

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Beschwerde der A Transport GmbH, Adresse, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., 7503 Großpetersdorf, Ungarnstraße 10 vom 22. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, 7000 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Mag. (FH) Martina Kral vom 19. August 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 4/2008, alle zur Steuernummer 38XXX/XXXX, nach der am 8. März 2014 am Bundesfinanzgericht in Wien über Anordnung des Richters (§ 274 Abs. 1 Z 2 Bundesabgabenordnung - BAO in Verbindung mit § 274 Abs. 5 BAO) abgehaltenen mündlichen Verhandlung

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 bleibt gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unverändert.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. beschlossen:

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 4/2008 wird gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben. Die Sache wird an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw) und späteren Beschwerdeführerin (Bf), der A Transport GmbH, Adresse, fand eine Außenprüfung zur Steuernummer 38XXX/XXXX statt.

Hierbei wurden bestimmte von der Bf als solche ausgewiesene innergemeinschaftliche Lieferungen als solche nicht anerkannt.

Aktenkundig sind Umsatzsteuerbescheide vom 19. 8. 2009 für die Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom selben Tag für 04/2008.

Gegen die „Wiederaufnahmebescheide vom 19. August 2009 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 sowie 4/2008“ wurde mit Eingabe vom 21. 9. 2009 Berufung erhoben und ausgeführt:

*„...Namens und im Auftrag unserer o.g. Klienten erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 19. August 2009 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 sowie 4/2008.*

**Sachverhalt:**

*Im Zuge der Außenprüfung gem. § 150 BAO (Prüfungsbeginn: 16.2.2009) unserer Klientin - A Transport GmbH - wurde die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen 2005 bis 2008 mit der Begründung, dass die Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO BGBl. 401/1996 fehlen, von der Prüferin nicht anerkannt. Daraus ergaben sich nachstehende Änderungen:*

	2005	2006	2007	01-07/2008
<i>zu verst. ig Lieferungen brutto</i>	<i>6.000,00</i>	<i>11.000,00</i>	<i>114.000,00</i>	<i>308.200,00</i>
<i>zu verst. ig. Lieferungen netto 20%</i>	<i>5.000,00</i>	<i>9.166,67</i>	<i>95.000,00</i>	<i>256.833,33</i>
<i>darauf entfallende Umsatzsteuer 20%</i>	<i>1.000,00</i>	<i>1.833,33</i>	<i>19.000,00</i>	<i>51.366,67</i>

### *Begründung:*

*Aus unserer Sicht, sind die vorgenommenen Änderungen aus zweierlei Gründen nicht gerechtfertigt.*

#### *1. Anwendbarkeit Wartungserlass vom 2.3.2009:*

*Die mit Wartungserlass vom 2.3.2009 geänderte Rz 4006 der UStRI, die ausdrücklich eine Sanierung eines mangelhaften Beförderungs-Versendungsnachweises im Zuge einer Außenprüfung verbietet, war im Prüfungszeitraum noch nicht anwendbar, da mangels Angaben über die Gültigkeit der geänderten Rz 4006 wohl auf das Datum der Kundmachung im AÖF abzustellen ist. Im Zuge der Prüfung wurde am 9. Juni 2009 eine Nachfrist zur Nachreichung der Nachweise für die innergemeinschaftlichen Lieferungen gesetzt. Diese Maßnahme lässt erkennen, dass auch die Finanzverwaltung eine Nachreichung der Nachweise für möglich erachtet hat.*

*Weiters sei angemerkt, dass der Beförderungs/Versendungsnachweis bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen mit der Ausfuhrbescheinigung im Falle des Exportes durchaus vergleichbar ist. Die Bestimmung des § 7 (4) UStG erlaubt für Exportlieferungen die sofortige Inanspruchnahme der Steuerfreiheit und räumt für die Erbringung des Ausfuhrnachweises eine Frist von 6 Monaten nach Bewirkung der steuerfrei behandelten Lieferung ein. Art. 7 UStG sowie die hierzu ergangene VO regeln den Zeitpunkt der Nachweiserbringung nicht. Da die UStRI aufgrund ihrer Natur als generelle Verwaltungsweisungen materiell gesehen einer staatlichen Rechtsnorm gleichzusetzen sind, werden innergemeinschaftliche Lieferungen gegenüber den Exportlieferungen diskriminiert. Dieser Umstand wäre im Lichte der Grundfreiheiten zu überprüfen. Die Unmöglichkeit der nachträglichen Sanierung widerspricht der EuGH Rechtssprechung (Vgl. Rechtssache C-146/05 - Albert Collee). Die Entscheidung erging zwar zum Buchnachweis, jedoch kann uE die Entscheidung analog auf unseren Fall bezogen werden, da es sich auch beim Beförderungs/Versendungsnachweis um eine formelle Voraussetzung handelt. Warum für den Beförderungs/Versendungsnachweis keine Nachfrist zustehen soll und für den Buchnachweis schon ist systematisch nicht begründbar und aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bedenklich.*

#### *2. Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht*

*Der EuGH stellt in der Rz 41 des Urteils fest, dass es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaates verwehrt ist, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Seitens der Außenprüfung wurde zu keinem Zeitpunkt das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung angezweifelt. Nach Ruppe ist die Finanzverwaltung nicht berechtigt, nachträglich im Zuge der Außenprüfung die Steuerfreiheit zu versagen, nur weil die Feststellung der Identität des Abholenden unterlassen wurde.*

*Innerstaatliche Maßnahmen dürfen nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige*

Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Die Nicht-Möglichkeit einer nachträglichen Sanierung würde bedeuten, dass das vor genannte Grundprinzip nicht realisiert werden kann. Diese überschießende Maßnahme bewirkt weiters eine unzulässige Verlagerung des Umsatzsteuerrisikos auf den Abgabepflichtigen und stellt somit einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für die österreichischen Exporteure dar.

Zusammenfassend möchten wir festhalten, dass die Versagung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen nur unter Berufung auf die Rz 4006 UStRI erfolgte. Diese Randziffer findet keine gesetzliche Deckung. Weder das UStG noch die VO zu Art. 7 äußern sich zum Zeitpunkt, in dem der Nachweis der Beförderung/Versendung sowie der Buchnachweis zu erbringen sind.

Daher stellen wir den Antrag die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen anzuerkennen. Mit der Bitte um antragsgemäße Entscheidung verbleiben wir...

Die Außenprüferin gab hierzu am 20. 10. 2009 folgende Stellungnahme ab:

„...Innergemeinschaftliche Lieferungen Art. 7 UStG 1994

Bei dem geprüften Unternehmen wurden in den Jahren 2005 - 2008 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen getätigt. Es handelt sich dabei um Abholfälle, bei denen jedoch die Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO BGBl. Nr. 401/1996 fehlen. Im Zuge der Ap wurden nur die jeweiligen Rechnungen vorgelegt. Lt. Unternehmen wurde bei Abholung weder eine Kopie des Reisepasses gemacht, noch wurde vom Abnehmer eine schriftliche Erklärung, die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern, abgegeben. Lt. UStRI RZ 4006 ist die nachträgliche Sanierung eines mangelhaften Beförderungsnachweises im Zuge einer Ap nicht mehr gestattet. In der Berufung wird jedoch darauf hingewiesen, dass im Prüfungszeitraum dies jedoch nicht anwendbar ist, da der Wartungserlass vom 2.3.2009 stammt und auf das Datum der Kundmachung abzustellen ist. Während der Ap wurden vom geprüften Unternehmen die Beförderungsnachweise teilweise nachgereicht. Bei diesen Beförderungsnachweisen handelt es sich um Kopien des Reisepasses des Abholenden und die schriftliche Erklärung, die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Diese schriftlichen Erklärungen wurden vom geprüften Unternehmen an den Abholenden mit rückdatiertem Datum geschickt und unterschrieben vom ausländischen Firmeninhaber wieder retourniert.

Für die folgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden:

2005								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4250	Export- erlöse	Ka 142	23.09. 2004	6.000,00	Polen	kein Nachweis, nur Kaufvereinb.		
				6.000,00				

2006								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 122	01.09. 2005	1.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	Ka 159	14.10. 2005	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht,		
				11.000,00		nur Kaufvereinb.		
2007								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 270	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 271	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 320	14.11. 2006	3.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	AR 702	01.03. 2007	26.000,00	Bulgarien	kein Nachweis		
4630	Anlagen- verk.	AR 784	18.04. 2007	54.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	Ka 461	18.04. 2007	5.000,00	Griech.	kein Nachweis		
4630	Anlagen- verk.	Ka 475	27.04. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
				114.000,00				
2008(Nachschau)								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4635	Anlagen- verk.	AR 70620	31.01. 2008	14.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		
4635	Anlagen- verk.	AR 70621	31.01. 2008	12.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		
4635	Anlagen- verk.	AR 70627	31.01. 2008	8.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		

4635	Anlagen- verk.	AR 70640	31.01. 2008	37.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 70641	31.01. 2008	57.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00683	05.03. 2008	14.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00716	18.03. 2008	8.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00684	06.03. 2008	36.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00685	06.03. 2008	39.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00750	14.04. 2008	3.000,00	Polen	kein Nachweis erbracht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00751	14.04. 2008	8.000,00	Polen	kein Nachweis erbracht	
				236.000,00			
2008(Nachschau)							
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land		
4630	Anlagen- verk.	Ka 41	21.06. 2007	2.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	AR700199	16.07. 2007	60.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	Ka 166	26.09. 2007	200,00		kein Nachweis	
4630	Anlagen- verk.	Ka 82	25.07. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
				72.200,00			

...“

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrags des Unabhängigen Finanzsenats vom 4. 2. 2010 teilte die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 1. 3. 2010 mit, dass sich die am 21. 9. 2009 beim Finanzamt eingebrachte Berufung „gegen die (Sach)Bescheide vom 19. August 2009 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 4/2008“ richte.

*„Der angefochtene Punkt betrifft die Verwehrung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen für die Jahre 2005, 2006, 2007 sowie für den Zeitraum 1-7/2008 (Siehe Tz 3 Steuerfr. ig. Lieferungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung), mit der Konsequenz, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen der Umsatzsteuer iHv 20% unterworfen wurden. Daraus ergaben sich nachstehende Änderungen:*

	2005	2006	2007	01-07/2008
zu verst. ig Lieferungen brutto	6.000,00	11.000,00	114.000,00	308.200,00
zu verst. ig. Lieferungen netto 20%	5.000,00	9.166,67	95.000,00	256.833,33
darauf entfallende Umsatzsteuer 20%	1.000,00	1.833,33	19.000,00	51.366,67

Mit Note vom 9. 3. 2010 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat der Bf eine Kopie der Stellungnahme der Außenprüfung, da diese der Bf offenbar vom Finanzamt nicht zugestellt wurde, und ersuchte um Äußerung, „dass der Stellungnahme zufolge hinsichtlich eines Teils der Lg. Lieferungen weiterhin Beförderungsnachweise fehlen, sodass diesbezüglich - selbst wenn eine nachträgliche Beibringung eines Beförderungsnachweises als zulässig angesehen wird - die Voraussetzungen für eine Lg. Lieferung jedenfalls nicht gegeben sein dürften. Ferner kann es sich bei den Lieferungen vom 6. Oktober 2006 in den Kosovo (keine Nachweise, ungültige UID-Nummer) um keine i.g. Lieferungen handeln.“

Die Bf äußerte sich durch ihre steuerliche Vertreterin am 29. 4. 2010 wie folgt:

*„...Zwischenzeitlich konnten für die Anlagenverkäufe nach Polen im Jahr 2008 mit der Belegnummer AR 00750 und AR 00751 die Beförderungsnachweise erbracht werden. Die ausgefertigten "Selbstabholerklärungen" legen wir in Kopie bei. Somit hat sich der Status der Ausgangsrechnungen AR 00750 und AR 00751 von "kein Nachweis erbracht" auf "Nachweis nachtr. gemacht" geändert. Die Ausfuhrlieferungen in den Kosovo in Höhe von € 13.333,33 Netto im Jahr 2007 (Ka 270 und Ka 271) sind aus der Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftlichen Lieferungen auszuscheiden. Für die restlichen Anlagenverkäufe bleibt der Status lt. Stellungnahme der Außenprüfung vom 20. Oktober 2009 unverändert.*

*Im Zuge der Außenprüfung wurde das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu keinem Zeitpunkt angezweifelt. Lt. Stellungnahme der Außenprüferin vom 20. Oktober 2009 wird sogar auf den Umstand hingewiesen, dass vom geprüften Unternehmen im gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum laufend innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt werden. Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass die Außenprüfung ursprünglich die nachträgliche Beibringung von Beförderungsnachweisen als denkmöglich erachtet hatte, da mit Schreiben vom 9. Juni 2009 das geprüfte Unternehmen aufgefordert*

*wurde, die Beförderungsnachweise "bis 9. Juli 2009 nachzureichen". Das Schreiben vom 9. Juni 2009 legen wir in Kopie bei..."*

Beigeschlossen war die Kopie eines Buchnachweises für „Selbstabholer“, wonach ein Tieflader Schwarzmüller Tü 30/80, Fg.Nr. 44XXX, Re 07-00750 v 14. 4. 2008, von B Steyr MAN, C D, Adresse in Polen, dem Lieferanten bekannt, am 14. 4. 2008 abgeholt und nach Polen befördert wurde. Die Identität sei durch den Führerschein Nr. DOXXXXX nachgewiesen.

Vorgelegt wurde ferner die Kopie eines Buchnachweises für „Selbstabholer“, wonach ein Kipper MAN 33372, Fg.Nr. WMAFXXXXXXXXXXXXX, Re 07-00751 v 14. 4. 2008, von B Steyr MAN, C D, Adresse in Polen, dem Lieferanten bekannt, am 14. 4. 2008 abgeholt und nach Polen befördert wurde. Die Identität sei durch den Führerschein Nr. DOXXXXX nachgewiesen.

Die Kopie des Führerscheins wurde ebenfalls vorgelegt.

In weiterer Folge wurde das Berufungsverfahren mit Bescheid vom 18. 8. 2010 zu dem beim VwGH zur Zahl 2009/15/0146 anhängigen Beschwerdeverfahren ausgesetzt.

Über die ebenfalls erhobene Berufung gegen die Verspätungszuschlagsbescheide entschied die Berufungsbehörde mit Berufungsentscheidung UFS 4. 1. 2011, RV/0322-W/10.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146, im RIS am 29. 1. 2013 veröffentlicht, dass der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, vom inländischen Lieferer zu erbringen sei. Den Ausführungen des EuGH im Urteil EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, Albert Collee, sei zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabungsverfahren ausreichend (vgl. VwGH 18. 10. 2007, 2006/16/0108). Entscheidend sei, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Mit E-Mail vom 7. 3. 2013 teilte der UFS dem Finanzamt mit, dass der VwGH nunmehr mit Erkenntnis vom 20. 12. 2012, 2009/15/0146, entschieden habe, dass ungeachtet erst nachträglich erbrachter Abnehmererklärungen das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994, insbesondere Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet im Rahmen der betroffenen Lieferungen, festgestellt werden könne:

*„Im Berufungsverfahren betreffend A Transport GmbH StNr. 38XXX/XXXX, U 2005 – 2007, FSU 4/2008, ist laut Stellungnahme der Prüferin vom 20. 10. 2009 ein Teil der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen deswegen nicht anzuerkennen, da der Verbringungsnachweis erst nachträglich erstellt wurde, der andere Teil deswegen, da ein Nachweis nicht vorliege (die Ausfuhren in den Kosovo sind jedenfalls keine igL).“*



*Infolge der Rechtsprechung des VwGH steht ein verspäteter Nachweis der Verbringung in das übrige Unionsgebiet der Anerkennung einer igL nicht entgegen. Soweit die Anerkennung gemäß der bisherigen Verwaltungspraxis nur aus diesem Grund versagt wurde, könnte daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren Rechnung getragen werden.*

*Fehlt es hingegen überhaupt an einem Nachweis der Beförderung, etwa weil keinerlei Urkunden vorliegen oder die Beweismittel aus näher darzustellenden Gründen unglaublich sind, kann hingegen weiterhin nicht von einer igL ausgegangen werden.*

*Das Finanzamt wird eingeladen, mit der Berufungswerberin bzw der steuerlichen Vertreterin zu klären, ob eine Einschränkung der Berufung – allenfalls nach Vorlage weiterer Nachweise - in Betracht kommt. Bejahendenfalls wäre die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zu erwägen.*

*Bestehen weiterhin unterschiedliche Auffassungen zwischen Berufungswerberin und Finanzamt wird das Finanzamt gebeten, Veranlagungsakt und Arbeitsbogen (soweit nicht in BP2000 enthalten) betreffend A Transport GmbH StNr. 38XXX/XXXX unter Anschluss eines Berichts, aus welchen Gründen weiterhin unterschiedliche Auffassungen gegeben sind, dem UFS vorzulegen.*

*Um eine Information über die weitere Vorgangsweise bis 31. 5. 2013 wird gebeten.“*

Eine Reaktion hierauf erfolgte durch das Finanzamt nicht.

Der Referent urgierte mit E-Mail vom 23. 10. 2013 eine Antwort und Aktenvorlage des Finanzamts in diesem und in vergleichbaren Verfahren:

*„...In den oben angeführten Berufungsverfahren ist – teilweise neben anderen Punkten – strittig, ob steuerlich anzuerkennende Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen, da entsprechende Nachweise erst nachträglich der Abgabenbehörde vorgelegt wurden, was nach der früheren Verwaltungspraxis eine Anerkennung ausgeschlossen hat.*

*Der VwGH hat entschieden, dass im Bereich der Nachweisführung nicht auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen ist (VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0234; VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146). Auch der EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, Albert Collee, stellt auf die materielle Anforderung der Ausfuhr bzw. igL ab. Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Wenn im Abgabenverfahren der Beweis gelingt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv vorliegen, ist trotz mangelhaftem Nachweises die Steuerbefreiung zu gewähren (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. A., zu Art. 7 BMR, Rz 26).*

*Es ist daher zu ermitteln, ob in diesen Verfahren die Voraussetzung für die Steuerbefreiung objektiv vorliegen.*

*Hierzu sind am bereits 7. 3. 2013 [...] mehrere Ermittlungsaufträge bzw. Äußerungsaufträge des UFS ergangen, wobei die Fristen (31. 5. 2013), sofern solche gesetzt wurden, ohne Reaktion des Finanzamts verstrichen sind.*

*Ich darf daher nochmals ersuchen, in allen eingangs genannten Verfahren unter Zugrundelegung der Judikatur des EuGH und des VwGH zu prüfen, ob – und allenfalls in welchem Umfang – die Steuerfreiheit weiterhin zu versagen ist, und das Ergebnis dieser Prüfungen mit den jeweiligen Berufungswerbern zu erörtern.*

*Sollte auf Grund der neuerlichen Überprüfungen das Finanzamt zu der Ansicht gelangen, den Berufungsbegehren sei – ganz oder teilweise – Rechnung zu tragen, wäre – allenfalls mit Zustimmung der Berufungswerber – die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen durch das Finanzamt zu erwägen, wobei bemerkt wird, dass eine unkomplizierte Erlassung von BVE nur mehr bis Jahresende möglich ist, da ab nächstem Jahr die Restriktionen durch das FVwGG 2012 zu beachten sind.*

*Sollten keine Berufungsvorentscheidungen erlassen werden, wäre zum Ergebnis der Überprüfungen Stellung zu nehmen und zu begründen, warum nach Ansicht des Finanzamtes weiterhin nicht von einer Steuerfreiheit auszugehen ist.*

*Um entsprechende Berichte – sofern keine BVE erlassen wurden, unter Anschluss sämtlicher bezughabender Finanzamtsakten und Prüfungsunterlagen (Arbeitsbögen) – jeweils bis zum 10. 1. 2014 wird gebeten.“*

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

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

*Hinweis auf Rz 4016*

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

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

Und Rz 4017

*Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers wird der Sorgfaltspflicht des Unternehmers im Regelfall dadurch genügt, dass er sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 ist bei ständigen Geschäftsbeziehungen nur in Zweifelsfällen erforderlich. Holt ein dem Unternehmer unbekannter Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat unter Ausweis einer UID Waren ab, wird hingegen regelmäßig eine Abfrage nach Stufe zwei des Bestätigungsverfahrens erforderlich sein.*

Und Rz 4018

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

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

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

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

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

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

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

Die Außenprüferin äußerte sich wie folgt:

*„Innergemeinschaftliche Lieferungen Art. 7 UStG 1994*

Während der Betriebsprüfung wurden vom geprüften Unternehmen die Beförderungsnachweise teilweise nachgereicht. Bei diesen Beförderungsnachweisen handelt es sich um Kopien des Reisepasses des Abholenden und die schriftliche Erklärung, die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Diese schriftlichen Erklärungen wurden vom geprüften Unternehmen an den Abholenden mit rückdatiertem Datum geschickt (während der Betriebsprüfung) und unterschrieben vom ausländischen Firmeninhaber wieder retourniert. Bei einigen wurde der Nachweis nachträglich gemacht, bei den anderen wurde kein Nachweis vorgelegt.

Für die folgenden innergemeinschaftlichen Lieferungen wurde die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Davon wurden die einzelnen Rechnungen aufgegliedert:

2005								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4250	Export- erlöse	Ka 142	23.09. 2004	6.000,00	Polen	kein Nachweis, nur Kaufvereinb.		
				6.000,00				
2006								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 122	01.09. 2005	1.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	Ka 159	14.10. 2005	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht,		
				11.000,00		nur Kaufvereinb.		
2007								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 270	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 271	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 320	14.11. 2006	3.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	AR 702	01.03. 2007	26.000,00	Bulgarien	kein Nachweis		
4630	Anlagen- verk.	AR 784	18.04. 2007	54.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		

4630	Anlagen- verk.	Ka 461	18.04. 2007	5.000,00	Griech.	kein Nachweis	
4630	Anlagen- verk.	Ka 475	27.04. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
				114.000,00			
2008(Nachschau)							
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land		
4635	Anlagen- verk.	AR 70620	31.01. 2008	14.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht	
4635	Anlagen- verk.	AR 70621	31.01. 2008	12.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht	
4635	Anlagen- verk.	AR 70627	31.01. 2008	8.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht	
4635	Anlagen- verk.	AR 70640	31.01. 2008	37.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 70641	31.01. 2008	57.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00683	05.03. 2008	14.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00716	18.03. 2008	8.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00684	06.03. 2008	36.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00685	06.03. 2008	39.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00750	14.04. 2008	3.000,00	Polen	kein Nachweis erbracht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00751	14.04. 2008	8.000,00	Polen	kein Nachweis erbracht	
				236.000,00			
2008(Nachschau)							
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land		

4630	Anlagen- verk.	Ka 41	21.06. 2007	2.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	AR700199	16.07. 2007	60.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	Ka 166	26.09. 2007	200,00		kein Nachweis	
4630	Anlagen- verk.	Ka 82	25.07. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
				72.200,00			

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

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der den Parteien am 4. 3. 2014 zugestellten Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung am 18. 3. 2014 wurde der Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht aufgetragen, zur Verhandlung für jede einzelne verfahrensgegenständliche Lieferung alle Unterlagen beizubringen, die ihr zur Nachweisführung des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung (Art. 7 UStG 1994) oder einer Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994) zur Verfügung stehen.

Der belangten Behörde wurde gemäß § 266 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einer Woche ab Zustellung dieser Ladung zur Vorlage der bereits am 7. 3. 2013 angeforderten und am 23. 10. 2013 urgierten vollständigen Veranlagungsakten einschließlich Arbeitsbogen der Außenprüfung – falls auf Datenträger vorhanden: in Form von Ausdrucken (§ 266 Abs. 3 BAO) – gesetzt.

Veranlagungsakt und Arbeitsbogen langten hierauf am 14. 3. 2014 beim Gericht ein.

In der mündlichen Verhandlung vom 18. 3. 2014 legte die steuerliche Vertretung eine Aufstellung der innergemeinschaftlichen Lieferungen vor, wobei zwischen "Nachweis" und "kein Nachweis" unterschieden wird. Beantragt werde die Steuerfreiheit jener igL anzuerkennen, für die ein Nachweis (Spalte Nachweis) erbracht wurde, und zwar (verkürzte Darstellung der Summen ohne Details, diese ergeben sich aus der oben wiedergegebenen Aufstellung der Außenprüferin):

Jahr	Nachweis	kein Nachweis
2005	0,00	6.000,00

2006	11.000,00	0,00
2007	219.000,00	81.000,00
2008	122.000,00	200,00

Das Finanzamt erachtete in der mündlichen Verhandlung die Nachweisführung deshalb nicht für gegeben, da die Nachweise rückdatiert worden seien und nicht das Datum aufwiesen, an dem tatsächlich die Unterschrift geleistet wurde.

Es sei auch zweifelhaft, dass sich mehrere Jahre nach der Lieferung jemand bei der Bf daran erinnern könne, wer seinerzeit die Abholung vorgenommen hat.

Die Prüferin führte aus, dass während der Prüfung nur die Steuerfreiheit jener Exporte anerkannt worden sei, die mit Speditionen durchgeführt wurden. Für die Abholfälle habe es während der Prüfung überhaupt keine Bestätigungen gegeben, diese seien erst im Laufe der Prüfung – mit dem unrichtigen Datum – vorgelegt worden. Ein Teil der Bestätigungen sei mit Mail nachgereicht worden, der andere nicht.

Die Prüferin habe dem Unternehmen erst das Formular „Buchnachweis Selbstabholer“ gegeben, das Unternehmen habe es zuvor nicht gekannt.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass die Bf bzw. die Abnehmer offenbar mit dem Datum der seinerzeitigen Lieferung den entsprechenden Bezug herstellen wollten. Damit sollte dokumentiert werden, dass die Lieferung seinerzeit an dem angegebenen Tag stattgefunden hat.

In Summe habe es sich etwa fünf bis sieben Abnehmer gehandelt, die dem Geschäftsführer der Bf persönlich bekannt gewesen seien.

Über das Datum der Bestätigungen sei während der Prüfung nicht gesprochen worden.

Das Finanzamt trug ferner vor, dass auch der Buchnachweis mangelhaft sei, da zusammenfassende Mitteilungen nicht oder verspätet erstattet wurden.

Die steuerliche Vertretung hielt dem entgegen, dass während der Prüfung das Fehlen eines Buchnachweises nie beanstandet worden sei.

Das Finanzamt räumte ein, dass die der Fall gewesen sein könne.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erklärten übereinstimmend, dass aus verwaltungsökonomischen Gründen für das Jahr 2008 ein Bescheid betreffend den Zeitraum April ergangen sei, auch wenn darin die Umsätze des Zeitraumes Jänner bis Juli 2008 zusammengefasst worden seien.

Das Finanzamt blieb abschließend dabei, dass die Steuerfreiheit nicht zu gewähren ist.

Die steuerliche Vertretung ersuchte der Beschwerde Folge zu geben.

Seitens der Parteien wurden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die Entscheidung wurde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gemäß Art. 7 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte mit einem der dort genannten Abnehmer durchgeführt und die Waren nachweislich von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat, in dem der Erwerb steuerbar ist, verbracht wurden:

*„Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:*

*1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;*

*2. der Abnehmer ist*

*a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*

*b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder*

*c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und*

*3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.*

*Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.*

*(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch*

*1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und*

*2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)*

*(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, daß der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.*

*(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.“*



Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996. Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung lauten:

*„Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*

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

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

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

Die Rechtslage wurde im Erkenntnis VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0146, klar dargestellt:

Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inländischen Lieferer zu erbringen.

Es ist hierbei nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabungsverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

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

Zu den strittigen Exporten liegen folgende Nachweise (Tabelle laut Außenprüfung, ergänzt um die beiden nach der Außenprüfung nachgewiesenen Exporte nach Polen) vor:

2005								
<i>Kto.</i>	<i>Bezeichn.</i>	<i>Bel.Nr.</i>	<i>Datum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Land</i>			
4250	Export- erlöse	Ka 142	23.09. 2004	6.000,00	Polen	kein Nachweis, nur Kaufvereinb.		
				6.000,00				
2006								

Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 122	01.09. 2005	1.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	Ka 159	14.10. 2005	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht,		
				11.000,00		nur Kaufvereinb.		
2007								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4630	Anlagen- verk.	Ka 270	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 271	06.10. 2006	8.000,00	Kosovo	kein Nachweis, UID ungültig		
4630	Anlagen- verk.	Ka 320	14.11. 2006	3.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	AR 702	01.03. 2007	26.000,00	Bulgarien	kein Nachweis		
4630	Anlagen- verk.	AR 784	18.04. 2007	54.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
4630	Anlagen- verk.	Ka 461	18.04. 2007	5.000,00	Griech.	kein Nachweis		
4630	Anlagen- verk.	Ka 475	27.04. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		
				114.000,00				
2008(Nachschau)								
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land			
4635	Anlagen- verk.	AR 70620	31.01. 2008	14.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		
4635	Anlagen- verk.	AR 70621	31.01. 2008	12.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		
4635	Anlagen- verk.	AR 70627	31.01. 2008	8.000,00	Bugarien	kein Nachweis erbracht		
4635	Anlagen- verk.	AR 70640	31.01. 2008	37.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht		

4635	Anlagen- verk.	AR 70641	31.01. 2008	57.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00683	05.03. 2008	14.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00716	18.03. 2008	8.000,00	Deutschl.	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00684	06.03. 2008	36.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00685	06.03. 2008	39.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00750	14.04. 2008	3.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4635	Anlagen- verk.	AR 00751	14.04. 2008	8.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
				236.000,00			
2008(Nachschau)							
Kto.	Bezeichn.	Bel.Nr.	Datum	Betrag	Land		
4630	Anlagen- verk.	Ka 41	21.06. 2007	2.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	AR700199	16.07. 2007	60.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
4630	Anlagen- verk.	Ka 166	26.09. 2007	200,00		kein Nachweis	
4630	Anlagen- verk.	Ka 82	25.07. 2007	10.000,00	Polen	Nachweis nachtr. gemacht	
				72.200,00			

Die „Buchnachweise ‚Selbstabholer‘“, die für innergemeinschaftliche Lieferungen laut der vorstehenden Aufstellung bei „Nachweis nachtr. gemacht“ vorhanden sind, enthalten jeweils die näher spezifizierte Angabe des Liefergegenstandes, die Angabe der bezug habenden Rechnung, das Rechnungsdatum, Name, Adresse und UID-Nummer des Abnehmers, Angaben zur Identität des Abholers, eine Kopie eines Lichtbildausweises des Abholers, die Bestätigung des Abholers, dass die Ware in ein konkret bezeichnetes Land des übrigen Gemeinschaftsgebietes befördert werde, sowie Firmenstempel und Unterschrift des Abnehmers. Als Datum neben der Unterschrift ist stets das Datum der

Übernahme der Ware und nicht das Datum der (nachträglichen) Unterschriftsleistung angegeben (Muster etwa Bl. 33 f des Gerichtsaktes). Von der Bf wurde während des Verwaltungsverfahrens nicht behauptet, die Bestätigungen wären an dem Tag, der sich aus diesem Datum ergibt, ausgestellt worden; während der Prüfung war der Abgabenbehörde klar, dass die Bestätigungen im Nachhinein erstellt worden sind.

Das Gericht erachtet es als erwiesen, dass die Lieferungen, bei denen in der vorstehenden Aufstellung der Vermerk „Nachweis nachtr. gemacht“ vorhanden ist, innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des Gesetzes waren, also die jeweiligen Waren in ein anderes Land des Gemeinschaftsgebietes (Unionsgebietes) vom jeweils angegebenen Warenempfänger – einem Unternehmer – verbracht wurden.

Die in § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 angeführten Nachweise, dass der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, liegen vor.

Weder das Gesetz noch die Verordnung verlangen, dass die Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, ein Datum der Ausstellung der Erklärung enthalten.

Aus dem verwendeten Erklärungsformular ergibt sich auch nicht zwingend, dass das dort anzugebende Datum jenes der Ausstellung der Erklärung sein muss.

Bei einer – im Regelfall – im Vorhinein anlässlich der Warenübernahme ausgestellten Erklärung wird das Datum der Erklärungsausstellung jenem der Warenübernahme entsprechen.

Wird die Erklärung erst im Nachhinein zur Nachweisführung der innergemeinschaftlichen Lieferung abgegeben, steht es mit der Lebenserfahrung durchwegs im Einklang, wenn der Abnehmer nicht den Tag der Unterfertigung der (nachträglichen) Bestätigung wählt, sondern den Tag der Warenübernahme, vor allem, wenn für den Tag der Warenübernahme im Vordruck eine gesonderte Angabe nicht vorgesehen ist.

Von der Bf wurde auch nie behauptet, die Bestätigungen seien an dem Tag, der neben der Unterschrift angeführt ist, ausgestellt worden, sondern es war dem Finanzamt – das erst die Bf auf das entsprechende Formular hingewiesen hat – von Anfang an klar, dass die Bestätigungen nachträglich erstellt wurden.

Damit kann aber aus der Angabe des Datums der Warenübernahme anstelle des Datums der Unterschriftsleistung allein keine Unglaubwürdigkeit der inhaltlichen Richtigkeit dieser Urkunden abgeleitet werden.

Das Finanzamt hat sich im Verwaltungsverfahren stets darauf berufen, dass die Beförderungsnachweise verspätet erstattet wurden. An der inhaltlichen Richtigkeit dieser Nachweise wurde bis zur mündlichen Verhandlung kein Zweifel geäußert.

Abgesehen vom Datum der Bestätigungen führt das Finanzamt als Argument für die Versagung des Vorliegens von innergemeinschaftlichen Lieferungen lediglich ins Treffen, dass Zusammenfassende Meldungen nicht oder verspätet erstattet worden seien.

Auch dieser Umstand mag die Glaubwürdigkeit der vorgelegten Unterlagen nicht erschüttern.

Die Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen i.S.d. Art. 21 UStG 1994 war Gegenstand des Verfahrens, welches mit Berufungsentscheidung UFS 4. 1. 2011, RV/0322-W/10. entschieden wurde. Aus den dort dargelegten Umständen kann nicht darauf geschlossen werden, dass die gegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht durchgeführt wurden. Die Nicht- oder Zuspäterfüllung der Meldepflicht von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen ist nach Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 zu sanktionieren, führt aber nicht dazu, dass die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen zu versagen ist.

Darüber hinaus hat das Finanzamt nichts vorgetragen, das Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der vorgelegten Erklärungen der Abnehmer oder des jeweiligen Exportgeschäftes als solches nach sich zöge.

Weitere Beweisaufnahmen wurden nicht beantragt.

Das Gericht hält es angesichts der von der Bf vorgelegten Urkunden in freier Beweiswürdigung gemäß § 2a BAO i.V.m. § 167 Abs. 2 BAO für erwiesen, dass vor dem BFG noch strittigen Waren in das sonstige Gemeinschaftsgebiet verbracht wurden.

Die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 liegen hinsichtlich der Lieferungen mit dem Vermerk „Nachweis nachtr. gemacht“ vor.

Hinsichtlich der anderen Lieferungen wird die Steuerfreiheit von der Bf nicht mehr behauptet.

Zum Vorbringen des Finanzamtes vom 25. 11. 2013 ist zu sagen, dass sich im gegenständlichen Fall die Frage eines Gutglaubensschutzes nicht stellt, da unrichtige Angaben des Abnehmers - es sei denn, man hält das Abholdatum anstelle des Bestätigungsdatums für solche - hier nicht vorliegen. Ebenso wurde vom Finanzamt weder die Unternehmereigenschaft der Abnehmer noch die Identität des Abholenden bestritten. Für eine derartige Bestreitung bietet die Sachlage auch keinen Anlass.

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

Nach den vorstehenden Ausführungen erweist sich der Umsatzsteuerbescheid 2005 nicht als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), da weder im Verwaltungsverfahren noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Nachweise für die erklärten, aber vom Finanzamt nicht anerkannten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen erbracht wurden. Die Berücksichtigung dieser erklärten Lieferungen wurde vor dem BFG auch nicht mehr beantragt. Dieser Bescheid bleibt daher unverändert.

Hingegen sind die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 mit Rechtswidrigkeit (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG) behaftet, diese sind gemäß § 279 BAO abzuändern:

2006

Steuerfreie Lieferungen mit Vorsteuerabzug laut Bescheid: 0,00,  
steuerfreie Lieferungen mit Vorsteuerabzug laut BFG: 11.000,00.

2007

Steuerfreie Lieferungen mit Vorsteuerabzug laut Bescheid: 61.500,00,  
zusätzliche steuerfreie Lieferungen mit Vorsteuerabzug laut BFG: 67.000,00  
steuerfreie Lieferungen mit Vorsteuerabzug laut BFG: 128.500,00.

Zu den Bemessungsgrundlagen und Abgaben wird auf die beige-schlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 ist die Umsatzsteuer bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum festzusetzen. Voranmeldungszeitraum ist nach § 21 Abs. 1 der Kalendermonat, nicht eine Zusammenfassung von sieben Kalendermonaten.

Da mit dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 4/2008 inhaltlich über die Umsätze und Vorsteuern der Monate 1-7/2008 abgesprochen wurde, erweist sich dieser schon deswegen als rechtswidrig.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 261 BAO) zu erklären, kann das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerde-vorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Sache ist hinsichtlich des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 4/2008 nicht entscheidungsreif, da sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen nicht die konkreten Bemessungsgrundlagen für den Monat April 2008 entnehmen lassen.

Die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Bundesfinanzgericht selbst ist weder im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden. Das Gericht hätte einerseits selbst eine Prüfung des Rechnungswesens der Bf durch die belangte Behörde oder eine andere Abgabenbehörde beauftragen und in weiterer Folge den Parteien Gelegenheit geben müssen, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Erst danach käme eine Entscheidung durch das Gericht in Betracht. Dagegen kann die Abgabenbehörde unmittelbar nach Abschluss der Ermittlungen und

Wahrung des Parteiengehörs eine neue Entscheidung erlassen bzw anstelle einer Umsatzsteuerfestsetzung für einzelne Monate gleich eine Jahressteuerveranlagung 2008 vornehmen.

Durch die Aufhebung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 4/2008 tritt das Verfahren diesbezüglich in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 2 BAO).

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Aufhebungsbeschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabekonto vorzunehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Gerichtshofes der Europäischen Union und des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Die Tatsachenfeststellungen des Gerichts sind einer Revision nicht zugänglich.