ein ausreichender Nachweis, dass die in der Rechnung aufscheinende Ware ins Gemeinschaftsgebiet gebracht wurde, liegt nicht vor.

Ad 8) Rechnung Nr. 140016 - Abnehmer St. Deutschland GmbH - Übernahmeort: D-L.
€ 342.304,99

Beweismittel:

Lieferschein Nr. 14007 erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR-Nr. 4704 erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14007 (zweite Ausfertigung) erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)
unterfertigt von St.DE GmbH am 17.3.2014

Transportrechnung AS vom 28.3.2014 unter Hinweis auf CMR 4709 mit Vermerk „bezahlt
am 07. Mai 2014“

Empfangsbestätigung durch Prokuristen der St.DE GmbH am 23.7.2014

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14007 unterfertigt durch A.S.am 17.3.2014

Kontoauszug betr. Zahlung durch St.DE GmbH am 31.7.2014

Der Lieferschein Nr. 14007 weist in seiner ersten Ausfertigung ein Nettogewicht von 18.242,56 kg und in seiner zweiten Ausfertigung eines von 18.151,24 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4704 ein Bruttogewicht von 22,5 t.

Die Transportrechnung weist kein Gewicht aus.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 9) Rechnung Nr. 140017 — Abnehmer St. Deutschland - Übernahmeort Deutschland,
€ 162.795,99

Beweismittel:

CMR 4782 ausgestellt von K.A., erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14002, nicht unterfertigt, erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung vom 10.3.2014 unter Hinweis auf CMR 4780

Lieferschein Nr. 14002 unterfertigt von St. DE am 10.3.2014, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein 14002, nicht unterfertigt, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein 14002 unterfertigt von A.S. mit 10.3.2014, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren) mit etwas kleinerem Schriftbild als in der ersten Ausfertigung

Überweisung vom 21.7.2014

Empfangsbestätigung vom 23.7.2014 durch den Prokuristen der St. DE, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Der Lieferschein Nr. 14002 weist ein Nettogewicht von 15.860,78 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4782 ein Bruttogewicht von 16 t.

Die Transportrechnung weist kein Gewicht aus.

Die erst einen Monat später im Verwaltungsverfahren von der A.S. bestätigte Ladeliste deutet darauf hin, dass offenbar im Zeitpunkt der Warenübernahme keine entsprechenden Dokumente vorhanden waren. Abgesehen davon war der Frachtführer K.A., der auch das CMR 4782 ausgestellt hat. Die A.S. hat die Waren niemals faktisch entgegen genommen, weshalb unerklärlich bleibt, wie sie diesen Vorgang nachträglich bestätigen kann.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

Ad 10) Rechnung Nr. 140018 — Abnehmer St. Deutschland - Übernahmeort H.L., € 275.534,57

Beweismittel:

Lieferschein Nr. 14016 (nicht bestätigt mit Unterschrift), erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR Nr. 4708 des K.A., erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung der A.S. vom 28.3.2014 unter Bezugnahme auf CMR 4130, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Transportrechnung der A.S. vom 28.3.2014 unter Bezugnahme auf CMR 4130, erhalten am 16.9.2014 (BP-Verfahren) mit Buchungsvermerk vom 29.4.2014 und Vermerk: „Bezahlt 7.5.2014“.

CMR Nr. 4708 des K.A., erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Lieferschein Nr. 14016 mit Bestätigungsvermerk der St. DE vom 24.3.2014 auf der letzten Seite, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14016 bestätigt von A.S. mit 22.3.2014, erhalten am 8.8.2017 (BP-Verfahren)

Empfangsbestätigung vom 23.7.2014 durch den Prokuristen der St. DE, erhalten am 8.8.2017 (BP-Verfahren)

Überweisung vom 31.7.2017

Transportrechnung der A.S. an SK (Riga) hinsichtlich CMR 4130 vom 18.4.2014, vorgelegt in der mündlichen Verhandlung am 8.6.2017 betr. Transport von Deutschland nach Polen

CMR 4130 ausgestellt von K.A. betr. Transport von Deutschland nach Polen

Der Lieferschein Nr. 14016 weist in seiner ersten Ausfertigung ein Nettogewicht von 16.863,28 kg und in seiner zweiten Ausfertigung eines von 16.506,28 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4708 ein Bruttogewicht von 23.000 kg.

Die Transportrechnung weist kein Gewicht aus.

Die vorgelegte Transportrechnung der A.S. an die SK betreffend einen Transport von Deutschland nach Polen und das ebenfalls bezeichnete CMR Nr. 4130 (ohne Lieferschein-Nr.) kann zum Nachweis eines Transportes von Österreich nach Deutschland nicht als ausreichend betrachtet werden, weil der Geschäftsführer in der mündlichen Verhandlung erklärte, dass die Waren in Deutschland abgeladen und andere an die A. Poland nach Polen geliefert wurden. Im Übrigen wäre es unverständlich dieselbe Ware zuerst nach Deutschland zu schicken, abzuladen, um sie mit dem gleichen Frachtführer nach Polen zu transportieren.

Ad 11) Rechnung Nr. 140021 — Abnehmer St. Deutschland - Übernahmeort L.,
€ 123.516,50

- Gemeinsamer Transport zu Agrarhandel B., Stei.

Lieferschein Nr. 14037 (nicht unterfertigt), erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren)

CMR Nr. 4129 des K.A., erhalten am 27.5.2014 (BP-Verfahren) für St.DE

CMR Nr. 4831 des K.A., für Agrarhandel B., Stei

Transportrechnung vom 11.4.2014 mit CMR Nr. 4831, 4129

Lieferschein Nr. 14037, unterfertigt von St.DE mit 31.3.2014, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Ladeliste zu Lieferschein Nr. 14037, unterfertigt von A.S. mit 29.3.2014, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Empfangsbestätigung des Prokuristen der St.DE vom 23.7.2014, erhalten am 8.8.2014 (BP-Verfahren)

Überweisung vom 18.7.2014

Der Lieferschein Nr. 14037 weist ein Nettogewicht von 3.556 kg aus.

Der Subfrächter K.A. vermerkt auf dem CMR Nr. 4129 ein Bruttogewicht von 4.000 kg.

Zusätzlich wird ein weiteres CMR Nr. 4831 für eine Lieferung an die Agrarhandel B., Stei. mit einem Bruttogewicht von 5.500 kg ausgestellt.

Die Transportrechnung für den gemeinsamen Transport beider Lieferungen weist kein Gewicht aus. Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, welche Ware nun an wen tatsächlich befördert wurde. Offenbar wurden die CMR-Frachtbriefe ohne Bezugnahme auf einen konkreten Lieferschein ausgestellt. Wenn schon ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Transporten besteht, ist es nicht verständlich, warum die CMR-Nummern rund 700 andere dazwischen liegende Transporte vermuten lassen. Die Übernahmebestätigung erfolgte nicht durch den tatsächlichen Frachtführer (K.A.), der auch die CMRs ausgestellt hat, sondern durch die A.S.

Die Nämlichkeit der gelieferten Ware ist nicht ausreichend nachgewiesen.

III. Eigentransport:

Ad 13) Rechnung Nr. 20141019 Eigentransport zur St. De € 30.914:

Beweismittel:

Lieferschein Nr. 20141035 vom 27.3.2014, unterfertigt von St. DE, erhalten am 8.7.2014 (BP-Verfahren)

Empfangsbestätigung vom 23.7.2014 unterfertigt vom Prokuristen der St. DE, erhalten im BP-Verfahren am 8.8.2014

Zahlungsnachweis vom 18.7.2013

Auszüge aus dem Fahrtenbuch vom 10.3.-6.6.2014 (5 Seiten)

Der Lieferschein Nr. 20141035 weist ein Nettogewicht von 1.100 kg aus.

Das CMR weist ein Gewicht von 1.300 kg aus, allerdings fehlt eine Bezugnahme auf den konkreten Lieferschein. Es wird lediglich allgemein auf den Lieferschein („LS“) verwiesen. Die Lieferung wird als Eigentransport bezeichnet. Der tatsächliche Transport wurde durch ein mit der Bf. verbundenes Unternehmen ausgeführt.

Die Empfängerin der Lieferung bestätigte den Erhalt des Transports mit 27.3.2014.

Weiters wurde im Prüfungsverfahren eine Empfangsbestätigung des Prokuren L. nachgereicht, wo dieser den Erhalt der Ware unter konkreter Bezugnahme auf den Lieferschein mit der Nummer 214.1035 am 23.7.2014 (nachträglich) bestätigt.

Im Unterschied zu den anderen Rechnungen verweist diese (Rechnungsgruppe 2014xxxx) ausdrücklich auf die Lieferscheinnummer und auf das Datum des ausgestellten Lieferscheins).

Die im angefochtenen Bescheid angeführten Mängel im Fahrtenbuch am 7.4.-10.4 und 3.6. - 5.6. fanden nach dem hier zu beurteilenden Transport statt und können daher als nicht ausschlaggebend angesehen werden. Die Steuerfreiheit konnte daher gewährt werden, da auch das ausgewiesene Gewicht unter Berücksichtigung der Verpackung kaum abweicht.

Rechtsgrundlagen:

UStG 1994

„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 BGBI. 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.“

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen BGBI. Nr. 401/1996, Änderung BGBI. II Nr. 172/2010 (im folgenden Text: VO)

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, Konnosemente 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.

....

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*
- 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und*
- 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.*

....“

Zu den bei den oa. Einzelfeststellungen vorgelegten Versendungsbelegen (CMR-Frachtbriefe) ist generell auszuführen, dass diese keine im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 VO für einen ausreichenden Nachweis der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen geeigneten Dokumente darstellen, da sie die versandte Ware durch den lediglich pauschalen Hinweis auf einen Lieferschein (ohne Zitierung der Nummer) nicht ausreichend umschreiben. Daher besteht keine ausreichende Gewähr dafür, dass die Ware in das Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Abgesehen davon wurden z.T. die CMR-Frachtbriefe von einem Unternehmen als Frachtführer ausgestellt, das in keinem (direkten) Vertragsverhältnis zur Bf. steht und weiters konnten die im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Frachtbriefe von der ausländischen Steuerverwaltung nicht aufgefunden werden. Die vorgewiesenen CMRs betreffen bspw. andere Transporte im Gemeinschaftsgebiet.

Gemäß Art. 4 des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR) BGBI. Nr. 138/1961 wird der Beförderungsvertrag in einem Frachtbrief festgehalten. Nach den ausgestellten Rechnungen über die Tragung der

Transportkosten ist die A.S. d.o.o. Vertragspartner der Bf. Der Frachtbrief wurde allerdings vom Unternehmen K.A. s.p. ausgestellt.

Gemäß Art 5 wird der Frachtbrief in drei Originalausfertigungen ausgestellt, die vom Absender und vom Frachtführer unterzeichnet werden. Außerdem werden in den Rechnungen über die Frachtkosten andere CMR-Frachtbriefnummern angeführt als die Bf. zur Darlegung der Steuerfreiheit vorweist.

Im Übrigen werden Warenübernahmen (Packlisten) von einem Unternehmen nachträglich bestätigt, das die Waren faktisch als Frachtführer gar nicht übernommen hat.

Ebenso weisen die Frachtbriefe Gewichtsdifferenzen aus, die mit dem Umfang des Verpackungsgewichtes allein nicht aufgeklärt werden konnten.

Die Bf. hat sich im Beschwerdeverfahren zu den im Bericht vorgehaltenen Gewichtsberechnungen nicht weiter geäußert, sondern lediglich auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen. Sie begegnet diesen lediglich mit der allgemein gehaltenen Behauptung, dass Gewichtsschwankungen von 20% anerkannt würden. In der mündlichen Verhandlung führte der Geschäftsführer der Bf. hierzu aus, das auf den CMRs vermerkte Gewicht sei lediglich geschätzt worden. Da die Bf. keine weiteren Beweismittel wie Wiegeprotokolle der LKWs vor und nach der Beladung vorlegen konnte, erscheinen die Feststellungen der belangten Behörde unbedenklich.

Ebenso für den gegenständlichen Fall unmaßgeblich ist die von der Bf. ins Treffen geführte Regelung des § 3 Abs. 2 VO, wonach ihr die Erbringung eines Nachweises nach Abs. 1 nicht möglich oder nicht zumutbar sei. Bei der Bf. handelt es sich um ein international agierendes Unternehmen im EU-Raum, das überwiegend Versendungsumsätze ausführt und von dem erwartet werden kann, dass es mit den Formalitäten der Frachtpapiere vertraut war und darauf zu achten gehabt hätte, dass entsprechend genaue Angaben in den Frachtbriefen aufgenommen werden, um eine hinreichende Überprüfung durch die Abgabenbehörde zu ermöglichen. Der von der Verordnung in Versendungsfällen nur ausnahmsweise zugelassene Nachweis durch Vorlage einer Verbringungserklärung stellt daher keinen ausreichenden formellen Nachweis dar. Im Übrigen erstattete die Bf. in den bisherigen Verfahren kein entsprechendes Vorbringen, warum ihr die entsprechende Vorlage der Versendungsnachweise unzumutbar gewesen wäre. Es wurden zwar entsprechende Begleitdokumente (CMR-Frachtbriefe) ausgestellt, die sich jedoch als mangelhaft herausgestellt haben.

Wie auch von der Bf. ins Treffen geführt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 20.12.2012, 2009/15/0146, ausgeführt, dass der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vom inländischen Lieferer zu erbringen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 27. 9.2007, C-409/04, Teleos, Rz 42 ff;

vom 27. September 2007, C-184/05, Twoh International, Rz 23 ff sowie vom 6.9.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, Rz 35 ff). Aus der Rechtsprechung des EuGH ist aber auch abzuleiten, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren möglich ist (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee, Rz 29).

Die von der Bf. nachträglich vorgelegten formularmäßig ausgefüllten „Erklärungen über den Empfang von Waren § 2 Z 3 VO BGBI. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung“ Waren laut Lieferscheinnummer Nr. 12345678 erhalten sind kein ausreichender Beweis, dass diese tatsächlich ins Gemeinschaftsgebiet gelangt wären. Abgesehen davon weisen sie die Firma A.S. d.o.o. als Frachtführerin auf, obwohl K.A. s.p. als tatsächlicher Frachtführer tätig war und die entsprechenden Frachtbriefe unterfertigt hat.

Entscheidend ist somit, ob dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die in der Verordnung BGBI. Nr. 401/1996 aufgezeigten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen (*Achatz, in: Lang/Weinzierl, FS Rödler, 2010, 13 ff, 18*). Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Dass die nachträgliche Erstellung von Dokumenten die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen kann, ist ein allgemeines beweisrechtliches Problem (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art. 7 BMR, Rz. 30*), mit dem sich die Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung einzelfallbezogen auseinander zu setzen hat.

Anders als bei den bisher vom VwGH entschiedenen Fällen (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146 und 27.11.2014, 2012/15/0192) handelt es sich hier nicht um leicht nachverfolgbare Wirtschaftsgüter wie Personenkraftwagen, die im Empfängerstaat einem staatlichen Zulassungsverfahren unterliegen, sondern um verbrauchbare Pflanzenschutzmittel. Es wurden keine weiteren Angaben, die einem außen stehenden Dritten den Verbleib der Waren zu überprüfen ermöglicht hätten, gemacht. Außerdem wurden auch einige Lieferungen nicht im Bestimmungsmitgliedstaat der UID, sondern bei einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Gesellschaft in Empfang genommen werden, womit eine weitere Verfolgung des Warenflusses erschwert wird.

Nach dem Erkenntnis des VwGH (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031) ist der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, vom inländischen Lieferer zu erbringen, wobei entscheidend ist, dass ihm der Nachweis gelingt, dass diese Voraussetzungen zweifelsfrei vorliegen. Somit wäre es an der Bf.

gelegen, für einen entsprechend lückenlosen Nachweis zu sorgen, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben. Entsprechend der Judikatur des EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-184/05, Twoh International BV, sind die Finanzbehörden des Mitgliedstaats, in dem der Versand oder die Beförderung von Gegenständen im Rahmen der innergemeinschaftlichen Lieferung beginnt, nicht verpflichtet, die Behörden des vom Lieferanten angegebenen Bestimmungsmitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen (Rz. 38 zit. Urteil). Selbst dann wenn die Finanzverwaltung des Mitgliedstaats vom Bestimmungsmitgliedstaat die Auskunft erhalten hat, dass seinen Finanzbehörden vom Käufer eine Erklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgelegt worden sei, stellt diese Erklärung keinen entscheidenden Beweis dar, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben (Rz. 37 zit. Urteil).

Vor diesem Hintergrund durfte die belangte Behörde in den Geschäftsfällen 1-12 davon ausgehen, dass die Bf. ihren Nachweis- und Sorgfaltspflichten im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil des EuGH in der Rs Mecsek-Gabona Kft, Rz 45) nicht nachgekommen ist, und die Umsatzsteuerbefreiung mangels Nachweises der Beförderung in das übrige Unionsgebiet durch den Unternehmer zu versagen war.

Entsprechend den Berechnungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden die vereinbarten bisher als steuerfrei qualifizierten Umsätze in der Weise der Umsatzsteuer unterworfen als diese als Nettoentgelte betrachtet wurden. Gemäß § 4 Abs. 10 UStG 1994 gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage. Bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zählt an sich die (in Rechnung gestellte) Umsatzsteuer selbst zu dem, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Ohne ausdrückliche Ausnahme wäre sie daher Teil ihrer eigenen Bemessungsgrundlage (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994*⁴, § 4, Tz. 95). Daher ist davon auszugehen, dass die Bf. die Umsatzsteuer aus den vereinbarten und auch vereinnahmten Preisen zu tragen hat. Daher war das Entgelt um die Umsatzsteuerkomponente zu vermindern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

