

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R

in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Dr.XY, Adr, vertreten durch StbGmbH,

über die Beschwerde vom 09. Juni 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde
Finanzamt XX (St. Nr. 111) vom 12. Mai 2017, betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2014

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird mit - € 1.222.686,17 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird mit - € 1.445.688,44 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wird mit - € 1.605.586,68 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird mit - € 3.994.084,04 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird mit - € 62.398,60 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 wird mit - € 1.985.971,44 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der
Entscheidungsgründe den als Beilagen (Anlagen 1/1-1/6) angeschlossenen
Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses
Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A. Verwaltungsgeschehen:

(1) Geschäftsgegenstand der Bf. ist der Altmetallhandel.

(2) Anlässlich einer **Außenprüfung** wurde für die Jahre 2009 bis 2014 laut dem der **Niederschrift vom 21. Juli 2017** beigelegten Schlussbesprechungsprogramm unter anderem folgendes festgestellt:

„Pkt. 3 - UST, Vorsteuerabzug, § 12 Abs 14 UStG

Bisher wurden Schrottlieferungen von Lieferanten, welche die Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG im jeweiligen Kalenderjahr überschreiten, teilweise als nicht umsatzsteuerbare Lieferungen von Privatpersonen auf einem gesonderten Sachkonto (Kto. 5100 Schrotteinkauf von Privatpersonen) gebucht, d.h. es wurde bei diesen Altmetallen Erwerben keine reverse Charge Erwerbsteuer (siehe beiliegende Tabelle, Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem § 19 Abs 1d UStG) gebucht.

Diesbezüglich hätte der Leistungsempfänger, da er die Überschreitung der Kleinunternehmerschwelle im Rechenwerk erkennen hätte müssen, von der Unternehmereigenschaft des Leistungserbringers wissen müssen, und die gem § 19 Abs 1d UStG geschuldeten Beträge (Reverse Charge Erwerbsteuer) wären zu erfassen gewesen.

Da von den Leistungserbringern keine UID-Nummern vorgelegt wurden, hätte der Leistungsempfänger wissen müssen, dass diesbezüglich von den Leistungserbringern wohl keine UST-Erklärungen abgegeben werden, d.h. es wäre davon auszugehen gewesen, dass die Leistungserbringer durch die Nichtabgabe einer UST-Erklärung ein sonstiges Finanzvergehen iSd FinStrG iZm der Umsatzsteuer begehen (vgl. den Wortlaut des § 12 Abs 14 UStG „...im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht“).

Der Leistungsempfänger hätte auch aus den weiteren (siehe dazu auch Pkt. 4) dargelegten Sachverhaltselementen (Barauszahlung aller diesbezüglicher Lieferanten, Auszahlung auch sehr hoher Beträge im Barweg, Abrechnung ausschließlich im Gutschriftswege, Angabe ungenauer und oftmals nicht existenter Anschriften auf den Gutschriftsbelegen, offenbar häufige Auszahlung an Strohmänner, Erfassung anderer Lieferanten auf den zugehörigen Liefer/Wiegescheinen, Anführung nicht den Gutschriftsempfängern zuzurechnender Kfz-Kennzeichen auf den Liefer/Wiegescheinen) wissen müssen, dass bei den betroffenen Schrottlieferanten eine Verschleierungsabsicht über die tatsächliche Zurechnung der Liefergeschäfte vorliegt. Anhand dieser Umstände hätte der Leistungsempfänger wissen müssen, dass die Leistungserbringer wahrscheinlich ihren

steuerrechtlichen, insbesondere umsatzsteuerrechtlichen, Verpflichtungen nicht nachkommen werden.

Daher sind die in diesem Zusammenhang zu erfassenden Erwerbsteuerbeträge gem § 12 Abs 14 UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da diese Gesetzesstelle nicht nur auf Umsatzsteuerhinterziehungen, sondern auch auf sonstige iZm der Umsatzsteuer stehende Finanzvergehen (worunter auch die Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs 1 lit a FinStrG zu subsumieren ist), welche innerhalb der Lieferkette begangen wurden (bei den Lieferanten bzw bei den Abnehmern), abzielt.

Weiters hätte der Leistungsempfänger davon ausgehen müssen, dass die Leistungserbringer, wenn diese, wie vom Leistungserbringer in den Gutschriftsbelegen dokumentiert, am Markt als Privatpersonen auftreten, in der Vorlieferkette als private Abnehmer, auf welche die Reverse Charge Regelung nicht anzuwenden ist, hätten behandelt werden müssen und es somit durchaus zu Umsatzsteuerverkürzungen in der Lieferkette hätte kommen können.

Weiters besteht dieser Lieferantenkreis bekanntermaßen aus Kleinsammlern, welche das Altmetall häufig durch Befahren von Privathaushalten bzw privaten und gewerblichen Baustellen einsammeln, dadurch kann es auch in der Vorlieferkette zum Altmetallerwerb durch Private, auf welche die reverse Charge Regelung gem § 19 Abs 1d UStG nicht anzuwenden ist, und dadurch zu möglicherweise UST-pflichtigen Liefervorgängen auch im Altmetallbereich kommen.

Es besteht somit durchaus auch die Möglichkeit, dass in der Lieferkette nicht nur Finanzvergehen in Form von Finanzordnungswidrigkeiten iSd § 51 Abs 1 lit a FinStrG, sondern auch Umsatzsteuerhinterziehungen iSd § 33 FinStrG verwirklicht wurden.

Der Leistungsempfänger kann sich nicht auf die Gutgläubigkeit berufen, da er, wie bereits weiter oben ausgeführt (keine Überprüfung, ob die Lieferanten über eine UID-Nummer bzw steuerliche Registrierung verfügen etc.) die einem sorgfältigen Kaufmann zuzumutenden Überprüfungsmaßnahmen hinsichtlich der Existenz, Seriosität und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit der Lieferanten nicht durchgeführt hat, und somit der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 14 UStG, wonach der leistungsempfangende Unternehmer von der finanzstrafrechtlichen Befangenheit des betreffenden Umsatzes (Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstige, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen) „wissen musste“, ins Spiel kommt (vgl auch EUGH-Rechtsprechung 18.12.2014 „Italmoda Mariano Previti“ und 7.12.2010 „R“ Rs C—285/09 etc).

Folgende in diesem Zusammenhang zu erfassenden Erwerbsteuerbeträge sind daher gem § 12 Abs 14 UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

2009: Euro 133.922,96/ 2010: Euro 212.386,29/ 2011: Euro 422.730,62/

2012: Euro 198.572,57/ 2013: Euro 102.401,57/ 2014: Euro 31.875,92

Die in der Niederschrift enthaltene Aufstellung mit Namen und Rechnungsbeträgen ist dem Erkenntnis als Anlage 2 angefügt.

(3) Aus den im Akt aufliegenden Arbeitspapieren der Außenprüfung ergibt sich, dass die relevanten Lieferanten zumindest regelmäßig, teilweise über die Jahre mehrere hundert Mal anlieferten. Ebenso ergibt sich aus dem Akt, dass die Lieferanten weite Anfahrtstrecken aus dem Osten Österreichs in Kauf genommen haben.

(4) Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Außenprüfung an und erließ am **12. Mai 2017** für die Jahre **2010 bis 2012** nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte **Umsatzsteuerbescheide** bzw. für die Jahre **2013 und 2014** Umsatzsteuererstbescheide in denen neben anderen Änderungen die oben angeführten Beträge als Umsatzsteuern gemäß § 19 Abs. 3 UStG (Reverse Charge) angesetzt, der Vorsteuerabzug dazu jedoch nicht gewährt wurde.

(5) Dagegen brachte die Bf. am **8. Juni 2017 Beschwerde** ein und beantragte die Vorsteuern aus den Reverse-Charge Umsätzen in den Jahren 2009 bis 2014 iHv insgesamt € 1.101.889,93 anzuerkennen. Begründet wurde dies wie folgt:

1. Nach der Spezialbestimmung in § 12 Abs. 1 Z 3 UStG stehe der Vorsteuerabzug bei Reverse Charge Umsätzen nach § 19 Abs 1d UStG immer zu. Nach der EuGH-Judikatur sei eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis hierfür nicht erforderlich. In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld sei der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug unabhängig davon berechtigt, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt oder überhaupt keine Rechnung ausgestellt worden sei (EuGH 1.4.2004, Rs C-90/02, Bockemühl). Ebenso könnten Aufzeichnungs- und Erklärungsfehler den Vorsteuerabzug nicht hindern (EuGH 8.5.2008, RS C-95/07, Rs C-96/07, Ecotrade).

2. § 12 Abs 14 UStG sei völlig falsch angewendet worden und im vorliegenden Fall zweifelsfrei überschießend und nicht sachgerecht. Bestritten werde, dass es sich bei den betreffenden Reverse Charge Umsätzen zu Umsatzsteuerhinterziehungen bzw. sonstigen umsatzsteuerlichen Finanzvergehen gekommen sei. Da derartige Vergehen lediglich als denkmöglich angesehen, aber nicht einmal im Ansatz konkrete Vergehen aufgezeigt und nachgewiesen worden seien, stelle sich die Frage nicht ob die Bf. von konkreten Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen Umsatzsteuervergehen wusste oder wissen musste. § 12 Abs. 14 UStG sei in der derzeit gültigen Fassung erst mit 15.8.2015 in Kraft getreten. Zudem würde die Anwendung von § 12 Abs. 14 UStG auf Reverse Charge Umsätze die Spezialnorm des § 12 Abs. 1 Z 3 UStG zu Reverse Charge Umsätzen ad absurdum führen und widerspreche eindeutig der Logik des Gesetzes und der Intention des Gesetzgebers. Die Einführung von Reverse Charge im Alteisen und Schrotthandel als Spezialnorm diene zur

Vermeidung von Steuerausfällen und müsse aber als Spezialbestimmung § 12 Abs. 14 UStG vorgehen. Mit § 12 Abs. 14 UStG sollte der Karussellbetrag eingedämmt werden. Ein derartiger Sachverhalt liege hier nicht vor, weshalb auch die zum Karussellbetrug zitierte EuGH Judikatur unzutreffend sei.

Hätte der Gesetzgeber Reverse Charge im Alteisen und Schrotthandel seinerzeit gar nicht eingeführt, wäre eine Versagung des Vorsteuerabzuges im vorliegenden Sachverhalt denkunmöglich, weil es mangels in Rechnung gestellter Umsatzsteuer von als privat deklarierten Personen nie zu einem Vorsteuerabzug gekommen wäre (auch dann nicht, wenn sich diese Personen fälschlicherweise als Private deklariert hätten).

3. Die Streichung des Vorsteuerabzuges bei Reverse Charge Umsätzen stehe in krassem Widerspruch zur Mehrwertsteuerrichtlinie. Nach der EuGH-Judikatur sei das Recht auf Vorsteuerabzug integrierter Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.

4. Die Streichung des Vorsteuerabzuges bei derart branchenüblichen Reverse Charge Umsätzen führe zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und zu einer Wettbewerbsverzerrung.

(6) Die Bf. **verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung** und beantragte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht mit Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

(7) Mit **Vorlagebericht** vom **28.8.2017** legte die Abgabenbehörde die Beschwerde mit den Akten des Verfahrens und der Außenprüfung dem Bundesfinanzgericht vor.

(8) Zu den Beschwerdevorbringen brachte das Finanzamt ergänzend noch folgendes vor:

Zu Pkt 1: Die zitierte Aussage in Rz. 1875 UStR werde unvollständig wieder gegeben und laute vollständig: "Der Leistungsempfänger darf *bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen* zum selben Zeitpunkt (für denselben Voranmeldungszeitraum, in dem die Steuerschuld entsteht) diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sodass es bei zu vollem Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern zu keiner (auch nicht zu einer vorübergehenden) Umsatzsteuerbelastung kommt. Dies gilt auch, wenn die Steuer nachträglich, zB im Zuge einer finanzbehördlichen Prüfung, festgesetzt wird." In sachlicher Hinsicht beschränke § 12 UStG den Vorsteuerabzug jedoch in mehrfacher Hinsicht. Ausgeschlossen sei der Vorsteuerabzug nicht nur für Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten befreiten Umsätzen, sondern auch in Zusammenhang mit bestimmten Kfz, Repräsentationsaufwendungen und dgl. Eine solche sachliche Beschränkung werde auch mit der Regelung betreffend den Verlust des Vorsteuerabzuges bei Umsatzsteuerhinterziehung bewirkt. Zwar sei bei Übergang der Steuerschuld der Leistungsempfänger auch ohne Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt,

im gegenständlichen Fall werde der Nichtabzug aber nicht auf das Fehlen einer Rechnung gestützt.

Zu Pkt 2. Zuzustimmen sei den Ausführungen, dass § 12 Abs. 14 UStG idF StRefG 2015/16 erst mit 15.8.2015 in Kraft getreten sei und daher im Prüfungszeitraum keine Gültigkeit gehabt habe. Für den Streitzeitraum enthalte aber § 12 Abs. 1 Z 1 idF AbgSiG 2007 eine gleichlautende Regelung.

Abgesehen davon stünde mit der EuGH Entscheidung Italmoda (C-131/13) auch das Fehlen einer diesbezüglichen nationalen Regelung der Versagung des Vorsteuerabzuges nicht entgegen. Die EB zum AbgSiG 2007 würden auf die EuGH-Judikatur (ua. 6.7.2006, Kittel, C-439/04, Recolat, C-440/04) verweisen, wonach einem Unternehmer ein Vorsteuerabzug nur zustehe, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem MwSt-Betrug behaftet war. In einer solchen Situation gehe der Stpfl den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich mitschuldig; eine solche Auslegung wirke betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwere. Die Änderungen seien in erster Linie gegen den Karussellbetrug gerichtet, der Gesetzestext des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG sei jedoch allgemein gefasst und könne nicht auf Karussellbetrugsfälle reduziert werden. Die in diesem Zusammenhang finanzstrafrechtlich praktisch bedeutsamen Tatbestände für die USt seien die Abgabenhinterziehung, die fahrlässige Abgabenverkürzung, der Abgabenbetrug und Finanzordnungswidrigkeiten.

In § 12 Abs. 1 Z 1 UStG sei angeführt, dass der Verlust der steuerlichen Begünstigung dann eintrete, wenn der fragliche Umsatz (hier Einkauf) in Zusammenhang mit Abgabenhinterziehung oder einem sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stehe. Dabei sei es nach dem EuGH nicht entscheidend, ob der konkret betroffene Unternehmer diese Vergehen selbst begehe, vielmehr "reiche es aus", wenn dies in der Unternehmerkette geschehe und dieser Umstand dem Unternehmer bekannt sei oder gewesen sein musste.

Die streitgegenständlichen Altmetalleinkäufe würden dem Steuerschuldübergang nach der Schrott-UStV bzw. UStBBKV unterliegen. Die Bf. habe ihre Steuerschuld daraus nicht erklärt und ihr sei bereits damit Abgabenhinterziehung vorzuwerfen. Die Frage des Vorsteuerabzuges sei unabhängig davon gesondert zu klären.

Zudem hätte der Bf. auf Grund der zu den Lieferanten bekannten Faktoren bewusst gewesen sein müssen, dass diese Geschäftspartner nicht redlich handeln würden. Insbesondere habe sie davon ausgehen müssen, dass diese keine Steuererklärungen abgeben würden und es dieser Umstand in Kombination mit der fehlenden Empfängerbenennung der Behörde unmöglich mache, die Umsatzbesteuerung bei diesen Umsätzen prüfen zu können. Bei den in

der Niederschrift angeführten Schrottlieferanten sei es durch die Nichtabgabe von USt-Erklärungen zu sonstigen iZm der USt stehenden Finanzvergehen (Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG) gekommen.

Ob auch Abgabenhinterziehung bei den Vorlieferanten vorliege, könne beim gegebenen Sachverhalt nicht geprüft werden. Ursache sei die fehlende Beweisvorsorge der Bf. Dieser wäre es zumutbar gewesen, sich von den angeführten Lieferanten Nachweise über deren steuerliche Erfassung oder Nachweise über deren UID-Nummern übermitteln zu lassen oder im eigenen Wirkungsbereich Erkundigungen durchzuführen. Dieses Fehlverhalten könne nicht so ausgelegt werden, dass mögliche Sanktionen nicht gezogen werden könnten. Der EuGH habe in der Rs. "R" (C-285/09 vom 7.12.2010) sinngemäß ausgeführt, dass sich ein Unternehmer eines Abgabenvergehens schuldig mache, wenn er es dem Geschäftspartner ermögliche, vor der Abgabenbehörde geheim zu bleiben und es der Behörde damit nicht möglich sei, die korrekte Besteuerung zu überprüfen. Aus Rn 52 könne geschlossen werden, dass der EuGH auch in der Nichterklärung eines ig Erwerbes ein relevantes Umsatzsteuervergehen erkennt und - da beim ig Erwerb wie beim reverse -charge grundsätzlich ein gleichzeitiger Vorsteuerabzug bestehe - seien die Aussagen in der Rechtssache "R" auch auf den gegenständlichen Fall umlegbar.

§ 12 Abs. 14 UStG bzw. dessen Vorgängerbestimmung in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG führe § 12 Abs. 1 Z 3 UStG nicht ad absurdum und widerspreche weder der Gesetzeslogik noch der Intention des Gesetzgebers bei Einführung von § 19 Abs. 1d UStG als Maßnahme zur Sicherung des Steueraufkommens. Die Frage des Vorsteuerabzuges sei nicht nach den zu § 19 Abs. 1d UStG ergangenen Verordnungen, sondern nach den Bestimmungen des § 12 UStG zu beurteilen, wobei auch die sachlichen Beschränkungen gelten würden. Wie das Ergebnis ohne Steuerschuldübergang gewesen sei, sei nicht von Bedeutung.

Zu Pkt 3: Das angeführte EuGH Urteil Bockemühl sei auf gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Dort sei es lediglich um die Frage gegangen, ob ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet, für den Vorsteuerabzug eine Rechnung brauche. Im Beschwerdefall werde die Streichung der Vorsteuer nicht auf das Fehlen einer Rechnung gestützt. Einschlägig seien die Urteile des EuGH zum Mehrwertsteuerbetrug (wie Italmoda, Kittel, Recolta und R).

(9) Mit **Schreiben vom 28. Februar 2018** teilte **das Gericht** die sich aus der Rechtsprechung des EuGH ergebende Rechtsanschauung zur allfälligen Stellungnahme mit und ersuchte um Beantwortung ergänzender Fragen.

(9a Zusammengefasst wurde unter Pkt A (Rechtsanschauung) dargelegt:

- Die Mitgliedstaaten dürften die bloße Verletzung formaler Verpflichtungen nur dann „als Hinterziehung behandeln“, wenn dies in betrügerischer Absicht zur

Erlangung eines ungerechtfertigten MwSt-Vorteiles erfolge. Dazu sei nach dem EuGH eine nachgewiesene MwSt-Verkürzung erforderlich. Bei bloßer Verletzung abgabenrechtlicher Formalvorschriften ohne Abgabenverkürzung würde die Anwendung gelinderer Maßnahmen dem Verhältnismäßigkeitsgebot eher entsprechen als der Verlust des Vorsteuerabzuges. Das österreichische UStG 1994, welches neben der Kenntnis von einer Steuerhinterziehung generell auch auf die Kenntnis von einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen abstelle, verstoße gegen das in der EuGH-Rechtsprechung vorgegebene Verhältnismäßigkeitsgebot und sei daher in dieser generellen Form nicht anzuwenden. Die Einschränkung auf Abgabenverkürzungen iSd EuGH Judikatur ergebe sich implizit auch aus den Gesetzesmaterialien zum StabG 2007 (zur Bekämpfung des Karussellbetruges und mit dem Verweis auf die einschlägige EuGH-Judikatur dazu).

- In Bezug auf RCS-Umsätze sei dem Urteil Ecotrade zu entnehmen: Es komme auf die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen nur an, soweit aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen eine Gefahr für das Steueraufkommen des betreffenden Mitgliedstaats bestehe. Eine Verletzung von Aufzeichnungspflichten wie in diesem Fall könne keine Gefahr für das Steueraufkommen bedeuten, da dem Fiskus bei Anwendung des RCS-Verfahrens keine Umsatzsteuer geschuldet werde. Damit könne die im Ausgangsverfahren dargelegte Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten mangels Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils auch nicht mit einer Steuerhinterziehung oder missbräuchlichen Anwendung gleichgesetzt werden und der Vorsteuerabzug dürfe nicht wegen Verletzung der formalen Voraussetzung versagt werden. Verfüge die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so dürfe sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.
- Aus diesen Aussagen könne geschlossen werden, dass eine zu Recht erklärte und auch nachträglich festgesetzte RCS-Steuer grundsätzlich immer und unabhängig von der Verletzung formaler Verpflichtungen als Vorsteuer abzugsfähig sein müsse. Die bloße Nichterklärung eines RCS-Umsatzes stelle für sich alleine keine Hinterziehung dar, weil sie für sich alleine nicht auf die Erlangung eines ungerechtfertigten MwSt-Vorteiles abziele. Da es beim RCS im Regelfall auch zu keinem Steuerausfall für den Fiskus kommen könne, komme es auch nicht auf die Gut- oder Bösgläubigkeit des Unternehmers an. Im Ergebnis könne eine falsche Verbuchung, Fakturierung und Erklärung derartiger Umsätze nur dann zum Verlust des Abzuges der festgesetzten RCS-Steuer führen, wenn es dadurch ausnahmsweise tatsächlich zu einer

ungerechtfertigten Abgabenverkürzung gekommen wäre, was aber von der Finanzverwaltung nachzuweisen sei.

- Ziele das Verhalten des Steuerpflichtigen auf die Erlangung eines in der Leistungskette tatsächlich lukrierten und seitens der Finanzverwaltung nachgewiesenen ungerechtfertigten MwSt-Vorteils ab, dann werde damit das Funktionieren des MwSt-Systems und des Steueraufkommens gefährdet und könne einer Hinterziehung gleichgesetzt werden. Die Verletzung formaler Verpflichtungen könne dann zum Verlust des steuerlichen Vorteiles führen, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug erfüllt worden seien. Auch dies sei aber beim RCS im Regelfall ausgeschlossen. Sobald die Finanzverwaltung über ausreichend Informationen verfüge, dass eine RCS Steuer festzusetzen sei, komme es zu dieser Festsetzung unabhängig vom Vorliegen formaler Voraussetzungen für die Festsetzung. Ebenso entstehe unabhängig von der Erfüllung formaler Verpflichtungen mit dem Entstehen des Anspruches auf die RCS-Umsatzsteuer das Recht auf Abzug der RCS-Vorsteuer.
- Bestätigt werde dies vom EuGH im Urteil vom 12.7.2012, Rs C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD. Gemäß dem Neutralitätsprinzip (dem der Vorsteuerabzug diene) müssten die Mitgliedsstaaten auch bei Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren und das Recht auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen. Wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen seien, sei eine Sanktion wie der Verlust des Vorsteuerabzuges unangemessen. Ohne Nachweis einer tatsächlich eingetretenen Abgabenverkürzung könne allenfalls eine versuchte Abgabekürzung unterstellt werden, die die Mitgliedsstaaten nur dazu berechtige, angemessene Geldbußen zu verhängen, nicht aber den Vorsteuerabzug zu verweigern.
- Eine Konstellation wie sie der EuGH in der Rechtssache "R" (EuGH 7.12.2010, Rs C-285/09) zu beurteilen gehabt habe, liege nach Ansicht des Gerichtes bei RCS Umsätzen nicht vor. Bei "R" seien seitens des Lieferanten im Ursprungsland absichtlich unrichtige Angaben zur Verschleierung von innergemeinschaftlichen Erwerben gemacht, und damit dem Erwerber im Bestimmungsland eine MwSt-Hinterziehung ermöglicht worden. Auf den gegenständlichen Fall übertragen, müsste der Leistungsempfänger (Bf.) durch sein Verhalten seinem Lieferanten eine Abgabenhinterziehung ermöglicht haben, was bei einem isoliert betrachteten RCS-Umsatz nicht denkbar sei. Allfällige Hinterziehungen iZm anderen Umsätzen des Lieferanten oder bei einer anderen Person in der Leistungskette müssten von der Finanzverwaltung nachgewiesen werden.

- Nach dem EuGH (EuGH 5.10.2016, Rs C-576/15, Maya Marinova ET, Rn 42) sei es Sache der zuständigen nationalen Einrichtung, infolge der Feststellung der Hinterziehung jene Situation wieder herzustellen, die ohne Steuerhinterziehung bestanden hätte. Würde man die Nichterklärung einer RCS-Steuerschuld als Hinterziehung betrachten und jenen Zustand herstellen, wie er bei Erklärung als RCS-Umsatz bestanden hätte, würde sich keine Zahlung an den Fiskus ergeben.
- Der Empfänger einer RCS- Leistung könne somit im Regelfall durch seine Nichterklärung des Umsatzes mangels Abgabenverkürzungsabsicht und -möglichkeit keine Hinterziehung begehen und allenfalls mit einer angemessenen Geldbuße belegt werden. Für die Versagung des Vorsteuerabzuges bliebe nur die Möglichkeit, wenn der Leistungsempfänger von einer in der Lieferkette tatsächlich stattgefundenen MwSt-Verkürzung Kenntnis hatte oder verschuldeter Weise keine Kenntnis hatte. In mehreren EuGH Urteilen aus den letzten Jahren wurde festgehalten, dass es eine verschuldensunabhängige Haftung für die Steuerschuld eines anderen nicht gebe. Man könne zwar von einem Wirtschaftsteilnehmer fordern, dass er alle Maßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass er sich nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt. Der Vorsteuerabzug könne aber dann auch nur ausnahmsweise verweigert werden, wenn **die Behörde nachweise**, dass es in der Leistungskette eine ungerechtfertigte Abgabenverkürzung gab und der Leistungsempfänger dies kannte oder bei Einhaltung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt erkennen hätte müssen (EuGH vom 21.6.2012, Rs C-80/11 Mähagen und C-142/11 Peter Dávid, Rn 45 und 49f; EuGH vom 6.9.2012, Rs C-324/11, Gabor Toth, Rn 38, 51; EuGH vom 6.12.2012, Rs C-285/11, Bonik EOOD; Rn 43f)

(9b) Unter Punkt "B. Erwägungen zum Beschwerdefall und offene Fragen" ist ausgeführt:

"Auf Sachverhaltsebene ist unstrittig, dass die unter Punkt 3 des Besprechungsprogrammes aufgegliederten Altmetalllieferungen nicht - wie vom Bf. in den Büchern und Belegen dokumentiert - Erwerbe von Privatpersonen darstellen, sondern es sich in Anbetracht der Regelmäßigkeit und der Größenordnung dabei um steuerbare Lieferungen von Altmetallen durch Unternehmer handelt, die unter die Schrott-UStVO (BGBl. II 2007/129) bzw. USTBBKV (BGBl. II 2013/369 idgF) fallen. Von der Bf. wird nicht bestritten, dass in den Streitjahren für diese Umsätze insgesamt eine Umsatzsteuer iHv € 1.101.889,93 von ihr als Leistungsempfängerin geschuldet wird.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob von der Abgabenbehörde der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 versagt werden kann, weil

- die Bf. aus den in den Sachverhaltsdarstellungen dargelegten Umständen bei den Altmetallanlieferungen hätte erkennen können, dass die betroffenen Lieferungen nicht durch Privatpersonen, sondern von Unternehmern iSd UStG durchgeführt wurden und ihr

daraus infolge Nichterklärung der RCS- Steuerschuld bereits Abgabenhinterziehung vorzuwerfen sei,

- die Bf. davon ausgehen musste, dass die Lieferanten wahrscheinlich ihren steuerrechtlichen, insbesondere umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen zur Abgabe einer Steuererklärung nicht nachkommen werden und dieser Umstand iZm nicht korrekten Empfängerbenennungen eine Überprüfbarkeit der korrekten Umsatzbesteuerung durch die Abgabenbehörde nicht ermöglichen und analog wie bei der Geheimhaltung von Erwerbern bei innergemeinschaftlichen Erwerben in der Rs. "R" ein relevantes Umsatzsteuervergehen vorliege,

-bei den angeführten Schrottlieferanten es durch Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen zumindest zu Finanzordnungswidrigkeiten gekommen sei.

*Die Darstellung der Lieferanten als Privatpersonen (und damit verbundene Verschleierung einer unternehmerischen Tätigkeit) erfolgt in der Schrottbranche regelmäßig **aus ertragsteuerlichen Gründen**. Die Erwerber nehmen dies in Kauf, damit sie das lukrative Material erhalten.*

Aus den Sachverhaltsdarstellungen kann nach Ansicht des Gerichtes abgeleitet werden, dass die Bf bei Empfangnahme/Erwerb der Lieferungen, Auszahlung der Entgelte und Ausstellung der Gutschriften nicht die gebotene kaufmännische Sorgfalt an den Tag gelegt hat. Durch dieses Verhalten hat sie zur Verschleierung der für die Lieferanten mit der Betätigung verbundenen steuerlichen Konsequenzen und der Zurechnung der Lieferungen zu den tatsächlichen Leistungserbringern beigetragen. Dies rechtfertigt die Schlussfolgerung, dass die Bf. eine allenfalls damit verbundene Abgabenhinterziehung erkennen hätte müssen. Ob aber eine und welche Abgabenhinterziehung im Bereich der MwSt stattgefunden hat, muss die Abgabenbehörde beweisen. Das Vorliegen von Vermutungen und Anhaltspunkten ist nicht ausreichend.

Abgesehen davon, dass eine Abgabenhinterziehung nach Ansicht des Gerichtes bei der gegebenen Konstellation so gut wie nicht denkbar ist (zumal es bei korrekter Behandlung der Lieferanten als Unternehmer auch bereits auf der Vorstufe bei diesen stets zum RCS ohne betragliche Auswirkung kommen würde und bei der Behandlung als Private kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde) sind die von der Abgabenbehörde vorgebrachten Vermutungen zu den in der Leistungskette möglichen MwSt-Hinterziehungen nicht ausreichend konkretisiert und schon gar nicht nachgewiesen.

1. Gibt es bei der vom Bf. gehandhabten Vorgangsweise tatsächlich nachweisbare Gründe/Konstellationen, mit der in der Leistungskette Auswirkungen bei der MwSt bzw. Beeinträchtigungen des MwSt-Steueraufkommens verbunden sind ?

2. Kann von der Abgabenbehörde ein Nachweis erbracht werden, bei wem und in welcher Form in den jeweiligen Leistungsketten tatsächlich MwSt-Hinterziehungen stattgefunden haben? Gegebenenfalls wird um Übermittlung der entsprechenden Nachweise ersucht. Dies muss nach Ansicht des BFG zwar nicht in Form entsprechender Verurteilungen erfolgen. Dazu bedarf es gegebenenfalls aber ausreichend konkretisierter Darstellungen (und allenfalls zusätzlicher Ermittlungen) zum genauen Ablauf/Vorgang bei den Anlieferungen, zu den im Vorfeld erfolgten Kontaktaufnahmen und Vertragsvereinbarungen und zum Kreis der darin involvierten und für das Zustandekommen der Geschäfte verantwortlichen Personen. Seitens des BFG wäre dann in freier Beweiswürdigung festzustellen, ob die Finanzverwaltung das Vorliegen einer ungerechtfertigten MwSt-Verkürzung nachweisen konnte.

3. Gibt es konkrete Hinweise, dass es ein „Zusammenspiel“ zur Verschleierung der Tätigkeit der Lieferanten gab oder geht das FA lediglich von einem „hätte erkennen können aus“?

(10) Mit **Schreiben vom 19. März 2018** gab **das Finanzamt** dazu folgendes bekannt:

„Es gibt keine Nachweise, dass vom inkriminierten Lieferantenkreis Umsatzsteuerhinterziehungen begangen wurden bzw. es zu Umsatzsteuerverkürzungen gekommen ist. Auf die inkriminierte Lieferkette ist das in der Schrottbranche seit dem 1.7.2007 vorgesehene Reverse Charge Verfahren (Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) anzuwenden, es kann schon daraus in der Regel zu keinen Umsatzsteuerverkürzungen in der Lieferkette kommen.

Einige der Lieferanten aus dem inkriminierten Personenkreis sind von den zuständigen Finanzämtern aufgrund von, durch die BP übermittelten Kontrollmitteilungen, geprüft worden. Prüfungsschwerpunkt war dabei im Regelfall die ertragsteuerliche Komponente und wurden dabei umfangreiche ertragsteuerliche Steuerhinterziehungen nachgewiesen. Bezüglich der Umsatzsteuer sind keine Feststellungen bekannt. Es ist zu vermuten, dass aufgrund des RCS diese auch kein Schwerpunkt war.

Woher die Lieferanten der Bf. ihrerseits den Schrott bezogen haben, ist nicht bekannt. Denkmöglich ist auf Grund der Wohnorte der Schrottlieferanten zur Slowakei, dass es eventuell zu Schrottimporten aus der Slowakei und zu Umsatzsteuerverkürzungen in der Slowakei oder Tschechien hätte kommen können. In der Slowakei gilt aber ebenso RCS.

Nicht nachprüfbar ist, ob die inkriminierten Schrottlieferanten eventuell mit umsatzsteuerpflichtigen Gegenständen wie etwa Gebrauchtfahrzeugen gehandelt haben. Weitere Erhebungen bei den Lieferanten der Bf. erscheinen nicht sinnvoll, da diese bereits in der Vergangenheit nicht oder kaum bereit waren Auskünfte zu erteilen."

(11) Das Gericht leitete am **4. April 2018** das Schreiben des Gerichtes vom 28. Februar 2018 und das Antwortschreiben des Finanzamtes vom 19. März 2018 an die Bf. zur allfälligen Stellungnahme weiter. Dazu übermittelte die Bf. mit **E-Mail vom 18. Mai 2018** eine dazu eingeholte **Stellungnahme** der YGmbH vom 17. Mai 2018.

Darin wird nach Darstellung des Sachverhaltes und der Rechtsgrundlagen einschließlich umfangreicher EuGH-Rechtsprechung zu den Grundsätzen des Vorsteuerabzuges sowie den Anforderungen unter welchen Voraussetzungen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt bzw. eingeschränkt werden kann, unter Punkt 3 "Rechtliche Analyse des Sachverhaltes" zusammengefasst folgendes ausgeführt:

- Die Auslegung der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 idF des Abg. SiG 2007, BGBl I 99/2007 bzw. der gleichlautenden Bestimmung des § 12 Abs. 14 idF des StRefG 2015/16, BGBl.I 118/2015 (auf die die Abgabenbehörde den Vorsteuerauschluss stützt) habe sich an der Judikatur des EuGH zu orientieren. Demnach (*ua. EuGH 18.12.2014, Schoenimport, Italmoda Marino Previti ua, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455; Rn 43*) sei zwar eine betrügerische und missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt, eine darüberhinausgehende Einschränkung des Vorsteuerabzuges würde aber in Widerspruch zu Art. 168 MwStSyst-RL stehen und der Steuerpflichtige könne sich diesfalls aufgrund des unmittelbar wirksamen Anwendungsvorranges auf die für ihn günstigere Unionsrechtslage berufen.
- Buchungsfehler für sich allein könnten nach dem EuGH (EuGH 26.4.2018, C-81/17, Zabrus, EU:C:2018:283, Rn 48) nicht zu einem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen. Ebenso könne die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht darauf gestützt werden, dass Lieferanten durch offenbare Nichtabgabe von Steuererklärungen eine Finanzordnungswidrigkeit bewirkt hätten. Selbst wenn der Wortlaut des § 12 Abs. 14 UStG (mit allgemeiner Bezugnahme auf Finanzvergehen) auch Finanzordnungswidrigkeiten mitumfassen sollte, stehe dies in Widerspruch mit dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Für die Versagung des Vorsteuerabzuges müsse die Finanzbehörde nachweisen, dass aufgrund objektiver Anhaltspunkte feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht worden sei.
- Wenn die Betriebsprüfung das Vorliegen objektiver Anhaltspunkte für eine betrügerische Geltendmachung des Vorsteuerabzuges darin sehe, weil keine UID-Nummern vorgelegt worden, keine Überprüfungen bezüglich der steuerlichen Registrierungen der Lieferanten vorgenommen worden (wie dies ein sorgfältiger Kaufmann getan hätte) sowie Barauszahlungen erfolgt seien und daraus den Schluss ziehe, dass die Bf. jedenfalls wissen hätte müssen, dass von den Leistungserbringern

wohl keine "USt-Erklärungen" abgegeben werden, handle es sich dabei um Vermutungen. Damit habe die Finanzbehörde aber zum Einen nicht nachgewiesen, ob die Vorlieferanten tatsächlich ihre Melde- und Erklärungspflichten nicht erfüllten haben und es zu einer Abgabenhinterziehung gekommen sei. Zum Anderen ergebe sich aus der Judikatur des EuGH, dass die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen könne, insbesondere zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände, für die dieses Recht geltend gemacht wird, seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abfuhr der Mehrwertsteuer nachgekommen sei, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen (u.a. EuGH 21.6.2012, *Mahagében und Dávid*, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn 61)

- Nach dem EuGH sei die Verwehrung des Abzugsrechts im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unangemessen, wenn kein Betrug und keine Schädigung des Staatshaushaltes nachgewiesen seien (EuGH 12.7.2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 0 Rn 70 mwN). Die Abgabenbehörde meine zwar, dass der Lieferantenkreis bekanntermaßen aus Kleinsammlern bestünde, welche das Altmetall häufig durch Befahren von Privathaushalten bzw. privaten und gewerblichen Baustellen einsammelten und es dadurch auch in der Vorlieferkette zum Altmetallerwerb durch Private (auf welche die Reverse-Charge Regelung gemäß § 19 Abs 1d UStG nicht anzuwenden ist) und dadurch zu möglicherweise USt-Liefervorgängen auch im Altmetallbereich gekommen sein könnte. Die Abgabenbehörde weise jedoch nicht nach, dass es tatsächlich zu einer Verringerung des Steueraufkommens gekommen sei, was die pauschale Versagung des Vorsteuerabzuges unzulässig mache. Zudem sei nicht nachvollziehbar auf welche Weise das Umsatzsteueraufkommen durch die vermuteten Vorgänge verringert hätte werden können. Handle es sich bei den Lieferanten der Bf. tatsächlich um Unternehmer, so wäre für Vorlieferungen an sie im Inland ebenfalls das Reverse-Charge-System anzuwenden und es wäre bei einem Erwerb von anderen Unternehmern (zB. gewerbliche Baustellen) zum Übergang der Steuerschuld auf diese gekommen und diesen wäre dafür der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 1 Z 3 UStG in derselben Höhe zugestanden (weshalb es zu keiner Umsatzsteuerzahllast komme). Sollte der Erwerb durch den Lieferanten der Bf. hingegen aber von Privatpersonen erfolgt sein, fielen keine Umsatzsteuer an, da die Lieferungen mangels Unternehmereigenschaft dieser Personen nicht gem § 1 Abs. 1 Z 1 UStG steuerbar gewesen wären.

Bei Punkt 4 Zusammenfassung der Ergebnisse heißt es:

- *"In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1d UStG kann der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG auch ohne Vorliegen einer Rechnung für die übergegangene Steuerschuld geltend gemacht werden.*
- *Entsprechend der Vorschrift des § 12 Abs. 1 Z 1 idF des Abg. SiG 2007, BGBl. I 99/2007 bzw. der gleichlautenden Bestimmung des § 12 Abs. 14 des StRefG 2015/16, BGBl. I 118/2015 kann der Vorsteuerabzug entsprechend der Judikatur des EuGH nur versagt werden, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.*
- *Eine von der Finanzbehörde behauptete Finanzordnungswidrigkeit durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen bzw. Voranmeldungen reicht nach der Judikatur jedenfalls für die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht aus.*
- *Die Finanzbehörde hat keinen Betrug und keine Schädigung des Staatshaushaltes nachgewiesen, was aber als Voraussetzung für die Versagung des Vorsteuerabzuges notwendig wäre. Es scheint auch nicht ersichtlich, auf welche Weise es überhaupt zu einer schädlichen Verringerung des Mehrwertsteueraufkommens gekommen sein könnte."*

(12) Das Finanzamt teilte mit **E-Mail vom 22. Mai 2018** zur weitergeleiteten Stellungnahme mit, dass diese zur Kenntnis genommen werde und eine **Gegenstellungnahme** dazu **unterbleibe**.

(13) Mit **Fax vom 22. Mai 2018** wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück gezogen.

B. Sachverhalt/Beweiswürdigung

(14) Die Bf. ist im Schrott- und Altmetallgewerbe tätig und hat in den Jahren 2009 bis 2014 Schrottlieferungen teilweise als Ankäufe von Privatpersonen (somit als nicht umsatzsteuerbare Lieferungen) auf gesonderten Konten erfasst. Die Abrechnungen erfolgten durch die Bf. mittels Gutschrift ohne Mehrwertsteuerausweis mit den von den Lieferanten bekannt gegebenen Daten und Adressen. Die Entgelte wurden bar ausbezahlt. Ein Vorsteuerabzug wurde von der Bf. nicht geltend gemacht.

(15) Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass für jene Lieferanten, bei denen sich aus den Aufzeichnungen der Bf. ergeben hat, dass die Entgelte aus den Erwerben der Bf. über der Kleinunternehmerschwelle lagen, eine Unternehmereigenschaft bei diesen Lieferanten

vorliegt. Für die in der Anlage 2 angeführten Erwerbe wurde von der Abgabenbehörde nachträglich Umsatzsteuer iHv € 1.101.889,93 gemäß § 19 Abs. 1d UStG 1994 (Reverse-Charge) festgesetzt, nachdem es sich diesen Lieferungen um Umsätze handelt, die unter die Schrott- Umsatzsteuerverordnung (Schrott-UStV, BGBl. II 2007/129 idF BGBl. II 2012/320) bzw. Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung (UstBBKV, BGBl. II 2013/369 idF BGBl. II 2014/120) fallen.

(16) Der Vorsteuerabzug dazu wurde jedoch - unter Verweis auf § 12 Abs. 14 UStG bzw. der für die Streitjahre relevanten gleichlautenden Bestimmung in § 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz UStG 1994 - von der Abgabenbehörde nicht anerkannt und Bescheide mit Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast aus Festsetzung der Reverse-Charge-Umsatzsteuer erlassen.

(17) Im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen bei einigen der Lieferanten aus dem inkriminierten Personenkreis der Lieferanten wurden Hinterziehungen im Bereich der Ertragsteuern nachgewiesen. Zur Umsatzsteuer sind dem Finanzamt keine Feststellungen bekannt. Ebenso verfügt das Finanzamt über keine verlässlichen Informationen zu den Bezugsquellen der Lieferanten und den Umständen, wie die Lieferanten ihrerseits den Schrott/das Altmetall erworben haben bzw. ob diese beim Erwerb als Unternehmer oder Private aufgetreten sind.

(18) Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere den Angaben im Bericht und den beigelegten Unterlagen der Außenprüfung und Mitteilungen der Abgabenbehörde, zu denen die Bf. keine Einwendungen vorbringt. Der Feststellung, dass den in der Anlage 2 angeführten Lieferanten Unternehmereigenschaft zukommt, es sich bei den aufgelisteten Lieferungen um die Lieferung von Altmetallen und Schrott gemäß Schrott-UstV und USTBBKV handelt und sich daraus die Rechtsfolge ableitet, dass für diese Lieferungen die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1d UStG 1994 iVm den beiden Verordnungen auf die Bf. übergegangen ist sowie für die Streitjahre die Umsatzsteuer in Höhe von € 1.101.889,93 nachträglich festzusetzen war, tritt die Bf. nicht entgegen.

(19) Nach den in den Arbeitspapieren aufliegenden Detailaufstellungen zu den als Lieferungen von Privatpersonen erfassten Erwerben sind zumindest regelmäßig, teilweise über die Jahre mehrere hundert Mal Anlieferungen von den relevanten Lieferanten erfolgt und dazu keine Angaben zu einer steuerlichen Erfassung bzw. UID-Nummer evident gehalten worden. Dies lässt die Schlussfolgerung zu, dass die Bf. derartige Informationen von diesen Lieferanten auch nicht abverlangt und Überprüfungen der bzw. Nachforschungen zur Unternehmereigenschaft der inkriminierten Lieferanten nicht durchgeführt hat.

(20) Dieser Umstand und die sonstige Gebarung beim Erwerbsvorgang bzw. bei der Geschäftsabwicklung (Barauszahlungen, keine Nachforschung zu den angegebenen Daten/Adressen und Bezugsquellen, große Entfernungen, Abrechnung mittels Gutschrift ohne

Umsatzsteuer) sprechen nach Ansicht des Gerichtes dafür, dass die Bf das Material unbedingt beziehen wollte und daher die Bedingungen der Lieferanten akzeptiert wurden.

(21) Ein Nachweis darüber, dass innerhalb der Leistungskette eine vorsätzliche oder fahrlässige Abgabenverkürzung stattgefunden hat oder ein konkret fassbarer, sonstiger nicht zustehender Vorteil in der Lieferkette (dh. sowohl bei der Lieferbeziehung zwischen der Bf. und den Lieferanten als auch zwischen den aufgelisteten Lieferanten und Vorlieferanten) lukriert wurde, konnte von der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen werden. Dies wurde von der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 19. März 2018 bestätigt.

C. Rechtliche Grundlagen

(22) Strittig ist die Rechtsfrage, ob von der Abgabenbehörde der Vorsteuerabzug bei einer nachträglichen Festsetzung einer Umsatzsteuerschuld nach dem Reverse-Charge-Verfahren deshalb versagt werden kann, weil

- die Bf. aus den in den Sachverhaltsdarstellungen dargelegten Umständen bei den Altmetallanlieferungen hätte erkennen können, dass die betroffenen Lieferungen nicht durch Privatpersonen, sondern von Unternehmen iSd UStG durchgeführt wurden und ihr daraus infolge Nichterklärung der RCS- Steuerschuld bereits Abgabenhinterziehung vorzuwerfen sei,
- die Bf. davon ausgehen musste, dass die Lieferanten wahrscheinlich ihren steuerrechtlichen, insbesondere umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen zur Abgabe einer Steuererklärung nicht nachkommen werden und dieser Umstand iZm nicht korrekten Empfängerbenennungen eine Überprüfbarkeit der korrekten Umsatzbesteuerung durch die Abgabenbehörde nicht ermöglichen und analog wie bei der Geheimhaltung von Erwerbern bei innergemeinschaftlichen Erwerben in der Rs. "R" ein relevantes Umsatzsteuervergehen vorliege,
- es bei den angeführten Schrottlieferanten durch Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen zu Finanzordnungswidrigkeiten gekommen sei.

C.1. Unionsrechtliche Grundlagen:

(23) Die relevanten Bestimmungen der **Mehrwertsteuer-Richtlinie (Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl 2006)** sind:

Artikel 199:

1. *Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:*

.....

d) Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen....

Artikel 167

"Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht."

Artikel 168

"Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen.

a) die in diesem Mitgliedsstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

.....

Artikel 178

"Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

.....

f) hat er die Steuer in seiner Eigenschaft als Dienstleistungsempfänger oder Erwerber gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 zu entrichten, muss er die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen."

C.2. Nationale Rechtsgrundlagen

a) Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994

(24) **§ 12 Abs. 1 UStG 1994** mit der in der für die Streitjahre geltenden Fassung des AbgSiG 2007, BGBl. I 2007/99 (ab 1.1.2008) lautet:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein*

Unternehmen ausgeführt worden sind.[.....] Wurde die Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft."

2.

3. *die gemäß § 19 Abs. zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

(24a) Mit Steuerreformgesetz (StRefG 2015 , BGBl. I 118/2015, ausgegeben am 14.8.2015) wurde der oben angeführte letzte Satz in § 12 Abs. 1 Z. 1 gestrichen und in § 12 Abs. 14 UStG 1994 normiert: *"Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft."*

(25) **§ 19. (1)** *Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.*

.....

(1d) *Der Bundesminister für Finanzen kann zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch Verordnung festlegen, dass für bestimmte Umsätze die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, wenn dieser Unternehmer ist und diese Möglichkeit den Mitgliedstaaten in Titel XI Kapitel 1 Abschnitt 1 der Richtlinie 2006/112/EG eingeräumt wird oder dafür eine Ermächtigung gemäß Art. 395 der Richtlinie 2006/112/EG vorliegt. Weiters kann in der Verordnung bestimmt werden, dass der leistende Unternehmer für diese Steuer haftet.*

b) Zu § 19 Abs. 1d UStG 1994 ergangene Verordnungen:

(26) **Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Umsätze von Abfallstoffen, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (Schrott-Umsatzsteuerverordnung - Schrott-UStV)** BGBl. II Nr. 129/2007 idF BGBl. II Nr. 320/2012

"Auf Grund des § 19 Abs. 1d des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 24/2007, wird verordnet:

§ 1. Bei den im § 2 angeführten Umsätzen wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

§ 2. Es handelt sich um folgende Umsätze:

1. Die Lieferung der in der Anlage aufgezählten Gegenstände.

Die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich 2. der Demontage) und des Pressens der in der Z 3 sowie in der Anlage zu Z 1 genannten Gegenstände.

Die Lieferung von Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, sowie die Lieferung von aus solchem Bruchgold hergestellten Barren oder Granulaten. Dies gilt sinngemäß auch für andere Edelmetalle. Unter Bruchgold ist jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, 3. die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen, wie beispielsweise alte Ketten, Ringe und andere nicht mehr getragene Schmuckgegenstände, Besteck, Münzen, goldene Federspitzen, defekte Goldbarren, aber auch Zahngoldabfälle (Dentallegierungen) oder sonstige Edelmetallreste in jeder Form.

§ 3. Unter § 2 Z 1 fällt auch die Lieferung von Zusammensetzungen (Mischungen) aus den in der Anlage zu § 2 Z 1 genannten Gegenständen oder in Verbindung mit anderen Gegenständen (zB Verbundstoffe), wenn das Entgelt überwiegend für die in der Anlage zu § 2 Z 1 genannten Gegenstände geleistet wird. Dasselbe gilt für die Lieferung der genannten Gegenstände, nachdem sie gereinigt, sortiert, geschnitten, fragmentiert oder gepresst wurden.

§ 4. (1) Die Verordnung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2007 ausgeführt werden.

(2) § 2 Z 2 und 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 320/2012 ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. September 2012 ausgeführt werden."

In der Anlage zu § 2 Z 1 sind Gegenstände konkret und mit der Position der Kombinierten Nomenklatur aufgelistet.

(27)Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Umsätze, für welche die Steuerschuld zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs auf den Leistungsempfänger übergeht (Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung – UStBBKV)
StF: BGBl. II Nr. 369/2013 idF BGBl. II Nr. 120/2014

"Aufgrund des § 19 Abs. 1d des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 63/2013, wird verordnet:

§ 1. *Bei den in § 2 angeführten Umsätzen wird die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.*

§ 2. *Dies gilt für folgende Umsätze:*

....

4. a) *Lieferungen von Metallen aus Kapitel 71 und aus Abschnitt XV der Kombinierten Nomenklatur. Ausgenommen hiervon sind:*

Die Lieferungen von Metallen aus den Positionen 7113 bis 7118, Kapitel 73, Positionen 7411 bis 7419, 7507, 7508, 7608, Unterposition 7609 00 00 bis Position 7616, Unterpositionen 7806 00, 7907 00 00, 8007 00 80, 8101 99 90, 8102 99 00, 8103 90 90, 8104 90 00, 8105 90 00, 8106 00 90, 8107 90 00, 8108 90 60, 8108 90 90, 8109 90 00, 8110 90 00, 8111 00 90, 8112 19 00, 8112 29 00, 8112 59 00, 8112 99, Unterposition 8113 00 90, Kapitel 82 und 83 der Kombinierten Nomenklatur.

Die Lieferungen von Metallen, die unter die Schrott-Umsatzsteuerverordnung, BGBl. II Nr. 129/2007 fallen.

Die Lieferungen von Metallen, für die die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 angewendet wird.

Beträgt das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt weniger als 5 000 Euro, kann der

b) *liefernde Unternehmer auf die Anwendung des § 1 in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a verzichten. Steuerschuldner ist in diesen Fällen der liefernde Unternehmer.*

§ 3. (1) *Die Verordnung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführt werden.*

(2) *§ 2 Z 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 120/2014 ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 ausgeführt werden."*

C. 3. Judikatur

a) EuGH-Judikatur zum Vorsteuerabzug allgemein

(28) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (u.a. EuGH vom **13.2.2014, Rs C- 18/13 Maks Pen, Rn 23; 6.9.2012, Rs C- 324/11, Gabor Toth, Rn. 23** mit Verweis auf Urteil vom 6. 12. 2012, C- 285/11 Bonik Rn. 25 Urteile vom 25. Oktober 2001, Kommission/Italien,

C- 78/00, Slg. 2001, I- 8195, Randnr. 28, vom 10. Juli 2008, Sosnowska, C- 25/07, Slg. 2008, I- 5129, Randnr. 14, sowie vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C- 80/11 und C- 142/11, Randnr. 37) " *ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip/fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.*"

Dazu ergänzt der Gerichtshof ua. im Urteil vom 6.9.2012, RS C-324/11, Gábor Toth:

"24 Wie der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen insbesondere sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 21. März 2000, *Gabalfrija u. a.*, C- 110/98 bis C- 147/98, Slg. 2000, I- 1577, Randnr. 43, *Kittel und Recolta Recycling*, Randnr. 47, sowie *Mahagében und Dávid*, Randnr. 38).

25 Durch die Abzugsregelung soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile *Gabalfrija u. a.*, Randnr. 44, vom 21. Februar 2006, *Halifax u. a.*, C- 255/02, Slg. 2006, I- 1609, Randnr. 78, sowie *Mahagében und Dávid*, Randnr. 39).

(29) Grundsatzaussagen in weiteren Urteilen:

Rs C- 18/13 Maks Pen, Rn 25: "Nach dem Wortlaut von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 setzt das Recht auf Vorsteuerabzug voraus, dass der Betreffende Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie ist und dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind (vgl. Urteil *Bonik*, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorteil des Vorsteuerabzugs folglich grundsätzlich nicht versagt werden."

Rs C-324/11, Gábor Toth, Rn 26: "Zu den für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen geht aus Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder

Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sein müssen."

b) EuGH-Judikatur zur Versagung des Vorsteuerabzuges bei Hinterziehungen und Betrug

(30) Vorbemerkung: Der EuGH verwendet die Begriffe Hinterziehung und Betrug nach h.A. synonym. Aus dem Gesamtzusammenhang der Urteile ergibt sich, dass es dabei immer zu einer ungerechtfertigten Verletzung finanzieller Interessen der Mitgliedstaaten bzw deren Staatskassen kommt. Der Begriff Missbrauch (und die dafür auch verwendeten Begriffe Steuerumgehung oder Steuervermeidung), der vom EuGH als spezielle Form der Hinterziehung betrachtet wird, stellt auch auf einen ungerechtfertigten dem Zweck der jeweiligen Vorschrift widersprechenden steuerlichen Vorteil ab, sodass es auch beim Missbrauch zu einer ungerechtfertigten Abgabenverkürzung gekommen sein muss. Dass es zu diesen dabei gemeinten Abgabenverkürzungen bzw zur nicht gerechtfertigten Steuerersparnis tatsächlich gekommen ist, muss die Behörde nachweisen. Aus den EuGH Urteilen zu diesen Fragestellungen kann nach Ansicht des Gerichtes nicht geschlossen werden, dass es hier eines Nachweises in Form einer Verurteilung oder dergleichen bedarf.

(31) In einer Reihe von Urteilen hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass jedem anspruchsbegründenden Tatbestand (zB für den Vorsteuerabzug, für eine Befreiung,..) hinzuzufügen ist, dass der Anspruch nicht missbräuchlich oder in betrügerischer Absicht geltend gemacht werden darf bzw. eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht zulässig ist (ua. EuGH 18.12.2014, Schoenimport Itlamoda Maiano Previti ua. C-131/13, C- und C-164/13163/13). So kann das Recht auf Vorsteuerabzug versagt werden, wenn auf Grund objektiver Anhaltspunkte feststeht, dass derjenige, der dieses Recht geltend macht, dies zum Zweck einer ungerechtfertigten Abgabenersparnis bei sich selbst beansprucht. Gleiches gilt aber auch, wenn ein Abgabepflichtiger wusste oder hätte wissen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (EuGH 6.12.2012, *Bonik*, C- 285/11, Rn. 38 bis 40), mit anderen Worten Kenntnis von einer derartigen Abgabenverkürzung durch eine andere Person in der betroffenen Leistungskette hatte oder diese Kenntnis verschuldeter Weise nicht hatte.

(32) Nach ständiger Rechtsprechung (u .a EuGH 21.6.2012, Rs C -80/11 Mahagében und C-142/11 Peter Dávid, Rn. 48) ginge die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. Da die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die

objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen (EuGH 21.6.2012, Rs C -80/11 Mahagében und C-142/11 Peter Dávid, Rn. 49; EuGH 6.12.2012, *Bonik*, C- 285/11, Rn. 38 bis 40) .

(33) Laut Literatur hat daher im konkreten Abgabenverfahren nicht der Steuerpflichtige seine Gutgläubigkeit zu beweisen, sondern die Abgabenbehörde hat substantiiert jene Tatsachen und Umstände vorzutragen, die aus ihrer Sicht die Gutgläubigkeit des Abnehmers auszuschließen und das Vorliegen der diesbezüglichen objektiven Umstände festzustellen (Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 95) .

(34) Im Urteil vom 21.6.2012 zu den **Rs C-80/11 Mahagében und C-142/11 Dávid** heißt es:

60 Liegen Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer zwar nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.

61 Die Steuerverwaltung kann jedoch von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen.

62 Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen.

(35) In der Rechtssache *Astone* (EuGH **28.7.2016, Rs C-332/15, Astone**) wurden die geforderten formalen Verpflichtungen nicht eingehalten (Verbuchung, Registrierung, Abgabe von Erklärungen,...) und zudem fakturierte Umsatzsteuer hinterzogen. In dem zugrunde liegenden Verfahren wollte *Astone* sodann bisher nicht geltend gemachte Vorsteuern von der festgestellten Steuerschuld abziehen, um so vor allem auch den strafbestimmenden Wertbetrag unter eine die Strafhöhe beeinflussenden Betrag zu bringen. Nach italienischem Recht darf eine Vorsteuer aber nicht abgezogen werden, wenn die diesbezüglichen

Rechnungen nicht ordnungsgemäß registriert sind und die Vorsteuer nicht bis zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Steuererklärung erklärt wurden.

Der EuGH äußerte sich zur Frage (Rn 42), wonach das vorlegende Gericht damit der Sache nach offensichtlich wissen wollte, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen kann, wenn feststeht, dass dieser den meisten der formellen Pflichten, die ihm für eine Inanspruchnahme dieses Rechts oblagen, nicht nachgekommen ist, vorerst wie folgt:

"45 Damit erfordert es nach ständiger Rechtsprechung das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 71, und vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 In dieser Hinsicht ist klarzustellen, dass es sich bei den materiellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug um diejenigen handelt, die die eigentliche Grundlage und den Umfang dieses Rechts regeln, so wie sie in Titel X Kapitel 1 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sind, während die formellen Anforderungen dieses Rechts die Modalitäten und die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems regeln, so wie die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungstellung und Steuererklärung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 41 und 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(35a) In Rn 50 wiederholt der EuGH, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, und der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des **Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht** (Rn 51). Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme von dem Grundprinzip ist, das dieses

Recht darstellt, **obliegt es den zuständigen Steuerbehörden**, rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass die objektiven Umstände, die einen **Betrug oder Missbrauch** begründen, vorliegen. Anschließend müssen die nationalen Gerichte prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiven Umstände nachgewiesen haben.

(35 b) In den folgenden Rn allerdings führt der EuGH aus, dass die Verletzung der formalen Verpflichtungen das Vorliegen des einfachsten Falles der Steuerhinterziehung belegen können, in dem der Steuerpflichtige seinen **formellen Pflichten vorsätzlich nicht nachkommt, um der Entrichtung der Steuer zu entgehen**. Insbesondere können die Nichtabgabe einer Mehrwertsteueranmeldung und das Nichtführen von Aufzeichnungen – ihre Abgabe bzw. ihr Führen würden die Mehrwertsteuererhebung und deren Kontrolle durch die Steuerbehörde ermöglichen – sowie die Nichtregistrierung der ausgestellten und der beglichenen Rechnungen die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge **das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen**. Somit verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, **solche Verstöße als Steuerhinterziehung anzusehen** und in einem solchen Fall das Abzugsrecht zu versagen. Im abschließenden Leitsatz verlangt der EuGH für die Versagung des Vorsteuerabzuges jedoch wiederum, dass **nachgewiesen sein muss**, dass der **Steuerpflichtige in betrügerischer Weise** den meisten der formellen Pflichten, die ihm für die Inanspruchnahme dieses Rechts oblagen, nicht nachgekommen ist.

Letztlich stellt der EuGH somit darauf ab, **dass die formalen Pflichten in betrügerischer Weise (somit zur Erlangung eines ungerechtfertigten Abgabenvorteils)** nicht erfüllt wurden und der Nachweis dazu den zuständigen Steuerbehörden obliegt (Rn 52). In Rn 54 führt der EuGH aus, dass im vorliegenden Fall den formalen Pflichten nicht nachgekommen wurde **und** zudem die **MwSt nicht entrichtet** wurde.

(36) So kann nach dem EuGH (EuGH vom **6.9.2012, Rs C-324/11 Gabor Toth**) eine Feststellung, dass ein unrichtiger Leistungserbringer auf einer Rechnung angeführt wurde, nur dann zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen, wenn *"die Behörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war"* (Rn 53 iVm Rn 39, 51).

(37) Bei Verhängung von Sanktionen zur Einhaltung der von den Steuerpflichtigen zu beachtenden formellen Anforderungen und damit zur Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Mehrwertsteuersystems verweist der EuGH auch auf den Verhältnisgrundsatz (EuGH 12.7.2012, Rs C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD*; EuGH 26.4.2018, 0 C-81/17, *Zabrus*). Dazu hat er im **Urteil vom 12.7.2012, Rs C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD**, festgehalten, dass die Neutralität der MwSt und der diesem Prinzip

dienende Vorsteuerabzug derart bedeutend ist, dass sich die Mitgliedstaaten gemäß dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** solcher Mittel bedienen müssen, die es zwar erlauben, das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen (Rn 69). Bei dem hohen Stellenwert, den das Recht auf Vorsteuerabzug im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem aufweist, erscheint die genannte Sanktion des Verlustes des Abzuges der Vorsteuer, **wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind**, unangemessen (Rn 70). Die Mitgliedstaaten können die Verschleierung des Vorliegens eines innergemeinschaftlichen Umsatzes unter bestimmten Voraussetzungen als **versuchte Mehrwertsteuerhinterziehung** behandeln und in einem solchen Fall die nach ihrem nationalen Recht vorgesehenen Sanktionen wie Geldstrafe oder Geldbuße verhängen, vorausgesetzt, diese stehen in angemessenem Verhältnis zur Schwere der missbräuchlichen Handlung (Rn 71).

c) Zum Abzug der RCS-Vorsteuer

(38) Für den **Fall des Übergangs der Steuerschuld (Reverse Charge System, kurz RCS)** hat der EuGH (EuGH vom 1.4.2004, Rs C-90/02, **Bockemühl**) entschieden, dass der Leistungsempfänger keine Rechnung braucht um sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können. Es darf grundsätzlich nicht dazu kommen, dass der Leistungsempfänger die MwSt schuldet, diese aber nicht als Vorsteuer abziehen kann.

(39) Dementsprechend gibt es nach dem **UStG 1994** auch als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nur die Erklärung der auf den Leistungsempfänger übergegangenen Steuerschuld und diese Steuer darf - ohne dass weitere Voraussetzungen vorliegen müssten - bei grundsätzlich gegebener Vorsteuerabzugsberechtigung als Vorsteuer abgezogen werden. Den angeführten Grundsätzen entsprechend gilt dies auch dann, wenn eine RCS-Steuer erst im Nachhinein zB in Folge eines Betriebsprüfungsverfahrens festgesetzt wird.

(40) Weitere grundsätzliche Aussagen zum Abzug einer RCS-Vorsteuer traf der EuGH in seinem Urteil in der **Rs Ecotrade** (EuGH vom 8.5.2008, Rs C-95/07). Bei dieser Rechtssache hat Ecotrade unter Verletzung bestimmter Aufzeichnungspflichten (aber ohne, dass es zu einer Hinterziehung oder Verschleierung kam) Eingangsleistungen, die ohne USt an sie fakturiert wurden, (irrtümlich) als steuerfreie Eingangsleistungen anstatt als RCS-Eingangsleistungen verbucht. Die FinVerw setzte die RCS- Umsatzsteuer fest, verweigerte aber wegen der Versäumung bestimmter innerstaatlicher Fristen den Vorsteuerabzug. Im Kern ging es aber

darum, ob Aufzeichnungsfehler den Vorsteuerabzug hindern können. Der EuGH hatte u.a. zu beurteilen, ob die Nichterfüllung der von der Richtlinie und dem nationalen Recht vorgeschriebenen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten zur Versagung des Abzuges der RCS-Vorsteuer führen darf.

(41) Ausgehend davon, dass die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens unbestreitbar anwendbar war, verweist der EuGH auf den Neutralitätsgrundsatz, wonach der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt (Rn 63). Wenn die Steuerverwaltung über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so dürfen hinsichtlich des Rechtes auf Vorsteuerabzug keine zusätzlichen Voraussetzungen festgelegt werden, die das Abzugsrecht vereiteln (Rn. 64). Die Maßnahmen der Mitgliedstaaten zur genauen Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Hinterziehungen dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und dürfen nicht das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen (Rn 66). Damit die Steuerpflichtigen ihren Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten ordnungsgemäß nachkommen, können die Mitgliedstaaten im Fall der Nichterfüllung dieser Pflichten angemessene finanzielle Sanktionen vorsehen (Rn 67).

(42) In Rn 70 ff verweist dann der EuGH darauf, dass Ecotrade in dieser Rs **weder Bösgläubigkeit noch die Absicht der Steuerhinterziehung** zur Nichterfüllung ihrer Aufzeichnungspflichten veranlasst hat. Nach dem Gerichtshof kommt es jedenfalls auf die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen nur dann an, soweit aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen eine Gefahr für das Steueraufkommen des betreffenden Mitgliedstaats besteht. Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass eine Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten wie die in den Ausgangsverfahren fragliche eine Gefahr für das Steueraufkommen bedeutet, da dem Fiskus im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens grundsätzlich kein Betrag geschuldet wird. Aus diesen Gründen kann eine solche Nichterfüllung auch nicht mit einer Steuerhinterziehung oder einer missbräuchlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts gleichgesetzt werden, da sie nicht auf die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils abzielt (Rn 71).

(43) Im Urteil des **EuGH vom 11.12.2014, C-590/13, Idexx Laboratories Italia**, ging es um eine Erwerbsteuer, wobei sich die Frage stellte, ob eine entrichtete Erwerbsteuer bei Verletzung formaler Verpflichtungen als Vorsteuer abgezogen werden kann. Auch dieser Mechanismus wird vom EuGH als RCS-Verfahren bezeichnet, bei dem es zu keiner Steuerentrichtung an den Fiskus kommt. Die Mitgliedstaaten können formelle Anforderungen für die Modalitäten derartiger Umsätze, deren Kontrolle sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des MwSt-Systems und Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungsstellung und Erklärungen

aufstellen. Diese dürfen aber nicht über das hinausgehen, was zur genauen Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Hinterziehungen erforderlich ist.

(44) Der EuGH gelangt darin zum selben Ergebnis wie im Fall Ecotrade, wonach es der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige diesen formellen Anforderungen nicht genügt hat (Rn 38), es sich nur dann anders verhält, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Rn 39), wenn aber die Steuerverwaltung über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so darf sie daher hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Rn 40). Der Gerichtshof gelangte zum Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug nicht wegen Verletzung der formalen Voraussetzung versagt werden darf und dieses Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 1 entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht (Rn 45).

D. Rechtliche Erwägungen:

(45) Unbestritten ist, dass es sich bei den in der Anlage 2 angeführten Umsätze um solche handelt, bei denen es nach den zu § 19 Abs. 1d UStG 1994 ergangenen Verordnungen in den Streitjahren zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt (Reverse-Charge-System). Strittig ist, ob der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG dafür zusteht.

(46) Das Finanzamt stützt die Versagung des Vorsteuerabzugs auf § 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz UStG 1994 (idF AbgSiG 2007). Indem die Bf. die empfangenen Lieferungen nicht ordnungsgemäß als Reverse-Charge-Umsätze erklärt habe, liege insoweit bei der Bf. eine Finanzordnungswidrigkeit vor, die als Finanzvergehen anzusehen. Die Bf. hätte aus den Umständen der Anlieferung des Altmetalls (Regelmäßigkeit und Höhe der Entgelte; keine UID-Nummer der Lieferanten, ausschließlich Barzahlung auch der teilweise sehr hohen Beträge; Abrechnung nur mittels Gutschriften; die fraglichen Lieferanten sind auf deren Wunsch als "Privatpersonen" behandelt worden; die Lieferanten haben häufig eine Anfahrt von mehreren hundert Kilometer aus Ostösterreich in Kauf genommen, obwohl es dort auch Schrottplätze gibt; Anführung anderer Lieferantennamen auf zugehörigen Liefer-/Wiegescheinen; Nichtzuordenbarkeit von Kfz-Kennzeichen zu den Gutschriftsempfängern; mehrere Lieferanten an derselben Adresse) erkennen können, dass diese Lieferanten höchstwahrscheinlich ihren steuerlichen, insbesondere umsatzsteuerrechtlichen Anzeige- und Erklärungspflichten nicht nachkommen würden und Finanzordnungswidrigkeiten iSd § 51 Abs. 1 lit a FinStrG (Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht) begehen. Zudem könnte es mit dem Auftritt der als Unternehmer

einzustufenden Leistungserbringer als Privatabnehmer aber auch in der Vorlieferkette zu Umsatzsteuerhinterziehungen iSd § 33 FinStrG gekommen sein.

(45) Die Bf rechtfertigt den Vorsteuerabzug damit, dass bei der RCS-Vorsteuer bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und der Versteuerung des betreffenden Umsatzes der Vorsteuerabzug wegen formaler Mängel nicht verloren gehen könne, für eine Abgabenverkürzung kein Nachweis vorliege und die Versagung eine aufgrund des Neutralitätsprinzips unverhältnismäßige und wettbewerbsverzerrende Maßnahme darstelle.

(46) Nach Ansicht des Gerichtes kann insbesondere aus den Aussagen des EuGH in der Rs. Ecotrade geschlossen werden, dass eine zu Recht erklärte oder festgesetzte RCS-Steuer grundsätzlich immer und unabhängig von der Verletzung formaler Verpflichtungen als Vorsteuer abzugsfähig sein muss. Da es beim RCS im Regelfall auch zu keinem Steuerausfall für den Fiskus kommen kann, kommt es auch nicht auf die Gut- oder Bösgläubigkeit des Unternehmers an. Eine derartige Verletzung formaler Pflichten kann deshalb in der Regel auch nicht als Steuerhinterziehung behandelt werden. Anders wäre es nur dann, wenn das Verhalten des Unternehmers zu einer Abgabengefährdung führen würde und auf die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles abzielen würde. Im Ergebnis kann eine falsche Verbuchung, Fakturierung und Erklärung derartiger Umsätze nur dann zum Verlust des Abzuges der festgesetzten RCS-Steuer führen, wenn es dadurch ausnahmsweise tatsächlich zu einer ungerechtfertigten Abgabenverkürzung kam, was von der Finanzverwaltung nachzuweisen ist. Die bloße Nichterklärung eines RCS-Umsatzes stellt für sich alleine keine Hinterziehung dar, weil sie für sich alleine nicht auf die Erlangung eines ungerechtfertigten MwSt-Vorteiles abzielt.

(47) Würde das Verhalten des Steuerpflichtigen auf die Erlangung eines in der Leistungskette tatsächlich erzielten und seitens der Finanzverwaltung nachgewiesenen ungerechtfertigten MwSt-Vorteils abzielen, dann würde durch dieses Verhalten das Funktionieren des MwSt-Systems und des Steueraufkommens gefährdet werden und dieses Verhalten könnte einer Hinterziehung gleichgesetzt werden. Nach der EuGH Judikatur ist der Abgabenverkürzung durch den Empfänger der RCS-Leistung eine Abgabenverkürzung durch einen anderen in der Leistungskette gleich zu halten, wenn der Leistungsempfänger davon Kenntnis hatte oder er aufgrund der gegebenen Verdachtslage bei Durchführung der gebotenen und zumutbaren Maßnahmen davon Kenntnis gehabt hätte.

(48) Wie aus der unter Punkt C.3 angeführten Rechtsprechung hervorgeht, dürfen die Mitgliedstaaten die bloße Verletzung formaler Verpflichtungen nur unter bestimmten Voraussetzungen „als Hinterziehung behandeln“. Ausgehend davon, dass dann wenn eine betrügerische Hinterziehung nicht nachgewiesen ist, das Grundprinzip der Mehrwertsteuer nicht durchbrochen werden darf und der Vorsteuerabzug nicht versagt werden darf, wird bei

der Verletzung von formalen Verpflichtungen (bloßen Finanzordnungswidrigkeiten) im Normalfall die Anwendung gelinderer Maßnahmen wie zB die Verhängung einer angemessenen Geldbuße dem Verhältnismäßigkeitsgebot eher Rechnung tragen als der Verlust des Vorsteuerabzuges. Das österreichische UStG 1994, welches neben der Kenntnis von einer Steuerhinterziehung generell auch auf die Kenntnis von einem **die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen** abstellt, geht über die Rechtsprechung des EuGH hinaus und ist in dieser generellen Form nicht anzuwenden, da dies gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot verstößt (BFG 7.2.2018, RV/5100237/2014).

(49) Diese Einschränkung auf Abgabenverkürzungen iSd EuGH Judikatur ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien zum StabG 2007, BGBl I 2007/99, wo es heißt: § 12 Abs. 1 Z 1 letzter Satz ist auf die Bekämpfung des Karussellbetruges gerichtet. Dabei werden Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne dass die ausgewiesene und geschuldete Umsatzsteuer entrichtet wird. Die neue Vorschrift soll verhindern, dass der Fiskus gezwungen ist, Steuerbeträge auszuführen, die er nicht erhalten hat. Nach der Judikatur des EuGH (verb. Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03; verb. Rs. C-439/04 und C440/04) steht einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war. Die Änderungen haben daher lediglich klarstellenden Charakter.

(50) Die Verletzung formaler Verpflichtungen könnte allenfalls zum Verlust des steuerlichen Vorteiles führen, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindern kann, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Auch dies ist aber beim RCS im Regelfall ausgeschlossen. Sobald die Finanzverwaltung über ausreichend Informationen besitzt, dass eine RCS Steuer fest zu setzen ist, kommt es zu dieser Festsetzung unabhängig vom Vorliegen formaler Voraussetzungen für diese Festsetzung. Ebenso entsteht unabhängig von der Erfüllung formaler Verpflichtungen mit dem Entstehen des Anspruches auf die RCS-USt das Recht auf Abzug der RCS-Vorsteuer.

(51) Eine Bestätigung dieser Ausführungen kann in dem **EuGH Urteil vom 12.7.2012, Rs C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD**, gesehen werden (siehe C.3. - Tz. 37). Ausgehend davon, dass nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solche Mittel angewendet werden müssen, die es zwar erlauben, das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen dürfen, erscheint bei dem hohen Stellenwert des Vorsteuerabzugsrechtes eine Sanktion wie der Verlust der RCS-Vorsteuer unangemessen, **wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind.**

(52) Ohne konkrete Anhaltspunkte und Nachweise zu einer erfolgten Steuerhinterziehung oder Beteiligung an dieser, bei der es zu einer Schädigung des Staatshaushaltes kommt, kann es aufgrund des zu wahrenen Verhältnisskeitsgrundsatzes bei Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des MwSt-Vorteiles zu keiner Durchbrechung des Neutralitätsprinzips und zur Versagung des Abzuges der RCS-Steuer kommen. Unter Zugrundelegung der Feststellungen im Urteil EMS-Bulgaria (Rn 73) kann allenfalls eine versuchte Abgabenverkürzung unterstellt werden und diese berechtigt die Mitgliedstaaten nur dazu, angemessene Geldbußen zu verhängen, nicht aber den Vorsteuerabzug zu verweigern.

(53) Mit der Vermutung, dass infolge der Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt bei Empfangnahme der Lieferungen und wegen unzureichender Überprüfungsmaßnahmen zur Unternehmereigenschaft von einem Wissen der Bf. müssen dahingehend auszugehen sei, dass die Leistungserbringer ihren Melde- und Erklärungspflichten nicht nachkommen würden, wird diesen Anforderungen nicht Rechnung getragen.

(54) Es liegt bei RCS Umsätzen keine Konstellation vor, wie sie der **EuGH in der Rs „R“** (EuGH vom 7.12.2010, Rs C-285/09) zu beurteilen hatte. Dort wurden seitens des Lieferanten im Ursprungsland absichtlich unrichtige Angaben gemacht, damit der Erwerber im Bestimmungsland MwSt hinterziehen kann. In einem solchen Fall darf die Ausstellung unrichtiger Rechnung als Hinterziehung angesehen werden. Hier wurde sodann der steuerliche Vorteil der Steuerbefreiung beim Lieferanten aufgrund dessen eigener („Quasi“-)Hinterziehung verweigert. Spiegelbildlich auf den gegenständlichen Fall übertragen, müsste der Leistungsempfänger durch sein Verhalten es seinem Lieferanten ermöglichen Abgaben zu hinterziehen. Dies ist aber gerade bei einem isoliert betrachteten RCS- Umsatz nicht denkbar. Denkbar wäre allenfalls eine Hinterziehung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen des Lieferanten oder bei einer anderen Person in der Leistungskette, aber auch derartige Hinterziehungen müssten von der Finanzverwaltung nachgewiesen werden, was im gegenständlichen Fall aber nicht erfolgt ist.

(55) Überdies kann der Judikatur des EuGH entnommen werden (siehe zB EuGH vom 5.10.2016, Rs C-576/15, Maya Marinova ET, Rn 42), dass es Sache der zuständigen nationalen Einrichtung ist, infolge der Feststellung einer Hinterziehung jene Situation wieder herzustellen, die ohne Steuerhinterziehung bestanden hätte. Würde man die Nichterklärung einer RCS-Steuerschuld als Hinterziehung betrachten und jenen Zustand herstellen, wie er bei Erklärung des RCS Umsatzes bestanden hätte, würde sich ebenfalls keine Zahlung an den Fiskus ergeben.

(56) Der Empfänger einer RCS-Leistung begeht somit **im Regelfall** durch seine Nichterklärung des Umsatzes mangels Abgabenverkürzungsabsicht und -möglichkeit keine Hinterziehung und kann somit allenfalls mit einer angemessenen Geldbuße belegt, nicht aber mit dem Verlust des Vorsteuerabzuges sanktioniert werden.

(57) Im Zusammenhang mit dem gegebenen Sachverhalt wären nach Ansicht des Gerichtes nach der Judikatur des EuGH zwei noch zu untersuchende Konstellationen denkbar, die doch zu einer Nichtabzugsfähigkeit der RCS-Vorsteuer beim Leistungsempfänger führen könnten.

(58) Konstellation 1: Wenn der Leistungsempfänger die Abgabenverkürzung eines anderen in der Leistungskette gekannt hat oder bei Aufbringung der aufgrund der gegebenen Verdachtslage gebotenen und zumutbaren Sorgfalt erkennen hätte können.

(59) In mehreren EuGH Urteilen aus den letzten Jahren wurde festgehalten, dass es eine verschuldensunabhängige Haftung für die Steuerschuld eines anderen nicht gibt. Man kann aber von einem Wirtschaftsteilnehmer fordern, dass er alle Maßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass er sich nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt. Deshalb kann der Vorsteuerabzug ausnahmsweise verweigert werden, wenn **die Behörde nachweist**, dass es in der Leistungskette eine ungerechtfertigte Abgabenverkürzung gab und der Leistungsempfänger dies kannte oder bei Einhaltung der gebotenen und zumutbaren Sorgfalt erkennen hätte müssen (ua. EuGH vom 21.6.2012, Rs C-80/11 Mahageben und C-142/11 Peter David, Rn 45 und 49f; EuGH vom 6.9.2012, Rs C-324/11, Gabor Toth, Rn 38, 51; EuGH vom 6.12.2012, Rs C-285/11, Bonik EOOD; Rn 43f).

(60) Besonders deutlich treten diese Grundsätze in den Ausführungen des **EuGH im Urteil in der Rs Maks Pen (EuGH vom 13.2.2014, Rs C-18/13)** und **im Urteil in der Rs PPUH (EuGH vom 22.10.2015, Rs C-277/14)** zu Tage.

Urteil Maks Pen - Rn 29 : *Da die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, **obliegt es den zuständigen Steuerbehörden**, die objektiven Umstände, auf die sich die vorstehende Randnummer des vorliegenden Urteils bezieht (Ergänzung BFG: Kenntnis oder verschuldete Unkenntnis von einer tatsächlich stattgefundenen Hinterziehung in der Leistungskette), **rechtlich hinreichend nachzuweisen**. Anschließend **müssen die nationalen Gerichte prüfen**, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiven Umstände nachgewiesen haben (vgl. in diesem Sinne Urteil Bonik, Rn. 43 und 44).*

Urteil PPUH- Rn 50 : ***Es ist Sache der Steuerverwaltung, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat**, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 45, und LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 64).*

(61) Nach der Argumentationsweise des EuGH bedeuten die Verweigerung des Vorsteuerabzuges und der Eingriff in die Neutralität der MwSt immer, dass derjenige, dem der Steuerabzug verweigert wird, aufgrund seines Verschuldens (Kenntnis oder verschuldete Unkenntnis) für die Steuerschuld eines anderen eintreten muss. Ohne Nachweis dieses Steuerausfalles kann es kein Eintretenmüssen für die Steuerschuld eines anderen geben.

(62) Nachdem das BFG nach dem festgestellten Sachverhalt davon ausgeht, dass die Bf durch ihr Verhalten zur Verschleierung der Unternehmereigenschaft der Lieferanten und dazu beigetragen hat, dass die Lieferanten ihre Umsätze im Verborgenen ausführen konnten, ist grundsätzlich einmal davon auszugehen, dass die Bf eine eventuell stattgefundene Abgabenhinterziehung auch erkennen hätte können. Dazu muss aber die Abgabenbehörde beweisen, dass eine Abgabenhinterziehung (und ggfs. welche) stattgefunden hat. Das Vorliegen bloßer Anhaltspunkte oder Vermutungen ist nicht ausreichend. Erst dann könnte endgültig beurteilt werden, ob die Bf von dieser Hinterziehung Kenntnis oder verschuldeter Weise keine Kenntnis davon hatte. Nachdem ein Nachweis für eine Abgabenhinterziehung von der Abgabenbehörde nicht erbracht worden ist, erübrigt sich ob der Bf. von dieser Hinterziehung Kenntnis oder verschuldeter Weise keine Kenntnis hatte.

(63) Konstellation 2: Wenn der Leistungsempfänger durch sein „Verschleierungs-Verhalten“ das Funktionieren des MwSt-Systems gefährdet und ihm aufgrund seiner dadurch begangenen eigenen „Quasi-Hinterziehung“ der Abzug der RCS-Vorsteuer zu versagen ist. Dazu könnte die Ansicht vertreten werden, dass sich aus den EuGH Urteilen in den Rs „R“ und „Astone“ ergäbe, dass die bloße Gefährdung des MwSt-Systems ohne Nachweis einer stattgefundenen MwSt-Hinterziehung ausreiche um einen Vorteil des MwSt-Rechts zu versagen.

(64) In dem vom Finanzamt vorgebrachten Urteil in der Rs „R“ (**EuGH vom 7.12.2010, Rs C-285/09, R**) wurde die Befreiung versagt, weil der Lieferant selber eine Pflichtverletzung begangen hat, er hat das Funktionieren des MwSt-Systems gefährdet, indem er die wahren Empfänger der Lieferung verschleiert und dadurch die Hinterziehung der Erwerbsteuer im Bestimmungsland ermöglicht hat. Wenn durch die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen die wahren Erwerber verschleiert und zur Hinterziehung der Erwerbsteuer beigetragen wird, wird die genaue Erhebung der Steuer verhindert und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage gestellt. In einem solchen Fall kann die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung angesehen und die Befreiung für die Lieferung verweigert werden. Die Angabe des richtigen Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung soll die Hinterziehung der Erwerbsteuer verhüten. Wer sich dagegen vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des MwSt-Systems gefährdet, kann sich nicht auf die Grundsätze der Neutralität der MwSt, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes berufen.

(65) Nach Ansicht des BFG sind diese Aussagen des EuGH nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt zu übertragen. Die Regelungen zur Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung und zur Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbes dienen der Durchsetzung des Bestimmungslandsprinzips und der Sicherstellung, dass jede der MwSt unterliegende Lieferung besteuert werden soll. Dagegen dient der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger der Verhinderung von Abgabenverkürzungen. Mit der bloßen Verschleierung der Unternehmereigenschaft des Lieferanten trägt der Leistungsempfänger zu keiner Steuerhinterziehung des Lieferanten bei. Bei diesem besteht für dessen dem RCS unterliegenden Lieferungen keine Abgabenschuld, die verkürzt werden könnte. Die falsche Verbuchung und Fakturierung der Zukäufe stellt hier keine Abgabenhinterziehung dar und das Gebot der Verhältnismäßigkeit der zu setzenden Maßnahmen und die Neutralität der MwSt stehen der Versagung des Vorsteuerabzuges entgegen.

(66) Nach dem zweiten Leitsatz des **EuGH-Urteils vom 28. 7. 2016, Rs C 332/15, Astone**, könnte der Vorsteuerabzug versagt werden, wenn nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige **in betrügerischer Weise** den meisten der formellen Pflichten, die ihm für die Inanspruchnahme dieses Rechts oblagen, nicht nachgekommen ist.

(67) Wie unter C.3 - TZ 35b dargelegt, verlangt der EuGH aber auch in diesem Fall im abschließenden Leitsatz für die Versagung des Vorsteuerabzuges wieder, dass nachgewiesen sein muss, dass der **Steuerpflichtige in betrügerischer Weise** den meisten der formellen Pflichten, die ihm für die Inanspruchnahme dieses Rechts oblagen, nicht nachgekommen ist. Er stellt letztlich wieder darauf ab, dass die formalen Pflichten - somit zur Erlangung eines ungerechtfertigten Abgabenvorteils (in betrügerischer Weise) nicht erfüllt wurden und der Nachweis dazu den zuständigen Steuerbehörden obliegt.

(68) Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall mitgeteilt, dass anlässlich der Prüfungen bei einigen Lieferanten nur Hinterziehungen bei den Ertragsteuern festgestellt wurden, ein Nachweis für eine Abgabenhinterziehung bei der Mehrwertsteuer aber weder bei den Lieferanten noch in der Vorlieferkette erbracht werden kann.

(69) Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

(70) Die **Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1d UStG 1994** für Schrott und Abfallstoffe waren wie folgt zu ändern:

	laut BP-Bescheide	Korrektur	geänderte Bescheide
	€	€	€
Jahr 2009	3.197.393,71	133.922,96	3.331.316,67

Jahr 2010	6.298.108,80	212.386,29	6.510.495,09
Jahr 2011	8.211.859,74	422.730,62	8.634.590,36
Jahr 2012	7.628.748,90	198.572,57	7.827.321,47
Jahr 2013	7.727.579,39	102.401,57	7.829.980,96
Jahr 2014	7.420.838,64	31.875,92	7.452.714,56
		1.101.889,93	

E. Revisionszulässigkeit

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

(72) Es fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob bei einer im Zuge einer Außenprüfung erfolgten nachträglichen Festsetzung einer Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1d UStG 1994 iVm den dazu ergangenen Verordnungen nach dem Reverse -Charge System der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 versagt werden, wenn der Leistungsempfänger aufgrund verschiedener Umstände bei Entgegennahme und Abrechnung der Lieferungen erkennen hätte können, dass die Lieferanten steuerlichen Melde- und Erklärungspflichten nicht nachkommen werden, jedoch von der Abgabenbehörde kein Nachweis darüber erbracht wurde, dass mit der Behandlung der Lieferanten als Unternehmer weder bei den Lieferanten noch in der Leistungskette davor eine Mehrwertsteuerhinterziehung stattgefunden hat. Die Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 29. Mai 2018