

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin R, den Richter Ri und die fachkundigen Laienrichter X und X in der Beschwerdesache der XX KG, Adresse, über die Beschwerde vom 15.04.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 12.03.2012, betreffend die Umsatzsteuer 2010 und über die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1/2011 bis 9/2011 vom 12.03.2012 die gem. § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 15.11.2012 gerichtet gilt, nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung am 11.10.2018 im Beisein der Schriftführerin XX zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende KG (Bf.) betrieb in den Streitjahren 2010 und 2011 einen Getränkehandel. Die Bf. kaufte die Getränke bei verschiedenen Erzeugern, wie zB E, Q, R, G, P usw. ein und habe diese unter anderem auch an zwei Unternehmen im Gemeinschaftsgebiet verkauft.

Der Getränkehandelbetrieb wurde im Jahre 2014 aufgegeben.

Die Gesellschafter der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum waren O U (50%), O J (25%) und O I (25%).

Am Datum****2017 erfolgte die Löschung und die Auflösung der Bf. im Firmenbuch. Nach der Schlussverteilung ihres Vermögens wurde der Konkurs aufgehoben.

Im Zuge der Vermögensverteilung wurde der belangten Behörde am 25.06.2015 ein Geldbetrag in Höhe von 16.857,52 € überwiesen.

I. D

Im Zuge einer den Zeitraum 7/2010 bis 9/2011 betreffenden Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Bf. für diesen Zeitraum in Zusammenfassenden Meldungen Getränkeliieferungen an ein ungarisches Unternehmen (A Kft.) aufgenommen hatte. Sitz

des Unternehmens war in Budapest. Die UID Nummer HU xxx des Unternehmens sei im Streitzeitraum gültig gewesen.

Der Geschäftsführer der Bf. gab im Zuge des Prüfungsverfahrens bekannt, dass das ungarische Unternehmen durch seinen Geschäftsführer R bei der Bf. in Österreich Getränke eingekauft, abgeholt und bar bezahlt hätte.

Die Bf. beurteilte diese Umsätze als umsatzsteuerfreie ig Lieferungen und legte der Außenprüfung zum Nachweis des Vorliegens dieser Voraussetzungen eine Reisepasskopie des Herrn R sowie einen ungarischen Firmenbuchauszug des ausländischen Unternehmens vor. Sie verwies zudem auf die in den Ausgangsrechnungen an das ausländische Unternehmen vermerkten Kennzeichen jener Fahrzeuge, mit denen der Geschäftsführer des genannten Unternehmens die Getränke abholte.

Auf den meisten Rechnungen wäre überdies ein vom Geschäftsführer handschriftlich unterzeichneter Firmenstempel des ausländischen Unternehmens vorhanden gewesen.

Die ungarische Finanzverwaltung gab über Ersuchen der belangten Behörde am 07.03.2014 bekannt, dass die D während des fraglichen Zeitraumes keine innergemeinschaftlichen Erwerbe und überdies seit ihrer Gründung an keinem innergemeinschaftlichen Handel beteiligt gewesen wäre. Außerdem wäre seitens der ungarischen Finanzverwaltung festgestellt worden, dass dieses Unternehmen weder Sachgüter noch Kraftfahrzeuge besessen habe, und jene von der Bf. in den Ausgangsrechnungen vermerkten Kraftfahrzeugkennzeichen keine ungarischen und daher nicht identifizierbar gewesen wären. Außerdem gehe aus einem Aktenvermerk über ein fernmündliches Gespräch mit der ungarischen Behörde hervor, dass an der Unternehmensanschrift des ungarischen Unternehmens die Anschrift eines Anwaltsbüros gewesen wäre, und dass überdies zehn andere Unternehmen an dieser Anschrift ihren Sitz gehabt hätten. Der Geschäftsführer des gegenständlichen ungarischen Unternehmens war im Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr erreichbar.

Die Steuernummer des ungarischen Unternehmens wurde am 07.07.2012 gelöscht.

Laut den von der Bf. ausgestellten Ausgangsrechnungen habe das ungarische Unternehmen mehrmals im Monat, an manchen Tagen sogar zweimal oder dreimal Getränke bei der Bf. eingekauft und selbst abgeholt.

Die Geschäftsbeziehung zwischen dem ungarischen Unternehmen und der Bf. endete während der Außenprüfung abrupt in dem Zeitpunkt, als der Prüfer der Bf. seine Absicht mitteilte, den Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens zu den verfahrensgegenständlichen Geschäften zu befragen. Die Bf. habe dem Prüfer im Zuge dieses Vorhabens auch keine funktionierende Telefonnummer des ungarischen Unternehmens nennen können, obgleich dieses ihr Stammkunde war.

Für die Außenprüfung war es außerdem nicht glaubwürdig, dass das ungarische Unternehmen an manchen Tagen zweimal oder dreimal bei der Bf. in Wien Getränke

eingekauft und diese ins Ausland transportiert habe, zumal es im Falle eines tatsächlichen Transportes nach Budapest unmöglich erscheine, 1.500 Kilometer am Tag zu fahren.

Feststünde auch, dass die Bf. vom Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens keine schriftliche Erklärung abverlangt hätte, dass dieser die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert habe.

II. WWW

Prüfungsgegenstand waren auch von der Bf. erklärte ig Lieferungen an ein slowakisches Unternehmen (WWW.) mit der UID xy. Auch in diesen Fällen existierten keine Erklärungen des bei der Bf. einkaufenden Unternehmens über die Lieferung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Die Firmenstempel auf besagten Rechnungen wären zwar handschriftlich unterzeichnet worden, die abholenden Personen seien jedoch nicht identifizierbar gewesen. Die Bf. habe die Kennzeichen der Fahrzeuge notiert.

Die slowakische Steuerbehörde gab über ein Auskunftsersuchen am 04.03.2014 bekannt, dass die WWW. die Bf. nicht als Kunden registriert und auch keine Lieferungen an dieses Unternehmen durchgeführt habe. Das slowakische Unternehmen bestätigte, dass die Bf. weder 2011 noch in einem anderen Jahr ihr Kunde gewesen wäre.

Demzufolge beurteilte die Außenprüfung sämtliche nachfolgenden unter I. und II. dargestellten von der Bf. in die Zusammenfassende Meldung aufgenommenen Lieferungen als umsatzsteuerpflichtig, da die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art 7 UStG 1994 nicht vorlägen:

Monat	A Kft	WWW.	brutto	20%	netto
07/10	35.804,00				
08/10	79.442,00				
09/10	24.032,00				
10/10	68.170,95				
11/10	94.410,46				
12/10	75.530,88				
SUMME	377.390,29		377.390,29	62.898,38	314.491,91
01/11	21.630,00				
02/11	50.305,00				
03/11	53.401,00				
04/11	39.355,00	64.890,00			
05/11	81.932,00				
06/11	46.320,00	116.511,00			

07/11	56147,00	46.242,00			
08/11	57.317,00	95.860,00			
09/11	38.752,00	27.313,00			
Summe	445.159,00	350.816,00	795.975,00	132.662,50	663.312,50

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und ging von umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen an die beiden ausländischen Unternehmen aus. Der Umsatzsteuerbescheid 2010 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis September 2011 vom 12.03.2012 wiesen im oben beschriebenen Ausmaß steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 377.390,29 € brutto (62.898,38 € USt) und 795.975,00 € brutto (132.662,50 € USt) aus.

Die Bf. erhab gegen die Umsatzsteuerbescheide die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung und führte aus, dass sie auf die Notwendigkeit der Dokumentation bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Falle von Selbstabholungen bei einer sie betreffenden und vorangegangenen Umsatzsteuersonderprüfung hingewiesen worden wäre. Dem folgend entspreche die prüfungsgegenständliche Dokumentation den gesetzlichen Erfordernissen, da Firmenbuchauszüge und Ausweise von Geschäftsführern vorgelegt, sowie die erfolgte Kontrolle der UID Nummer bei EU ausländischen Neukunden nachweislich belegt würden. Außerdem wären die Kennzeichen der für die Abholung eingesetzten Fahrzeuge schriftlich festgehalten und die jeweiligen Rechnungen von der abholenden Person unterschrieben worden.

Die Bf. hätte solcherart die Anweisungen oder Anleitungen des die USO-Prüfung durchführenden Prüforgans nach Rücksprache mit dem Finanzamt befolgt. Die nunmehr geforderte zusätzliche Dokumentation des Vorganges in Form einer schriftlichen Bestätigung des Abnehmers über die Verbringung der Waren in das Gemeinschaftsgebiet sei als Verstoß gegen den nach Ansicht der Bf. auch von Seiten der Finanzbehörden zu beachtenden Grundsatz von Treu und Glauben zu werten.

Darüber hinaus stelle sich die grundsätzliche Frage nach der Bedeutung einer Unterschrift des Abnehmers auf der Rechnung der von ihm erworbenen Waren.

Die Bf. hätte ausschließlich Bargeschäfte ausgeführt, dies bedeute, sie benötige weder eine Bestätigung des Kunden über den Erhalt der Waren noch eine solche über die ordnungsgemäße Beschaffenheit der Ware. Demzufolge wären die oben tatsächlich erfolgten Aufzeichnungen und Vorlagen von Unterlagen ohne eine auf einem separaten Papier festgehaltenen Verbringungsabsicht des Abholenden ausreichend gewesen. Die Dokumentation einer Verbringungsabsicht erscheine ein reiner Formalismus zu sein, der nicht geeignet wäre, sachlich etwas über die durch die Unterschrift auf der Rechnung gegebene Verbringungsabsicht Hinausgehendes zu dokumentieren.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18.03.2013 zitierte die belangte Behörde den Art 7 Abs. 3 UStG 1994 und stützte die Abweisung der Berufung darauf,

dass es der Bf. nicht gelungen sei, in den von der Außenprüfung festgestellten Fällen, den Nachweis der materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu erbringen. Dies deshalb, da die Bf. die zweifelsfreie Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht belegen konnte, da nach dem festgestellten Sachverhalt zum Teil keine Erklärungen der innergemeinschaftlichen Erwerbe durch die Abnehmer erfolgten, und außerdem die Unauffindbarkeit des abholenden Geschäftsführers feststünde.

Der Aktenlage ist überdies eine Anfragebeantwortung des Bundeskriminalamtes zu entnehmen, der zufolge im Zuge einer Steuerprüfung der A Kft. für den Zeitraum 20.04.2010 bis 30.06.2011 wegen des Verdachtes des Steuerbetruges feststünde, dass dieses Unternehmen Güter, vor allem Lebensmittel, Getränke und Baumaterialien im Wert von 996.301.000 HUF gekauft habe. Der Verkauf könne nicht in allen Fällen nachgewiesen werden. Wahrscheinlich fungierte das ungarische Unternehmen als sogenannter "missing Trader" bei innergemeinschaftlichen Geschäften, um illegale Mehrwertsteuer-Rückzahlungen/Abzüge für ausländische Unternehmen zu ermöglichen. Die Straftat sei daher nicht in Ungarn verübt worden, sondern in den Ländern der Verkäufer, die mit A Kft. Geschäfte tätigten.

Gleichfalls wurde im Zuge eines am 04.03.2014 erteilten Amtshilfeersuchens bezüglich des zweiten Kunden der Bf., der WWW. festgehalten, dass dieses Unternehmen in den Streitjahren weder Kunde der Bf. gewesen sei, noch Lieferungen an die Bf. ausgeführt worden wären, demnach diese nicht Geschäftspartner der Bf. gewesen sei. Gegenteiliges wäre durch österreichische Fakturen zu belegen, die die WWW erwiesenermaßen gelegt bzw. erhalten habe.

Senatsverhandlung:

In der am 11.10.2018 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wiederholte der Geschäftsführer der Bf. sein Beschwerdevorbringen, insbesondere dass er im Rahmen einer USO-Prüfung informiert worden sei, welche formellen Nachweise er aufbewahren müsse. Von einer schriftlichen Erklärung, dass die Waren ins Gemeinschaftsgebiet befördert worden wären, sei damals nicht die Rede gewesen. Vom damaligen Prüfer habe er keine schriftliche Erklärung über diese Auskunft verlangt.

Die Bf. war damals steuerlich vertreten.

Der Vertreter der belangten Behörde verneinte im konkreten Fall die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, wenn damals eine mündliche Auskunft erteilt wurde. Die Bf. wäre überdies verpflichtet gewesen, genauere Überprüfungen ihrer Geschäftspartner vorzunehmen; diesbezüglich hätte die Finanzverwaltung sehr viele Informationen zur Verfügung gestellt.

Der Geschäftsführer der Bf. vertritt demgegenüber die Ansicht, dass die beschwerdeführende KG nicht verpflichtet gewesen sei, die Transportüberwachung vorzunehmen. Es genüge, dass er bei der Abholung anwesend war, die Waren den Abnehmern übergeben und Rechnungen ausgestellt hat, die vom Abnehmer

auch handschriftlich unterzeichnet wurden. Er habe nicht gewusst, ob die Waren ins Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden seien; jedenfalls habe er es geglaubt.

Auf den Einwand der belangten Behörde, dass er an einem Tag zwei Rechnungen ausgestellt habe, entgegnet der Geschäftsführer der Bf., dass Grund dafür ein altes EDV-System gewesen sei, nach dem es einfacher gewesen wäre, mehrere Rechnungen auszustellen. Das ungarische Unternehmen habe auch zweimal am Tag fernmündlich Bestellungen erteilt, was auch Grund für die Ausstellung von mehreren Rechnungen gewesen wäre.

Der Prüfer brachte zum Einwand des Geschäftsführers der Bf., dass die Durchführung einer Außenprüfung nach abgeschlossener USO-Prüfung nicht nachvollziehbar gewesen wäre, vor.

"Während der USO-Prüfung hat die Bf. erst mit dem innergemeinschaftlichen Getränkehandel begonnen und in dieser Zeit es auch verabsäumt, die Lieferungen in eine ZM aufzunehmen. Danach nahm die Bf. sämtliche Lieferungen in die ZM auf, was dazu führte, dass die ausländischen Steuerbehörden feststellten, dass in diesem Ausmaß keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt worden sind. Dies führte folglich zur nachfolgenden Umsatzsteuerprüfung."

Der Geschäftsführer der Bf. teilte auf die Frage, wie es zur Geschäftsbeziehung mit den ausländischen Unternehmen gekommen ist, mit:

"Der Beginn der Geschäftsbeziehungen mit den beiden Unternehmen hat sich so dargestellt, dass es sich in der Branche herumgesprochen hat, wer die besten Preise anbietet. Die Bf. hat gute Preise anbieten können und so ist es zu Geschäftsbeziehungen mit den beiden ausländischen Unternehmen gekommen. Sie sind an mich herangetreten. Die Bf. hat auch einen Selbstabholermarkt gehabt.

Mit dem ungarischen Geschäftsführer konnte ich mich etwas auf Englisch, etwas auf Deutsch verständigen. Mit dem slowakischen Ansprechpartner der Fa. WWW konnte ich mich auch auf Serbokroatisch verständigen, aufgrund der Ähnlichkeiten mit der slowakischen Sprache. Der Name des Ansprechpartners ist mir nicht erinnerlich. Auch meine Schwester hat Geschäftsfälle behandelt, ob in jedem einzelnen Abholfall jemand hinausgegangen ist, kann ich nicht sagen."

Festgehalten wird abschließend, dass die Familie des Geschäftsführers der Bf. immer in der Getränkebranche tätig war. Sein Vater war in einer Brauerei tätig, deren Kunden bei Gründung des verfahrensgegenständlichen Unternehmens übernommen worden wären. Davor habe der Geschäftsführer der Bf. als Lastwagenfahrer, Auslieferer und Lagerarbeiter im Unternehmen seines Vaters/Cousin, in der Getränkebranche, Tätigkeiten verrichtet.

Abschließend räumt der Geschäftsführer der Bf. Versäumnisse ein und weist daraufhin, bestraft worden zu sein, indem die Bf. in Konkurs gegangen und er selbst zu einer Strafe verurteilt worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Grund der Aktenlage und den ergänzenden Vorbringen in der mündlichen Verhandlung stellte der Senat nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

I. Parteifähigkeit der Bf.:

Die beschwerdeführende KG wurde am Datum****2017 nach Verteilung des Vermögens und nach Aufhebung des Konkursverfahrens aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Im Rahmen der Schlussverteilung wurden an die belangte Behörde aus dem zu verteilenden Vermögen der Bf. 16.857,52 € überwiesen.

Der Senat stützt sich hierbei auf aktenkundige Nachweise.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange die Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten- dazu zählt der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. VwGH 29.03.2006, 2001/14/0091). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder eine OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" gegeben (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131). Auch der OGH vertritt die Rechtsauffassung, dass die Löschung im Firmenbuch die Partei- und Prozessfähigkeit der Personengesellschaft solange nicht beeinträchtigt, als verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen vorhanden ist bzw. als die Gesellschaft mit der Behauptung, ihr stehe noch ein Anspruch und damit Vermögen zu, einen Aktivprozess führt (zB OGH 12.12.1991, 6 Ob 635/91, ecolex 1992, 419

Im Beschwerdefall ergibt sich im Sinne vorstehender Judikatur aus dem Umstand der im Jahre 2015 erfolgten Schlussverteilung des Vermögens der Bf. unter anderem an die belangte Behörde und des noch offenen Beschwerdeverfahrens ein Abwicklungsbedarf und folglich die Parteifähigkeit der Bf.

II. § 253 BAO (Weitergeltung von Beschwerden)

§ 253 BAO regelt: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) treten (vgl. Ritz BAO⁶, § 253 Tz 3).

Ausgehend davon gilt die vorliegende Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1/2011 bis 9/2011 auch als gegen den am 15.11.2012 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2011 gerichtet.

III. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Die Bf. hat im streitgegenständlichen Zeitraum Getränke geliefert. In den diesbezüglichen Rechnungen scheinen als Empfänger dieser Lieferungen das ungarische Unternehmen A Kft (**idF D**) mit Sitz in Budapest und das slowakische Unternehmen WWW. (**idF I**) auf.

Bestätigungen im Akt belegen, dass die UID Nummer sowohl des ungarischen als auch des slowakischen Unternehmens im fraglichen Zeitraum gültig waren.

Aus den vorgelegten und von der Außenprüfung gewürdigten Fakturen ergab sich, dass die Bf. an D Umsätze in Höhe von 377.390,29,00 € im Jahre 2010 und 445.159,00 € im Jahre 2011 fakturierte.

An das slowakische Unternehmen stellte sie im Jahre 2011 Rechnungen über Getränkelieferungen in Höhe von 350.816,00 € aus.

In diesen Rechnungen war die UID Nummer der jeweiligen Unternehmen und die Mehrwertsteuer mit 0,00 € angegeben. Sämtliche Lieferungen wurden von der Bf. in die ZM aufgenommen und umsatzsteuerrechtlich als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Es handelte sich bei allen Lieferungen um Abholfälle und um Barzahlungsgeschäfte.

Der Geschäftsführer **von D** holte die Waren für D ab und bezahlte sie bar. Auf den Rechnungen befanden sich jeweils ein von D handschriftlich gezeichneter Firmenstempel des ungarischen Unternehmens. Eine Kopie des Reisepasses von D wurde als Nachweis dafür aufbewahrt, dass dieser die Waren abgeholt hatte. Die Bf. notierte darüber hinaus die Kennzeichen jener Fahrzeuge, mit denen der Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens die Getränke abholte.

Die amtlichen Kennzeichen dieser Fahrzeuge waren jedoch keine ungarischen, weshalb die ungarische Finanzverwaltung sie nicht identifizieren konnte. Die vorgelegten Fakturen bescheinigen überdies, dass die Bf. an das ungarische Unternehmen fast täglich geliefert hatte, am 21.07.2010 sogar zweimal.

Nicht bestimmbar war, welche Personen die Beförderung der Gegenstände für den **slowakischen Abnehmer I** durchgeführt und die Waren bezahlt hatten. Auf den Rechnungen waren handschriftlich die Kennzeichen von Fahrzeugen vermerkt worden. Den in Fakturen angebrachten Firmenstempel fehlten teilweise handschriftliche Unterzeichnungen. Vorgenommene Unterschriften konnten keiner bestimmten Person zugeordnet werden.

Erklärungen des Abnehmers oder eines Beauftragten des Abnehmers, dass die gekauften Gegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden wären, lagen hinsichtlich sämtlicher Lieferungen an D und an I nicht vor.

Der Senat stützt diese Feststellungen insbesondere auf während der Senatsverhandlung unwidersprochen gebliebene Sachverhaltsdarlegungen in den vorgelegten Akten.

Nicht widerlegt wurde die Auskunft der ungarischen Finanzverwaltung zu D, sodass für den Senat feststand, dass D während des fraglichen Zeitraumes keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt hat, was die Annahme rechtfertigt,

dass D seit der Gründung an keinem innergemeinschaftlichen Handel beteiligt war. Gleichermaßen muss im Sinne vorstehender Auskunftserteilung davon ausgegangen werden, dass dieses Unternehmen weder Sachgüter noch Kraftfahrzeuge besessen hatte.

Abgerundet wird dieses Bild auch durch die in einem fernmündlichen Gespräch mit der ungarischen Behörde erfolgte Bekanntgabe, dass an der Unternehmensanschrift des ungarischen Unternehmens die Anschrift eines Anwaltsbüros gewesen sei, und dass überdies zehn andere Unternehmen an dieser Anschrift ihren Sitz gehabt hatten.

Dazu kommt, dass der Geschäftsführer des gegenständlichen ungarischen Unternehmens seit Beginn der Prüfung für die Bf. überraschend nicht mehr erreichbar war und der Geschäftsführer der Bf. dem erwiesenermaßen nicht vehement entgegenwirkte.

Desgleichen muss die Mitteilung der slowakischen Steuerbehörden als bewiesen angenommen werden, wonach die Bf. nie Kunde der WWW. war, zumal jene von ihr in den Ausgangsrechnungen vermerkten Kraftfahrzeugkennzeichen noch die abholenden Personen, mangels Festhaltens ihrer Identität, dem slowakischen Unternehmen zuordenbar waren.

Rechtsgrundlagen:

Nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerbefreit.

Artikel 7 UStG 1994 regelt:

"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)

(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.

Auf Grund des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBI. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBI. Nr. 201/1996, wird verordnet:

Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen:

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, daß er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

§ 4

§ 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.

Unionsrechtlich beruht die Steuerbefreiung für Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet auf Art 138 und 139 MwStSystRL. Art 138 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, steuerfrei sind. Voraussetzung dafür ist, dass diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine andere nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Vor dem Hintergrund dieser Bestimmungen ist für den konkreten Fall festzuhalten, dass in Bezug auf die streitgegenständlichen Lieferungen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegen.

1. D

Jene Aufzeichnungen der Bf., die sich auf den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers und den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen beziehen, sind zweifellos gegeben.

Eine der wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung ist allerdings, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert worden sein muss. Im konkreten Fall wurden die erworbenen Gegenstände vom Abnehmer selbst befördert, und es ist strittig, ob die Bf. den dafür gesetzlich normierten Nachweis erbracht hatte.

Der Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt voraus, dass der Gegenstand den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen haben muss, wobei es auf die Absicht des Lieferanten hierbei nicht ankommt (vgl. EuGH 27.9.2007, C-409/04 "Teleos"), der Tatbestand demnach objektiven Charakter hat (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art 7 Rz 12/1), der unabhängig von Zweck und Ergebnis des betreffenden Umsatzes anzuwenden ist. Wird der Lieferant vom Abnehmer hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals getäuscht, liegt nach objektiven Gesichtspunkten eine Inlandslieferung vor, die unter der Voraussetzung der Vertrauensschutzregelung (Art 7 Abs. 4) steuerfrei belassen wird.

Für den konkreten Fall folgt auf Basis der im Sachverhaltsteil der Entscheidung dargelegten und als erwiesen beurteilten Feststellungen der Außenprüfung, dass eine Täuschung des Lieferers durch den Abnehmer nicht glaubhaft gemacht werden konnte, zumal die Bf. auf die schriftliche Erklärung des Käufers verzichtete und solcherart keinen vollständigen Buchnachweis als objektiven Nachweis für den Transport ins Gemeinschaftsgebiet vorlegen konnte, auf den sie allenfalls vertrauen hätte dürfen, bzw. ein Vertrauensschutz auf dieser Grundlage überprüft hätte werden müssen.

Die auf einer Abschrift der Rechnung erkennbare handschriftliche Unterzeichnung des Geschäftsführers der D als Empfangsbestätigung der Gegenstände weist jedoch keineswegs nach und macht auch nicht glaubhaft, dass die Getränke tatsächlich ins Gemeinschaftsgebiet geliefert und dort verkauft wurden. Aus diesen Gründen gehen die Vorbringen des Geschäftsführers der Bf. ins Leere, er habe seine Verpflichtung erfüllt, indem er die Übergabe der Waren handschriftlich unterzeichnen ließ.

Dass die Bf. den Transport der Waren ins Gemeinschaftsgebiet nicht beaufsichtigen hätte müssen, mag grundsätzlich zutreffen, doch wird sie deshalb nicht von der Verpflichtung entbunden, formelle Nachweise zu erbringen.

Tatsache ist, dass zu den einzelnen Lieferungen die in der oben genannten Verordnung geforderte Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern nicht vorhanden waren, demnach die formellen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung fehlten.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Nachweise der Beförderung bzw. der Versendung als formelles Erfordernis zu qualifizieren, das den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. EuGH, Collee und Mecsek-Gabona 6.9.2012, C-273/11).

Im Beschwerdefall gibt es keine Anhaltspunkte oder Hinweise, die glaubhaft darlegten, dass - obzwar die formalen Erfordernisse für den ig Transport nicht vorliegen - alle Getränke tatsächlich ins Gemeinschaftsgebiet befördert worden wären. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die objektiven Voraussetzungen für das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht erfüllt sind.

Nach der Judikatur des VwGH steht dem Lieferanten im Falle nicht ordnungsgemäßer Nachweise und der Vermutung, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht

erfüllt sind, die Möglichkeit offen, unter Ausschöpfung sämtlicher zur Verfügung stehender Beweismittel nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (vgl. VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192).

Die Bf. hätte durch die Erbringung der gesetzlichen und in der obengenannten Verordnung näher bezeichneten beleg- und buchmäßigen Nachweise dem Grunde nach nachweisen können, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH 27.9.2007, C-409/04 "Teleos"). Hierbei handelt es sich aber weder um einen objektiven noch um einen schlüssigen Nachweis des Grenzübertritts selbst (vgl. BFH 12.05.2009, V R 65/06). Ergibt eine Überprüfung der gemachten Angaben deren Unrichtigkeit oder bestehen zumindest begründete Zweifel, kommt es letztlich darauf an, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung tatsächlich nachweist oder dass zumindest die Voraussetzungen des Art 7 Abs. 4 UStG 1994 vorliegen.

Im Beschwerdefall haben die Ergebnisse des Amthilfeersuchens zu begründeten Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit geführt. Dennoch ist es der Bf. während des gesamten Verfahrens und auch in der mündlichen Senatsverhandlung nicht gelungen auf andere Weise einen überzeugenden Nachweis zu erbringen, dass die Waren physisch in einen anderen Mitgliedstaat gebracht wurden. Der Geschäftsführer der D war zu Beginn der gegenständlichen Prüfung selbst für die Bf. nicht erreichbar, als der Prüfer der Bf. die Absicht seiner persönlichen Befragung bekanntgab. Die Bf. hat demzufolge auch nachträglich mithilfe ihres ausländischen Geschäftspartners nicht beweisen können, dass die Waren physisch in das Gemeinschaftsgebiet verbracht wurden und solcherart sämtliche Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen vorgelegen wären.

Zu prüfen bleibt, ob die Vertrauenschutzregelung des Art 7 Abs. 4 UStG 1994 anzuwenden ist.

Nach Art 7 Abs. 4 bleibt die Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen trotz objektiv unrichtiger Angaben des Abnehmers erhalten, wenn der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte.

Ob die Bf. die Angaben des Abnehmers mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns geprüft hat, ist nach einem objektiven Maßstab, zu beurteilen und ist hierbei das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann, vergleichend heranzuziehen (vgl. VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070).

Allein auf Grund der Tatsache, dass die Bf. die formellen Nachweise nicht vollständig erbracht hatte, hat sie nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt. Solcherart durfte sie sich nicht auf die Vertrauenschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, weil sie im Sinne dieser Bestimmung die von ihr in Anspruch genommene Steuerbefreiung nicht auf vom Abnehmer gegebene unrichtige Angaben stützen konnte.

Dass die steuerlich vertretene Bf. zu Beginn ihrer Tätigkeit den Meldepflichten durch die Zusammenfassende Meldung (ZM) nicht nachkam (vgl. Art 21 Abs. 3 UStG 1994), und auf diese Weise eine Kontrolle der innergemeinschaftlichen Erwerbe durch die Mitgliedstaaten anfangs verhinderte, entspricht gleichermaßen nicht jenen Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes, auf deren Vorliegen es jedoch im konkreten Fall ankam.

2. WWW

Hier fehlen ebenso nachprüfbare Belege bzw. Erklärungen über die physische Verbringung der Waren in das Gemeinschaftsgebiet. Dazu kommt, dass eine geschäftliche Verbindung zwischen den abholenden Personen und der abnehmenden Gesellschaft nicht nachvollziehbar war bzw. diese Personen nicht der auf den Fakturen als Empfänger ausgewiesenen Gesellschaft zugeordnet werden konnten. Damit ergeben sich begründete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben in den strittigen Rechnungen.

Belegangaben erfüllen die ihnen zukommende Nachweisfunktion nur, wenn ihre inhaltliche Richtigkeit beim Aussteller des Beleges überprüft werden kann. Mängel der formellen Nachweispflicht der Bf. führten dazu, dass ein sicherer Nachweis verhindert wurde, dass die materiellen Anforderungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt waren.

Sind die abholenden Personen der abnehmende Gesellschaft nicht zuzuordnen und kann die Bf. durch keinerlei Belege eine geschäftliche Verbindung zwischen den beiden Genannten nachweisen bzw. glaubhaft machen, so muss der Senat davon ausgehen, dass die objektiven Voraussetzungen der streitgegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht erwiesen sind. Ein Belegnachweis setzt Angaben zur Person und zur Anschrift des Ausstellers voraus, solche Angaben fehlen jedoch hinsichtlich der die Liefergegenstände abholenden Personen.

Das Ergebnis von in den Sachverhaltsfeststellungen genannten Amtshilfeersuchen führte überdies zu begründeten Zweifeln an der Richtigkeit des Vorliegens von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Solche Lieferungen sind danach nur dann steuerfrei zu behandeln, wenn die Bf. diese Zweifel nach den allgemeinen Beweisregeln- und Grundsätzen entkräftet oder wenn die Bf. darlegt, dass sie auf die Angaben des abnehmenden Unternehmens vertraut hatte und deren Unrichtigkeit nicht erkennen konnte (vgl. BFH 12.05.2009, V R 65/06).

Hätte die Bf. selbst Schritte eines ordentlichen Kaufmanns gesetzt, hätte sie Namen und Anschriften der abholenden Personen festgehalten und eine Zuordnung dieser Personen zum slowakischen Abnehmer überprüft sowie überdies von ihnen eine Erklärung abverlangt, dass sie die Gegenstände in die Slowakei befördere.

Da sie dies unterließ, kann sie sich, wie unter Punkt 1. ausgeführt, nicht zu Recht auf die Vertrauensschutzregelung berufen, sodass die in Rede stehenden Lieferungen umsatzsteuerpflichtig zu behandeln waren.

Die steuerliche Vertretung beruft sich auch allgemein auf den Grundsatz von Treu und Glauben, da sie Anweisungen oder Anleitungen des die USO-Prüfung durchführenden

Prüforgans nach Rücksprache mit dem Finanzamt befolgt habe. Die nunmehr geforderte zusätzliche Dokumentation des Vorganges in Form einer schriftlichen Bestätigung des Abnehmers über die Verbringung der Waren in das EU-Ausland sei als Verstoß gegen den nach Ansicht der Bf. auch von Seiten der Finanzbehörden zu beachtenden Grundsatz von Treu und Glauben zu werten.

Dem ist zu entgegnen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundsatz von Treu und Glauben muss der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, die nicht offensichtlich unrichtig gewesen sein darf, Dispositionen getroffen haben, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (VwGH 22.9.1999, 94/15/0104). Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach VwGH kommt dieser Grundsatz nur unter bestimmten Voraussetzungen zum Tragen, wenn besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies zB. der Fall sein kann, wenn der Abgabepflichtige von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt. Darüber hinaus kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen bewirken, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126). Im Beschwerdefall war vor diesem Hintergrund kein Anwendungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben gegeben (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126, siehe auch Judikaturhinweise zu § 114 BAO in Ritz/Kommentar), zumal die Anerkennung einer Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung das Vorliegen bestimmter materiell rechtlicher Anforderungen voraussetzt, demnach die Abgabenbehörde in diesem Zusammenhang nicht unbestimmte Rechtsbegriffe auszulegen und keine Ermessensentscheidung zu treffen hat. Aus diesen Gründen konnte die Bf. nicht mit Erfolg die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Lieferungen mit dem Grundsatz von Treu und Glauben begründen.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da der Senat die Frage der Parteifähigkeit der Bf. und des Vorliegens der Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne der im Erkenntnis zitierten Judikatur

des Verwaltungsgerichtshofes und der EuGH-Rechtsprechung beantwortet hat und deshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 17. Oktober 2018