



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den SenatXY über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 19. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. November 2008 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 nach der am 24. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) führte bei der Berufungswerberin (Bw) eine Außenprüfung durch und traf dabei uA folgende Feststellungen.

„Allgemeines

Rechtsgrundlagen der Prüfung

Die abgabenbehördliche Prüfung erfolgte gem § 147 Abs 1 BAO (Außenprüfung)

Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit

EH mit elektrotechnischen Erzeugnissen

Organe der Gesellschaft

Generalversammlung

Geschäftsführer Mag. B. M.

Eigentum- bzw Beteiligungsverhältnisse

R. M. ... zu 15% beteiligt

A. Privatstiftung zu 85% beteiligt ...

Tz 4

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass die Steuerfreiheit für die erklärten ig Lieferungen an die in der folgenden Aufstellung erwähnten ungarischen Firmen wegen der Unvollständigkeit des Buchnachweises sowie aufgrund folgender Sachverhaltsdarstellungen zu versagen ist.

Sachverhalt Firma X. x. Kft

September 2005: ig Lieferung in Höhe von € 163.198,--

Oktober 2005: ig Lieferungen in Höhe von € 627.173,--

Geschäftsablauf: *Die Waren wurden ausschließlich in Wien abgeholt und bei Warenerhalt vom Abholer, einem ungarischen Staatsbürger namens V. I. A sofort bezahlt. Der Abholer wurde jeweils auf der Rechnung festgehalten, mit dem Vermerk, dass die Ware übernommen wurde.*

Erhebungen betreffend der Firma X. ergaben, dass die Firma den Handel mit Holz betrieben hat. Der Versuch seitens der ungarischen Finanzbehörde, mit der ungarischen Firma Kontakt aufzunehmen, blieb bisher erfolglos.

Sachverhalt Firma Y. y. Kft

Jänner 2006: ig Lieferung in Höhe von € 141.642,20

Geschäftsablauf: *Die Waren wurden von G. C. einem ungarischen Staatsbürger in Wien abgeholt und bei Abholung bezahlt. Der Abholer wurde auf der Rechnung vermerkt.*

Laut Auskunft der ungarischen Finanzbehörde ist die steuerpflichtige Firma nicht an der registrierten Adresse zu finden. Auch die Suche nach Herrn C. G., angeblich Spediteur im Auftrag der ungarischen Firma, blieb noch ergebnislos.

Sachverhalt Firma Z. Kft

Jänner 2006: ig Lieferungen in Höhe von € 262.541,--

Feber 2006: ig Lieferungen in Höhe von € 71.145,--

März 2006: ig Lieferungen in Höhe von € 3.246,--

Geschäftsablauf: *Laut Ausgangsrechnung vom 26.1.2006 erfolgte die erstmalige Warenbestellung bei der Firma Bw GmbH ebenfalls mit 26.1.2006, wobei laut Abfrage des KSV die Firma auch mit selben Tag erst registriert wurde. Bereits zwei Tage zuvor am 24.1.2006 wurde seitens der geprüften Firma die Gültigkeit der UID-Nummer im Bestätigungsverfahren abgefragt. Die Waren wurden am Tag der Bestellung bzw zeitnah ebenfalls von G. C. abgeholt und bei Abholung bar bezahlt. Der Abholer wurde namentlich festgehalten.*

Eine Kontaktaufnahme mit der Firma im Zuge der IWD-Recherche war nicht möglich. Auch die Anfrage an die ungarische Finanzbehörde ergab, dass eine Kontaktaufnahme mit der Firma

bzw dem Geschäftsführer zwar versucht wurde, jedoch dem Ersuchen nicht Folge geleistet worden ist, sodass die ungarische Finanzbehörde keinerlei Informationen zu den gestellten Fragen übermitteln konnte.

In der zu Art. 7 des UStG 1994 erlassenen Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen vom 8. August 1996, BGBl 1996/401, wird bestimmt:

„§ 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.*

§ 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."

Ein eindeutiger und leicht nachprüfbarer Beweis, dass die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind, ist nicht erbracht worden. Die vorgelegten Bestätigungen über den Empfang der Waren wurden erst nach mehrmaliger und expliziter Nachfrage nachgereicht. Wie bei Durchsicht der vorgelegten Unterlagen festgestellt wurde, war im Normalfall die Bestätigung der Firma über den Empfang der Ware direkt auf der Rechnung bzw. der Rechnung angehängt. Die für die Steuerfreiheit essentielle Tatbestandsvoraussetzung des Beförderns oder Versendens in das übrige Gemeinschaftsgebiet muss zwingend in der in der Verordnung angeführten Form nachgewiesen werden. Wird wie im gegenständlichen Fall das Verbringen der Ware in das Gemeinschaftsgebiet nicht in der vorgeschriebenen Form erbracht, so ist davon auszugehen, dass eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der ig Lieferung, nämlich der Buchnachweis nicht vollständig vorhanden ist. Im Abholfall ist jedenfalls eine Erklärung des Abnehmers bzw dessen Beauftragten, dass der Gegenstand ins Gemeinschaftsgebiet befördert

wird, erforderlich, was bedeutet, dass die Abgabe dieser Erklärung vor Beförderung bzw zeitnah zur Beförderung erfolgen muss.

Im vorliegenden Fall wurden zwar die Personalien des Abholers festgehalten, wobei dennoch unbekannt ist, in wessen Auftrag die Waren abgeholt wurden, bzw in welcher Geschäftsbeziehung dieser mit der jeweiligen ungarischen Firma stand, jedoch liegt keine Erklärung des Abnehmers oder eines Beauftragten vor, dass die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden sind. Im Zuge der Prüfung wurde sämtlicher den Geschäftsablauf betreffenden Schriftverkehr abverlangt. Geschäftspapiere, Lieferscheine, Transportbescheinigungen oder ähnliches wurden jedoch nicht vorgelegt bzw erfolgte die Bestellannahme oder Kontakt mit dem Geschäftspartner telefonisch, weshalb es keinen Schriftverkehr gebe. Ebenso existiere kein Schriftverkehr über die Geschäftsanbahnung, die Warenbestellung u.a., bzw. wurde dieser im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt. Zudem ist die tatsächliche Geschäftstätigkeit bzw. tatsächliche Existenz der betreffenden ungarischen Firmen in Zweifel zu ziehen, da die Anfragen an die ungarische Finanzbehörde bisher zusammenfassend zum Ergebnis hatten, dass eine Kontaktaufnahme mit den betreffenden Firmen nicht möglich war.

..."

Das FA erließ diesen Feststellungen entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 9/2005, 10/2005, 1/2006, 2/2006 und 3/2006. Die von der Bw als steuerfreie ig Lieferungen behandelten Umsätze wurden als steuerpflichtige Umsätze behandelt.

Die von der Bw beim UFS eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 5.11.2008, RV/0265-W/08 als unbegründet abgewiesen.

Am 28.11.2008 erließ das FA die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006, in denen die von der Bw als steuerfreie ig Lieferungen behandelten Umsätze iSd Berufungsentscheidung des UFS als steuerpflichtige Umsätze behandelt wurden.

Gegen diese Bescheide richtet sich die am 19.12.2008 fristgerecht eingebrachte Berufung.

Nach Darlegung des maßgeblichen Sachverhalts bringt die Bw iW vor, es liege inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

Nach Darlegung der entsprechenden Rechtsgrundlagen (UStG 1994, VO des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei ig Lieferungen) wird unter 3.1.1.2. über die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts und der EuGH Rechtsprechung für das nationale Recht referiert. Da es sich im Bereich des Mehrwertsteuerrechts um einen harmonisierten Rechtsbestand handle, habe sich eine Auslegung der Bestimmungen des UStG entsprechend dem Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation am Wortlaut und am

Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe zu orientieren. Folglich müsse ein nationales Gericht, soweit es bei der Anwendung des nationalen Rechts Gemeinschaftsrecht auszulegen habe, seine Auslegung soweit wie möglich am „Wortlaut und Zweck der Richtlinie“ ausrichten, um das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen.

Dieser Grundsatz sei nicht auf die zur Umsetzung der fraglichen RL erlassenen innerstaatlichen Bestimmungen beschränkt, sondern sei auf das gesamte nationale Recht anzuwenden.

Die alleinige Kompetenz zur Auslegung von Richtlinienbestimmungen sei dem EuGH zugewiesen worden.

Nach Darstellung der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsgrundlagen (entsprechende Artikel der MwStSystRL) wird unter 3.1.2 „Allgemeines“ iW ausgeführt, durch die Befreiung einer ig Lieferung im Mitgliedstaat (MS) des Beginns der ig Versendung von Gegenständen und der Besteuerung des ig Erwerbes im MS der Beendigung der Beförderung könne eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Die ig Lieferung setze neben den Anforderungen an den Abnehmer voraus, dass die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zur verfügen, auf den Erwerber übergegangen sei und der gelieferte Gegenstand vom Lieferstaat in einen anderen MS physisch verbracht worden sei. Hingegen sei nicht erforderlich, dass der ig Erwerb tatsächlich besteuert worden sei.

Die in Art 7 UStG verankerten materiellrechtlichen Erfordernisse bedürften zudem der Komplettierung eines Buchnachweises durch den liefernden Unternehmers VO 401/1996). Nach § 1 der VO müsse der leistende Unternehmer nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet habe. Welche Belege hiefür vorzulegen seien, ergäbe sich aus § 2 bzw § 3 der VO. Zudem erweitere § 5 der VO die Nachweispflichten des leistenden Unternehmers dahingehend, dass auch die UID-Nr des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen sei. Ferner müssten die Voraussetzungen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

Aus näher dargelegten Gründen seien die vom österreichischen Gesetz- und VO-Geber geforderten Voraussetzungen daher grundsätzlich gemeinschaftsrechtlich gedeckt und zulässig. Die Maßnahmen dürften aber nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele, nämlich die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, erforderlich sei. Sie dürften daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der MwSt, ein Grundprinzip des gemeinsamen MwSt-Systems, in Frage stellten. Überdies müssten die MS die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung seien, zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit sowie des Vertrauensschutzes zählten.

In Pkt 3.1.3 wird dargestellt, dass die Inanspruchnahme nach Auffassung der „belangten Behörde“ an 4 Voraussetzungen gescheitert sei:

- 1) die ungarischen Ges sollen keine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt haben
- 2) die Bw habe nicht den Nachweis zeitnah erbringen können, dass der ausländische Abnehmer die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet gebracht habe;
- 3) die Empfangsbestätigungen hätten nicht dem von der „belangten Behörde“ erwarteten äußeren Erscheinungsbild entsprochen;
- 4) und auch der Buchnachweis sei nicht rasch und leicht nachvollziehbar erbracht worden.

Unstrittig sei, dass die Bw sämtliche in den §§ 2, 5 und 6 der VO definierten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erbracht hätte. Es bestünden keine Zweifel, dass die Waren bei der Bw abgeholt worden seien, die Identität des Abholers festgestellt worden sei, die Waren tatsächlich – zu fremdüblichen Entgelten – bezahlt worden seien (bar oder mittels Banküberweisung), die UID-Nrn iR des qualifizierten Bestätigungsverfahrens überprüft worden seien und die nach § 6 VO aufzuzeichnenden Angaben festgehalten worden seien.

Zum Kriterium der Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit sei auszuführen, die Behauptung der Finanzbehörde, dass die ungarischen Unternehmen keine Unternehmer iSd UStG wären, sei unrichtig.

Es werde auf die Judikatur des EuGH verwiesen, wonach Stpfl iSd MwSt-RL sei, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Es sei auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abzustellen. Jeder Umsatz sei für sich zu betrachten. Ob die MwSt, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet worden sei, sei für das Recht des Stpfl auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung. Nach EuGH, Rs Kittel, könne dieser Schluss nicht anders ausfallen, wenn solche Umsätze, ohne dass der Stpfl hiervon Kenntnis habe oder haben könne, iR eines vom Verkäufer begangenen Betruges getätigt würden.

Nach der Judikatur des EuGH stellten daher auch Umsätze, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet seien, steuerbare Umsätze dar, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllten, auf denen die Begriffe „Lieferungen von Gegenständen“, wirtschaftliche Tätigkeit“ und „Steuerpflichtiger als solcher“ beruhten. Daher führe auch ein möglicherweise betrügerischer Zweck des Abnehmers iR einer ig Lieferung, wenn der Verkäufer diesen weder kannte noch kennen konnte, zu keinem anders lautenden Ergebnis und ist die Lieferung – insoweit ansonsten die Voraussetzungen erfüllt seien – als steuerbefreit zu werten.

Aus der Rechtsprechung des EuGH zur Gutgläubigkeit lasse sich daher ableite, die für das Vorliegen einer „Lieferung von Gegenständen“ notwendige Übertragung der Befähigung, wie

ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, sei im ggstd Fall zweifelsohne erfüllt worden, da in allen Fällen unbestritten sei, dass die Waren bei der Bw tatsächlich abgeholt worden seien. Diese gelte auch bei Lieferungen an in betrügerischer Absicht beteiligten Unternehmern, da der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbiete. Daher müssten Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können.

Ob ein Unternehmer von den betrügerischen Handlungen wissen musste, sei anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Nur für den Fall, dass der Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug entweder wusste oder zumindest hätte wissen müssen, könne ihm von den als steuerfrei behandelten ig Lieferungen Umsatzsteuer abverlangt werden.

Es sei zu prüfen, ob die von einem Unternehmer geforderten Sorgfaltspflichten eingehalten worden seien. Übertriebene Sorgfaltsanforderungen an den Steuerpflichtigen seien zu verhindern.

Es sei zu beachten, ob bzw inwieweit bestimmte Nachweise betreffend die Unternehmereigenschaft für den Unternehmer leicht erlangbar bzw objektiv nachprüfbar seien. Das Merkmal des „Wissenmüssens“ finde seine Grenze daher insbesondere in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände.

Der Unternehmer müsse den Register- bzw Behördenangaben daher insoweit auch Vertrauen entgegen bringen dürfen.

Durch die Anfrage und Aufzeichnung der UID-Nummer werde der allgemeine Nachweis über die Eigenschaft des Abnehmers sowie über die Steuerbarkeit des Erwerbs im anderen MS erbracht. Demzufolge stelle die Abfrage und Aufzeichnung der UID-Nummer ein notwendiges Beweismittel für das Vorliegen dieser Voraussetzungen dar.

Auch der BFH messe der Gültigkeit der abgefragten ausländischen UID-Nummer große Bedeutung zu.

Da die Bw neben der Überprüfung der UID-Nummern auch alle sonstigen gesetzlichen und verordnungsmäßigen Vorgaben eingehalten habe, sei der von einem ordentlichen Kaufmann zu erwartende Sorgfaltsmaßstab unzweifelhaft erfüllt. Vor allem, da die Bw sämtliche Maßnahmen gesetzt habe, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet seien. Eine noch intensivere Überprüfung des Geschäftspartners sei nicht vorgesehen.

Hinsichtlich der von der Behörde geforderten fehlenden Nachweise wie Lieferscheine, Spediteursabrechnungen und Transportbescheinigungen, aus denen die Geschäftsabwicklungen erkennbar seien, sei festzuhalten, dass bei Abholfällen weder den

gesetzlichen Vorgaben bzw jenen der VO noch den Handelsgepflogenheiten entspreche, dass ein Lieferschein oder ein ähnliches Dokument ausgestellt werde. Nachweise in derartigen Konstellationen seien vor allem auch deshalb verzichtbar, da auch diese Unterlagen kein aussagekräftiges Indiz für eine Lieferung über die Grenze darstellten.

Anders als die Abgabenbehörde vermeine, zeige die Tatsache, dass die Bw keine Unterlagen hinsichtlich Schriftverkehr und Geschäftspapiere habe vorlegen können, aus der die Geschäftsabwicklung ersichtlich sei, für sich allein noch keine Unüblichkeit auf, da sie den geschäftlichen Verkehr telefonisch abgewickelt habe. Eine Unüblichkeit wäre nur dann gegeben, wenn es sich um eine untypische Geschäftsabwicklung handeln würde bzw ungewöhnliche Umstände vorliegen würden, was jedoch nicht der Fall sei.

Die von der Behörde herangezogenen Indizien könnten eine untypische, den Vertrauensschutz gegebenenfalls einschränkende Geschäftsabwicklung nicht rechtfertigen. Vielmehr müsse die Unüblichkeit der Geschäftsabwicklung in den vorliegenden Fällen zum einen im Vergleich mit den weiteren von der Bw abgewickelten ig Lieferungen beurteilt werden. Zum anderen müsse anhand der sonst branchenüblichen Vorgehensweise eine Beurteilung stattfinden. Auch hierbei werde jedoch zu berücksichtigen sein, dass selbst innerhalb der Branche unterschiedliche Vertragsabwicklungen üblich sein könnten und nicht jeder geringste Unterschied zu sonstigen Geschäftsbeziehungen sogleich als „ungewöhnlich“ einzustufen sein werde. Die Verteilung des Risikos zwischen den Unternehmern und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs müsse mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein.

In diese Richtung seien keine Erhebungen angestellt worden. Der Hinweis der Bw auf die Branchenüblichkeit telefonischer Geschäftsabwicklungen sei nicht gewürdigt worden.

Die Zweifel der Abgabenbehörde uA auch deshalb, da die Bw bei einer Lieferung an Z. Kft bereits am 24.1.2006 die Gültigkeit der ungarischen UID-Nummer abgefragt habe, die erstmalige Warenbestellung (an dem Tag sei auch die Lieferung erfolgt) aber erst am 26.1.2006 erfolgte, seien nicht nachvollziehbar, müsse doch einer Warenbestellung eine Kontaktaufnahme vorangehen, bei der die Daten an die Bw übermittelt und von ihr überprüft würden. Gerade diese Vorgangsweise entspreche der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns. Zudem habe die Bw eine Bankbestätigung seitens der ungarischen Bank verlangt, dass das vereinbarte Entgelt im Zeitpunkt der Warenübergabe bereits angewiesen worden sei.

Ebenso wie die telefonische Geschäftsabwicklung sei die prompte Zahlung einer Rechnung, sei es in bar oder per Überweisung, eine absolut übliche Vorgangsweise. Auch führe ein Bargeschäft, wie auch der Umstand, dass die Waren für zwei ungarische Firmen durch die gleiche Person abgeholt worden seien, grundsätzlich zu keiner branchenuntypischen Geschäftsabwicklung.

Eine Auswirkung hätte eine untypische Geschäftsabwicklung nur für die Frage der Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG, da das Gesetz diesbezüglich die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns voraussetze. Da aber die Geschäftsabwicklungen mit den drei betroffenen ungarischen Gesellschaften keine Besonderheiten aufweisen, könne der Bw aber auch nicht mangelnde Sorgfalt vorgehalten werden.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde zu den Wareneinkäufen bei der Firma M sowie zur Eröffnung des Konkursverfahrens über diese Firma seien nicht nachvollziehbar.

Die Annahme der Abgabenbehörde, die drei ungarischen Gesellschaften seien mangels geschäftlicher Tätigkeit nicht als Unternehmer zu qualifizieren, auch weil diese angeblich weder ihren Erklärungs- noch ihren Steuerpflichten nachgekommen seien, sei im Lichte der Judikatur des BFH bzw des EuGH unhaltbar. Unternehmer sei vielmehr, wer die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs 1 UStG erfülle, wie er gewerblich oder beruflich tätig sei, das heißt jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehle. Zweifellos sei die Tätigkeit der ungarischen Gesellschaften wiederholt und daher nachhaltig auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet und daher unternehmerisch.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die Abwicklung der Geschäfte mit den ungarischen Abnehmern keine Besonderheiten gegenüber anderen Geschäftsabwicklungen aufweise und die ungarischen Abnehmer als Unternehmer iSd UStG einzustufen seien. Ferner seien die von der Bw an die ungarischen Abnehmer erfolgten Übergaben an Waren als Lieferungen von Gegenständen zu qualifizieren. Dass die ungarischen Abnehmer möglicherweise betrügerische Zwecke beabsichtigten, sei für die Bw nicht ersichtlich gewesen. Die vom Gesetz geforderten Sorgfaltspflichten seien von der Bw eingehalten worden.

Die Auffassung der Finanzverwaltung, die Nachweispflichten seien als materielle Voraussetzung für die Befreiung von ig Lieferungen zu betrachten, könnten nach der Judikatur des EuGH nicht mehr aufrecht erhalten werden. Ergäbe sich aus den tatsächlichen Umständen, dass unbestreitbar eine ig Lieferung ausgeführt worden sei, dann erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, insoweit die materiellen Anforderungen erfüllt seien, die Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung auch für den Fall, dass der Stpfl bestimmten formellen Anforderungen nicht Genüge getan habe. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden seien.

Die Empfangsbestätigungen der Abnehmer, dass die Waren das Staatsgebiet Österreich verlassen hätte, würden deswegen nicht anerkannt, da der Nachweis durch die Bw angeblich nicht zeitnah erfolgt sei. Von der Abgabenbehörde werde darauf hingewiesen, dass die

Außenprüfung – angeblich – wiederholt eine Vorlage der Bestätigungen verlangt habe.

Beispielhaft werde auf eine e-mail vom 4.8.2006 verweisen.

Es werde darauf hingewiesen, dass die Außenprüfung nicht direkt bei der Bw, sondern beim steuerlichen Vertreter durchgeführt worden sei und sämtliche von der Außenprüfung angeforderte Unterlagen auch vorgelegt worden seien. Zeitliche Verzögerungen lägen daran, dass die Außenprüfung in unregelmäßigen Zeitabständen und zum Teil auch ohne Vorankündigung durchgeführt worden sei. Da in der Kanzlei nicht sämtliche Belege und Unterlagen aufliegen, habe die Außenprüfung Unterlagen teilweise nachfordern müssen. So seien auch die von den ungarischen Gesellschaften vorgelegten Empfangsbestätigungen, die UID-Abfrage, usw (also alle kundenspezifischen Daten) nicht bei den Rechnungen, sondern in eigenen Kundenordnern aufbewahrt worden, wobei dieses Ablagesystem aus Sicherheitsgründen gewählt worden sei, um einen Verlust derartiger Bestätigungen zu verhindern. (Diese Vorgangsweise werde bei allen Kunden eingehalten). Diese Ablage der Unterlagen gestatte dennoch eine leichte Auffindbarkeit und Überprüfbarkeit durch einen sachverständigen Dritten. Diese von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen seien daher erfüllt. Wie der Unternehmer seine Belege archiviere, müsse ihm überlassen bleiben. Die angeforderten Unterlagen seien in der Folge auch der Außenprüfung übergeben worden. Allen Anforderungen der Außenprüfung sei stets umgehend entsprochen worden und die angeforderten Unterlagen seien nach wenigen Tagen in der Kanzlei aufliegend gewesen. Die Mitteilung der Prüferin hätte keine konkrete Aufforderung enthalten, innerhalb einer bestimmten Frist bestimmte Belege zu übermitteln.

Nach der Judikatur des EuGH sei es grs legitim, dass die MS einen zeitnahen Nachweis forderten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Allerdings dürften diese Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sei. Sie dürften daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der MwSt in Frage stellten.

Die Versagung der Steuerbefreiung wegen nicht rechtzeitiger Nachweiserbringung sei nicht zulässig. (S EuGH Rs Collée). Es müssten die objektiven Kriterien erfüllt sein, die den Begriffen zu Grunde liegen, die diesen Umsatz definierten. Daraus folge, dass es verwehrt sei, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten ig Lieferung allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

(Siehe auch EuGH, Rs Schmeink & Cofreth und Strobel). Die verspätete Erbringung des Buchnachweises dürfe zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens führen oder die Erhebung von Mehrwertsteuer beeinträchtigen.

Zu beachten sei auch, dass es – mit Ausnahme von missbräuchlicher Inanspruchnahme – bei einer ig Lieferung zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens kommen könne, da nur dem

MS das Besteuerungsrecht zustehe, in dem der Endverbrauch erfolge. Die Besteuerung einer grs befreiten ig Lieferung würde somit den Grundsatz der Neutralität der MwSt verletzen und es würde unzulässigen Wettbewerbsverzerrungen kommen, da Unternehmen, die einen hohen Anteil an ig Lieferungen tätigten, gegenüber Unternehmen, die vorwiegend inländische Umsätze bewirkten, erheblich benachteiligt wären. (Siehe EuGH Rs Eurodental).

Zum äußeren Erscheinungsbild der Empfangsbestätigungen müsse festgehalten werden, dass die Prüferin die Empfangsbestätigungen im Original vorgelegt erhalten habe, wobei bereits Kopien für den Ap vorbereitet gewesen wären. Die Originale könnten jederzeit eingesehen werden. Die Bw sei ihren gesetzlichen Verpflichtungen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nachgekommen. Sämtliche geforderten Aufzeichnungen seien dokumentiert und alle von der VO geforderten Angaben aufgezeichnet worden. Auch die UID-Nummer sei abgefragt und buchmäßig nachgewiesen worden. Die Abgabenbehörde anerkenne die Empfangsbestätigungen der ungarischen Abnehmer nicht, da das äußere Erscheinungsbild des Nachweises nicht den Anforderungen der belangten Behörde entspreche und nicht erkennbar sei, wer die Bestätigungen unterfertigt habe. Es könne auch nicht verifiziert werden, ob die Empfangsbestätigungen tatsächlich von den ungarischen Firmen stammten. Zudem ergäbe sich aus der Bestätigung nicht der Wareneingang bei der ungarischen Gesellschaft. Da das Erscheinungsbild der Bestätigungen bei allen drei betroffenen ungarischen Gesellschaften sehr ähnlich sei, gelange die Abgabenbehörde zur Auffassung, dass nicht von einer zeitnahen, unabhängig voneinander erfolgten Bestätigung auszugehen sei.

Zum äußeren Erscheinungsbild müsse angemerkt werden, dass der Geschäftsführer der Bw bei erstmaligem Kontakt den ungarischen Gesellschaften – nach Erhalt der Waren – jeweils auf telefonischem Wege mitgeteilt habe, wie sie die Empfangsbestätigung formulieren sollten. In weiterer Folge hätten die ungarischen Gesellschaften den Text dieser Vorgabe als „Vorlage“ durch „copy and paste“ wieder verwendet. Daher würden sich die von den drei Gesellschaften unabhängig voneinander ausgestellten Empfangsbestätigungen kaum unterscheiden. Die Bestätigungen seien nach Warenerhalt von den Abnehmern mit der Post übermittelt worden. Die Abgabenbehörde messe dem Umstand, dass die Empfangsbestätigungen nicht auf offiziellem Geschäftspapier, sondern auf einem „normalen Stück Papier im Format A4“ übermittelt worden seien, große Bedeutung zu. Die Bw sei hingegen davon ausgegangen, dass eine Empfangsbestätigung, bei der neben dem Warenerhalt (Invoice Nummer mit Datum des Erhalts) auch bestätigt wurde, dass die Waren die Rep Österreich verlassen hätten und die mit einer Firmensignatur versehen und unterschrieben war, als geeigneter Nachweis anzusehen sei. Die Versagung einer Steuerbefreiung allein auf Grund einer nicht auf einem Geschäftspapier verfassten Empfangsbestätigung wäre überschießend und würde das Verhältnismäßigkeitsgebot verletzen.

Das bloße Abstellen auf formelle Anforderungen würde dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der auch den Grundsatz der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen einschlieÙe, iSd Judikatur des EuGH widersprechen.

Es sei jedenfalls bestätigt worden, dass die Waren Österreich verlassen hätten und aus den Aufzeichnungen zu § 6 der VO ergäbe sich jeweils der Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet, womit auch der MS bestimmt sei, der den ig Erwerb besteuern dürfe. Zudem hätten die drei ungarischen Gesellschaften alle ihre gültigen UID-Nummern bekannt gegeben und hätte kein Zweifel an deren Richtigkeit bestanden. Die belangte Behörde stelle jedoch auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab.

Die Bw habe aber nicht nur die Anfrage der UID-Nummern als Nachweiserbringung vorgenommen, sondern habe auch alle sonstigen gesetzlichen und verordnungsmäßigen Vorgaben eingehalten und somit der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns Genüge getan. Nach § 5 der VO müsse die UID-Nummer des Abnehmers lediglich buchmäßig nachgewiesen werden, eine Überprüfung anhand des qualifizierten Bestätigungsverfahrens sei nicht vorgeschrieben.

Sollte sich im Nachhinein herausstellen, dass die verwendete UID-Nummer erschlichen worden sei oder ein hinter dem vorgeblichen Leistungsempfänger stehender Dritter als Abnehmer fungiere, habe der Leistende trotzdem alles Erforderliche getan, um der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns nachzukommen. Das Vertrauen auf die Gültigkeit der verwendeten und geprüften UID-Nummer sei schutzwürdig.

Nach *Ruppe* sei der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns Genüge getan, wenn das Bestätigungsverfahren nach Art 28 Abs 2 UStG durchgeführt worden sei und sich der Unternehmer damit Gewissheit über die Gültigkeit und die persönliche Zuordnung der vom Abnehmer verwendeten UID-Nummer verschafft habe. Er verfüge damit über eine implizite Erklärung des Abnehmers, dass dieser mit den gelieferten Waren im MS der UID erwerbsteuerbar sei. Weitere Nachforschungen seien weder zumutbar noch zielführend. Zum rasch und leicht nachvollziehbaren Buchnachweis sei auszuführen, dass grundsätzlich alle kundenspezifischen Daten wie Empfangsbestätigungen, UID-Abfragen usw nicht bei den Rechnungen, sondern in eigenen Kundenordnern aufbewahrt worden seien. Der Auffassung der Behörde, dass dadurch der Buchnachweis nicht leicht und rasch nachvollziehbar sei, würden folgende Fakten entgegengehalten.

Nach § 1 der VO zu Art 7 Abs 3 UStG müsse der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der ig Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet habe. Nach der älteren Literatur seien die nachzuweisenden Voraussetzungen dann leicht nachprüfbar, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen ohne erheblichen Zeitverlust und ohne Durchführung von Rechenoperationen

ein zweifelsfreies Auffinden und Überprüfen der einzelnen Geschäftsvorfälle gewährleisten. Für die leichte Nachprüfbarkeit erforderlich seien zusammenhängende, lückenlose Aufzeichnungen für den Teil der Umsätze, für den die Steuerfreiheit begehrt werde. Da die Buchführung und die Belege für den Buchnachweis eine Einheit bildeten, müsse zwischen der Buchführung und den Belegen zB durch gegenseitige Hinweise eine Verbindung bestehen. Auf die persönliche Auffassung des Überprüfenden, ob die Überprüfung ohne erheblichen Zeitverlust möglich sei, könne es nicht ankommen. Einem sachverständigen Dritten müsse es innerhalb einer angemessenen Zeit möglich sein, sich einen Überblick über die ig Lieferungen des Unternehmers zu verschaffen. Die Belege müssten daher geordnet aufbewahrt werden, so dass diese jederzeit auffindbar seien. Aus der Buchführung und den dazugehörigen Belegen müssten die erforderlichen Daten vollständig ersichtlich sein. Diesen Anforderungen entspreche der durch die Bw erbrachte Buchnachweis vollkommen. Dies habe die Abgabenbehörde verkannt.

In diesem Zusammenhang sei auf die Judikatur des BFH und des EuGH verwiesen, wonach es sich bei den Nachweispflichten des Unternehmers um keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als ig Lieferung (mehr) handle und daher die Versagung der Steuerbefreiung wegen nicht rechtzeitiger Nachweiserbringung nicht zulässig sei. Demnach seien ig Lieferungen auch ohne rechtzeitig erbrachten Buchnachweis steuerfrei zu behandeln. Dementsprechend habe die Abgabenbehörde rechtswidriger Weise die Befreiung versagt. Zur Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG sei auszuführen, diese sei anzuwenden, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Die Abgabenbehörde sehe die Voraussetzungen deshalb nicht als erfüllt, da die Bw bei derartigen Geschäftsbeziehungen die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers jedenfalls hätte erkennen müssen.

Die Geschäftsbeziehungen und –abwicklungen mit den drei ungarischen Gesellschaften hätten keine Besonderheiten gegenüber anderen Geschäftsabwicklungen aufgewiesen. Die Bw habe alle notwendigen Unterlagen vorgelegt. Die Vorlage der Unterlagen sei zeitgerecht erfolgt. Auch die Überprüfung der Voraussetzungen anhand der vorgelegten Unterlagen sei für einen sachverständigen Dritten ohne erheblichen Zeitverlust möglich gewesen. Die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns sei beachtet worden.

Nach der aktuellen Judikatur des EuGH und des BFH sollte dies jedoch ohne Bedeutung sein, da die Nachweise keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als ig Lieferung darstellten und nach zutreffender Auffassung des BFH im laufenden Verfahren nachgereicht werden könnten. Auch habe die Bw nach Maßgabe des § 5 der VO die vorhandenen Daten der

ungarischen Gesellschaften an Hand des qualifizierten Bestätigungsverfahrens iSd Art 28 Abs 2 UStG überprüft sowie die Identität des Abholenden festgehalten und nach erfolgter Lieferung auch eine Empfangsbestätigung erhalten. Die Bw habe daher sämtliche Anforderungen, die der Gesetz- und Verordnungsgeber an sie stelle, erfüllt.

Das in Art 28c Teil A erster Halbsatz 6. MwSt-RL (Art 131 MwStSystRL) genannte Ziel, Steuerhinterziehung vorzubeugen, rechtfertige daher mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferer. Die Verteilung des Risikos zwischen diesen und der Finanzverwaltung auf Grund eines von einem Dritten begangenen Betrugs müsse jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei es unverhältnismäßig, weil das Risiko ungleich verteilt wäre, wenn ein Steuersystem dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlege. Dem Unternehmer könnten betrügerische Machenschaften Dritter nicht angelastet werden.

Einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hätte, die dem "ersten Anschein" nach sein Recht auf Befreiung einer ig Lieferung von Gegenständen belegten, dürfe nicht verpflichtet werden, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellten, jedoch nicht erwiesen sei, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hätte, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene ig Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führe. Daraus ergäbe sich, dass die in der VO vorgesehenen Nachweise formeller seien und dazu dienen sollten, das Vorliegen einer ig Lieferung dem ersten Anschein nach zu belegen. Die Bestimmung des Art 7 Abs 4 UStG konstituiere dagegen gerade für den Fall mangelnder Erweislichkeit, dass trotz Fehlen der Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 UStG die Steuerbefreiung garantiert würde, wenn der Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns angewendet hätte. Ganz offensichtlich ginge diese Regelung, ihrem Sinn und Zweck entsprechend, als speziellere Bestimmung den allgemeinen insbesondere formellen Vorschriften vor. Den Bestimmungen der VO könne keine unmittelbare Bedeutung im Rahmen des Art 7 Abs 4 UStG zukommen, da Vertrauensschutz erst dann von Bedeutung sei, wenn die Vermutungswirkung nicht greife. Daher seien die Bestimmungen der VO vor allem im Hinblick auf die Frage, ob der Unternehmer bei der Verifizierung der Angaben seines Abnehmers die erforderliche Sorgfalt hätte walten lassen, von Relevanz.

In Fällen, in denen der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt habe bzw sich die dem Lieferer vorgelegten Unterlagen als falsch herausgestellt hätten, sei der Erwerber und nicht der Lieferant zur Mehrwertsteuer heranzuziehen.

Die Frage des Gutglaubensschutzes stelle sich nach der Rechtsprechung des BFH erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen sei. Für den Gutglaubensschutz sei nur erforderlich, dass der leistende Unternehmer im Rahmen der ihn treffenden Beweislast darlegen könne, dass für ihn keine vernünftigen Zweifel an der Unternehmereigenschaft des ausländischen Leistungsempfängers bestanden hätten. Daraus folge, dass die Bw auf die Rechtmäßigkeit ihrer getätigten Umsätze vertrauen hätte können, da sie ihren Nachweispflichten nachgekommen sei und die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns eingehalten hätte. Wenn sich im Rahmen einer behördlichen Überprüfung in Folge herausstelle, dass die Voraussetzungen für die Befreiung in Wirklichkeit nicht gegeben gewesen seien, da die von den ungarischen Abnehmern vorgelegten Unterlagen gefälscht waren, könne ihr das nicht vorgeworfen und Umsatzsteuer vorgeschrieben werden. Eine solche Vorgehensweise wäre offenkundig unverhältnismäßig. Zum einen würde sie dazu führen, dass – sollten die Waren die Republik Österreich nicht verlassen haben – der Bw Umsatzsteuer angelastet werden würde, dass der Republik Österreich durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die sie keinen Einfluss hatte, vorenthalten wurde. Zum anderen würde sie dazu führen, dass – sollten die Waren die Republik Österreich verlassen haben – der Bw Umsatzsteuer für eine Lieferung angelastet werden würde, für welche die Republik Österreich kein Besteuerungsrecht habe. Im Hinblick auf den durch Art 7 Abs 4 UStG vorgesehenen Vertrauensschutz hätte die Befreiung gewährt werden müssen.

Im Ergebnis müsse die Bw auf die Rechtmäßigkeit der Steuerbefreiung für ihre ig Lieferungen an die fraglichen drei ungarischen Gesellschaften aus folgend oben ausführlich erläuterten Gründen vertrauen können:

Eine etwaige Nichterfüllung von Erklärungs- und Steuerpflichten durch die ungarischen Gesellschaften stelle nach der Judikatur des BFH und des EuGH kein Tatbestandsmerkmal für deren Unternehmereigenschaft dar. Die Abwicklung der Geschäfte mit den ungarischen Abnehmern habe keine Besonderheiten gegenüber anderen Geschäftsabwicklungen aufgewiesen. Auch der Umstand, dass die ungarischen Gesellschaften möglicherweise tatsächlich keine geschäftliche Tätigkeit entfaltet hätten, habe für die Qualifizierung der an diese Gesellschaften erfolgten Lieferungen als steuerfreie ig Lieferungen nach der Rechtsprechung des EuGH keine Bedeutung. Auch bei Lieferungen an in betrügerischer Absicht beteiligten Unternehmern sei nach der Rechtsprechung des EuGH von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen. Die Bw habe alle Maßnahmen getroffen, die von einem sorgfältigen Unternehmer üblicherweise verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien.

Daraus folge, dass seitens der Bw alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erfüllt worden seien. Die ungarischen Abnehmer seien als steuerpflichtige

Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG zu behandeln. Die Übergabe der Ware stellt Lieferungen von Gegenständen dar. Sämtliche vom Gesetz und der VO geforderten Nachweise seien erbracht worden. Aber selbst wenn Zweifel an den Nachweisen bestehen sollten, ergäbe sich aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, dass die Nachweispflichten keine materiellen Voraussetzungen (mehr) für die Befreiung als ig Lieferung darstellten. Zudem folge aus Art 7 Abs 4 UStG, dass die Bw auf die Rechtmäßigkeit ihrer getätigten Umsätze hätte vertrauen können.

Unter Pkt. 3.2. wird vorgebracht, die angefochtene "Berufungsentscheidung" sei auch infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften inhaltlich rechtswidrig.

Die Abgabenbehörde habe ausgeführt, dass die telefonische Geschäftsabwicklung mit den ungarischen Gesellschaften als untypische Geschäftsabwicklung zu qualifizieren sei. Ob tatsächlich eine untypische Geschäftsabwicklung vorgelegen sei, würde grundsätzlich aber nur anhand der weiteren von der Bw abgewickelten ig Lieferungen und anhand der sonst üblichen Vorgehensweise in der Branche beurteilt werden können. Die Behörde hätte es aber unterlassen, die Abwicklung anderer Geschäfte durch die Bw zu erheben sowie Beweise über die branchenübliche Vorgangsweise zu erheben, die aber wesentlich dafür gewesen wäre, eine untypische – allenfalls den Vertrauensschutz beschränkende – Vorgangsweise, die dem Unternehmer hätte auffallen müssen, unterstellen zu können. Dem Hinweis der Bw, eine telefonische Geschäftsabwicklung könne nicht als Einzelfall betrachtet werden, da die Mehrzahl aller Geschäftsabwicklungen sowohl mit inländischen als auch mit ausländischen Abnehmern in dieser Weise abgewickelt worden sei, sei nicht nachgegangen worden.

Da die Abgabenbehörde den Versuch einer Aufklärung unterlassen habe und die Geschäftsabwicklung als unüblich eingestuft habe, ohne darzustellen, wo die Unüblichkeit gegenüber den weiteren von der Bw abgewickelten ig Lieferungen zu sehen sei bzw keine Erhebungen in Richtung der sonst branchenüblichen Vorgehensweise vorgenommen habe, habe sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Auch habe die Abgabenbehörde keine Erhebungen vorgenommen, warum ein Bargeschäft wie auch der Umstand, dass die Waren für zwei der ungarischen Firmen durch die gleiche Person abgeholt wurden, zu einer (branchen)untypischen Geschäftsabwicklung führen solle. Solche Geschäfte seien durchaus gängig und auch branchenüblich, was bei einer verfahrensfehlerfreien Beweisaufnahme durch die Abgabenbehörde festgestellt werden hätte können.

Ferner sei von der Abgabenbehörde auch nicht dargestellt worden, warum die Eröffnung eines Konkursverfahrens über ein Unternehmen der Computer-Branche für den konkreten Sachverhalt entscheidungsrelevant sein soll bzw was die Besonderheit an dem Wareneinkauf

bei der Firma M sein soll. Insoweit damit Besonderheiten aufgezeigt werden sollten, fehle es wiederum an der Beweisaufnahme durch die Abgabenbehörde.

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen sei, dass der Nachweis, die Waren seien in Erfüllung der strittigen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, nicht erbracht worden sei. Überlegungen bzw Nachforschungen dahingehend, wo die Waren verblieben sein könnten, wenn sie nicht als ig Lieferung nach Ungarn gelangt seien, habe die Abgabenbehörde allerdings nicht angestellt. Insoweit die Abgabenbehörde mit ihren Ausführungen zum Ausdruck bringen möchte, die Bw hätte die Waren an Endverbraucher im Inland (ohne Ausweis der Umsatzsteuer) verkauft, so fehle es zum einen wiederum an der notwendigen Beweisfeststellung. Zum anderen sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei den strittigen Warenumsätzen nur um PC-Komponenten wie CPU-Sockets, Festplatten etc gehandelt habe, was einen Verkauf an Endverbraucher nahezu ausschließe. Dies vor allem deshalb, da die strittigen Warenumsätze über 1,2 Millionen Euro ausmachten.

Es werde nunmehr das Berufungsbegehren gestellt, die Umsätze mit den drei vorstehend angeführten ungarischen Abnehmern als steuerfreie, ig Umsätze laut eingereichten Umsatzsteuererklärungen anzuerkennen und die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 entsprechend abzuändern.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

In der am 24. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw ergänzend iW ausgeführt, es werde bestritten, dass die in Rede stehenden Ausfuhrnachweise nicht leicht auffindbar gewesen wären bzw nicht innerhalb angemessener Frist vorgelegt hätten werden können; vielmehr seien die Nachweise in den Kundenordnern abgeheftet gewesen und hätten erst in die Steuerberatungskanzlei geschickt werden müssen; innerhalb einer Woche seien die Belege jedenfalls zur Verfügung gestanden.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes beim Vorbringen, die Unterlagen hätten sich in Kundenordnern befunden, um eine bloße Schutzbehauptung handle, da es völlig unüblich sei, die Belege getrennt von der Buchhaltung aufzubewahren.

Die Betriebsprüferin verwies darauf, dass die Vorgangsweise, die in den strittigen Fällen gewählt worden sei, völlig unüblich wäre. Nur hier werde behauptet, dass die Waren von den ungarischen Abnehmern selbst abgeholt worden wären; Transportbelege würden jedenfalls nicht vorliegen, wiewohl diese in den übrigen Fällen im Prüfungszeitraum und auch davor, sehr wohl vorgelegen hätten.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, wenn das Finanzamt nunmehr behaupte, es sei unüblich, die entsprechenden Unterlagen in den Kundenordnern abzuheften, so wisse er nicht, worauf diese Aussagen beruhten. Eine Bestätigung, die nur einige Tage nach dem Export der Waren in das Ausland ausgefertigt worden sei, sei wohl beweiskräftiger als eine im Vorhinein erstellte Speditionsbestätigung, die Waren ausführen zu wollen.

Überdies sei es so, dass auch in anderen Fällen, etwa bei Geschäften mit Deutschland, diese Bestätigungen in gleicher Form, nur eben auf Deutsch, ausgefertigt worden seien, und diese von der Prüferin unbeanstandet geblieben seien.

Der Vertreter der Amtspartei brachte vor, aus den vorliegenden Bestätigungen sei nur ersichtlich, dass die Waren das Territorium von Österreich verlassen hätten. Damit fehle aber eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung der Verordnung 401/1996, dass nämlich die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht worden seien. Weiters seien die auf Englisch verfassten Bestätigungen von einer Person unterschrieben, bei der keineswegs ersichtlich sei, dass diese in irgendeiner Beziehung zu den in Rede stehenden Firmen steht. Es könne auch nicht beurteilt werden, ob es zutreffend sei, dass diese Bestätigungen per Post übermittelt worden seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, er betone nochmals, dass die Prüferin die Originale der Bestätigungen eingesehen habe und ihr Kopien übergeben worden seien. Er könne auch nicht nachvollziehen, warum das Finanzamt bezweifle, dass die entsprechenden Unterlagen tatsächlich per Post übermittelt worden seien. Es gäbe keinerlei Umstände, die einen derartigen Zweifel rechtfertigen würden.

Nach der Judikatur des EuGH muss es ausreichend sein, dass feststehe, dass ein Abnehmer mit Sitz in einem EU-Mitgliedsland vorliege, wobei weiters dessen UID-Nummer angeführt sein müsse und auch bestätigt sei, dass die Ware tatsächlich Österreich verlassen habe.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf ein Erkenntnis des BFH, wonach die Wirtschaftsgüter jedenfalls ins Gemeinschaftsgebiet verbracht werden müssen.

Der steuerliche Vertreter der Bw verwies nochmals auf das Berufungsbegehren, demzufolge es sich bei den gelieferten Gegenständen um Computerkomponenten gehandelt hätte, bei denen völlig unwahrscheinlich sei, dass sie in Österreich verblieben seien, da es sich eben um keine Endgeräte, die sofort benützt werden können, gehandelt habe.

Über Befragen des Vertreters der Amtspartei weise er nochmals darauf hin, dass die Bestätigungen nach den Vorgaben von Mag. M. erfolgt seien. Die Bestätigungen würden den Abholern übergeben, manche bestätigten die Ausfuhr auf einem Geschäftspapier, andere beschränkten sich darauf, die geforderten Inhalte auf einem schlichten A4-Papier mit Stempel rückzusenden.

Der Vertreter der Amtspartei ergänzte, dass auch die Bestätigung fehle, dass der Abholer vom Empfänger der Lieferung hierzu beauftragt gewesen sei, wie dies ebenfalls von der Judikatur und von der Verordnung gefordert würde.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass bei Zutreffen dieser Aussage bei keiner Speditionsabholung die Steuerfreiheit gewährt werden würde.

Die Betriebsprüferin führte über Befragen bezüglich der Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehung zwischen der Bw und den ungarischen Abnehmern aus, es sei nicht nachvollziehbar, wer überhaupt die Abholer gewesen sein sollen; es bestünde nur telefonischer Kontakt zu den einzelnen Firmen; die tatsächliche Existenz der ungarischen Firmen stehe nicht fest; es bestehe kein Kontakt dieser Firmen zur ungarischen Finanzverwaltung. Es müsse bezweifelt werden, dass die Waren tatsächlich nach Ungarn gegangen seien.

Der Geschäftsführer der Bw brachte vor, er habe regelmäßig mit seinen Kunden telefonischen Kontakt und kenne sicher auch 90% der Kunden nicht persönlich. Auch Barzahlungen seien durchaus üblich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw betreibt einen Handel mit elektrotechnischen Erzeugnissen. Geschäftsführer ist Hr Mag. B. M.. An der GmbH sind Fr R. M. zu 15% und die A. Privatstiftung zu 85% beteiligt.

Der Wareneinkauf der Bw erfolgte im Streitzeitraum 9/2005 – 3/2006 und auch vorher grundsätzlich bei der Firma G P., wobei die Bw direkten Zugriff auf das Warenwirtschaftssystem dieser Firma hat. Nur im Zeitraum 9/2005 und 10/2005 wurden Waren bei der Firma M im Wert von € 1,348.270,99 eingekauft. Über das Vermögen der Firma M wurde anschließend per 21.11.2005 das Konkursverfahren eröffnet. Zeitgleich mit dem Wareneinkauf bei der Firma M wurden auch die Geschäftsbeziehungen mit der ungarischen Firma X. und wenig später mit den anderen ungarischen Firmen aufgenommen.

Die Bw erklärte steuerfreie innergemeinschaftliche (in der Folge: ig) Lieferungen an die Firma X. x. Kft in Ungarn, und zwar im September 2005 in Höhe von € 163.198,-- und im Oktober 2005 in Höhe von € 627.173,--.

Bei den gelieferten Waren handelt es sich größtenteils um CPU Socket und Western Digital Festplatten.

Die ungarische Firma wurde am 4.5.2005 gegründet; die Registrierung erfolgte am 10.5.2005.

Die Waren wurden bei der Bw in Wien abgeholt und bei Warenerhalt vom Abholer, einem ungarischen Staatsbürger namens V. I. A, sofort bar bezahlt. Der Abholer wurde jeweils auf der Rechnung festgehalten, mit dem Vermerk, dass die Ware übernommen wurde; eine Vollmacht, für die ungarische Firma zu handeln, ist nicht nachgewiesen.

Die Firma X. (Geschäftszweig: Großhandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik) war zwar existent, hat jedoch keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet und hat die von der Bw gelieferten und abgeholten Waren nicht erhalten. Wer die Waren erhalten hat, ist nicht bekannt. Der ausländische Abnehmer ist nicht bekannt.

Die Bw konnte den Nachweis, dass der ausländische Abnehmer die Waren in Erfüllung der als steuerfreie ig Lieferungen behandelten Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gebracht hat, nicht erbringen.

Die ig Lieferungen sind auch nicht buchmäßig nachgewiesen.

Die Bw hätte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind.

Die Bw erklärte steuerfreie ig Lieferungen an die ungarische Firma Y. y. Kft im Jänner 2006 in Höhe von € 141.642,20,--.

Bei den gelieferten Waren handelt es sich großteils um CPU Socket und Western Digital Festplatten.

Die Waren wurden von G. C., einem ungarischen Staatsbürger, bei der Bw in Wien abgeholt. Die Identität des Abholers wurde auf der Rechnung vermerkt; eine Vollmacht, für die ungarische Firma zu handeln, ist nicht nachgewiesen. Die Bezahlung der entsprechenden Ausgangsrechnung erfolgte mittels Banküberweisungen.

Die ungarische Firma hat keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet und hat die von der Bw gelieferten, abgeholten Waren nicht erhalten. Wer die Waren erhalten hat, ist nicht bekannt.

Die Bw konnte den Nachweis, dass der ausländische Abnehmer die Waren in Erfüllung der als steuerfreie ig Lieferungen behandelten Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gebracht hat, nicht erbringen.

Die ig Lieferungen sind auch nicht buchmäßig nachgewiesen.

Die Bw hätte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind.

Die Bw erklärte steuerfreie ig Lieferungen an die Firma Z. Kft und zwar im Jänner 2006 in Höhe von € 262.541,--, im Februar 2006 in Höhe von € 71.145,-- und im März 2006 in Höhe von € 3.246,--.

Laut Ausgangsrechnung vom 26.1.2006 erfolgte die erstmalige Warenbestellung bei der Bw ebenfalls mit 26.1.2006, wobei die Firma auch an diesem Tag erst registriert wurde. Die Waren wurden am Tag der Bestellung bzw zeitnah ebenfalls von G. C. abgeholt und mittels Banküberweisungen bezahlt, wobei die Banküberweisungen zum Teil vor Bestellung und Abholung der Waren getätigt wurden. Die Identität des Abholers wurde namentlich festgehalten; eine Vollmacht, für die ungarische Firma zu handeln, ist nicht nachgewiesen. Die ungarische Firma hat keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet und hat die von der Bw gelieferten, abgeholten Waren nicht erhalten. Wer die Waren erhalten hat, ist nicht bekannt.

Die Bw konnte den Nachweis, dass der ausländische Abnehmer die Waren in Erfüllung der als steuerfreie ig Lieferungen behandelten Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gebracht hat, nicht erbringen.

Die ig Lieferungen sind auch nicht buchmäßig nachgewiesen.

Die Bw hätte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind.

Diese Feststellungen gründen auf folgender Beweiswürdigung.

Die Rechts- und Beteiligungsverhältnisse der Bw sind unbestritten, ebenso die Ausführungen über die Wareneinkäufe und der Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit den ungarischen Firmen sowie die Höhe und die Zeiträume, in denen die strittigen ig Lieferungen erklärt wurden und die Art der Waren.

Bezüglich der Lieferungen betreffend die Fa X. ist unbestritten, dass die Waren in Wien abgeholt und bei Warenerhalt vom Abholer V. I. A sofort bar bezahlt wurden, ebenso dass die Identität des Abholers jeweils auf der Rechnung mit dem Vermerk, dass die Waren übernommen worden seien, festgehalten wurde. Dass keine Vollmacht nachgewiesen ist, beruht auf den Feststellungen der Betriebsprüfung und blieb unbestritten.

Die Existenz der Firma X. ergibt sich aus den Ermittlungen des Finanzamtes bei den ungarischen Steuerbehörden, beim KSV und aus dem von der Bw durchgeführten Bestätigungsverfahren betreffend die UID-Nummer der ungarischen Firma.

Dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet hat, ergibt sich einerseits aus der Tatsache, dass – trotz Aufforderung durch das FA – von der Bw keinerlei Unterlagen betreffend der geschäftlichen Beziehung (Beginn der Geschäftsbeziehung, Geschäftsanbahnung, laufender Geschäftsverkehr, Ende der Geschäftsbeziehung) mit dieser Firma wie Transportbescheinigungen, Lieferscheine, Spediteursabrechnungen, Schriftverkehr oder Geschäftspapiere vorgelegt werden konnten.

Andererseits bestätigen die Ermittlungen des FA beim KSV 1870 und bei der ungarischen Steuerbehörde die Feststellung, dass die ungarische Firma keine tatsächliche

Geschäftstätigkeit entfaltet hat. So führt der KSV 1870 aus, dass er trotz mehrmaliger Versuche nicht mit der ungarischen Firma in Kontakt treten konnte. Die ungarische Steuerbehörde führt aus, dass die ungarische Firma keine Steuererklärungen abgegeben habe, ihrer Steuerpflicht seit Gründung nicht nachgekommen sei und auf Ersuchen der Steuerbehörden nicht reagiert habe. Der Geschäftsführer der ungarischen Firma sei am 26.6.2005 verstorben und die Steuerbehörde habe mit der Löschung der Firma von Amts wegen angefangen.

Auffallend ist auch der Geschäftszweig der Firma, nämlich Handel mit Holz, der mit Computerteilen nichts zu tun hat.

Auffallend ist weiters, dass die Fa X. erst am 4.5.2005 gegründet wurde, der Geschäftsführer der Firma nach Auskunft der ungarischen Finanzbehörden am 26.6.2005 verstorben ist und die Aufnahme der Geschäftsbeziehungen und die strittigen Lieferungen von Computerteilen in beträchtlichem Ausmaß erst danach, nämlich im September und Oktober 2005 erfolgten.

Auffallend ist auch, dass sich die geschäftlichen Beziehungen mit der ungarischen Firma auf einen Zeitraum von nur zwei Monaten erstreckten.

Auffallend ist weiters, dass die Rechnungen in beträchtlicher Höhe bar bezahlt wurden.

Die von der Bw vorgelegten Nachweise für eine tatsächliche Geschäftstätigkeit der ungarischen Firma, für das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers und für das Vorliegen einer Beförderung der Waren durch den ausländischen Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet sind nicht ausreichend.

Die aufrechte UID-Nummer der ungarischen Firma belegt zwar deren Existenz, sagt aber nichts über die Ausübung einer tatsächlichen Geschäftstätigkeit aus.

Durch die von der Bw durchgeführte Identitätsprüfung und schriftliche Bestätigung der Übernahme durch den Abholer steht fest, dass und von wem die Waren abgeholt und übernommen wurden; ob der Abholer von der ungarischen Firma beauftragt war, welche Funktion er dort ausübte und wohin die Waren geliefert wurden, steht jedoch mangels weiterer Unterlagen nicht fest.

Die vorgelegten Bestätigungen der ungarischen Firma, dass diese die Waren aus dem österreichischen Staatsgebiet hinausbefördert habe, sind aG der darzulegenden Ungereimtheiten kein ausreichender materieller Nachweis dafür.

Mangels Vergleichbarkeit mit Geschäftspapieren, Unterlagen etc ist nicht erkennbar, ob die Bestätigungen tatsächlich von der ungarischen Firma stammen. Sie sind auch nicht auf dem Geschäftspapier der Firma (mit Firmenlogo versehen etc) geschrieben, sondern auf einem „normalen“ A4 Blatt. Überdies ist nicht einmal erkennbar, wer diese Bestätigungen unterschrieben hat. Es wird wörtlich (in englischer Sprache) nur bestätigt, dass die Firma die Waren aus Österreich „herausgebracht“ („exported all goods ... out of the federal territory of

Austria“) habe. Der Wareneingang bei der ungarischen Firma wird durch diesen Wortlaut bei wörtlicher Auslegung nicht bestätigt. Praktisch der idente Wortlaut findet sich auch bei den Bestätigungen der anderen Firmen. Es ist daher festzuhalten, dass das Erscheinungsbild (Aufbau der Schreiben etc) und auch das Schriftbild der Unterschriften (der Text ist mit PC geschrieben) bei allen Bestätigungen aller drei ungarischen Firmen sehr ähnlich ist, was jedenfalls gegen eine zeitnahe, unabhängig voneinander erfolgte Erstellung der Bestätigungen spricht.

Darüber hinaus bringt die Bw einmal vor (siehe Berufung), der Geschäftsführer der Bw habe den ungarischen Gesellschaften – nach Erhalt der Waren – jeweils auf telefonischem Wege mitgeteilt, wie sie die Empfangsbestätigung formulieren sollen. In weiterer Folge hätten die ungarischen Gesellschaften den Text dieser Vorgabe als "Vorlage" wieder verwendet. Daher würden sich die Empfangsbestätigungen auch kaum unterscheiden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wird hingegen diesbezüglich ausgeführt, die Bestätigungen seien nach den Vorgaben des Geschäftsführers erfolgt. Sie seien den Abholern übergeben worden; manche hätten die Ausfuhr auf einem Geschäftspapier bestätigt; andere hätten sich darauf beschränkt, die geforderten Inhalte auf einem schlichten A 4 Papier mit Stempel rückzusenden.

Diese divergierenden Aussagen sind ein weiteres Indiz für den fehlenden Nachweischarakter der Bestätigungen. Ungewöhnlich ist auch, dass alle drei ungarischen Firmen die geforderten Inhalte auf schlichtem A 4 Papier bestätigten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die einzigen Hinweise für eine tatsächliche Tätigkeit der ungarischen Firma die mit fehlendem Nachweischarakter versehenen

Abnehmerbestätigungen und die dokumentierte Abholung der Waren durch einen ungarischen Staatsbürger sind. Die Rechnungen wurden von der Bw ausgestellt und sind insoweit nicht aussagekräftig. Die Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt lediglich die Existenz der ungarischen Firma, nicht jedoch die Ausübung einer tatsächlichen Tätigkeit.

Der Berufungssenat legt daher in Ausübung der freien Beweiswürdigung der Berufsentscheidung den Sachverhalt zu Grunde, dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, was aG vorliegender Beweise und Indizien die weitaus höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der ausländische Abnehmer ist somit nicht bekannt, da nicht feststeht, für wen der Abholer die Waren abholte und wo er sie hingebracht hat.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass der Nachweis, die Waren seien in Erfüllung der strittigen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, nicht erbracht wurde.

Zum Buchnachweis ist festzustellen, dass zwar die Abfrage der gültigen UID-Nummer, die Bestandteil des Buchnachweises ist, vorliegt, die als materieller Nachweis unzureichenden Abnehmerbestätigungen, die ebenfalls Bestandteil des Buchnachweises sind, jedoch auch nicht den vorgeschriebenen formellen Anforderungen genügen.

Die Bestätigungen befanden sich nicht im Belegordner (bei den Rechnungen) der Bw, der von der Bp des FA gesichtet wurde, sondern in eigenen Kundenordnern.

Um das Vorliegen von ig Lieferungen rasch und leicht nachvollziehbar aus den Büchern nachweisen zu können, hätten die Bestätigungen bei den Rechnungen abgelegt werden müssen und wäre dies auch der „normale“ Vorgang gewesen. Dies war jedenfalls nicht der Fall. Das Vorbringen der Bw, die Bestätigungen seien nicht bei den Rechnungen abgelegt gewesen, zeigt jedenfalls, dass die ig Lieferungen von der Behörde nicht rasch und leicht nachvollzogen werden konnten.

Als buchmäßigen Nachweis für ig Lieferungen können nämlich nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten.

Da (andere) derartige Aufzeichnungen nicht vorliegen bzw (die vorgelegten Bestätigungen) nicht anerkannt werden und auch nicht leicht und rasch nachvollzogen werden können, konnten die ig Lieferungen auch nicht buchmäßig nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen der Bw, kein Unternehmen sei verpflichtet, dem KSV 1870 Auskünfte zu erteilen, ist festzuhalten, dass dies zwar für sich betrachtet richtig ist, jedoch das Gesamtbild der Verhältnisse (Anfrage an die ungarischen Steuerbehörden, Abwicklung der Geschäfte, keine Vorlage von Geschäftspapieren etc) für die vom Berufungssenat vorgenommene Beweiswürdigung spricht.

Wie die Bp des FA nachvollziehbar ausführt, waren die Anfragen an die ungarische Finanzbehörde bzw an den KSV 1870 erforderlich, um Zweifel an den tatsächlichen Warenlieferungen nach Ungarn ausräumen zu können; dies deshalb, da von der Bw keine geeigneten Unterlagen vorgelegt wurden. In der Anfrage wurde kurz der nötige Sachverhalt mitgeteilt und die betreffenden Rechnungen zu den Geschäftsfällen mitübermittelt. Die ungarische Finanzbehörde wurde um Mitteilung ersucht, ob die betreffende Firma die Waren erhalten habe und ob diese Waren weiter verkauft wurden. Ebenso wurde um Bekanntgabe des Spediteurs bzw Abholers ersucht und um Vorlage etwaiger Transportbescheinigungen. Dass die ungarische Behörde mit der ungarischen Firma nicht in Kontakt treten konnte bzw dass die ungarische Firma keine Steuererklärungen abgegeben hat und ihrer Steuerpflicht nicht nachgekommen ist, wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt.

Die von der Bw überprüfte gültige UID-Nummer der ungarischen Firma ist in Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse als Nachweis für die ig Lieferung nicht ausreichend.

Dass die Bw bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns selbst bei Annahme von Gutgläubigkeit jedenfalls hätte erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind, gründet auf folgender Beweiswürdigung, wobei zu bemerken ist, dass nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend sind, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes. Bei langjährigen Geschäftsbeziehungen mit einer international bekannten Firma wird ein niedrigerer Maßstab anzulegen sein als bei einer neuen Geschäftsbeziehung mit einer unbekannten, neu gegründeten ausländischen Firma.

Der Bw ist Recht zu geben, dass die Gültigkeit der UID-Nummer des ausländischen Abnehmers ein wichtiges Indiz für die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers ist; dass die Gültigkeit der UID-Nummer allein und in jedem Fall ausreichend ist, ist dem Gesetzestext nicht entnehmbar. Gefordert ist generell die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Demnach sind die Umstände des Einzelfalles maßgebend.

Die hier vorliegende Geschäftsbeziehung weist gravierende Ungereimtheiten auf, die der Bw hätten auffallen müssen und es zumutbar gemacht hätten, weitere Nachforschungen anzustellen.

Die Geschäftsanbahnung, die Bestellannahme und der Kontakt mit dem Geschäftspartner erfolgten ausschließlich telefonisch. Dies ist im Geschäftsleben generell unüblich, zumal es sich um einen neuen, ausländischen Geschäftspartner handelt, der überdies einen im Vergleich zum Handel mit Computerkomponenten völlig andersartigen Geschäftszweig betreibt und vor kurzem erst gegründet wurde.

Das Fehlen jeglicher schriftlicher Belege, die die Geschäftsbeziehung dokumentieren könnten, entspricht aber nach glaubwürdiger Ausführung der Betriebsprüferin in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht den sonstigen Gepflogenheiten der Bw, da demnach Transportbelege in den übrigen Fällen im Prüfungszeitraum und auch davor sehr wohl existiert hätten. Die Aussage des Geschäftsführers der Bw vor dem Berufungssenat, er kenne die meisten Kunden nicht persönlich, steht mit obiger Würdigung der geschäftlichen Beziehung mit der ungarischen Firma als "unüblich" nicht in Widerspruch, bedeutet doch das Fehlen einer persönlichen Bekanntschaft noch nicht das Fehlen jeglicher schriftlicher geschäftlicher Unterlagen.

Auch die Barzahlung hoher Beträge ist jedenfalls auffallend.

Die Ungereimtheiten der Abnehmerbestätigungen (kein Geschäftspapier, Unterschrift keiner bestimmten Person zuordenbar, unklarer Text) wurden bereits dargestellt.

Der Handel mit Computerteilen ist im Vergleich mit anderen Branchen nach der allgemeinen

Lebenserfahrung umsatzsteuerbetrugsanfälliger und erfordert auch aus diesem Grund erhöhte Sorgfalt.

Bezüglich der Lieferungen betreffend die Firma Y. y. Kft ist unbestritten, dass die Waren in Wien abgeholt und die Identität des Abholers G. C., einem ungarischen Staatsbürger, auf der Rechnung mit dem Vermerk, dass die Ware übernommen worden sei, festgehalten wurde. Dass keine Vollmacht nachgewiesen ist, beruht auf den Feststellungen der Betriebsprüfung und blieb unbestritten.

Dass die Bezahlung der entsprechenden Ausgangsrechnung mittels Banküberweisungen erfolgte, ist nachgewiesen. Die Existenz der Firma wird vom KSV 1870 mit Gründungsdatum 2003 bestätigt.

Geschäftsführer (und einer der Gesellschafter) ist Hr R V, ein rumänischer Staatsbürger. Bemerkenswert ist, dass die Rechnung der Bw vom 17.1.2006 datiert und die entsprechenden Überweisungen bereits am 18.1.2006 durchgeführt wurden.

Auffallend ist auch, dass sich die geschäftlichen Beziehungen mit der ungarischen Firma auf einen Zeitraum von nur ein Monat beschränkten.

Dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet hat, ergibt sich einerseits aus der Tatsache, dass – trotz Aufforderung durch das FA – keinerlei Unterlagen betreffend der geschäftlichen Beziehung (Beginn der Geschäftsbeziehung, Geschäftsanbahnung, laufender Geschäftsverkehr) mit dieser Firma wie Transportbescheinigungen, Lieferscheine, Spediteursabrechnungen, Schriftverkehr oder Geschäftspapiere vorgelegt werden konnten.

Andererseits bestätigen die Ermittlungen des FA beim KSV 1870 und bei den ungarischen Steuerbehörden die Feststellung, dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet hat. So führt der KSV 1870 aus, dass er trotz mehrmaliger Versuche nicht mit der ungarischen Firma in Kontakt treten konnte. Laut Auskunft der ungarischen Finanzbehörde war der ungarische Abgabepflichtige an der registrierten Adresse nicht anzutreffen und wird auch am Sitz der Firma keine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Die Firma hat keine ig Transaktionen erklärt. Sie ist ihrer Steuerzahlungspflicht nicht nachgekommen. Diverse Vorhalte der ungarischen Finanzbehörde blieben unbeantwortet. Auch der Abholer G. C. oder ein Zustellungsbeauftragter konnte von der ungarischen Behörde nicht ausfindig gemacht werden. Die ungarische Behörde würde bei weiterer Erfolglosigkeit ihrer Bemühungen die Löschung der Firma beim Firmengericht veranlassen.

Auffallend ist, dass G. C. sich auch als Abholer für die Firma Z. Kft (siehe unten) ausgab. Die von der Bw vorgelegten Nachweise für eine tatsächliche Geschäftstätigkeit der ungarischen Firma, für das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers und für das Vorliegen einer Beförderung der Waren durch den ausländischen Abnehmer in das übrige

Gemeinschaftsgebiet sind nicht ausreichend.

Die aufrechte UID-Nummer der ungarischen Firma belegt zwar deren Existenz, sagt aber nichts über die Ausübung einer tatsächlichen Geschäftstätigkeit aus.

Durch die von der Bw durchgeführte Identitätsprüfung und schriftliche Bestätigung der Übernahme durch den Abholer steht fest, dass und von wem die Waren abgeholt und übernommen wurden; ob der Abholer von der ungarischen Firma beauftragt war, welche Funktion er dort ausübte und wohin die Waren geliefert wurden, steht jedoch mangels weiterer Unterlagen nicht fest.

Die vorgelegten Bestätigungen der ungarischen Firma, dass diese die Waren aus dem österreichischen Staatsgebiet hinausbefördert habe, sind aG der darzulegenden Ungereimtheiten kein ausreichender materieller Nachweis dafür.

Mangels Vergleichbarkeit mit Geschäftspapieren, Unterlagen etc ist nicht erkennbar, ob die Bestätigungen tatsächlich von der ungarischen Firma stammen. Sie sind auch nicht auf dem Geschäftspapier der Firma (mit Firmenlogo versehen etc) geschrieben, sondern auf einem „normalen“ A4 Blatt. Es wird wörtlich (in englischer Sprache) nur bestätigt, dass die Firma die Waren aus Österreich „herausgebracht“ („exported all goods ... out of the federal territory of Austria“) habe. Der Wareneingang bei der ungarischen Firma wird durch diesen Wortlaut bei wörtlicher Auslegung nicht bestätigt. Praktisch der idente Wortlaut findet sich auch bei den Bestätigungen der anderen Firmen. Es ist daher festzuhalten, dass das Erscheinungsbild (Aufbau der Schreiben etc) und auch das Schriftbild der Unterschriften (der Text ist mit PC geschrieben) bei allen Bestätigungen aller drei ungarischen Firmen sehr ähnlich ist, was jedenfalls gegen eine zeitnahe, unabhängig voneinander erfolgte Erstellung der Bestätigungen spricht.

Darüber hinaus bringt die Bw einmal vor (siehe Berufung), der Geschäftsführer der Bw habe den ungarischen Gesellschaften – nach Erhalt der Waren – jeweils auf telefonischem Wege mitgeteilt, wie sie die Empfangsbestätigung formulieren sollen. In weiterer Folge hätten die ungarischen Gesellschaften den Text dieser Vorgabe als "Vorlage" wieder verwendet. Daher würden sich die Empfangsbestätigungen auch kaum unterscheiden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wird hingegen diesbezüglich ausgeführt, die Bestätigungen seien nach den Vorgaben des Geschäftsführers erfolgt. Diese seien den Abholern übergeben worden; manche hätten die Ausfuhr auf einem Geschäftspapier bestätigt; andere hätten sich darauf beschränkt, die geforderten Inhalte auf einem schlichten A 4 Papier mit Stempel rückzusenden.

Diese divergierenden Aussagen sind ein weiteres Indiz für den fehlenden Nachweischarakter der Bestätigungen. Ungewöhnlich ist auch, dass alle drei ungarischen Firmen die geforderten Inhalte auf schlichtem A 4 Papier bestätigten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die einzigen Hinweise für eine tatsächliche Tätigkeit der ungarischen Firma die mit fehlendem Nachweischarakter versehenen Abnehmerbestätigungen, die dokumentierte Abholung der Waren durch einen ungarischen Staatsbürger und die Überweisungsbelege sind. Die Rechnungen wurden von der Bw ausgestellt und sind insoweit nicht aussagekräftig. Die Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt lediglich die Existenz der ungarischen Firma, nicht jedoch die Ausübung einer tatsächlichen Tätigkeit.

Der Berufungssenat legt daher in Ausübung der freien Beweiswürdigung der Berufungsentscheidung den Sachverhalt zu Grunde, dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, was aG vorliegender Indizien und Hinweise die weitaus höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der ausländische Abnehmer ist somit nicht bekannt, da nicht feststeht, für wen der Abholer die Waren abholte und wo er sie hingebracht hat.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass der Nachweis, die Waren seien in Erfüllung der strittigen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, nicht erbracht wurde.

Zum Buchnachweis ist festzustellen, dass zwar die Abfrage der gültigen UID-Nummer, die Bestandteil des Buchnachweises ist, vorliegt, die als materieller Nachweis unzureichenden Abnehmerbestätigungen, die ebenfalls Bestandteil des Buchnachweises sind, jedoch auch nicht den vorgeschriebenen formellen Anforderungen genügen.

Die Bestätigungen befanden sich nicht im Belegordner (bei den Rechnungen) der Bw, der von der Bp des FA gesichtet wurde, sondern in eigenen Kundenordnern.

Um das Vorliegen von ig Lieferungen rasch und leicht nachvollziehbar aus den Büchern nachweisen zu können, hätten die Bestätigungen bei den Rechnungen abgelegt werden müssen und wäre dies auch der „normale“ Vorgang gewesen. Dies war jedenfalls nicht der Fall. Das Vorbringen der Bw, die Bestätigungen seien nicht bei den Rechnungen abgelegt gewesen, zeigt jedenfalls, dass die ig Lieferungen von der Behörde nicht rasch und leicht nachvollzogen werden konnten.

Als buchmäßigen Nachweis für ig Lieferungen können nämlich nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten.

Da (andere) derartige Aufzeichnungen nicht vorliegen bzw (die vorgelegten Bestätigungen) nicht anerkannt werden und auch nicht leicht und rasch nachvollzogen werden können, konnten die ig Lieferungen auch nicht buchmäßig nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen der Bw, kein Unternehmen sei verpflichtet, dem KSV 1870 Auskünfte zu erteilen, ist festzuhalten, dass dies zwar für sich betrachtet richtig ist, jedoch das Gesamtbild der Verhältnisse (Anfrage an die ungarischen Steuerbehörden, Abwicklung der Geschäfte, keine Vorlage von Geschäftspapieren etc) für die vom Berufungssenat vorgenommene Beweiswürdigung spricht.

Wie die Bp des FA nachvollziehbar ausführt, war die Anfrage an die ungarische Finanzbehörde bzw an den KSV 1870 erforderlich, um Zweifel an den tatsächlichen Warenlieferungen nach Ungarn ausräumen zu können; dies deshalb, da von der Bw keine geeigneten Unterlagen vorgelegt wurden. In der Anfrage wurde kurz der nötige Sachverhalt mitgeteilt und die betreffenden Rechnungen zu den Geschäftsfällen mitübermittelt. Die ungarische Finanzbehörde wurde um Mitteilung ersucht, ob die betreffende Firma die Waren erhalten habe und ob diese Waren weiter verkauft wurden. Ebenso wurde um Bekanntgabe des Spediteurs bzw Abholers ersucht und um Vorlage etwaiger Transportbescheinigungen. Dass die ungarische Behörde mit der ungarischen Firma nicht in Kontakt treten konnte bzw dass die ungarische Firma keine Steuererklärungen abgegeben hat und ihrer Steuerpflicht nicht nachgekommen ist, wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt.

Daher ist dem FA Recht zu geben, dass weder die vom KSV bekannt gegebenen Bilanzzahlen aus dem Jahr 2003 noch die Tatsache einer existierenden Bankverbindung noch die von der Bw überprüfte gültige UID-Nummer als Nachweis der behaupteten ig Lieferung an die ungarische Firma dienen können, da die dargelegten Gründe im Rahmen einer Gesamtbeurteilung in Ausführung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung gegen eine derartige Beurteilung sprechen.

Dass die Bw bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns selbst bei Annahme von Gutgläubigkeit jedenfalls hätte erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind, gründet auf folgender Beweiswürdigung, wobei zu bemerken ist, dass nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend sind, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes. Bei langjährigen Geschäftsbeziehungen mit einer international bekannten Firma wird ein niedrigerer Maßstab anzulegen sein als bei einer neuen Geschäftsbeziehung mit einer unbekannten, vor relativ kurzer Zeit gegründeten ausländischen Firma.

Der Bw ist Recht zu geben, dass die Gültigkeit der UID-Nummer des ausländischen Abnehmers ein wichtiges Indiz für die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers ist; dass die Gültigkeit der UID-Nummer allein und in jedem Fall ausreichend ist, ist dem Gesetzestext nicht entnehmbar. Gefordert ist generell die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Demnach sind die Umstände des Einzelfalles maßgebend.

Die hier vorliegende Geschäftsbeziehung weist gravierende Ungereimtheiten auf, die der Bw

hätten auffallen müssen und es zumutbar gemacht hätten, weitere Nachforschungen anzustellen.

Die Geschäftsanbahnung, die Bestellannahme und der Kontakt mit dem Geschäftspartner erfolgten ausschließlich telefonisch. Dies ist im Geschäftsleben generell unüblich, zumal es sich um einen neuen, ausländischen, im Inland unbekannten Geschäftspartner handelt. Das Fehlen jeglicher schriftlicher Belege, die die Geschäftsbeziehung dokumentieren könnten, entspricht aber nach glaubwürdiger Ausführung der Betriebsprüferin in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht den sonstigen Gepflogenheiten der Bw, da demnach Transportbelege in den übrigen Fällen im Prüfungszeitraum und auch davor sehr wohl existiert hätten. Die Aussage des Geschäftsführers der Bw vor dem Berufungssenat, er kenne die meisten Kunden nicht persönlich, steht mit obiger Würdigung der geschäftlichen Beziehung mit der ungarischen Firma als "unüblich" nicht in Widerspruch, bedeutet doch das Fehlen einer persönlichen Bekanntschaft noch nicht das Fehlen jeglicher schriftlicher geschäftlicher Unterlagen.

Die Ungereimtheiten der Abnehmerbestätigungen (kein Geschäftspapier, Unterschrift keiner bestimmten Person zuordenbar, unklarer Text) wurden bereits dargestellt.

Der Handel mit Computerteilen ist im Vergleich mit anderen Branchen nach der allgemeinen Lebenserfahrung umsatzsteuerbetrugsanfälliger und erfordert auch aus diesem Grund erhöhte Sorgfalt.

Bezüglich der Lieferungen betreffend Firma Z. Kft ist unbestritten, dass die Waren in Wien abgeholt und die Identität des Abholers G. C., eines ungarischen Staatsbürgers, jeweils auf der Rechnung mit dem Vermerk, dass die Ware übernommen worden sei, festgehalten wurde. Dass keine Vollmacht nachgewiesen ist, beruht auf den Feststellungen der Betriebsprüfung und blieb unbestritten.

Dass die Bezahlung der entsprechenden Ausgangsrechnungen mittels Banküberweisungen erfolgte, ist nachgewiesen.

Auffallend ist, dass es sich um den gleichen Abholer wie bei der Firma Y. Kft handelt.

Die Existenz der ungarischen Firma ergibt sich aus den Ermittlungen des Finanzamtes bei den ungarischen Steuerbehörden, beim KSV und aus dem von der Bw durchgeführten Bestätigungsverfahren betreffend die UID-Nummer der ungarischen Firma.

Die Existenz der ungarischen Firma wird vom KSV mit Gründungsdatum 20.12.2005 und Registrierungsdatum 26.1.2006 bestätigt. Laut Ausgangsrechnung vom 26.1.2006 erfolgte die erstmalige Warenbestellung bei der Bw ebenfalls mit 26.1.2006, was im Zusammenhang mit der Tatsache, dass bereits zwei Tage zuvor, nämlich am 24.1.2006, die Bw die Gültigkeit der UID-Nummer der ungarischen Firma angefragt hatte, bemerkenswert ist, da die UID-Nummer des Abnehmers üblicherweise bei gesichertem Beginn der Geschäftsbeziehung, dh bei

Bestellung, abgefragt wird. Die Waren wurden am Tag der Bestellung bzw zeitnah von G. C. abgeholt.

Auffallend und nicht nachvollziehbar ist, dass die Bezahlung durch Überweisung zum Teil bereits vor Bestellung und Abholung erfolgten. So erfolgte die Überweisung der Rechnung Nr 6300061, Rechnungsdatum 27.1.2006, Abholdatum 27.1.2006, Bestellung am 26.1.2006 iHv € 17.327,-- bereits am 19.1.2006 durch Überweisung.

Teilweise erfolgte die Überweisung unmittelbar nach behaupteter Lieferung, eine zwar denkbare, aber im Geschäftsleben eher ungewöhnliche Vorgangsweise.

Dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet hat, ergibt sich einerseits aus der Tatsache, dass – trotz Aufforderung durch das FA – von der Bw keinerlei Unterlagen betreffend der geschäftlichen Beziehung (Beginn der Geschäftsbeziehung, Geschäftsanbahnung, laufender Geschäftsverkehr, Ende der Geschäftsbeziehung) mit dieser Firma wie Transportbescheinigungen, Lieferscheine, Spediteursabrechnungen, Schriftverkehr oder Geschäftspapiere vorgelegt werden konnten.

So führt der KSV 1870 aus, dass er trotz mehrmaliger Versuche nicht mit der ungarischen Firma in Kontakt treten konnte. Laut Auskunft der ungarischen Finanzbehörde gelang es nicht, mit der Firma Kontakt aufzunehmen. Es handle sich bei der Firma um eine „Schablone“ eines namentlich bekannten Ungarn, der häufig Firmen auf dieselbe Art und Weise gründe und auch in diesem Fall so vorgegangen sei; er werde erster Geschäftsführer und verkaufe die Firma anschließend einem unerreichbaren rumänischen Staatsbürger, der gleichzeitig auch Geschäftsführer werde. Nach dem Geschäftsführerwechsel würden sehr hohe Rechnungen, häufig im Wert von mehreren Milliarden Forint, ausgestellt. Der Erscheinungspflicht gegenüber der Finanzbehörde komme niemand nach. Auch in diesem Fall sei so vorgegangen worden. Die Firma zahle keine Steuern, übe keine Geschäftstätigkeit aus und sei nicht erreichbar.

Laut Auskunft des KSV 1870 ist der aktuelle Geschäftsführer Hr N. F, ein rumänischer Staatsbürger.

Die Ausführungen der ungarischen Steuerbehörde können nur so verstanden werden, dass es sich bei der „schablonenartigen“ Gründung von Firmen um Scheinfirmen handelt, die zum Zweck des Steuerbetrugs gegründet werden.

Auffallend ist auch der Geschäftszweig der Firma, nämlich Sonstiger Einzelhandel mit Waren verschiedener Art, der mit Computerteilen nicht unmittelbar zu tun hat.

Auffallend ist weiters, dass sich die geschäftliche Beziehung mit der ungarischen Firma auf einen Zeitraum von nur zwei Monaten erstreckte.

Die von der Bw vorgelegten Nachweise für eine tatsächliche Geschäftstätigkeit der ungarischen Firma, für das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers und für das Vorliegen

einer Beförderung der Waren durch den ausländischen Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet sind nicht ausreichend.

Die aufrechte UID-Nummer der ungarischen Firma belegt zwar deren Existenz, sagt aber nichts über die Ausübung einer tatsächlichen Geschäftstätigkeit aus.

Durch die von der Bw durchgeführte Identitätsprüfung und schriftliche Bestätigung der Übernahme durch den Abholer steht fest, dass und von wem die Waren abgeholt und übernommen wurden; ob der Abholer von der ungarischen Firma beauftragt war, welche Funktion er dort ausübte und wohin die Waren geliefert wurden, steht jedoch mangels weiterer Unterlagen nicht fest.

Die vorgelegten Bestätigungen der ungarischen Firma, dass diese die Waren aus dem österreichischen Staatsgebiet hinausbefördert habe, sind aG der darzulegenden Ungereimtheiten kein ausreichender materieller Nachweis dafür.

Mangels Vergleichbarkeit mit Geschäftspapieren, Unterlagen etc ist nicht erkennbar, ob die Bestätigungen tatsächlich von der ungarischen Firma stammen. Sie sind auch nicht auf dem Geschäftspapier der Firma (mit Firmenlogo versehen etc) geschrieben, sondern auf einem „normalen“ A4 Blatt. Es wird wörtlich (in englischer Sprache) nur bestätigt, dass die Firma die Waren aus Österreich „herausgebracht“ („exported all goods ... out of the federal territory of Austria“) habe. Der Wareneingang bei der ungarischen Firma wird durch diesen Wortlaut bei wörtlicher Auslegung nicht bestätigt. Praktisch der idente Wortlaut findet sich auch bei den Bestätigungen der anderen Firmen. Es ist daher festzuhalten, dass das Erscheinungsbild (Aufbau der Schreiben etc) und auch das Schriftbild der Unterschriften (der Text ist mit PC geschrieben) bei allen Bestätigungen aller drei ungarischen Firmen sehr ähnlich ist, was jedenfalls gegen eine zeitnahe, unabhängig voneinander erfolgte Erstellung der Bestätigungen spricht.

Darüber hinaus bringt die Bw einmal vor (siehe Berufung), der Geschäftsführer der Bw habe den ungarischen Gesellschaften – nach Erhalt der Waren – jeweils auf telefonischem Wege mitgeteilt, wie sie die Empfangsbestätigung formulieren sollen. In weiterer Folge hätten die ungarischen Gesellschaften den Text dieser Vorgabe als "Vorlage" wieder verwendet. Daher würden sich die Empfangsbestätigungen auch kaum unterscheiden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wird hingegen diesbezüglich ausgeführt, die Bestätigungen seien nach den Vorgaben des Geschäftsführers erfolgt. Sie seien den Abholern übergeben worden; manche hätten die Ausfuhr auf einem Geschäftspapier bestätigt; andere hätten sich darauf beschränkt, die geforderten Inhalte auf einem schlichten A 4 Papier mit Stempel rückzusenden.

Diese divergierenden Aussagen sind ein weiteres Indiz für den fehlenden Nachweischarakter der Bestätigungen. Ungewöhnlich ist auch, dass alle drei ungarischen Firmen die geforderten

Inhalte auf schlichtem A 4 Papier bestätigten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die einzigen Hinweise für eine tatsächliche Tätigkeit der ungarischen Firma die mit fehlendem Nachweischarakter versehenen Abnehmerbestätigungen, die dokumentierte Abholung der Waren durch einen ungarischen Staatsbürger und die mit Ungereimtheiten behafteten Überweisungsbelege sind. Die Rechnungen wurden von der Bw ausgestellt und sind insoweit nicht aussagekräftig. Die Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt lediglich die Existenz der ungarischen Firma, nicht jedoch die Ausübung einer tatsächlichen Tätigkeit.

Der Berufungssenat legt daher in Ausübung der freien Beweiswürdigung der Berufungsentscheidung den Sachverhalt zu Grunde, dass die ungarische Firma keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, was aG vorliegender Beweise und Indizien die weitaus höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der ausländische Abnehmer ist somit nicht bekannt, da nicht feststeht, für wen der Abholer die Waren abholte und wo er sie hingebracht hat.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass der Nachweis, die Waren seien in Erfüllung der strittigen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, nicht erbracht wurde.

Zum Buchnachweis ist festzustellen, dass zwar die Abfrage der gültigen UID-Nummer, die Bestandteil des Buchnachweises ist, vorliegt, die als materieller Nachweis unzureichenden Abnehmerbestätigungen, die ebenfalls Bestandteil des Buchnachweises sind, jedoch auch nicht den vorgeschriebenen formellen Anforderungen genügen.

Die Bestätigungen befanden sich nicht im Belegordner (bei den Rechnungen) der Bw, der von der Bp des FA gesichtet wurde, sondern in eigenen Kundenordnern.

Um das Vorliegen von ig Lieferungen rasch und leicht nachvollziehbar aus den Büchern nachweisen zu können, hätten die Bestätigungen bei den Rechnungen abgelegt werden müssen und wäre dies auch der „normale“ Vorgang gewesen. Dies war jedenfalls nicht der Fall. Das Vorbringen der Bw, die Bestätigungen seien nicht bei den Rechnungen abgelegt gewesen, zeigt jedenfalls, dass die ig Lieferungen von der Behörde nicht rasch und leicht nachvollzogen werden konnten.

Als buchmäßigen Nachweis für ig Lieferungen können nämlich nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten.

Da (andere) derartige Aufzeichnungen nicht vorliegen bzw (die vorgelegten Bestätigungen)

nicht anerkannt werden und auch nicht leicht und rasch nachvollzogen werden können, konnten die ig Lieferungen auch nicht buchmäßig nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen der Bw, kein Unternehmen sei verpflichtet, dem KSV 1870 Auskünfte zu erteilen, ist festzuhalten, dass dies zwar für sich betrachtet richtig ist, jedoch das Gesamtbild der Verhältnisse (Anfrage an die ungarischen Steuerbehörden, Abwicklung der Geschäfte, keine Vorlage von Geschäftspapieren etc) für die vom Berufungssenat vorgenommene Beweiswürdigung spricht.

Wie die Bp des FA nachvollziehbar ausführt, waren die Anfragen an die ungarische Finanzbehörde bzw an den KSV 1870 erforderlich, um Zweifel an den tatsächlichen Warenlieferungen nach Ungarn ausräumen zu können; dies deshalb, da von der Bw keine geeigneten Unterlagen vorgelegt wurden. In der Anfrage wurde kurz der nötige Sachverhalt mitgeteilt und die betreffenden Rechnungen zu den Geschäftsfällen mitübermittelt. Die ungarische Finanzbehörde wurde um Mitteilung ersucht, ob die betreffende Firma die Waren erhalten habe und ob diese Waren weiter verkauft wurden. Ebenso wurde um Bekanntgabe des Spediteurs bzw Abholers ersucht und um Vorlage etwaiger Transportbescheinigungen. Dass der KSV und die ungarische Finanzbehörde mit der ungarischen Firma nicht in Kontakt treten konnten bzw dass die ungarische Firma ihrer Erscheinungspflicht nicht nachgekommen und eine Gründung im Rahmen einer „Schablone“ eines ungarischen Steuerpflichtigen ist, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen.

Die von der Bw überprüfte gültige UID-Nummer der ungarischen Firma ist in Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse als Nachweis für die ig Lieferung nicht ausreichend.

Dass die Bw bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns selbst bei Annahme von Gutgläubigkeit jedenfalls hätte erkennen müssen, dass die Angaben des Abnehmers unrichtig sind, gründet auf folgender Beweiswürdigung, wobei zu bemerken ist, dass nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend sind, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes. Bei langjährigen Geschäftsbeziehungen mit einer international bekannten Firma wird ein niedrigerer Maßstab anzulegen sein als bei einer neuen Geschäftsbeziehung mit einer unbekannten, neu gegründeten ausländischen Firma.

Der Bw ist Recht zu geben, dass die Gültigkeit der UID-Nummer des ausländischen Abnehmers ein wichtiges Indiz für die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers ist; dass die Gültigkeit der UID-Nummer allein und in jedem Fall ausreichend ist, ist dem Gesetzestext nicht entnehmbar. Gefordert ist generell die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Demnach sind die Umstände des Einzelfalles maßgebend.

Die hier vorliegende Geschäftsbeziehung weist gravierende Ungereimtheiten auf, die der Bw hätten auffallen müssen und es zumutbar gemacht hätten, weitere Nachforschungen

anzustellen.

Die Geschäftsanbahnung, die Bestellannahme und der Kontakt mit dem Geschäftspartner erfolgten ausschließlich telefonisch. Dies ist im Geschäftsleben generell unüblich, zumal es sich um einen neuen, ausländischen Geschäftspartner handelt, der überdies nicht den Geschäftszweig des Handels mit Computerkomponenten betreibt und vor kurzem erst gegründet wurde.

Das Fehlen jeglicher schriftlicher Belege, die die Geschäftsbeziehung dokumentieren könnten, entspricht aber nach glaubwürdiger Ausführung der Betriebsprüferin in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht den sonstigen Gepflogenheiten der Bw, da demnach Transportbelege in den übrigen Fällen im Prüfungszeitraum und auch davor sehr wohl existiert hätten. Die Aussage des Geschäftsführers der Bw vor dem Berufungssenat, er kenne die meisten Kunden nicht persönlich, steht mit obiger Würdigung der geschäftlichen Beziehung mit der ungarischen Firma als "unüblich" nicht in Widerspruch, bedeutet doch das Fehlen einer persönlichen Bekanntschaft noch nicht das Fehlen jeglicher schriftlicher geschäftlicher Unterlagen.

Die Ungereimtheiten der Abnehmerbestätigungen (kein Geschäftspapier, unklarer Text) sowie der unübliche und nicht nachvollziehbare Ablauf der Geschäftsfälle wurden bereits dargestellt. Der Handel mit Computerteilen ist im Vergleich mit anderen Branchen nach der allgemeinen Lebenserfahrung umsatzsteuerbetrugsanfälliger und erfordert auch aus diesem Grund erhöhte Sorgfalt.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass bezüglich der Geschäftsbeziehungen mit allen drei ungarischen Firmen festzuhalten ist, dass diese keine Geschäftstätigkeit entfaltet haben. Die Lieferung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet konnte nicht nachgewiesen werden, der ausländische Abnehmer steht nicht fest und der Buchnachweis konnte nicht in vorgeschriebener Form erbracht werden.

Auf Grund vorliegender Indizien und der Auskünfte der ungarischen Finanzverwaltung geht der Berufungssenat davon aus, dass die Gründung der ungarischen Firmen zum Zwecke des Steuerbetrugs erfolgte. In dieses Bild passt auch, dass ausschließlich im Zeitraum 9/2005 und 10/2005 Waren bei der Firma M im Wert von € 1,348.270,99 eingekauft wurden, über diese Firma anschließend das Konkursverfahren eröffnet wurde und die an die drei ungarischen Firmen dazu zeitnah erklärten ig Lieferungen in Summe von € 1,268.945,--.

Auf Grund der oben näher dargestellten Umstände hätte die Bw, legt man den Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmannes an, erkennen müssen, dass die Angaben der ungarischen Abnehmer unrichtig sind und die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig Lieferung in keinem einzigen der strittigen Geschäftsfälle vorliegen.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Art. 6 und 7 UStG 1994 (Anhang – Binnenmarkt) lauten auszugsweise:

„Art. 6. (1) Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

...

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.

...

(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."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl Nr 401/1996, lautet:

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

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

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

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

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

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

...

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

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*

5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.
- ..."

Diese Vorschriften stehen im Einklang mit der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe des Art 28c Teil A Buchst. a Unterabschnitt 1 der in den Streitjahren noch anzuwendenden Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG. Demnach befreien die Mitgliedstaaten ua. die Lieferungen, die durch den Erwerber nach Orten außerhalb des Inlands, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt werden, der als solcher in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versandes oder der Beförderung des Gegenstandes handelt. Nach der Judikatur des EuGH setzt die ig Lieferung – in Übereinstimmung mit den nationalen Grundsätzen – neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen voraus, dass die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und der gelieferte Gegenstand vom Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat physisch verbracht worden ist.

Im ggstdl Fall mangelt es an wesentlichen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit. Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen (*siehe Erkenntnis des VwGH vom 2.9.2009, ZI 2005/15/0031*). Der Bw obliegt daher die Nachweispflicht.

Die in Art 7 UStG 1994 normierte Voraussetzung des Vorliegens einer ig Lieferung wie im vorliegenden Fall, nämlich die Beförderung des Gegenstandes der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, liegt nicht vor.

Es konnte nicht nachgewiesen werden, dass die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind (siehe oben). Damit fehlt es an schon an einer erforderlichen materiellen Voraussetzung für eine steuerfreie ig Lieferung.

Auch der ausländische Abnehmer steht nicht mit hinreichender Sicherheit fest. Die Adresse des tatsächlichen Abnehmers ist unbekannt und seine Identität ist nicht geklärt, da die ungarischen Firmen keine Geschäftstätigkeit entfaltet haben. Die für eine ig Lieferung zwingende materielle Voraussetzung, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den

Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, liegt nicht vor.

Auch der Abnehmernachweis wurde somit nicht erbracht.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass nach der Literatur bei der durch den Unternehmer durchzuführenden Beurteilung, ob Steuerfreiheit gegeben ist, der Maßstab der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns anzulegen ist. Erscheinen die Angaben des Abnehmers dem Lieferer zweifelhaft, wonach im ggstdl Fall – bei Annahme von Gutgläubigkeit – bei derartigen Geschäftsbeziehungen und –abwicklungen jedenfalls auszugehen ist, so kann es zur Vermeidung von USt-Nachforderungen zweckmäßig sein, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln und den Abholenden auf die Möglichkeit des USt-Erstattungsverfahrens hinzuweisen (s zB *Kolacny/Scheiner/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art 7 UStG, Tz 65f*).

Andernfalls, wie im vorliegenden Fall, muss der Unternehmer mit USt-Nachforderungen rechnen.

Die materiellen Voraussetzungen für das Vorliegen der Steuerfreiheit sind buchmäßig nachzuweisen. Der Judikatur des EuGH und des VwGH folgend ist im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend (*siehe EuGH v 27.9.2007, C-146/05, Albert Collée*).

Im gegenständlichen Fall mangelt es auch am Buchnachweis. Der Unternehmer muss nämlich gemäß den vorhin angeführten Normen die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung einschließlich der UID-Nummer buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ersichtlich sein. Die Aufzeichnung der UID-Nummer reicht nicht aus, weil sich aus ihr nicht ergibt, wer der Leistungsempfänger ist. Die Beteiligten eines Leistungsaustausches ergäben sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen (*siehe BFH v 8.11.2007, VR 26/05*). Der Unternehmer muss die Identität des Abnehmers nachweisen. Handelt ein Dritter im Namen des Abnehmers, muss der Unternehmer auch die Vollmacht des Vertreters nachweisen, weil beim Handeln im fremden Namen die Wirksamkeit der Vertretung davon abhängt, ob der Vertreter Vertretungsmacht hat (*vgl BFH-Urteil in BFHE 203,389, BStBl II 2004,627*).

Weiterer Bestandteil ist die Abnehmererklärung, wonach der Abnehmer oder sein Beauftragter erklärt, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Aus der Judikatur des EuGH ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten grs weitere Pflichten vorsehen dürfen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Allerdings dürfen diese Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der MwSt in Frage stellen. Die

Mitgliedstaaten müssen die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit beachten.

Der VwGH führt aus (*siehe Erkenntnis vom 2.9.2009, 2005/15/0031*), der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen nach Art 7 UStG 1994 vorliegen, sei vom inländischen Lieferer zu erbringen. Den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 27.9.2007, C-146/05, Albert Collée, sei zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen sei. Es sei auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichen. Entscheidend sei, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelinge, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Im gegenständlichen Fall ist der formelle Buchnachweis daran gescheitert, dass die Abnehmererklärungen mangelhaft sind, die Vollmacht der Vertreter bei der Abholung nicht nachgewiesen wurden und die Voraussetzungen nicht eindeutig und leicht überprüfbar aus der Buchhaltung ersichtlich waren.

Der Bw ist aber im Hinblick auf die Judikatur Recht zu geben, dass nicht mehr auf bloß formelle Belange abzustellen ist. Allerdings ist damit für die Bw nichts gewonnen, da ihr der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen, nicht gelungen ist.

Die Gutglaubensregelung des Art 7 Abs 4 UStG ist nicht anwendbar, weil die Bw die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte erkennen müssen.

Die Rüge in der Berufung, die Abgabenbehörde hätte ermitteln müssen, wo die Waren verblieben sein könnten, wenn sie nicht als ig Lieferung nach Ungarn gelangt seien, ist unberechtigt. Die Nachweispflicht für die Steuerfreiheit einer ig Lieferung liegt beim Unternehmer (arg: Gesetzestext Art 7 Abs 3 UStG: "*die Voraussetzungen ... müssen vom Unternehmer ... 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.*"). Ist der Nachweis nicht gelungen, sind die Lieferungen nicht von der Umsatzsteuer befreit. Weitere Nachforschungen sind von der Abgabenbehörde diesbezüglich nicht anzustellen.

Im ggstdl Fall mangelt es somit am Nachweis der ig Lieferung, am Abnehmernachweis und am Buchnachweis.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2012