

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, die Richterinnen MMag. Elisabeth Brunner sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Christian Schuckert, über die Beschwerde vom 07.09.2009 der Bf. GmbH, Adresse, vertreten durch Bonafide Treuhand & Revisions GmbH, 1090 Wien, Berggasse 10, gegen die Bescheide vom 10.01.2008 und 13.08.2008 des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006, nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung am 19.11.2021, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf) fand ab 30.03.2006 für die Monate 04/2005 – 12/2005 eine Umsatzsteuer-Prüfung statt, welche am 27.10.2006 um die Zeiträume 01/2006 – 08/2006 erweitert wurde. Die Prüfungsaufträge wurden am 30.03.2006 und am 06.11.2006 mit "zur Kenntnis genommen" von der ehemaligen Geschäftsführerin A. B. unterfertigt.

In der Niederschrift über die Prüfung vom 23.03.2007 wurde folgende Feststellung getroffen:

"Tz 1 Da es sich bei der ggstdl Firma um eine Scheinfirma handelt, die über keine Büroräumlichkeiten sondern nur über eine Postübernahmestelle und auch über keine

aufrechte Gewerbeanmeldung verfügt, war lt. Vorhalt (der trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beantwortet wurde) die Vorsteuer zu untersagen und die Erwerbssteuer festzusetzen."

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 02.04.2007 USt-Festsetzungsbescheide für 04/2005 – 12/2005 und 01/2006 – 08/2006. Für die Zeiträume im Jahr 2005 wurde die Erwerbssteuer mit 20% von EUR 225.700, somit EUR 45.140,00 (bisher EUR - 3.788,07) sowie die Vorsteuer mit 0 und für die Zeiträume im Jahr 2006 wurde die Erwerbssteuer mit 20% von EUR 262.200, somit EUR 52.440,00 (bisher EUR - 1.252,92) sowie die Vorsteuer mit 0, festgesetzt.

In der Begründung wurde auf die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen.

Am 10.01.2008 erging der USt-Jahresbescheid 2005, welcher in Bezug auf die Erwerbssteuer zahlenmäßig ident mit dem USt-Festsetzungsbescheid ist. Die mittels UVAs geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden zur Gänze nicht berücksichtigt.

Am 13.08.2008 erging der USt-Jahresbescheid 2006, welcher in Bezug auf die Erwerbssteuer zahlenmäßig ident mit dem USt-Festsetzungsbescheid ist. Die mittels UVAs geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden zur Gänze nicht berücksichtigt.

Am 31.01.2008 wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 eingebracht. In der Begründung wurde i.w. vorgebracht, die Kfz seien laut Außenprüfung (idF: AP) nicht nach Österreich geliefert worden. Daher könne auch keine Erwerbssteuer anfallen.

Die Beschwerde wurde mit BVE vom 08.02.2008 als unbegründet abgewiesen und i.w. ausgeführt, wie im Ergänzungsersuchen vom 03.01.2007 durch die Außenprüferin (idF: APin) festgestellt worden sei, seien die Kfz unter Verwendung der österr. UID-Nr. nach Österreich geliefert worden.

Der Umsatz sei erklärt worden und scheine auch in der MIAS-Datenbank auf.

Das Unternehmen sei Teil einer int. Umsatzsteuerkarussellgruppe. Es handle sich um eine Scheinadresse und eine Scheinfirma, welche nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt gewesen sei und keine Gewerbeberechtigung für Kfz-Handel besessen habe. Die Kfz seien daher nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt gewesen (mangels Vorliegen einer Berechtigung), daher stehe der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. VwGH 10.06.1991, 90/15/0111; Kolacny/Caganek S. 513, "der Begriff gewerbliche Weiterveräußerung wird regelmäßig das Vorliegen einer entsprechenden Befugnis voraussetzen" (§ 12 Abs 2 Z 2 Abs b)).

Der dagegen gerichtete Vorlageantrag wurde mit Bescheid vom 11.06.2008 als verspätet eingebracht zurückgewiesen.

In weiterer Folge wurde am 21.08.2009, RV/3903-W/08, gegen die ehemalige Geschäftsführerin, Fr. A. B., ein Haftungsbescheid gemäß §§ 9, 80 BAO erlassen.

Der dagegen eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 26.11.2009 lediglich hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 iHv EUR 17,60 Folge gegeben. Die Haftung für Umsatzsteuer 2005 iHv 45.140,00 und für Umsatzsteuer 01-08/2006 iHv 50.649,65 wurde bestätigt.

In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, A. B. habe ab 09.05.2005 – 31.10.2007 als handelsrechtliche Geschäftsführern fungiert. Von 09.05.2005 bis 28.02.2007 sei auch C. D. handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen. Die beiden Geschäftsführer seien laut Firmenbuch jeweils selbständig vertretungsbefugt gewesen. Die Bf sei am 12.03.2004 unter dem Namen X. Holding GesmbH gegründet worden, mit 09.05.2005 sei die Firma in Y. Handels GesmbH umbenannt worden und am 26.01.2007 habe sie den Namen Bf. GesmbH erhalten. A. B. habe generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Bf oblegen. Nach den Feststellungen der Umsatzsteuernachschau seien buchhalterische Vorschriften und steuerliche Melde- und Zahlungsverpflichtungen gänzlich negiert worden. A. B. habe einen Treuhand-Geschäftsführungsauftrag vorgelegt, der unter Pkt. 2 die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit regle. Demnach sei sie "ermächtigt, jene Maßnahmen der ordentlichen Verwaltung und Geschäftsführung zu treffen, die erforderlich sind, dass die Gesellschaft allen in Österreich geltenden Rechtsvorschriften, insbesondere in steuerlicher und verwaltungsrechtlicher Hinsicht entspricht". Sie sei zudem ermächtigt worden, das Konto der Gesellschaft mit den Aufwendungen zur Begleichung der Steuern und Buchhaltungskosten zu belasten. Sie sei somit grs. verpflichtet gewesen, für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften und die Begleichung der Abgaben Sorge zu tragen.

A. B. gestehe jedoch zu, als Geschäftsführerin keine Entscheidungen getroffen zu haben, diese Funktion lediglich übernommen zu haben, da sie eine Anstellung gebraucht habe, niemals an der Firmenadresse gewesen zu sein, den zweiten Geschäftsführer nicht zu kennen und keine Überwachungsmaßnahmen hinsichtlich seiner Geschäftsführung gesetzt zu haben.

Nach der Zusatzvereinbarung vom 09.01.2005 verpflichtete sie sich ausdrücklich, nur über schriftliche Anweisung tätig zu werden und Anweisungen sorgfältig auszuführen und zu keiner Zeit entscheidungsbefugt zu sein.

Von A. B. sei vorgebracht worden, dass sie einen Arbeitsplatz gesucht und mit der Firma Z. einen Dienstvertrag abgeschlossen habe, der vorgesehen habe, dass sie auch Geschäftsführerfunktionen übernehme. Sie habe keine Entscheidungen getroffen. Diese hätten der Sachbearbeiter der Kanzlei Z. und der zweite Geschäftsführer, C. D., getroffen. Fr. B. habe im Betrachtungszeitraum in Villach gelebt und habe ihren Arbeitsplatz in der Kanzlei der Z. gehabt. An der Unternehmensadresse in Wien sei sie niemals gewesen und habe auch die verfahrensgegenständlichen Kfz oder Unterlagen dazu nicht gesehen. Vom Vorliegen einer Betriebsprüfung sei sie nicht informiert gewesen. Die Unterschrift auf dem Prüfungsauftrag stamme nicht von ihr und sie wisse auch nicht, wessen Unterschrift das sei.

Gemäß Arbeitsvereinbarung zwischen A. B. und der Z vom 01.01.2004 übernehme sie für ein Pauschalentgelt von EUR 1.000,00 pro Monat administrative Tätigkeiten, Zahlungsverkehr und Übersetzungen und sei in der Ausübung ihrer Tätigkeiten weder örtlich noch in zeitlicher Hinsicht gebunden.

Die genannte Zusatzvereinbarung vom 09.01.2005 enthalte eine Verpflichtungserklärung der A. B., auch Geschäftsführungstätigkeiten in Tochter- und Enkelunternehmen der Unternehmensgruppe Z zu übernehmen.

Es bestehe lediglich die Verpflichtung für A. B. zur sorgfältigen Ausführung der Weisungen, sie sei jedoch zu keiner Zeit entscheidungsbefugt. Zuwiderhandlungen würden ein Pönale iHv EUR 2.000,00 für jeden Verstoß auslösen.

Der UFS führte aus, die schuldhafte Pflichtverletzung der A. B. liege darin, dass sie eine Geschäftsführerstellung in dem Wissen übernommen habe, dass sie diese nicht ausüben könne, sich sämtlicher Kontrollrechte begeben und sich dauerhaft mit der Einschränkung ihrer Befugnisse einverstanden erklärt habe.

Es werde auch darauf verwiesen, dass unter der Abfrage des Namens der ehemaligen Geschäftsführerin im Firmenbuch 91 verschiedene Firmenbuchnummern aufschienen und A. B. im Haftungszeitraum bei insgesamt 46 Firmen als Geschäftsführerin erfasst gewesen sei.

Dagegen wurde beim VwGH Beschwerde zur Zl. 2010/16/0001 eingebracht. Die Beschwerde wurde mit Beschluss vom 28.06.2012 zurückgewiesen.

Mit Beschluss des HG Wien vom 22.03.2010 wurde die Bf infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

A. B. hat durch den erlassenen Haftungsbescheid gemäß § 248 BAO die Möglichkeit wahrgenommen, im Namen der Bf gegen die Grundlagenbescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 zu berufen.

In der Beschwerde vom 07.09.2009 brachte der nunmehrige steuerliche Vertreter i.w. vor,

- eine Kapitalgesellschaft sei grs. immer gewerblich tätig
- die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass pro Kfz ein Gewinnaufschlag von EUR 300 angesetzt worden sei; daher sei eine unternehmerische Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben
- die Unternehmereigenschaft sei nicht an eine Gewerbeberechtigung gebunden; eine Gewerbeberechtigung sei nicht notwendig gewesen, da ein Ankauf von Kfz in Deutschland stattgefunden habe; die Kfz seien nach Italien verkauft worden (es habe keinen Kfz Handel in Österreich mit österr. Vertragspartnern gegeben); es handle sich daher um Ein-, Aus- und Durchfuhrhandel
- eine UID-Nr. hätte nicht vergeben werden dürfen, wenn keine unternehmerische Tätigkeit vorliege

- der KM-Stand sei nicht erhöht worden, da die Neuwagen per Zug oder LKW transportiert worden seien.

Das FA legte am 16.12.2013 die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 dem UFS vor und verwies auf § 12 Abs. 2 Z 2 Abs. b UStG 1988.

In der Stellungnahme der Außenprüfung (AP) vom 13.02.2013 wurde i.w. ausgeführt:

- Die APin habe am 29.03.2006 telefonisch Kontakt zur Fa. ABC Wthd Villach GmbH (damaliger steuerlicher Vertreter) aufgenommen; als Ansprechpartner sei Fr. E. angegeben worden
- Der Prüfungsauftrag sei am 29.03.2006 per Fax an den Vertreter übermittelt worden. Er sei von Fr. A. B. unterschrieben und per Fax mit Eingangsdatum 13.04.2006 retour gesendet worden
- Auch der erweiterte Prüfungsauftrag sei an den Vertreter übermittelt und am 06.11.2006 von Fr. A. B. unterfertigt und retour gesendet worden
- Es sei richtig, dass die AP nie mit Fr. B. in Kontakt getreten sei. Auf § 80 Abs. 1 BAO werde verwiesen
- Trotz mehrmaliger Fristverlängerungen (15.02.2007, 26.02.2007 und 16.03.2007) sei keine Gegenäußerung zu dem von der Bp. übermittelten Bedenkenvorhalt vom 03.01.2007 erfolgt. Daher seien die USt-Festsetzungen durchgeführt worden. Die Niederschrift sei am 04.04.2007 ordnungsgemäß zugestellt worden
- Es sei von Seiten der AP mit einem Amtshilfeersuchen beim FA Villach um eine Erhebung vor Ort am 27.06.2006 ersucht worden. Dieses Amtshilfeersuchen sei mittels einer Erhebung bei der Kanzlei Z. vom FA Villach erledigt und am 26.07.2006 per Mail beantwortet worden
- Die UID-Nr. Vergabe sei auf Grund der Vorlage des Fragebogens und der vorgelegten Unterlagen erfolgt
- Bei der als Firmensitz angegebenen Adresse in Adresse, handle es sich nur um eine Postannahmestelle, was durch Erhebungen von Organen des FA festgestellt worden sei. An der Adresse befinde sich die Wohnung des Hrn. F., der bei den Befragungen angegeben habe, dass er ein Freund des Hr. Z sei und die Post übernehme und weiterleite und dass diese Adresse von der Firma gewählt worden sei, da eine Wiener Adresse im Geschäftsleben eine bessere Wirkung habe.

Weder an dieser noch an einer anderen Anschrift sei eine Geschäftstätigkeit entwickelt worden; es handle sich daher um eine Scheinfirma, sodass ein Vorsteuerabzug nicht zustehe

- Die eingekauften Kfz stammten fast ausschließlich aus Deutschland und seien vorwiegend als Neuwagen nach Italien verkauft worden; in weiterer Folge seien sie von Italien nach Österreich und wieder zurück nach Italien mit einem Gewinnaufschlag von ca. je EUR 300 veräußert worden.

Laut Unterlagen seien die Neuwagen von Italien nach Villach durch Fahrer geliefert und wieder zurück nach Italien wieder durch Fahrer gebracht worden. Laut AR habe sich der Kilometerstand dadurch nicht erhöht.

2005 seien laut beiliegender Auflistung 9 Kfz ge- und verkauft worden.

2006 seien laut beiliegender Auflistung 12 Kfz ge- und verkauft worden.

- An Hand eines konkreten Neuwagens werde die Lieferkette wie folgt dargestellt:

"1. Am 13.12.2005 wird ein Neuwagen, Mercedes CLS 350 Coupé, von der deutschen Firma FG GmbH an die italienische Firma HI s.r.l. in Salerno verkauft, das Fahrzeug wird durch einen Fahrer (J. K.) von der italienischen Firma selbst abgeholt. (Kaufpreis € 55.900,--).

2. Am 10.12.2005 (3 Tage vorher!!) wird dasselbe Fahrzeug von der italienischen Firma LM s.r.l. an die Fa. Bf. GmbH verkauft. Laut vorgelegten Unterlagen soll das Fahrzeug nach Villach geliefert worden sein. Kaufpreis € 45.700,--. Eine Erfassung der ig-Lieferung von Italien nach Österreich ist erfolgt. Die liefernde italienische Firma hat bis 01.08.2006 Bestätigungsverfahren betreffend der Gültigkeit der UID-Nummer der Firma Bf. GmbH durchgeführt.

3. Am 14.12.2005 wird von der Firma Bf. GmbH das Fahrzeug an die italienische Firma OP s.r.l. in Senna verkauft. Kaufpreis € 46.000,--. Das Fahrzeug wird laut Bestätigung vom italienischen Staatsbürger Q. R. mit dem Überstellungskennzeichen "Targa di Prova" nach Italien verbracht, die ig. Lieferung nach Italien wird nicht gemeldet!

Laut Rechnung hat das Fahrzeug bei Übernahme einen Kilometerstand von 50!

4. Am 23.12.2005 wurde das Fahrzeug von der italienischen Firma ST s.r.l. in Italien angemeldet."

- Erwerbssteuer sei vorzuschreiben gewesen, da die Kfz laut MIAS-Datenbank nach Österreich verbracht worden seien, jedoch sei der Vorsteuerabzug aus der Erwerbssteuer zu versagen gewesen, da dieser nur für tatsächlich tätige Unternehmen zustehe und nur für den Fall der gewerblichen Weiterveräußerung gerechtfertigt wäre.

Es existiere keine aufrechte Gewerbeanmeldung, daher würden die Voraussetzungen zur gewerblichen Weiterveräußerung nicht vorliegen (vgl. VwGH 90/15/0111).

- Durch das FA sei festgestellt worden, dass das Unternehmen als Teil einer int.

Umsatzsteuerkarussellgruppe tätig gewesen sei und dadurch erheblicher Schaden durch Verkürzung der USt. im Gemeinschaftsgebiet erfolgt sei. Die Firma hätte in Österreich nur eine Scheinadresse und sei somit als Scheinfirma zu qualifizieren, die Firma sei nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt gewesen

A. B. stellte den Antrag auf Verfahrenshilfe gemäß § 292 BAO im Verfahren vor dem BFG. Nach rechtskräftiger Erledigung dieses Verfahrens durch das Erkenntnis des VwGH vom 12.02.2021, Ra 2019/13/0107, hielt das BFG am 09.06.2021 einen Erörterungstermin ab. Dabei wurde der Treuhand-Geschäftsführungsauftrag zwischen A. B. als Auftragnehmer einerseits und U. V. sowie X Y (Z. Gruppe) als Auftraggeber andererseits, betreffend die Bestellung der A. B. zum Geschäftsführer der Bf, vorgelegt.

Mit Schreiben vom 05.07.2021 brachte der steuerliche Vertreter der Bf i.w. ergänzend vor:

1. Es werde die Vorlage der bei der Finanzbehörde vorgelegten Jahresabschlüsse für 31.12.2004 und 31.12.2005 beantragt. Dies zum Beweis dafür, dass eine unternehmerische Geschäftsgebarung stattgefunden habe. Die Abgabenbehörde habe in grober Missachtung des § 115 BAO nicht die tatsächlichen Verhältnisse erforscht und habe dadurch das Parteiengehör grob verletzt.

2. Laut Honorarnote vom 26.07.2005 sei die Buchhaltung der Bf offenbar laufend von der Kzl. Z. erstellt worden und ließen sich aus den Rechenwerken der Geschäftsjahre 2004 und 2005 weitere wertvolle Einblicke in die tatsächliche Geschäftsgebarung gewinnen, sodass auch durch die Beischaffung dieser Beweismittel die unternehmerische Tätigkeit dokumentiert werden könne. Es müsse jedem Fachmann klar sein, dass die Geschäftsgebarung eines Stpfl. aus dessen Rechnungswesen ersichtlich sei. Dass die Behörde dies nicht ausgenützt habe, stelle ebenfalls eine grobe Missachtung des § 115 BAO dar.

3. Weiters werde die Einvernahme folgender Zeugen beantragt:

U. V., X Y, G. H., M. N., St. Cc., sowie des Geschäftsführers C. D. (unter Anführung der italienischen Adressen laut Firmenbuch).

Diese Personen könnten über die Geschäftsgebarung Auskunft geben, weshalb deren Einvernahme im Amtshilfeweg beantragt werde; zum Beweis dafür, dass unternehmerische Tätigkeit vorliege.

4. Aus dem Arbeitsbogen sei ein Amtshilfeersuchen mittels E-Mail vom 27.06.2006 an das FA Villach ersichtlich. Beantragt werde die Antwort auf dieses Ersuchen, da eine solche nicht zur Verfügung stehe und unklar sei, welche ergänzenden Informationen der AP zur Verfügung gestanden hätten.

5. Es werde die Beischaffung der lückenlosen Dokumentation der Bank- und Kassenbewegungen beantragt, um überhaupt zu erkennen, wie sich die Finanzgebarung darstelle, da dies von der Abgabenbehörde in Verletzung des § 115 BAO bis dato nicht erhoben worden sei; aus der Finanzgebarung könnten sich weitere stichhaltige Beweise für die unternehmerische Tätigkeit der Gesellschaft ergeben, sowie könnte auf Grund der Geldflüsse der Einkauf und Verkauf der Fahrzeuge nachvollzogen werden.

Bis jetzt sei auch nicht erhoben worden, bei welchen Banken die Gesellschaft Kontoverbindungen hatte, weil aus der Auswertung der Bankbewegungen Rückschlüsse auf die Geschäftsgebarung gezogen werden könnten, welche dokumentierten, dass ein "normaler Geschäftsbetrieb" vorgelegen habe.

Obwohl die AP Kenntnis hätte, dass eine Buchhaltung geführt werde, sei diese von der Kzl. Z. nicht angefordert worden, was einen gewichtigen Verstoß gegen § 115 BAO darstelle.

Auch sei aus der Rechnung 10 vom 20.12.2005 der Bf an die MNO s.r.l. ersichtlich, dass eine Beratungsleistung für die "Auto Show Bologna" verrechnet und auch vereinnahmt worden sei, was gleichfalls ein Indiz für eine unternehmerische Tätigkeit darstelle und bei der rechtlichen Beurteilung wesentlich sei.

Auch werde beantragt, die Bankverbindung des Kontos RLB Klagenfurt (mit der bezeichneten

Kontonummer) für die Jahre 2005 und 2006 beizuschaffen, damit eine Stellungnahme abgegeben werden könne, mit welcher die Tatsache der unternehmerischen Tätigkeit dokumentiert werde.

6. Wenn die AP behauptet, die Kilometerstände hätten sich trotz mutmaßlicher Transporte nicht verändert, werde beantragt, zu dokumentieren, auf welche Beweismittel sich diese Behauptung stütze. Weiters fehle jegliche Begründung, welche steuerrechtliche Relevanz diese Behauptung haben soll.

7. Es werde die Einvernahme der APin beantragt, um zu beweisen, dass diese keine Informationen bei A. B. eingeholt habe, denn diese sei vom Vorliegen einer AP nicht informiert gewesen, noch hätte die AP jemals mit ihr Kontakt gehabt. Auch sei evident, dass die Schlussbesprechung ohne die Geschäftsführerin stattgefunden habe.

Der Abgabepflichtige habe ein Recht auf Parteiengehör.

Durch die Befragung der APin werde der Beweis erbracht, dass der ehemaligen Geschäftsführerin das Recht auf Parteiengehör versagt worden sei, sowie ein Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht vorliege. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Geschäftsführerin zum Sachverhalt befragt worden sei. Offenbar sei die Erhebung des Sachverhalts durch die AP in einer gesetzeskonformen Weise nicht erfolgt.

8. Das von der AP erwähnte Erkenntnis VwGH 23.05.1990, 89/17/0109, liefere keinen Hinweis auf einen vergleichbaren Sachverhalt und sei daher kein Beweis für das Fehlen der Unternehmereigenschaft. Der Sachverhalt sei für jeden Steuerfall individuell und konkret zu ermitteln.

Schon das Faktum, dass die Schlussbesprechung ohne die Beiziehung der Geschäftsführerin stattgefunden habe, stelle einen groben Verstoß gegen § 115 BAO dar. Auch seien an diese keinerlei Vorhalte gerichtet worden, was ebenfalls rechtswidrig sei.

Bezüglich des nicht vorhandenen Gewerbescheins sei anzuführen, dass selbst Gewinne aus kriminellen Vorgängen in regelmäßiger Ausübung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, von der Steuerpflicht umfasst seien.

9. Es werde die Vorlage der Erhebungen, wo die ruhende Lieferung und wo die bewegte Lieferung iSd § 3 (7) UStG erfolgt sei, beantragt, da dies für die Frage der Vorsteuer bzw. Erwerbssteuer wesentlich sei.

10. Es möge der Finanzbehörde aufgetragen werden, konkrete Beweismittel für das Vorliegen eines Umsatzsteuerbetruges vorzulegen.

Zur Unternehmereigenschaft: Kapitalgesellschaften erlangten Unternehmereigenschaft bereits in dem Zeitpunkt, in dem der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen sei und die Gesellschaft eine nach außen in Erscheinung tretende Tätigkeit entfalte, so mit der Eröffnung eines Bankkontos. Zur nicht vorhandenen Gewerbeberechtigung sei darauf verwiesen, dass zB die Schleppertätigkeit unternehmerisch sei, wie auch die Zuhälterei und die Winkelschreiberei. Auch ein Verhalten gegen ein gesetzliches Ge- oder Verbot oder gegen "die guten Sitten" sei trotzdem als Gewerbebetrieb anzusehen.

Es müssten daher in Entsprechung des § 115 BAO zusammenfassend folgende Unterlagen und Beweismittel beigeschafft und vorgehalten werden:

- Jahresabschlüsse per 31.12.2004 und 31.12.2005, samt Finanzbuchhaltung 2004 und 2005
- Vollständige Belegsammlung der Geschäftsjahre 2004 und 2005
- Einvernahme der unter Pkt. 3 angeführten Personen
- Beantwortungsschreiben des Amtshilfeersuchens vom 27.06.2006
- Beischaffung der Belege der Finanzgebarung (Bank- und Kassenbelege)
- Beweise für unveränderte Km-Stände beim Ein-/Verkauf der Kfz
- Zeugenschaftliche Einvernahme der APin
- Beweis dafür, dass die Unternehmereigenschaft iSd UStG (nur) durch das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung begründet werde, bzw. eine unbefugte Gewerbeausübung den Verlust des Vorsteuerabzugs bewirke
- Vorlage der Erhebungen, wo die ruhende und wo die bewegte Lieferung, jeweils iSd § 3 (7) UStG, erfolgt sei
- Vorlage konkreter Beweismittel zum angelasteten Umsatzsteuerbetrug

Die Einvernahme sämtlicher beantragter Zeugen möge im Beisein des steuerlichen Vertreters bzw in jenem der Fr. B. vor dem erkennenden Senat erfolgen.

Die Amtspartei gab mit Schreiben vom 17.08.2021 eine Stellungnahme ab, welche der Bf mit Schriftsatz vom 16.09.2021 zur Kenntnis übermittelt wurde.

Darin wurde i.w. ausgeführt, § 115 BAO sei nicht verletzt und das Parteiengehör gewahrt worden.

Der zeitliche Ablauf ggstdl Umsatzsteuersonderprüfung (= USO) stelle sich dar wie folgt:

"09.02.2006 Zuteilung zur USO von TL

24.03.2006 Aktenübernahme // Aktenstudium

29.03.2006 Anmeldung zur Prüfung telefonisch beim Steuerberater; Erstellen des Prüfungsauftrages und Unterschrift des TL // PA mittels Fax um 11.59 an StBer übermittelt
29.03.2006

30.03.2006 Prüfungsbeginn - Unterschrift von Fr. B.

11.04.2006 Telefonat mit Fr. E.: Unterlagen werden umgehend übermittelt
PA eingelangt per Fax // unterfertigt von Fr. B. A. am 30.3.2006 // mit Begleitschreiben unterfertigt von Fr. Dr. Aa. Bb.

13.04.2006 Telefonat mit Fr. E.: wird sich um Unterlagen kümmern und gibt Bescheid

05.05.2006 Mail von StBer mit Bekanntgabe der Ansprechperson: Fr. Dr. Aa. Bb.

Mai 2006 Eingang der Unterlagen (Rechnungen) per Post eingeschrieben

17.05.2006 Abfragen von UID Nummern // ZM It MIAS // Bestätigungsverfahren // Homepage OP S.r.l. Erhebung bei Adresse: Adresse // Hr. F. wohnt an dieser Adresse - übernimmt nur die Post und leitet diese an den StBer weiter (Hr. F. ist ein alter Freund von Chef des StBer) er hat keine Ahnung über Y. (siehe auch Akt 2005 - Begehung von AS Mitarbeiter am 19.3.2008: Post wird von Bewohner in Kuvert gegeben und weitergesendet)

18.05.2006 Mai 2006 Anfrage an IWD bzgl LM, OP
 2.6.2006 Antwort IWD Mail von Hr. Dd. Ee. (FinPol) an Post.Karusellbetrug@bmf.gv.at (Hr. Ff.)
 betreffend weiterer Vorgangsweise
 19.6.2006 Antwort v Hr. Ff. -> Erhebung wo ruhende Lieferung und wo bewegte Lieferung ist
 19.6.2006 Mail von Hr. Ff. an Hr. Gg.: hatte Y. Importe/Exporte? 20.6.2006 Mail von Hr. Dd.:
 Fall wurde an Zoll übermittelt
 21.6.2006 Antwort von Hr. Gg.: KEINE Importe/Exporte Telefonat mit Hr. Gg., ob er
 Informationen über die 3 Firmen (LM, OP, Z StBer) geben kann
 23.6.2006 Juni 2006 Übermittlung des Beispiels eines ähnlichen Karussellbetruges von Strasa
 Linz
 23.6.2006 EKIS Anfrage an neues Team Anfrage an Hr. Hh. Ii. (FA Klagenfurt, Prüfungsabteilung
 Strafsachen): Wo sind KFZ registriert?
 23.6.2006 26.6.2006 Antwort auf EKIS Anfragen - keine Vormerkungen in Österreich
 Juni 2006 Amtshilfeersuchen an FA Villach
 Antwort Amtshilfeersuchen von FA Villach: Fr. Dr. E. ist Ansprechpartnerin, Autos wurden nach
 Österreich gebracht und dann wieder nach Italien, Dokumente der Fahrer wurden mitgeschickt
 Bestätigung des GF der Y. (Hr. D. C.), dass Fahrer und Kennzeichen von OP und LM waren
 26.6.2006 25.08.2006 Antwort von Hr. Gg. -> keine Importe/Exporte v Y., Z, OP, LM
 7.7.2006 Antwort von Hr. Hh. Ii.: war in Kontakt mit Polizei Thörl-Maglern, Bestätigung über
 diverse Zulassungen bzw. Verkäufe
 12.7.2006 13.10.2006 Stellungnahme von Hr. Dd. (BEKO) Erweiterung des Prüfungsauftrages
 per Fax an StBer Fr. E. um 9.17 übermittelt
 30.10.2006 Nachricht erhalten, dass Fr. Dr. Aa. Bb. nicht mehr bei StBer arbeitet
 30.10.2006 07.11.2006 PA eingelangt per Fax // unterfertigt von Fr. B. A. am 6.11.2006
 19.12.2006 neuerliche MIAS Abfrage // UID Nummern Abfrage Ersuchen um Ergänzung Frist
 5.2.2007 an StBer mit Rsb – hinterlegt am 9.1.2007
 03.01.2007 Februar 2007 Telefonat mit Kollegin vom FA Villach um Fristverlängerung bis
 15.2.2007
 Telefonat mit Fr. Jj.: Fristverlängerung bis 26.3.2007 - letztmalige Verlängerung unter
 Androhung der Schätzung 19.02.2007
 23.02.2007 Finanzonline Ersuchen um Fristverlängerung bis 16.3.2007 (Klient in Italien)
 26.02.2007 Bescheid, dass Frist nicht mehr verlängert wird - Rsb 23.03.2007 Niederschrift
 zugestellt Rsb übernommen am 4.4.2007 vom StBer
 04.04.2007 Zustellung der Niederschrift (It. Stellungnahme vom 12.3.2013)
 10.01.2008 Umsatzsteuerbescheid 2005 31.01.2008 Beschwerde 08.02.2008 Abweisung
 Beschwerde
 14.02.2008 Begehung durch AS: niemand angetroffen - Nachricht hinterlassen
 18.03.2008 Vorlageantrag
 11.06.2008 Zurückweisung der Vorlage da verspätet eingebracht - Rsb hinterlegt, nicht

behaben

07.09.2009 Berufung gegen USt Bescheid 2005, FSU 01-08/2006 vom 2.4.2007"

Wie im Zeitablauf ersichtlich, sei immer wieder versucht worden, iSd § 115 BAO den Sachverhalt mit den verschiedensten zur Vertretung der Bf berufenen Personen und im Amtshilfeweg zu erheben und aufzuklären. Es sei auch mehrmals versucht worden, mit dem damaligen Steuerberater Kontakt aufzunehmen. Er hätte die Vollmachten und die Berechtigungen gemäß § 80 BAO und daher auch alle Pflichten im Sinne des Klienten zu erfüllen gehabt. Ein Steuerberater, wie im ggstdl. Fall die ABC Wth. Villach GmbH, sei ein „ausgewiesener Vertreter“ im Sinne des § 149 Abs 1 (2. Satz) BAO, welcher zu Beginn und während der USO vom geprüften Unternehmen zur Vertretung vor der Abgabenbehörde schriftlich bevollmächtigt war. Diesbezüglich werde angemerkt, dass die APin die Frist zur Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 03.01.2007 mehrmals bis zum 16.03.2007 erfolglos verlängert habe. Nach ergebnislosem Ablauf der eingeräumten Frist sei von der APin gem. § 150 BAO die Niederschrift über die USO am 23.03.2007 ausgefertigt, von ihr unterschrieben und am 04.04.2007 ordnungsgemäß per Rsb an die damalige steuerliche Vertretung zugestellt worden, welche auch nachweislich übernommen wurde. Die damalige Geschäftsführerin, Frau B., sei auf Grund der an die damalige steuerliche Vertretung eingeräumten Vertretungsvollmacht rechtswirksam nach außen vertreten gewesen und müsse sich daher die gesetzten als auch unterlassenen Vertretungshandlungen ihres steuerlichen Vertreters zurechnen lassen. Hinsichtlich des Vorwurfs des Verfahrensmangels der Verletzung des Parteiengehörs werde ausgeführt, dass eine Äußerung zum Sachverhalt seitens der Bf im Zuge des Beschwerdeverfahrens erfolgen und der Verfahrensmangel dadurch saniert werden könne. Somit liege entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung der behauptete Verfahrensmangel der Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO nicht vor.

Ad 1) Jahresabschluss 2004 eingelangt im Akt: Februar 2006

eingelangt im Firmenbuch 3.2.2006

Jahresabschluss 2005 eingelangt im Akt 7.12.2007 (Papierform)

eingelangt im Firmenbuch 16.5.2007

Jahresabschluss 2006: nicht eingereicht bzw. eingelangt

Ad 2) Die vollständige Belegsammlung 2004 und 2005 sei bei der telefonischen Prüfungsanmeldung abverlangt worden. Übermittelt und im Arbeitsbogen befindlich seien:

Im Mai 2006: Rechnungen von 04-12/2005 wurden per Post (eingeschrieben) übermittelt

Rechnungen über Autokäufe bzw Autoverkäufe Nr. 1-9

Rechnung Nr. 10 Motorshow Bologna

Rechnungen von StBer

Rechnungen von Wr. Zeitung

Bankbeleg 16/002 v 28.12.2005 (im Zuge v Amtshilfeersuchen)

Bankbeleg 29/002 v 20.03.2006 (im Zuge v Amtshilfeersuchen)

Am 12.12.2006 - Rechnungen von 01-08/2006 per Post übermittelt - Rechnungen mit folgenden Nummern übermittelt:

Einkauf Nr. 1-6, 9-11, 13-15

Verkauf 1-6, 10, 14, 16, 18, 20, 23

Bestätigungen und Ausweise von div. Fahrern für Lieferungen der Autos

Rechnungen von StBer

Es existiere keine vollständige Belegsammlung, es seien von der damaligen steuerl. Vertretung keine zusätzlichen Unterlagen übermittelt worden. Lt. Beantwortung des Amtshilfeersuchens seien die Eingangsrechnungen der Fa. LM noch nicht bezahlt worden. Für die Ausgangsrechnungen seien Anzahlungen geleistet worden, eine sei zur Gänze bezahlt worden. Es sei davon auszugehen, dass die Kollegen des FA Villach damals alle Belege für den Zeitraum gesehen haben. Es liege eine Bestätigung von GF D. C. dahingehend auf, dass der Transport vom Personal der kaufenden und verkaufenden Firma durchgeführt worden und der Transport der Fahrzeuge mit Kennzeichen "Targa di Prova" erfolgt sei. Diese Kennzeichen seien direkt von der kaufenden und verkaufenden Firma bei der Abholung angebracht worden.

Ad 3) Einvernahme von Zeugen:

Hr. C. D.: war lt BE GZ. RV/3903-W/08 v 26.11.2009 (im Akt) damals nicht auffindbar, daher sei der Haftungsanspruch gegenüber Fr. B. geltend gemacht worden

Hr. U. V.: Gesellschafter -> kein Kontakt möglich

Hr. X Y: Gesellschafter -> kein Kontakt möglich

Hr. G. H.: Gf/Gesellschafter -> kein Kontakt möglich

Hr. M. N.: Gf/Gesellschafter -> kein Kontakt möglich

Hr. St. Cc.: Gesellschafter -> kein Kontakt möglich

Diesbezüglich sei anzumerken, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen finde, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall sei, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden könne, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit sei oder eine solche unterlasse. Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiere sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfahre (VwGH 23.02. 2010, 2007/15/0292). Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreie den AbgPfl nicht von seiner Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen (vgl VwGH 25.07.2018, Ro 2016/13/0031). Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des AbgPfl habe zur Folge, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde ende, den Sachverhalt über das von ihr aufgrund einer ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen dürfe (Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren, 115 BAO). Insofern sei der steuerlichen Vertretung aufgrund der mit Schriftsatz vom 5.7.21 – mehr als 14 Jahre nach Beendigung der USO – gestellten Beweisanträgen vor allem eine erneute Verfahrensverschleppungsabsicht vorzuwerfen, denn diese Beweisanträge hätten schon viel früher (im Zuge der sich über mehr als 10 Jahre hinziehenden – im Übrigen erfolglosen –

Rechtsgänge zur Frage des Verfahrenshilfeanspruches Frau B. bzw. zu deren Haftungsverpflichtung) gestellt werden können. Außerdem sei bereits am 14.09.2009 eine Kopie des gesamten Arbeitsbogens an den nunmehrigen steuerlichen Vertreter zugestellt worden (vgl. dazu den Steuerakt: Berufungsentscheidung des UFS, GZ. RV/3903-W/08 vom 26.11.2009, Seite 4), womit diesem alle nunmehr nochmals mit dem jetzigen ergänzendem Vorbringen angeforderten Unterlagen, Erhebungsergebnisse und Beweismittel der Abgabebehörde bereits seit Langem bekannt seien. Vielmehr habe die Bf. ihrerseits die erhöhte Mitwirkungspflicht dadurch verletzt, dass sie die Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente nicht beigeschafft habe bzw. (wie von der steuerlichen Vertretung 14 Jahre nach Abschluss der USO gefordert) die im Ausland lebenden Zeugen nicht kontaktiert und stellig gemacht habe bzw. bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge getroffen habe, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar seien sowie alle relevanten Sachverhaltselemente nicht so dokumentiert habe, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar seien. Die beantragte Einvernahme der in Italien lebenden Zeugen sei im Übrigen nach Ansicht der Abgabenbehörde als unerheblicher Beweis Antrag einzustufen, da das Beweisthema keine Tatsache sei, deren Klärung, wenn diese schon nicht selbst erheblich (sachverhaltserheblich) ist, zumindest mittelbar beitragen könne, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (VwGH 2. 7. 2015, 2013/16/0220). Beweise bei einem nur unbestimmten Vorbringen – wie in gegenständlichem Fall „die Geschäftsgebarung der Bf. GmbH“ ohne nähere Angabe des Zeitraumes und der rechtlichen Beziehung zur Bf. müssten nicht aufgenommen werden (VwGH 24.10.2001, 2000/17/0009).

Ad 4) Das Beantwortungsschreiben des per Mail am 27.6.2006 von der Prüferin an Hrn. Kk. gestellte Amtshilfeersuchen befinde sich im Arbeitsbogen, ebenso wie das Mail von Frau Ll. Mm. vom 26.7.2006 sowie das vom 25.8.2006.

Ad 5) Da Frau B. behaupte, dass ein tatsächlich tätiges Unternehmen existiert habe, wäre es an ihr gelegen, bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar seien sowie alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar seien.

Im Jahr 2005 seien die Eingangs- und Ausgangsrechnungen lückenlos durchnummeriert 1-9 bzw 10 (Motorshow Bologna).

Im Jahr 2006 seien die Rechnungsnummern 1,2,3,4,5 und 6 auf Seite der LM ident mit den Rechnungsnummern der Y. GmbH. Im Übrigen lauteten die Rechnungsnummern:

9 LM - 10 Y.

10 LM - 14 Y.

11 LM - 16 Y.

13 LM - 18 Y.

14 LM - 20 Y.

15 LM - 23 Y.

Das bedeute, es fehlten 8 Ausgangsrechnungen von der Y. GmbH! Zu den Bankunterlagen werde ausgeführt, dass 2 Bankbelege aus dem Amtshilfeersuchen an das Finanzamt Villach vorhanden seien:

16/002 v 28.12.2005: Gutschrift 12.400,- von OP für Land Rover, Mercedes, BMW, KIA 29/002 v

20.3.2006: Gutschrift 11.00,- v Pagamento Fattura 01. 8.11.2005 OP

Ad 6) Diesbezüglich werde auf die Rechnungen der Jahre 2005 und 2006 im Arbeitsbogen, die Stellungnahme der Prüferin vom 13.2.2013 im Steuerakt sowie auf die Ausführungen unter Punkt 9) verwiesen.

" KM Re Datum Y. an OP Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 1 KM 10 Re Datum 08.11.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 2 KM 9 Re Datum 16.11.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 3 KM 27.100 Datum 18.11.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 4 KM 60 Datum 21.11.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 5 KM 60 Datum 30.11.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 6 KM 10 Datum 02.12.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 7 KM 4.670 Datum 07.12.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 8 KM 50 Datum 15.12.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

ReNr 9 KM 42.000 Datum 20.12.2005 Y. an OP

Kfz wurde vorher von LM an Y. gebracht/geliefert/...

2006 ist in Stellungnahme v 13.2.2013 dokumentiert (vgl. Aufstellung)"

Ad 7) Die APin stehe für eine zeugenschaftliche Einvernahme gerne zur Verfügung, sie befinde sich nur vom 3.9. bis 10.9.21 auf Urlaub.

Ad 8) Die steuerliche Vertretung verlange von der Abgabenbehörde den Beweis, dass die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG (nur) durch das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung begründet wird. Diesbezüglich dürfte sie übersehen haben, dass es sich bei der Frage des Vorliegens der Unternehmereigenschaft um eine Rechtsfrage handle, die keines Beweises zugänglich ist. Vielmehr habe das BFG zu beurteilen, ob die Bf auf Grund des von der Abgabenbehörde im Zuge der USO festgestellten Sachverhaltes und der erhobenen Indizien als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. (1) UStG anzusehen sei oder nicht. Vor der Umbenennung in die Y. Handels GmbH sei der Firmenname X. Holding GmbH gewesen, welche am 26.6.2004 im Firmenbuch eingetragen wurde und zunächst den Handel mit Waren betrieb. Die Y. Handels GmbH sei am 15.07.2005 und die Bf. GmbH am 28.2.2007 im Firmenbuch

eingetragen worden. Beim Antrag auf Neueintragung der X. Holding GmbH (eingelangt beim FB am 18.5.2004) und auch danach habe keine Gewerbeberechtigung für den KFZ-Handel bestanden. Am 14.9.2004 sei im Rahmen der Vergabe einer Steuernummer für die X. Holding GmbH eine Erhebung durchgeführt worden. Auch damals habe an der Adresse kein Unternehmen existiert, sondern habe die Adresse nur zum Zweck der reinen Postübernahme und deren Weiterleitung bestanden. Dieser damals festgestellte Sachverhalt sei an das FA Villach weitergeleitet worden (vgl. diesbezüglicher Vermerk im Steuerakt). Auch die Firmensitzadresse in Adresse, habe nur zum Schein bestanden und sei daher ebenso als Scheinadresse zu qualifizieren, da diese Tatsache durch mehrmalige Erhebungen von verschiedenen Mitarbeitern des ho. Finanzamtes beim dortigen Bewohner, Hrn. F., eindeutig und zweifellos festgestellt worden sei. Ganz besonders werde in diesem Zusammenhang der Umstand betont, dass Frau A. B. laut Firmenbuch von 09.05.2005 bis 31.10.2007 für 46 Firmen (!) als handelsrechtliche Geschäftsführerin erfasst gewesen sei (vgl. GZ. RV/3903-W/08 v 26.11.2009, Seite 14 oben, siehe Beilage). Alleine diese Tatsache sei ein unwiderlegbares Indiz dafür, dass Frau B. als Geschäftsführerin der Bf nicht alle sie im Rahmen des üblichen Sorgfaltsmaßstabes eines vergleichbaren Geschäftsführers objektiv treffenden Maßnahmen gesetzt habe. Bei diesen Hinweisen sei eine Täuschung des „Unternehmens“ respektive der Geschäftsleitung wohl nur möglich, wenn es an der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers fehlte.

Ad 9) Diesbezüglich werde auf die Stellungnahme der Prüferin vom 13.02.2013 sowie das Ersuchen um Ergänzung vom 03.01.2007 im Arbeitsbogen und Steuerakt verwiesen.

Die ruhende bzw. die bewegte Lieferung sei von der APin anhand des Verkaufsbeispiels eines Mercedes CLS 350 zugeordnet worden, da dieser bei jedem Verkauf von einem Fahrer abgeholt wurde.

"Beispiel: Mercedes CLS 350 (FID): ABCDEFG (vgl. Arbeitsbogen: Info für BV 27 vom 13.10.2006)

Das Fahrzeug wird am 13.12.2005 von der FG GmbH in Deutschland gekauft (Erstzulassung 13.12.2005 in D, wurde gleich stillgelegt) und am gleichen Tag verkauft an HI srl in Italien. Diese holt den Mercedes auch am gleichen Tag selbst ab (Fahrer: J. K.) und bezahlte 55.900,- (Rechnung vom 13.12.2005 - Abholung am 13.12.2005) Davor (!) verkauft die HI srl in Italien am 10.12.2005 an die LM srl in Italien. Am gleichen Tag verkauft die LM srl an die Y. GmbH in Österreich (Fahrer: Nn. Oo.) um € 45.700,- (Re v 15.12.2005 - Abholung 10.12.2005). Sofort danach verkauft die Y. GmbH am 14.12.2005 an die OP srl in Italien (Fahrer: R. Q. um € 46.000,- (Re v 15.12.2005 - Abholung 14.12.2005). Kurz danach verkauft die OP an die ST srl (ebenfalls Italien), die den Mercedes am 23.12.2005 in Italien anmeldet.

Ad 10) Ob der Unternehmer von Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen gewusst habe oder zumindest hätte wissen müssen, sei eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen habe. Zu prüfen sei, ob der Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet habe (vgl. VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172). Maßgeblich seien nicht die persönlichen Fähigkeiten und

Kenntnisse des Unternehmers, sondern abzustellen sei auf einen objektiven Maßstab, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren könne. Hierbei gelte allgemein, dass die Sorgfaltspflicht des Unternehmers umso höher sein müsse, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betroffenen Branche gelagert sei. Schließe der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ab und zeigten die weitergehenden Ermittlungen der Abgabenbehörde, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliege, sei ein Gutglaubensschutz regelmäßig ausgeschlossen. Abzustellen sei auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 95).

- Aus objektiver Sicht hätte ein Unternehmer, der die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet, im gegenständlichen Fall ein Bestätigungsverfahren betreffend die Gültigkeit der UID-Nummern der ausländischen Geschäftspartner durchgeführt (vgl. die Abfrage der Prüferin vom 17.05.2006).

- Die Fahrzeuge seien zum größten Teil (wie oben am Beispiel des Mercedes CLS 350 demonstriert) sogar weit unter dem Einkaufspreis weiterverkauft worden (vgl. Arbeitsbogen: Info für BV 27 von Hr. Dd. Ee. v 13.10.2006).

- Ebenso auffällig sei, dass sich die KM-Stände der verkauften Fahrzeuge trotz Beförderung durch mehrere, die Fahrzeuge vom jeweiligen Firmensitz abholende Fahrer nicht änderten (vgl. die Rechnungen mit-KM Ständen im Arbeitsbogen).

- Wiederholend werde in diesem Zusammenhang nochmals der Umstand betont, dass Frau A. B. laut Firmenbuch von 09.05.2005 bis 31.10.2007 für 46 Firmen (!) als handelsrechtliche Geschäftsführerin erfasst gewesen sei (vgl. GZ. RV/3903-W/08 vom 26.11.2009, Seite 14 oben, im Steuerakt aufliegend). Alleine diese Tatsache sei ein unwiderlegbares Indiz dafür, dass Frau B. als Geschäftsführerin der Bf nicht alle Maßnahmen gesetzt habe, zu denen sie im Rahmen des üblichen Sorgfaltsmaßstabes eines vergleichbaren Geschäftsführers objektiv verpflichtet gewesen wäre. Bei diesen Hinweisen sei eine Täuschung des „Unternehmens“ respektive der Geschäftsleitung wohl nur möglich, wenn es an der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers fehlte. Diese Umstände ließen den Schluss zu, dass die Organe der Bf, im konkreten Fall Frau B. als handelsrechtliche Geschäftsführerin wussten bzw zumindest hätten wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stünden. Nach der Judikatur des VwGH obliege der Beweis, dass die behauptete, aber zweifelhafte Lieferung erbracht wurde, dem Abgabepflichtigen (und nicht der Behörde), weil nur ihm und nicht auch der Behörde die näheren Umstände über die der Bf. angeblich erbrachte Leistung bekannt sein können (BFG 14.04.2014, RV/7103374/2011).

Ad 11) Auch von Seiten der Abgabenbehörde bleibe der Antrag auf persönliche Befragung von Frau B. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG unverändert aufrecht.

Die Bf brachte mit Schriftsatz vom 11.10.2021 eine ergänzende Stellungnahme zum Vorbringen der Amtspartei ein und führte darin i.w. aus, die Unterschrift auf dem Prüfungsauftrag sei laut Fr. B. nicht von ihr; auch hinsichtlich jener, in welcher eine Ausdehnung des Prüfungsauftrags

erfolgt sei, sei dies zweifelhaft.

Es werde nochmals die Vorlage der Jahresabschlüsse 2004 und 2005 durch die Amtspartei ausdrücklich beantragt, da diese der Finanzbehörde offenbar vorlägen.

Der Antrag auf Einvernahme der im Schriftsatz vom 05.07.2021 namhaft gemachten Zeugen bleibe ausdrücklich aufrecht.

Zur Feststellung, es sei keine vollständige Belegsammlung vorgelegen, sei der Finanzbehörde vorzuwerfen, dass sie im Zeitpunkt der Durchführung der AP die Möglichkeiten gehabt hätte, die fehlenden Belege anzufordern, indem sie mit Fr. B. direkt Kontakt aufgenommen hätte. Der Vorwurf der Verfahrensverschleppung gehe zweifellos ins Leere, wobei darauf hinzuweisen sei, dass das Parteiengehör laut Judikatur des VwGH nicht einmal dann verletzt werden dürfe, weil die Partei in Verschleppungsabsicht handle, was jedoch ausdrücklich verneint werde. Weiters sei unverständlich, warum nicht die sämtlichen Bankverbindungen beschafft worden seien, was jederzeit von der Finanzbehörde erledigt werden hätte können und müssen, denn aus den Bankunterlagen wären wertvolle Rückschlüsse auf die gesamte Geschäftsgebarung der Bf zu ziehen gewesen.

Wenn pauschaliter ausgeführt werde, dass die Fahrzeuge zum größten Teil weit unter dem Einkaufspreis weiterverkauft worden seien, so seien hier keinerlei konkrete Angaben zu erkennen, sodass derzeit eine Stellungnahme dazu nicht abgegeben werden könne.

Die Finanzbehörde habe, trotzdem sie davon Kenntnis gehabt habe, dass eine laufende Buchhaltung geführt werde, diese nicht beigebracht, wozu sie iSd § 115 BAO verpflichtet gewesen wäre, was derzeit rd 15 Jahre später höchstwahrscheinlich schwierig, aber nicht unmöglich sei, denn es könnte sein, dass die Unterlagen ja noch vorhanden seien.

Zu Pkt. 5 der Eingabe vom 05.07.2021 sei auszuführen, dass hier die Finanzbehörde versuche, eine Beweislastverschiebung durchzuführen, was jedoch den Grundregeln des § 115 BAO widerspreche.

Es werde auch beantragt, die Betriebsanmeldung der Bf vorzulegen sowie allenfalls die Steuervollmacht.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass durch die groben Verstöße der Finanzbehörde gegen ihre Ermittlungspflicht iSd § 115 BAO der Sachverhalt derart ungenau und unvollständig ermittelt worden sei, dass die Tragfähigkeit der bekämpften Bescheide ernsthaft zu bezweifeln sei und diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit rechtswidrig seien.

Es werde daher, wie bisher, beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, in eventu die bisher von der Finanzbehörde unterlassenen Erhebungen dieser aufzutragen bzw. die beantragten Zeugen lt. Eingabe vom 05.07.2021 zu befragen und das Ergebnis der Befragung in Entsprechung des Parteiengehörs zur Kenntnis zu bringen.

Mit Schriftsatz des BFG vom 14.10.2021 wurde diese ergänzende Stellungnahme der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG am 19.11.2021 brachte die als Zeugin einvernommene APin i.w. vor, sie sei mit der ehemaligen Geschäftsführerin A. B. während der

Umsatzsteuerprüfung niemals in Kontakt getreten, weil die Bf einen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter hatte, mit dem sie in Kontakt war. Der Prüfungsauftrag sei von Fr. B. unterschrieben per Telefax übermittelt worden, weil diese sich, wie auch der steuerliche Vertreter, in Villach befunden habe. Bei der Geschäftsadresse in Wien habe es sich um die Privatwohnung eines Hrn. F. gehandelt, welcher ihr bei einer Begehung erklärt habe, er übernehme nur die Post für die Bf und leite diese an Hrn. Z, mit welchem er befreundet sei, weiter. An der angegebenen Adresse in Wien gäbe es weder ein Firmenschild noch einen Hinweis auf eine betriebliche Tätigkeit.

Es sei am Beginn der Prüfung, wie üblich, eine komplette Belegsammlung angefordert worden. Es seien Belege, allerdings nicht vollständig, da Rechnungen fehlten, per Post übermittelt worden. Es seien auch zwei Bankbelege übermittelt worden.

Es sei ein Amtshilfeersuchen an das FA Villach gestellt worden. Die Kollegen seien vor Ort gewesen. Es seien auch weitere Ermittlungshandlungen gesetzt worden, die allesamt aktenkundig seien.

Schlussendlich habe die APin dem steuerlichen Vertreter einen Bedenkenvorhalt mit dem Ersuchen um Stellungnahme gesandt. Dieser Vorhalt sei trotz mehrmaliger Fristverlängerungen unbeantwortet geblieben.

Daraufhin sei eine Niederschrift verfasst und seien die ggstdl. Feststellungen getroffen worden. Diese Niederschrift sei ihrer Erinnerung nach nicht behoben worden und es habe keine Reaktion darauf gegeben.

Es habe keine Schlussbesprechung gegeben, da sich nie jemand gemeldet habe.

Der im Arbeitsbogen exemplarisch dargestellte Fall des An- und Verkaufs eines Mercedes sei so abgelaufen, dass eine italienische Firma das Kfz mit einem Kilometerstand von 50 in Deutschland gekauft habe. Das Fahrzeug sei dann nachweislich durch einen Fahrer nach Italien gebracht worden. Die italienische Firma habe jedoch bereits 3 Tage vorher das Kfz an eine andere italienische Firma verkauft; diese zweite Firma, zu der das Kfz auch tatsächlich gelangt sei, habe das Auto an die Bf verkauft. Nach den vorgelegten Papieren sei das Kfz dann mittels Fahrer nach Villach gelangt; unmittelbar darauf habe die Bf das Auto wieder an eine (andere) italienische Firma verkauft; das Kfz sei in Deutschland als Erstzulassung angemeldet gewesen, in Österreich sei es nicht angemeldet gewesen und sei dann letztlich in Italien wieder angemeldet worden. Die Rechnung der Bf an die italienische Firma weise einen Kilometerstand des Autos von 50 auf. Das Kfz sei dann wieder per Fahrer nach Italien exportiert worden.

Warum sich die Kilometerstände (auch bei den anderen Geschäftsfällen) durch die Fahrbewegungen nicht geändert hätten, könne die Zeugin nicht sagen.

Es habe sich bei allen Geschäftsfällen immer um die gleichen italienischen Firmen, nämlich um "LM" und "OP", gehandelt.

In diesem exemplarischen Fall sei der Mercedes um ca. EUR 55.000 verkauft worden; in weiterer Folge sei er aber um ca. EUR 47.000, also unter dem Einstandspreis, weiterverkauft worden. Dafür habe die Zeugin keine Erklärung.

Es habe sich sowohl um Neu- als auch um Gebrauchtwagen gehandelt. Abgesehen von möglicherweise einem Kfz habe es sich bei ggstdl. Kfz um PKWs und nicht um Fiskal-LKWs gehandelt.

Die AP habe die Nachweise bekommen, dass die Fahrzeuge bewegt wurden, aber die Kilometerstände seien gleich geblieben. Deswegen sei die AP ursprünglich davon ausgegangen, dass gar keine Bewegung stattgefunden habe.

Es seien Bestätigungen von Fahrern vorgelegt worden, dass sie gefahren seien und es seien Kopien von Lichtbildausweisen der Fahrer angefertigt worden; diese Nachweise befänden sich im Arbeitsbogen.

Bei den geltend gemachten Vorsteuern handle es sich um Rechnungen der Wiener Zeitung und Beratungsleistungen der Kanzlei Z sowie diverse Kleinbetragsrechnungen. Diese Rechnungen seien nicht anerkannt worden, weil die Bf als Scheinfirma qualifiziert worden sei.

Nachdem unterpreisiig fakturiert worden sei, die Autos nie in Österreich gewesen seien und es keinen Firmensitz gegeben habe, seien die Aktivitäten als Teil eines

Umsatzsteuerbetrugskarussells qualifiziert worden. Nach Meinung der APin sei der italienische Staat um die Umsatzsteuer betrogen worden.

Die Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb seien deswegen nicht anerkannt worden, weil die Firma als Scheinfirma qualifiziert worden sei.

In einem Geschäftsfall hätte die italienische Polizei feststellen können, dass ggstdl. Kfz von der italienischen Firma LM oder OP letztendlich an eine Privatperson veräußert worden sei.

Die Firma Z. mit Firmensitz in Villach sei damals bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der Bf gewesen.

Mit dem zweiten Geschäftsführer, einem italienischen Staatsbürger, hätte die APin keinen Kontakt gehabt.

Die Bf hätte zwar laut Firmenbuch den Betriebsgegenstand "Handel mit Kfz", jedoch keine Gewerbeberechtigung dafür.

Die Buchhaltung sei von den Kollegen in Villach eingesehen worden.

Die APin habe die Buchhaltung, die ihr per Post übermittelt wurde, eingesehen, und diese befinde sich im Arbeitsbogen. Es handle sich dabei um Rechnungen und nicht um die Buchhaltung im klassischen Sinn.

Die Zeugin könne bestätigen, dass im Arbeitsbogen Rechnungen der Fa. Z bezüglich buchhalterischer Leistungen enthalten seien.

Die APin habe die Buchhaltung nicht eingesehen, weil sie sie nicht übermittelt bekommen habe. Für diese telefonische Anforderung gäbe es keine schriftlichen Nachweise.

Die fehlenden Rechnungen und nicht übermittelten Unterlagen seien nicht mittels Vorhalt angefordert worden.

Es seien auch Bestätigungen übermittelt worden, wonach ggstdl Kfz mit italienischen Probe- oder Überstellungskennzeichen bewegt worden seien.

An der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheids 2005 habe die APin nicht mitgewirkt, weil der Akt an ein anderes Team abgetreten worden sei.

Die als Partei einvernommene ehemalige Geschäftsführerin A. B. führte i.w. aus, der zweite Geschäftsführer und die ebenfalls italienischen Gesellschafter sollten für die operativen Belange der Bf zuständig sein, während sie sich um rein administrative Belange wie Übersetzungen, Bezahlen der Rechnungen und allfällige Amtswege kümmern sollte. Sie hätte einen Hauptwohnsitz in Wien und einen Nebenwohnsitz in Villach gehabt. Sie hätte sich vorwiegend in Villach aufgehalten, sei aber immer wieder nach Wien gekommen und wäre auch dort erreichbar gewesen.

Die Bf hätte nicht nur mit Kfz, sondern nach Auskunft ihrer Ansprechpartner auch mit Möbeln gehandelt.

Auch der Geschäftsführer D. sei Ansprechpartner gewesen, glaublich im Jahr 2006 sei er aber nicht mehr erreichbar gewesen.

Sie hätte von ggstdl. AP nichts gewusst, sondern erst später glaublich durch den Steuerberater Tt. davon erfahren. An ggstdl. Prüfungsauftrag könne sie sich nicht erinnern; ob sie diesen unterschrieben habe, wisse sie nicht mehr; auf der aktenkundigen Vollmacht an Steuerberater ABC sei zwar mit ihrem Namen unterschrieben worden, sie sei aber äußerst skeptisch, ob dies ihre Unterschrift sei, da es durch eine Sekretärin zu zahlreichen Unterschriftsfälschungen gekommen sei. Es habe auch ein diesbezügliches Gerichtsverfahren gegeben.

Über die Geschäfte mit ggstdl. Kfz wisse sie nichts.

Sie sei bei 8 – 9 Firmen der Z Unternehmensgruppe Geschäftsführerin gewesen und habe dafür insgesamt ein Honorar von EUR 1.500 monatlich erhalten. Sie habe sich dann anlässlich ihres Pensionsantritts im November 2006 aus allen Geschäftsführungstätigkeiten zurückgezogen. Bei der Bf hätte sie schon, als der zweite Geschäftsführer nicht mehr erreichbar gewesen sei, zurücklegen wollen, dies habe sich aber bis zu ihrer Pensionierung verzögert.

Sie habe keine kaufmännische Ausbildung und verstehe nicht viel von Buchhaltung und Rechnungswesen.

Hätte sich das FA bei ihr gemeldet, hätte sie mit diesem sofort Kontakt aufgenommen. In diesem Fall hätte sie entweder den Steuerberater ABC oder den Steuerberater Tt. informiert. An der Firmenadresse der Bf in Wien sei sie niemals gewesen. Ursprünglich habe sich die Firmenadresse in Villach an derselben Adresse wie die Firma Z. befunden, wo auch alle Unterlagen und Rechnungen gesammelt worden seien. Von der Adressänderung nach Wien habe sie erst nach ihrer Pensionierung erfahren.

Die schriftlichen Unterlagen betreffend Kfz seien über den zweiten Geschäftsführer gegangen. Sie selbst hätte keine diesbezüglichen Unterlagen gehabt.

Der steuerliche Vertreter der Bf verwies auf das bisherige Vorbringen und führte ergänzend aus, die Finanzbehörde habe in grober Weise die Ermittlungspflicht des § 115 BAO und das Parteiengehör verletzt. Die APin hätte mit Fr. B. Kontakt aufnehmen müssen, das Rechnungswesen einsehen und die gesamten Bankbewegungen beischaffen müssen. Offenbar habe von Österreich aus eine Geschäftstätigkeit vorgelegen, wobei die AP nicht zweifelsfrei nachgewiesen habe, ob die Geschäftsvorfälle bezüglich der Kraftfahrzeuge nicht ohnedies ganz

normale An- und Verkaufsvorgänge waren, zumal sie wusste, dass der Ankauf letztendlich im Ausland erfolgt und die gekauften Kfz wiederum ins Ausland verbracht worden seien, wie sich sogar aus den teilweise beigeschafften Bestätigungen der italienischen Behörden ergäbe. Schließlich gäbe es keinen wie immer gearteten Hinweis dafür, dass die Bf an einem Umsatzsteuerbetrug mitgewirkt haben sollte; es sei auch darauf hinzuweisen, dass offensichtlich diese Kraftfahrzeuge letztendlich von den italienischen Abnehmern an Privatpersonen in Italien verkauft worden seien, wodurch auch nach italienischer Rechtslage Mehrwertsteuer vom Händler an den Käufer zu verrechnen war. Daher werde wie bisher die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Der Vertreter des FA verwies auf das bisherige Vorbringen und führte ergänzend i.w. aus, das Parteiengehör sei nicht verletzt worden. Die Kfz seien nicht nur an Privatpersonen verkauft worden; sämtliche Verbringungserklärungen fehlten, daher sei die Vertrauensschutzregelung nicht anzuwenden. Das FA beantrage die Abweisung der Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter der Bf entgegnete, dass ein Karussellbetrug logisch gar nicht nachvollziehbar sei. Es stehe fest, dass Kraftfahrzeuge ge- und verkauft worden seien. Hinsichtlich des nicht vorhandenen Verbringungsnachweises verweise er auf die Erklärungen der Fahrer, die wohl in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung eine Ersatzurkunde darstellten.

Ergänzend werde vorgebracht, dass die Firma Z in Österreich niemals eine befugte Steuerberatungsgesellschaft gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Sachverhalt

Die Bf wurde 2004 als X. Holding GmbH gegründet, im Juli 2005 in Y. Handels GesmbH und im Februar 2007 in Bf. GmbH umbenannt. Am 23.03.2010 wurde die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Der Firmensitz laut Firmenbuch befand sich in Adresse. Bei dieser Adresse handelt es sich um eine reine Postadresse. Es wurden dort keinerlei betriebliche Aktivitäten entfaltet und es gibt keinen Hinweis auf eine Firma. Es handelt sich um eine Privatwohnung. Der Inhaber übermittelte die Firmenpost nach Villach an Hrn. Z, einen Bekannten des Inhabers. Das Verwaltungs- und Buchhaltungsbüro der Bf befand sich an der Adresse der Z. in Villach.

Hr. Z ist einer der Machthaber der Z. Unternehmensgruppe. Es handelt sich dabei um ein italienisches Finanz-, Steuerberatungs- und Wirtschaftsberatungsunternehmen, das von Villach aus operiert.

Die Bf gehörte in den Streitjahren zum Einflussbereich der Z. Gruppe. Gesellschafter der Bf war bis Juli 2007 u.a. die Z. Treuhand- Beratungs GesmbH.

Die Z. Unternehmensgruppe führte auch die Buchhaltung, das Rechnungswesen und Beratungstätigkeiten für die Bf durch. Für diese Tätigkeiten wurden Rechnungen an die Bf gelegt. Da Z. in Österreich nicht zur steuerlichen Vertretung befugt ist, wurden ausgewiesene steuerliche Vertreter, mit denen Z. zusammenarbeitet, beauftragt, als gewillkürte Vertreter iSd BAO für die Bf zu fungieren.

Dabei handelt es sich in den Streitjahren um die ABC Steuerberatungs GesmbH mit Sitz in Villach. Dieser mit Vollmacht ausgewiesene Vertreter unterfertigte auch den am FA Villach eingereichten Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung der Bf am 12.03.2004.

Als weiterer Vertreter trat die Z & Tt. Steuerberatungs GesmbH mit Sitz in Villach auf. Mag. Tt. ist im Inland vertretungsbefugt. Dieser Vertreter reichte die Steuererklärung 2005 ein und verfasste die (ursprüngliche) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005.

Die Anmeldung der AP erfolgte bei der ABC Wth. Villach GesmbH. Von dieser wurde die APin auch an Ansprechpersonen der Fa. Z. verwiesen.

Als Betriebsgegenstand ist im Fragebogen anlässlich der Gründung der Gesellschaft angegeben: Beteiligung, Beratung u. Verwaltung von Anteilsberechtigungen an anderen Unternehmen od. Gesellschaften.

Im Firmenbuch ist als Geschäftszweig ursprünglich Handel mit Waren angeführt, seit Juli 2005 (Antrag vom Mai 2005) Handel mit Fahrzeugen und seit April 2007 Handel.

Handelsrechtliche Geschäftsführer waren im Streitzeitraum Fr. A. B. von 09.05.2005 – 31.10.2007 und Hr. C. D. vom 09.05.2005 – 28.02.2007. Beide Gesellschafter waren jeweils selbständig vertretungsbefugt.

A. B. war auf Grund eines mit Z. abgeschlossenen Treuhandgeschäftsführungsauftrags beschäftigt. Demnach war sie grs. verpflichtet, für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften und die Begleichung der Abgaben Sorge zu tragen. Im Innenverhältnis war sie jedoch weisungsgebunden und führte die Geschäfte der Gesellschaft tatsächlich nicht selbst, sondern sollte sich vor allem um administrative Belange kümmern. Die operativen Geschäfte führte der Geschäftsführer C. D. und Angestellte der Z. Unternehmensgruppe.

Auf Grund einer Arbeitsvereinbarung und einer Zusatzvereinbarung mit Z. war A. B. auch in mehreren anderen Firmen der Z Unternehmensgruppe als Geschäftsführerin tätig und erhielt dafür ein Pauschalhonorar von EUR 1.500 netto monatlich.

Die Bf erwarb im Jahr 2005 9 und im Jahr 2006 12 PKWs/Kombis aus Italien und veräußerte diese kurz darauf wieder nach Italien. Die Erwerbe wurden im MIAS als innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet. Die Veräußerung wurde nicht deklariert. Die Eingangs- und Ausgangsrechnungen und Liefernachweise wurden vorgelegt.

Die Kfz stammen überwiegend aus Deutschland, wurden nach Italien verkauft, in Italien an die italienische Firma LM s.r.l (Kfz-Händler) von dort nach Österreich an die Bf., von der Bf an die italienische Firma OP s.r.l. (Kfz-Händler) und von dieser an eine weitere italienische Firma veräußert. Diese Vorgänge wurden in wenigen Tagen abgewickelt. Letztlich wurden die Kfz in Italien zugelassen und sind im Besitz von Firmen oder Privatpersonen. Es handelte sich überwiegend um Neu- und teilweise um Gebrauchtwagen.

Die Bf erwarb die PKWs in allen Fällen von der italienischen Firma LM in Salerno; die PKWs wurden von Fahrern der it. Firma mit italienischen Probekennzeichen überstellt. Es wurden von LM Rechnungen unter Angabe der UID Nummern des Käufers und Verkäufers gelegt und eine Umsatzsteuer (IVA) von 0% ausgewiesen.

Die PKWs wurden in allen Fällen unmittelbar darauf an die italienische Firma OP in Senna Comasco mit einem Aufschlag von EUR 300 (in allen Fällen außer einem) bzw. ohne Aufschlag (in einem Fall) veräußert und mittels Fahrer dieser Firma mit den italienischen Probekennzeichen dorthin überstellt. Es wurden von der Bf Rechnungen unter Angabe der UID Nummern des Käufers und Verkäufers gelegt, in denen keine Umsatzsteuer ausgewiesen war.

Die Kilometerstände haben sich durch die Fahrbewegungen nicht verändert.

Die Fahrzeuge waren im Inland nicht angemeldet.

Im Jahr 2005 handelt es sich um folgende Kfz:

- Fiat Doblo Cargo SX Bipower Eingangsrechnung (ER) 08.11. Einkaufspreis (EP) EUR 10.800 Ausgangsrechnung (AR) 08.11. Verkaufspreis (VP) 11.100 (Kilometerstand 10)
- VW Golf 1.9 TDI ER 16.11. EP 15.400 AR 16.11. VP 15.700 (KM 9)
- Audi A 4 1.9 TDI ER 18.11. EP 23.200 AR 18.11. VP 23.500, (KM 27.100)
- Audi A 4 2.0 TDI ER 21.11. EP 25.900 AR 21.11. VP 26.200 (KM 60)
- VW Touran 2.0 TDI ER 30.11 EP 17.900 AR 30.11. VP 18.200 (KM 60)
- Kia Sorento Luxury 2.5 ER 02.12. EP 16.600 AR 02.12. VP 16.900 (KM 10)
- Porsche 997 Carrera ER 07.12. EP 65.200 AR 07.12. VP 65.500 (KM 4.670)
- Mercedes CLS 350 ER 15.12. EP 45.700 AR 15.12. VP 46.000 (KM 50)

- Fiat Doblo Cargo 1.9 ER 20.12. EP 5.000 AR 20.12. VP 5.000 (KM 42.000)

Im Jahr 2006 handelt es sich um folgende Kfz:

- Land Rover Discovery III ER 10.01. EP 44.700 AR 10.01. VP 45.000 (KM 20)

- BMW 118D ER 10.01. EP 17.200 AR 10.01. VP 17.500 (KM 14.100)

- VW Golf 1.9 TDI ER 17.01. EP 14.300 AR 17.01. VP 14.600 (KM 1.010)

- VW Golf 1.9 TDI ER 17.01. EP 13.700 AR 17.01. VP 14.000, (KM 10)

- Skoda Fabia ER 16.02. EP 7.700 AR 17.02. VP 8.000 (KM 10)

- Audi RS 4 Limousine ER 20.02. EP 53.200 AR 21.02. VP 53.500 (KM 5)

- BMW 525 D Touring ER 01.03. EP 28.200 AR 01.03. VP 28.500 (KM 12.700)

- Mercedes A 180 Coupe ER 07.03. EP 16.700 AR 08.03. VP 17.000 (KM 4.300)

- Audi A 4 TDI ER 10.03. EP 11.700 AR 12.03 VP 12.000 (KM 97.500)

- VW Touareg ER 28.03. EP 26.600 AR 29.03. VP 26.900 (KM 5.731)

- Suzuki Grand Vitara ER 05.04. EP 15.000 AR 05.04. VP 15.300 (KM 10)

- VW Golf 1.9 TDI ER 12.04. EP 13.200 AR 13.04. VP 13.500 (KM 1.050)

Im Fall des CLS Mercedes 350 (Datum ER und AR 15.12.2005) stellt sich die Lieferkette wie folgt dar:

Der Neuwagen wird am 13.12.2005 von der deutschen Firma FG GmbH gekauft, Das Kfz wird in Deutschland am 13.12.2005 zugelassen und am gleichen Tag wird die Zulassung vorübergehend stillgelegt. Am gleichen Tag wird das Fahrzeug an die italienische Firma HI s.r.l. in Salerno verkauft, das Fahrzeug wird von der italienischen Firma am gleichen Tag selbst abgeholt. Der Kaufpreis beträgt EUR 55.900. Als Abholer tritt Hr. J. K. auf.

Am 10.12.2005 (3 Tage vorher) wird dasselbe Fahrzeug von der italienischen Firma HI s.r.l. an die italienische Firma LM s.r.l. in Salerno verkauft, welche es am gleichen Tag an die Bf verkauft und nach Villach mittels Fahrer der verkaufenden Firma, Nn. Oo., liefert. Der Kaufpreis beträgt EUR 45.700. Eine Erfassung der innergemeinschaftlichen Lieferung von Italien nach Österreich ist erfolgt. Die liefernde italienische Firma hat bis 01.08.2006 Bestätigungsverfahren betreffend die Gültigkeit der UID Nummer der Bf durchgeführt.

Am 14.12.2005 wird das Fahrzeug von der Bf an die italienische Firma OP s.r.l. in Senna Comasco um EUR 46.000 verkauft. Das Kfz wird vom Fahrer der kaufenden Firma, R. Q., mit

dem Überstellungskennzeichen "Targa di Prova" nach Italien verbracht, die innergemeinschaftliche Lieferung nach Italien wird nicht gemeldet. Laut Rechnung hat das Kfz bei Übernahme einen Kilometerstand von 50.

In weiterer Folge wird das Kfz von der Firma OP s.r.l. an die italienische Firma ST s.r.l. in Cantu verkauft, welche es am 23.12.2005 zur Zulassung anmeldet.

Weiters erbrachte die Bf im Jahr 2005 laut AR 10 Beratungs- und Werbeleistungen anlässlich der Motorshow Bologna und stellte einer italienischen Firma dafür EUR 15.000 in Rechnung.

Weitere Rechnungen wurden nicht vorgelegt. Das BFG geht davon aus, dass die Bf neben dem An- und Verkauf ggstdl. Kfz auch weitere unternehmerische Aktivitäten, etwa Beratungsleistungen und Möbelhandel, betrieb.

Das BFG geht u.a. wegen der gegebenen Umstände und zahlreichen Ungereimtheiten iZm mit dem An- und Verkauf der Fahrzeuge davon aus, dass diese Geschäftstätigkeit der Bf nicht ausschließlich im Rahmen eines gewerblichen Autohandels erfolgte.

Die Gesellschaft verfügte über keine Gewerbeberechtigung für den Handel mit Kfz. Die angegebene Firmenadresse war eine Postübernahmestelle. Es gab weder an dieser Adresse noch am Verwaltungssitz der GmbH in Villach Hinweise auf eine betriebliche Tätigkeit, schon gar nicht auf einen Handel mit Kfz. Es erfolgte keine Werbung und die Bf trat nicht nach außen erkennbar als Kfz-Händler auf. Die Kfz wurden nicht am Markt angeboten. Die grundsätzliche Bereitschaft, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, war nicht gegeben. Die Tätigkeit war so beschaffen, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur zu den beiden beteiligten italienischen Firmen ermöglichte. An den Kfz An- und Verkäufen waren nur 2 italienische Firmen (LM und OP) beteiligt. Der Aufschlag beim Verkauf der Kfz betrug regelmäßig EUR 300, egal wie hoch der Einkaufspreis war, wobei anzumerken ist, dass ein Kfz zum gleichen Preis ge- und verkauft wurde. Die Kfz wurden unter dem Einstandspreis von der Fa. LM s.r.l. erworben und ebenfalls unter dem Einstandspreis an die Fa. OP s.r.l. veräußert. Die Kfz wurden nicht einem Kreis von Interessierten zur Veräußerung angeboten, sondern waren die An- und Verkaufsvorgänge bereits vor dem Import der Kfz von Deutschland nach Italien vereinbart, wobei die tatsächlichen Hintergründe und wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Lieferungen von Italien nach Österreich und unmittelbar darauf wieder zurück, wenn man bedenkt, dass die beiden genannten italienischen Firmen nur Zwischenhändler waren und die genannten Ein- und Verkaufspreise von Anfang an fix vereinbart waren, nicht offengelegt wurden und nicht erkennbar sind. In dieses Bild passt auch die Tatsache, dass sich die Kilometerstände nicht verändert haben, obwohl die Kfz tatsächlich bewegt wurden.

Daher hat sich die Bf nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Zwecke des Handels mit Kfz beteiligt.

Eine Beteiligung der Bf an einem Umsatzsteuerbetrug ist nicht erwiesen.

Dass eine Scheinfirma vorliegt, ist nicht erwiesen.

Das BFG geht davon aus, dass die Bf eine unternehmerische Tätigkeit entfaltete. Die Tätigkeit wurde nachhaltig, mit Wiederholungsabsicht und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt. Schon aus der Anzahl der An- und Verkäufe erhellt die Absicht, die Tätigkeit zu wiederholen und sie planmäßig auszuführen. Dass Einnahmen erzielt wurden, ergibt sich schon aus den Veräußerungserlösen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen über die Bf (Namen und Löschung) sind dem Firmenbuch entnommen.

Der Firmensitz in 1090 Wien ist im Firmenbuch und auf den Rechnungen und Belegen der Bf angeführt. Die weiteren Feststellungen betreffend den Firmensitz beruhen auf dem diesbezüglichen aktenkundigen Aktenvermerk der APin und ihren glaubhaften Ausführungen anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme bei der mündlichen Verhandlung vor dem BFG. Auch von einem Mitarbeiter des Erhebungsdienstes wurde am 14.09.2004 ein Aktenvermerk desselben Inhalts angefertigt. Demnach werden betriebliche Aktivitäten ausschließlich in Villach getätigt. Es wurde laut Telefax der X. Holding vom 08.09.2004 (mt Unterschrift und Stempel der Z. Gruppe) auch ausgeführt, dass sich "nur" der Firmensitz (Firmenadresse) in 1090 Wien mit der Ansprechperson Dr. F. befinde. Demnach befindet sich das Verwaltungsbüro in Villach an der Adresse der Z. Gruppe. Dass es sich bei der Firmenadresse in Wien um eine reine Postadresse handelt, wurde somit von der Bf offengelegt und kann aus dieser Tatsache allein nicht geschlossen werden, dass es sich um eine Scheinfirma handelt.

Die Ausführungen über die Z. Gruppe und Hrn. Z sind Recherchen im Internet entnommen.

Der Einflussbereich der Z. Gruppe auf die Bf ist evident, war ein Teil der Unternehmensgruppe doch an der Bf beteiligt; führte die Unternehmensgruppe für die Bf Beratungstätigkeiten durch; führte die Unternehmensgruppe die Buchhaltung und das Rechnungswesen für die Bf; wurden Angestellte der Z. als Ansprechpersonen für die APin angeführt; beauftragte Z. im Inland zugelassene steuerliche Vertreter für die Bf; war die Firmenadresse der Z. in Villach ident mit der Adresse des Verwaltungsbüros in Villach; wurde die Bf laut Treuhand Geschäftsführungsauftrag mit A. B. durch eine Gesellschaft der Z. treuhändig verwaltet und schloss A. B. die Verträge mit Z. ab.

Die Rechnungen der Z. Gruppe für die Tätigkeiten, die sie für die Bf durchführte, sind im Arbeitsbogen abgelegt.

Die Ausführungen über die steuerlichen Vertreter der Bf sind dem Abgabenakt und dem Arbeitsbogen entnehmbar. Dass Z. im Inland nicht zur berufsmäßigen Parteienvertretung vor

Abgabenbehörden befugt ist, wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG nachvollziehbar vorgebracht. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass Z. auch steuerliche Beratungstätigkeiten durchführte, aber auch im Inland zugelassene steuerliche Vertreter beauftragte, welchen Vollmacht von der Bf erteilt wurde. Der Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung der GmbH und die Vollmacht der ABC Steuerberatungs GesmbH sind aktenkundig. Auch die Ausführungen über die Z & Tt. Steuerberatungs GesmbH und Mag. Tt. sind aktenkundig. Die tatsächliche Vertretung durch die im Inland zugelassenen Steuerberater ist auch durch die Aussage der A. B. vor dem BFG, wonach sie entweder den Steuerberater ABC oder den Steuerberater Tt. informiert hätte, wenn sie vom FA kontaktiert worden wäre, erwiesen.

Der Fragebogen anlässlich der Gründung der Gesellschaft ist im Verwaltungsakt abgelegt.

Der angeführte Geschäftszweig laut Firmenbuch ist diesem entnommen, ebenso wie die Feststellungen über die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bf.

Bezüglich der Ausführungen betreffend den Aufgabenbereich, das Honorar und die Verhältnisse betreffend die ehemalige Geschäftsführerin A. B. wird auf den aktenkundigen Treuhandgeschäftsführungsauftrag, die Ausführungen der A. B. bei der mündlichen Verhandlung vor dem BFG und auf die diesbezüglichen Feststellungen im Erkenntnis des BFG vom 26.11.2009, RV/3903-W/08 im Haftungsverfahren der A. B. verwiesen. Demnach ist glaubhaft, dass Fr. B., obzwar als Geschäftsführerin und auch vertraglich für die u.a. steuerliche Vertretung der Bf nach außen verantwortlich, tatsächlich nicht mit operativen Tätigkeiten befasst war, sondern sich hauptsächlich um administrative Belange gekümmert hat und mit dem hier ggstdl. An- und Verkauf der Kfz nichts zu tun hatte. Die Höhe des Honorars der ehemaligen Geschäftsführerin und ihre gleichzeitige Tätigkeit auch für mehrere andere Firmen der Z Unternehmensgruppe beruht auf ihren Angaben.

Dass Fr. B. tatsächlich von der AP nichts gewusst hätte und ob ihre Unterschrift auf dem Prüfungsauftrag gefälscht worden wäre, kann dahingestellt bleiben, da dies im Haftungsverfahren relevant war und dort ausführlich gewürdigt wurde. Im ggstdl Verfahren ist die Umsatzsteuer der GmbH, einer Kapitalgesellschaft, zu beurteilen und nicht, ob deren ehemalige Geschäftsführerin schuldhaft gehandelt hat. Der ausgewiesene steuerliche Vertreter der Bf wurde jedenfalls von der APin kontaktiert und war dieser befugt, die Bf zu vertreten und für diese zu handeln.

Die An- und Verkäufe der PKWs sind durch die vorgelegten Rechnungen und Unterlagen erwiesen. Die Anmeldung der Einkäufe im MIAS und die Nichtdeklarierung der Verkäufe beruht auf den unbestrittenen Feststellungen der AP. Die Lieferketten sind durch die Feststellungen der AP, beruhend auf deren umfangreichen Ermittlungen, nachvollziehbar dargestellt. Die Lieferkette des Mercedes CLS 350 ist weitgehend dokumentiert.

Da alle PKW An- und Verkäufe nach dem gleichen Schema mit dem gleichen Aufschlag von EUR 300 pro Verkauf (abgesehen von einem Fall) abliefen und dieselben Firmen involviert waren, geht das BFG in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Lieferketten und die Preisgestaltung in allen Fällen ähnlich wie beim dokumentierten und dargestellten Fall des Mercedes CLS 350 abliefen. Auffällig ist dabei u.a., dass die Kfz bereits vor dem Ankauf aus Deutschland von dem italienischen Zwischenhändler LM s.r.l. unter dem Einstandspreis an die Bf verkauft wurden, welche sie am gleichen Tag oder unmittelbar darauf an den italienischen Zwischenhändler mit einem Aufschlag von regelmäßig EUR 300 verkaufte.

Dass sich die Kilometerstände der PKWs nicht erhöhten, ist durch deren Angaben auf den Rechnungen erwiesen. Im Jahr 2005 ist der Kilometerstand nur auf den AR dokumentiert. Dieser beträgt bei den Neuwagen zwischen 9 und 60 Kilometern, obwohl die Kfz von Salerno nach Villach gefahren wurden. Im Jahr 2006 ist bei allen korrespondierenden ER und AR trotz Fahrbewegung der exakt gleiche Kilometerstand ausgewiesen. Dieser Umstand konnte nicht aufgeklärt werden und hat die Bf dazu keine substantiellen Angaben gemacht. Für die Erklärung des steuerlichen Vertreters der Bf, die PKWs könnten mittels LKW transportiert worden sein, gibt es keinen tauglichen Hinweis und handelt es sich dabei um eine bloße Vermutung, gegen die die vorgelegten Unterlagen sprechen, wie z.B. die unterschriebene Bestätigung des italienischen Geschäftsführers C. D., wonach die Kfz (laut Übersetzung) "während des Transportes das Kennzeichen "Targa di Prova" (Probekennzeichen) hatten, welches direkt von der kaufenden bzw. verkaufenden Gesellschaft angebracht worden sei und die Transporte unmittelbar sowohl vom Personal der kaufenden als auch der verkaufenden Firma gemacht wurden.

Die Herkunft der Kfz und deren (endgültiger) Verbleib in Italien ist durch die von der AP durchgeführten umfangreichen Ermittlungen (u.a. Erhebungen der LPD Kärnten im Wege der Amtshilfe des FA Villach) erwiesen.

Dass die Fahrzeuge im Inland nicht angemeldet waren, ist aktenkundig.

Die Namen der abholenden Fahrer sind dokumentiert. Es wurden Ausweiskopien angefertigt und der Transport wurde von den Fahrern und den beteiligten Firmen bestätigt.

Dass die Kfz tatsächlich mit italienischen Probekennzeichen nach Österreich mittels Fahrer geliefert wurden und unmittelbar darauf ebenso wieder nach Italien gebracht wurden, ist für das BFG in freier Beweiswürdigung auf Grund der vorliegenden Beweismittel wahrscheinlich. Dieser Sachverhalt erscheint glaubhaft, da Bestätigungen der Fahrer, der beteiligten Firmen und Ausweiskopien vorgelegt wurden. Der italienische Geschäftsführer der Bf hat diese Transporte bestätigt und schriftlich ausgeführt, dass die Kfz mit italienischen Probekennzeichen von Fahrern der beteiligten italienischen Firmen geliefert und ausgeführt wurden. Es ist daher aG der vorliegenden Dokumente und Ermittlungsergebnissen wahrscheinlicher, dass die dargestellten Lieferungen tatsächlich durchgeführt wurden als dass

sie tatsächlich nicht durchgeführt wurden. Indizien, die gegen den dargelegten Sachverhalt sprechen, sind die nicht erhöhten Kilometerstände und der nicht aufgeklärte Hintergrund bzw. die Sinnhaftigkeit der Geschäftsfälle. Die Amtspartei ging ursprünglich davon aus, dass die Kfz nicht tatsächlich in das Inland gelangten, vertrat dann später aber (zB in der BVE) erkennbar die Ansicht, dass die Lieferungen tatsächlich erfolgten. In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vertrat die als Zeugin einvernommene APin diesbezüglich keinen klaren Standpunkt.

Die Beweismittel und Indizien, die für den dargelegten Sachverhalt sprechen, werden vom BFG für gewichtiger erachtet als die dagegen sprechenden Indizien. Die Amtspartei hat nicht einmal behauptet, dass die vorgelegten Bestätigungen und Transportnachweise gefälscht waren.

Die Rechnung betreffend Beratungs- und Werbeleistungen anlässlich der Motorshow Bologna ist aktenkundig.

Die Annahme des BFG, die Bf habe auch weitere unternehmerische Aktivitäten durchgeführt, gründet sich einerseits darauf, dass aus der Vorlage der Rechnung betreffend Motorshow Bologna hervorgeht, dass eben nicht nur der An- und Verkauf ggstdl. Kfz Unternehmensgegenstand war.

Andererseits ist aus der Nummerierung der Rechnungen im Jahr 2006 ersichtlich, wie auch die Amtspartei überzeugend nachgewiesen hat, dass nicht alle Rechnungen vorgelegt und somit nicht alle Leistungen offengelegt wurden. Die 12 AR bezüglich der An- und Verkäufe der Kfz sind nummeriert mit 1,2,3,4,5,6,10,14,16,18,20 und 23. Somit fehlen schon nach der Nummerierung der Bf 11 AR.

Es ist anzunehmen, dass nicht nur im Jahr 2006, sondern auch im Jahr 2005 nicht alle Rechnungen über erbrachte Leistungen vorgelegt wurden.

Die vor dem BFG als Partei einvernommene ehemalige Geschäftsführerin brachte vor, nach Auskunft der Ansprechpersonen habe die Firma auch mit Möbeln gehandelt.

Die Annahme des BFG, die Bf habe auch weitere unternehmerische Aktivitäten betrieben, ist daher gerechtfertigt, wobei auch darauf hinzuweisen ist, dass sich der Geschäftszweig laut Firmenbuch von "Handel mit Waren" auf "Handel mit Fahrzeugen" und schließlich auf "Handel" verändert hat, sodass auch daraus keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Geschäftszweig gezogen werden können.

Die Bf hat trotz Aufforderung weder eine vollständige Belegsammlung noch die vollständige Buchhaltung, sondern lediglich die dargestellten Rechnungen und 2 Bankbelege vorgelegt. Aus diesen nur rudimentär vorgelegten Unterlagen kann weder Art noch Umfang der unternehmerischen Tätigkeit der Bf mit Sicherheit festgestellt werden, es kann aber festgestellt werden, dass die Bf auch weitere und andere als die bekannt gegebenen unternehmerischen Tätigkeiten durchführte.

Unbestritten ist, dass die Bf über keine Gewerbeberechtigung für den Handel mit Kfz besitzt. Dies und die dargestellten Umstände und Ungereimtheiten iZm mit dem An- und Verkauf ggstdl. Kfz lassen nur den Schluss zu, dass dieser nicht ausschließlich im Rahmen eines gewerblichen Autohandels erfolgte.

Die Ausführungen über die Firmenadresse beruhen auf den glaubhaften Ausführungen der APin vor dem BFG und den bezugnehmenden Aktenvermerken in den Verwaltungsakten. Dass keine Werbung betrieben wurde und die Kfz nicht am Markt angeboten wurden, beruht auf den unwidersprochenen Feststellungen der AP (welche sogar davon ausging, dass es sich bei der Bf um eine Scheinfirma handelt). Die Tätigkeit eines Autohandels der Bf und die Bereitschaft, diese Leistung anzubieten, war nach außen nicht erkennbar. Kein gewerblicher Kfz-Händler würde bei jedem verkauften Kfz (abgesehen von einem einzigen Kfz, welches exakt zum Einkaufspreis weiterverkauft wurde, was ebenfalls ungewöhnlich ist) bei völlig unterschiedlich hohen Einkaufspreisen (zwischen EUR 7.700 und EUR 65.200) den exakt gleichen Aufschlag, nämlich im ggstdl Fall immer EUR 300, verlangen. Dies war offenbar schon vorher so vereinbart und beruht nicht auf den marktwirtschaftlichen Verhältnissen und betriebswirtschaftlichem Denken eines auf maximale Gewinnerzielungsabsicht orientierten Gewerbebetriebs. Dass an allen Geschäftsfällen nur zwei und immer die gleichen italienischen Firmen beteiligt waren, ist unstrittig und erhärtet die Ansicht, wonach die gewählte Vorgangsweise auch anderen Zwecken als dem des gewerblichen Autohandels diene. Dass die An- und Verkaufsvorgänge bereits vor dem Import der Kfz aus Deutschland vereinbart waren, ist aus der dokumentierten Lieferkette iZm dem Mercedes 350 SL abzuleiten; demnach wurde das Kfz schon 3 Tage vor dem Verkauf aus Deutschland an die (erste) italienische Firma von der (zweiten) italienischen Firma an die Bf verkauft, noch dazu unter dem Einkaufspreis, was der wirtschaftlichen Vernunft widerspricht. Da die Parallelen der geschäftlichen Abwicklung in allen dargelegten Fällen evident und vielfach erwiesen sind, geht das BFG davon aus, dass auch in allen anderen Fällen unter dem Einstandspreis veräußert wurde. Als ungewöhnlich ist bei vorliegenden Geschäftsfällen zweifellos auch die Tatsache zu werten, dass sich die Kilometerstände laut Rechnung trotz der Bewegung der Kfz nicht verändert haben, wobei diese Feststellung weder von der APin noch von der Bf aufgeklärt werden konnte.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Zwecke des Handels mit Kfz ist daher nicht erkennbar.

Hinsichtlich Beteiligung an einem Umsatzsteuerbetrug führt das FA in der BVE aus, das Unternehmen sei Teil einer int. Umsatzsteuerkarussellgruppe. Dies ist eine Tatfrage. Die APin führte vor dem BFG dazu aus, der italienische Staat sei um die Umsatzsteuer betrogen worden. Dazu gibt es aber weder in den vorgelegten Verwaltungsakten einen Hinweis noch konnten in der Verhandlung vor dem BFG irgendwelche diesbezüglichen Nachweise vorgelegt werden. Das BFG kann daher nicht von einer Beteiligung an einem Umsatzsteuerbetrug ausgehen, da sich dieses Vorbringen auf der Behauptungsebene bewegt. Die ungewöhnlichen Umstände und

Ungereimtheiten iZm dem An- und Verkauf der Kfz bedeuten noch nicht die Teilnahme an einem Umsatzsteuerbetrugsskandal, zumal in keiner Weise nachvollziehbar vorgebracht wurde, auf welcher Stufe der Lieferkette und wie Umsatzsteuer hinterzogen worden sein soll. Das BFG folgt daher den diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach es der Finanzbehörde nicht gelungen sei, auch nur ansatzweise diesbezügliche Beweismittel vorzulegen.

Auch das Vorliegen einer Scheinfirma wurde von der Amtspartei nicht ausreichend begründet. Als Begründung wird hauptsächlich vorgebracht, bei der als Firmensitz angegebenen Adresse in Wien handle es sich nur um eine Postannahmestelle etc. Es sei aber weder an dieser noch an einer anderen Anschrift eine Geschäftstätigkeit entwickelt worden.

Dazu ist auszuführen, dass – wie bereits oben ausgeführt wurde – es einerseits aktenkundig ist, dass die Tatsache der Postadresse im Jahr 2004 offen gelegt wurde, und aus dieser Tatsache allein auf das Vorliegen einer Scheinfirma nicht geschlossen werden kann. Andererseits kann nach der Judikatur eine wirtschaftliche Tätigkeit auch an anderen Orten als dem angegebenen Geschäftssitz ausgeführt werden (EuGH 22.10.2015, C-277/14, Rs. PPUH Stehcomp). Nach VwGH 25.04.2018, 2018/13/0001, kann die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges nicht damit begründet werden, dass die Rechnungen nicht die richtige Anschrift iSd UStG 1994 enthalten, weil die Gesellschaft an der angegebenen Adresse keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hat.

Die GmbH hat unbestritten in ihrem Namen eine Mehrzahl an Leistungen erbracht und Leistungen erhalten. Die Gesellschaft war für die Finanzverwaltung offenkundig greifbar, ansonsten hätte sie weder Steuernummer noch UID-Nr. gehabt; auch die APin kommunizierte mit Vertretern der Bf. Die Gesellschaft war im Firmenbuch registriert, hatte Organe, ein Büro in Villach, ein Bankkonto, einen Vertreter, schloss Kaufverträge ab und reichte UVAs ein. Schließlich gab auch die ehemalige Geschäftsführerin an, für die Bf (wenn auch nur mit administrativen Aufgaben betraut) tätig gewesen zu sein. Lieferungen von Fahrzeugen (zu welchem Zweck auch immer) in der dokumentierten Anzahl sowie die Beratungsleistung und die nicht offengelegten Leistungen schließen es aus, von privaten – nicht der Umsatzsteuer unterliegenden – Geschäften auszugehen (vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0003).

Dass die Gesellschaft tatsächlich keine Geschäfte abgewickelt hat, kann daher nicht festgestellt werden.

Dass eine Scheinfirma vorliegt, ist daher nicht erwiesen.

Dass die Tätigkeit planmäßig, mit Wiederholungsabsicht und zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt wurde, ist durch die Anzahl der An- und Verkäufe und durch die erzielten und verbuchten Erlöse evident.

Rechtliche Beurteilung

Verfahrensrechtliches:

Der nunmehrige steuerliche Vertreter macht Verfahrensmängel der Finanzbehörde geltend und stellt zahlreiche Beweisanträge. Die Behörde habe in grober Weise die Bestimmung des § 115 BAO verletzt und weder der Ermittlungspflicht entsprochen noch das Parteiengehör gewahrt. Dies müsse zu einer ersatzlosen Aufhebung der angefochtenen Bescheide führen.

Das BFG folgt diesem Vorbringen aus folgenden Gründen nicht.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Parteiengehör).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwands (VwGH 29.05.2015, 2012/17/0197). Die Abgabenbehörde genügt ihren Pflichten, wenn sie den Stpfl auffordert, einen Beweis zu erbringen bzw. Unterlagen beizubringen.

Wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt, findet die amtswegige Ermittlungspflicht ihre Grenzen. Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgpfl nicht von seiner Verpflichtung, an der Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts mitzuwirken (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren, Band 1, BAO und Verordnungen, Manz Kurzkommentar, 3. Auflage, § 115, Rz. 2ff).

Bei aufklärungsbedürftigen Geschäften iZm Auslandssachverhalten besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 28.10.2010, 2006/15/0326).

Die erhöhte Mitwirkungspflicht hat zB zur Folge, dass es am Abgpfl liegt, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen; im Ausland lebende Zeugen zu kontaktieren und stellig zu machen; bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabenverfahren erforderliche Dokumente und Unterlagen verfügbar sind; alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner aaO, Rz. 5).

Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgpfl hat zur Folge, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde endet, den Sachverhalt über das von ihr auf Grund einer

ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen darf (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner aaO, Rz. 6).

Der Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit gilt gemäß § 289 Abs 1 BAO auch für das BFG.

Das Parteiengehör erstreckt sich auf die Ergebnisse des Verfahrens, nicht aber auf das Ergebnis der Beweiswürdigung und die rechtlichen Schlussfolgerungen.

Im ggstdl Verfahren ging es um aufklärungsbedürftige Geschäfte iZm Auslandssachverhalten (Ungereimtheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Kfz aus dem Ausland). Es bestand daher eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei, auch während der AP.

Zum Ablauf der AP wird auf den Schriftsatz der belangten Behörde vom 17.08.2021 und den Arbeitsbogen der AP verwiesen.

Es wird festgestellt, dass die Prüfung nach den Bestimmungen der BAO gesetzeskonform ablief. Der Prüfungsauftrag und die Erweiterung des Prüfungsauftrags wurden erkennbar von der damaligen Geschäftsführerin A. B. unterschrieben an die APin retourniert. Wenn die Gf nun behauptet, sie könne sich nicht mehr an den Prüfungsauftrag erinnern und von der Prüfung habe sie erst im Nachhinein erfahren, so ist dies einerseits im Hinblick auf ihre Unterschrift wenig glaubhaft (dass es sich um eine Unterschriftenfälschung handelt, konnte sie nicht nachweisen) und andererseits insofern unerheblich, als die damalige Geschäftsführerin ja nach ihrer eigenen Aussage mit dem operativen Geschäft nichts zu tun hatte und (ausschließlich) mit administrativen Belangen betraut war d.h. sie hätte zu den str. Geschäftsfällen keine Auskunft geben können.

Auch ist das Argument der belangten Behörde richtig, wonach die bf GmbH während der Prüfung einen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter, die ABC Steuerberatungs GesmbH., hatte, mit dem die APin telefonisch Kontakt aufnahm und der in weiterer Folge die Ansprechpartner bekannt gab. Auch später war die GmbH steuerlich vertreten.

Der steuerliche Vertreter ist nach dem Umfang der in den Verwaltungsakten erliegenden Vollmacht berechtigt, die GmbH in allen steuerlichen und rechtlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden zu vertreten, Erklärungen abzugeben, etc.

Ein Verfahrensfehler kann in der Vorgangsweise, mit dem ausgewiesenen steuerlichen Vertreter und dann mit den bekannt gegebenen Ansprechpersonen in Kontakt zu treten, nicht erkannt werden. Auch die ehemalige Geschäftsführerin führt in der Parteieneinvernahme vor dem BFG aus, hätte sie das Finanzamt bei der AP kontaktiert, hätte sie entweder Hrn. ABC oder Hrn. Tt. kontaktiert.

Der wiederholt vorgetragene Vorwurf, die belangte Behörde habe es unterlassen, Fr. B. zu kontaktieren, geht daher ins Leere; einerseits, weil die ehemalige Geschäftsführerin zur Aufklärung des Sachverhalts nichts hätte beitragen können und im Falle der Kontaktaufnahme wiederum den steuerlichen Vertreter informiert hätte und andererseits, weil A. B. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG als Partei einvernommen wurde (wo sie abermals bekräftigte, dass sie von den operativen Geschäften nichts gewusst habe), sodass der von der Bf behauptete Verfahrensfehler jedenfalls geheilt wäre. Die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, damals hätte die ehemalige Geschäftsführerin noch "geeignete Maßnahmen" ergreifen können, sind unsubstantiiert und nicht nachvollziehbar, da sie sich nach ihrer eigenen Aussage an den steuerlichen Vertreter gewandt hätte und mit dem operativen Geschäft, der Buchhaltung und dem Rechnungswesen i.w. nichts zu tun hatte. Sie war auch nach ihrer eigenen Aussage in 8 – 9 Firmen der Z. Geschäftsführerin (nach dem Firmenbuch war sie im Streitzeitraum bei 46 Gesellschaften Geschäftsführerin), sodass auch diesbezüglich nicht anzunehmen ist, dass sie über eine konkrete Gesellschaft genaue Auskünfte geben könnte.

Was den Vorwurf der nicht (ausreichend) durchgeführten Ermittlungen durch die Abgabenbehörde betrifft, so ist auf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 17.08.2021 zu verweisen, wo die durchaus umfangreichen Ermittlungshandlungen der AP im Zeitablauf der Prüfung detailliert dargestellt sind, wenn es auch nicht gelang, die Hintergründe des gewählten Geschäftsmodells offenzulegen; dies liegt aber auch an der mangelnden Mitwirkung der Bf bei ggstdl. aufklärungsbedürftigen Sachverhalten mit Auslandsbezug, die zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht der Partei führen.

Dass jetzt, mehr als 15 Jahre später, weitere Ermittlungen (mit Auslandsbezug) wenig erfolgversprechend scheinen, ist evident. Anzumerken ist, dass diese lange Zeitdauer auch der Tatsache geschuldet ist, dass das Haftungsverfahren erst mit dem zurückweisenden Beschluss des VwGH vom 28.06.2012, 2010/16/0001, endgültig abgeschlossen wurde und die Vorlage der Beschwerde an den UFS erst am 16.12.2013 erfolgte und vom BFG vorab ein Antrag auf Verfahrenshilfe, welcher erst im zweiten Rechtsgang mit dem Erkenntnis des VwGH 12.02.2021, Ra 2019/13/0107, endgültig erledigt wurde, zu behandeln war. Daher ist die lange Verfahrensdauer in erster Linie weder auf eine Verschleppungsabsicht der Bf noch auf die Untätigkeit der Behörden zurückzuführen, sondern hauptsächlich ein Ausfluss des verfassungsrechtlich determinierten rechtsstaatlichen Prinzips.

Zu den einzelnen Beweisanträgen der Bf gemäß Schriftsatz vom 05.07.2021:

Ad 1. Zur beantragten Vorlage der Jahresabschlüsse ist allgemein auszuführen, dass nach dem glaubwürdigen Vorbringen der Amtspartei alle eingereichten Unterlagen etc. in den Verwaltungsakten bzw. im Arbeitsbogen abgelegt sind und eine Kopie des Arbeitsbogens bereits am 14.09.2009 an den nunmehrigen steuerlichen Vertreter übermittelt wurde.

Die Jahresabschlüsse 2004 und 2005 sind im Akt abgelegt, der Jahresabschluss 2006 wurde nicht eingereicht.

Dem Vorbringen der Bf war daher nicht zu folgen.

Ad 2. Der Antrag auf Beischaffung der Buchhaltungsunterlagen zum Beweis für die unternehmerische Tätigkeit der Bf ist unerheblich, da das BFG von einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf ausgeht. Darüber hinaus ist auf die glaubwürdigen und nachvollziehbaren Ausführungen in der Stellungnahme der Amtspartei vom 17.08.2021 und auf die Zeugenaussage der APin vor dem BFG zu verweisen, wonach die vollständige Belegsammlung bei der telefonischen Prüfungsanmeldung abverlangt wurde. In der Stellungnahme der Amtspartei sind die übermittelten Belege detailliert dargestellt. Eine vollständige Belegsammlung liegt nicht vor.

Ad 3. Die Einvernahme der beantragten Zeugen (Gesellschafter und der zweite Geschäftsführer der Bf, allesamt italienische Staatsbürger mit Wohnsitz in Italien) zum Beweis für die unternehmerische Tätigkeit der Bf ist unerheblich, da das BFG von einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf ausgeht. Darüber hinaus wird auf die Ausführungen der belangten Behörde vom 17.08.2021 verwiesen, wonach es Aufgabe der Bf gewesen wäre, im Rahmen der Mitwirkungspflicht bei aufklärungsbedürftigen Auslandssachverhalten die im Ausland lebenden Zeugen zu kontaktieren und stellig zu machen sowie während der Geschäftstätigkeit Vorsorge dafür zu treffen, alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind. Bei im Ausland lebenden Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, ist es Aufgabe des Stpfl, diese stellig zu machen (VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0023).

Ad 4. Zur Vorlage des Amtshilfeersuchens an das FA Villach und dessen Beantwortung ist den Ausführungen der belangten Behörde vom 17.08.2021 zu folgen. Die Beantwortungen des Amtshilfeersuchens befinden sich im Arbeitsbogen. Dieser wurde dem steuerlichen Vertreter in Kopie übermittelt.

Ad 5. Soweit die "Beischaffung der lückenlosen Dokumentation aller Bank- und Kassenbewegungen" beantragt wird, "um überhaupt zu erkennen, wie sich die Finanzgebarung darstellt", handelt es sich um keinen tauglichen Beweisantrag, da kein konkretes Beweisthema angegeben wird. Soweit die Ausführungen unter Pkt. 5 die unternehmerische Tätigkeit der Bf unter Beweis stellen sollen, sind sie unerheblich, da das BFG von einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf ausgeht. Im Übrigen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen der Amtspartei in der Stellungnahme vom 17.08.2021 verwiesen. Die Belege wurden trotz Aufforderung nur unvollständig vorgelegt.

Ad 6. Die beantragte Beweisvorlage dafür, dass sich die Kilometerstände der Kfz nicht verändert haben, geht ins Leere, da diese Beweise vorliegen; aus den vorliegenden

Rechnungen geht dies eindeutig hervor. Im Jahr 2005 ist dies bei allen Neuwagen erwiesen, da diese (nach dem ig Erwerb) mit Kilometerständen von 9 Km – 60 Km von der Bf verkauft wurden; im Jahr 2006 ist sowohl bei Neu- als auch bei Gebrauchtwagen sowohl auf den Eingangs- als Ausgangsrechnungen (soweit vorgelegt) der exakt gleiche Kilometerstand ausgewiesen. Nach den vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Kfz tatsächlich bewegt wurden (und nicht etwa auf LKWs transportiert wurden). Ansonsten hätte es der italienischen Probekennzeichen, die nach Auskunft des Geschäftsführers C. D. angebracht waren, nicht bedurft.

Ad 7. Die Zeugeneinvernahme der APin wurde in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG durchgeführt.

Ad 8. Hier handelt es sich um keine konkreten Beweisanträge, sondern um rechtliche Ausführungen. Die Unternehmereigenschaft der Bf wurde vom BFG angenommen. Zur rechtlichen Beurteilung im Hinblick auf das Merkmal der ausschließlichen gewerblichen Weiterveräußerung betreffend den Vorsteuerabzug aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb siehe unten.

Zur Schlussbesprechung, zu der die damalige Geschäftsführerin nach Ansicht der Bf rechtswidrig nicht vorgeladen worden wäre, ist darauf zu verweisen, dass die APin die Frist zur Beantwortung des Bedenkenvorhalts vom 03.01.2007 (zugestellt mit Rsb an den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter) mehrmals bis zum 16.03.2007 erfolglos verlängerte und nach ergebnislosem Ablauf der Frist am 23.03.2007 die Niederschrift über die Umsatzsteuerprüfung gemäß § 150 BAO ausfertigte. Der von der AP angenommene Sachverhalt wurde im Bedenkenvorhalt der Bf detailliert mitgeteilt. Es stellt keinen Verfahrensmangel dar, wenn dem Stpfl bei Unterlassen der Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen der AP, damit über die Ergebnisse der Prüfung, mitgeteilt werden und damit vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme eingeräumt wird (Fischerlehner/Brennsteiner, aaO, § 149).

Ad 9. Diesbezüglich wird auf die Feststellungen im Sachverhalt zur Lieferkette und auf die Ausführungen der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 17.08.2021 verwiesen.

Ad 10. Zum Thema Umsatzsteuerbetrug ist darauf zu verweisen, dass nach den Feststellungen des BFG dieser nicht erwiesen werden konnte. Die Unternehmereigenschaft betrachtet das BFG als gegeben. Zum Thema "ausschließlich gewerbliche Weiterveräußerung" siehe unten.

Ad 11. Die Parteieneinvernahme der ehemaligen Geschäftsführerin erfolgte im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG.

Zum im Laufe des Verfahrens gestellten Antrag der Bf auf Vorlage der Betriebsanmeldung und der Steuervollmacht ist auszuführen, dass diese Unterlagen in den Verwaltungsakten abgelegt und der Bf daher jederzeit zugänglich sind.

Materiellrechtliches:

Allgemeines:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Leistungen sind umsatzsteuerlich demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt.

Im ggstdl Fall sind die Leistungen, da die Geschäfte nach den Feststellungen im Sachverhalt tatsächlich erbracht wurden, der Bf zuzurechnen. Die Tätigkeit wurde selbständig, nachhaltig (mit Wiederholungsabsicht) und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt.

Unternehmerisch sind nachhaltige Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen.

Unternehmereigenschaft liegt auch dann vor, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist. Auf eine nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten notwendige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kommt es nicht an (Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG, 3. Aufl. (2021), § 2, II. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit [Rz 71 – 100]).

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers.

Die bf GmbH ist Unternehmer nach UStG. Alle str. Leistungen wurden im Rahmen des Unternehmens ausgeführt und unterliegen der Umsatzsteuer.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, dass für die Umsatzsteuer 04/2005 die Beschwerdeführerin deswegen nicht haftbar sein könnte, weil sie erst seit 09.05.2005 im Firmenbuch als Geschäftsführerin eingetragen war, ist festzustellen, dass Beschwerdeführerin die Bf. GmbH und nicht die ehemalige Geschäftsführerin A. B. ist. Für die Abgabenschuld der GmbH ist es aber unerheblich, seit wann Fr. B. als Geschäftsführerin eingetragen war.

Zum wiederholten Anbringen der Bf, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, ist darauf hinzuweisen, dass eine ersatzlose Aufhebung nur dann zu erfolgen hat, wenn die Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, d.h. wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung

in Betracht kommt; dies ist etwa dann der Fall, wenn die Bescheide von einer unzuständigen Behörde erlassen wurden oder Folgeänderungen gemäß § 295, obwohl der Grundlagenbescheid ins Leere ging oder Bescheiden, die trotz Verjährung erlassen wurden (Fischerlehner/Brennsteiner, aaO, § 279, Rz. 8).

Derartige Voraussetzungen liegen im ggstdl. Fall nicht vor. Daher hat das BFG gemäß § 279 BAO (außer in den Fällen des § 278 BAO) in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden, wobei es berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bemerkt sei, dass selbst eine volle Stattgabe eine Abänderung der bekämpften Bescheide nach sich ziehen würde, sodass ggstdl. Antrag nicht nachvollziehbar ist.

Eine ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 kommt daher nicht in Betracht.

Innergemeinschaftlicher Erwerb:

Gemäß Art 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer.

Nach Art 1 Abs 2 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vor, wenn (Z 1) ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat, und (Z 2) der Erwerber ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Gemäß Art 3 Abs 8 UStG 1994 wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Da die Fahrzeuge in Italien, somit im übrigen Gemeinschaftsgebiet von einem Unternehmer erworben wurden und im Rahmen der Lieferung gegen Entgelt tatsächlich in das Inland gelangten, liegt ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb vor und das FA hat zu Recht die Erwerbssteuer festgesetzt, deren Höhe unstrittig ist.

Die Erwerbssteuer beträgt daher 2005 20% von 225.700,00, somit EUR 45.140,00 und 2006 20% von 262.200,00, somit EUR 52.440,00.

Vorsteuer:

Aus dem Innergemeinschaftlichen Erwerb:

Nach Art 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer auch die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen abziehen. Weitere Voraussetzungen, wie insbesondere das Vorliegen einer Rechnung, sind für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich (vgl. EuGH 08.05.2008, C-95/07, Rs Ecotrade).

Der Vorsteuerabzug ist nicht zulässig, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende innergemeinschaftliche Erwerb iZm USt-Hinterziehungen oder sonstigen, die USt betreffenden Finanzvergehen steht (vgl. EuGH 18.12.2014, C-131/13, Rs Schoenimport).

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entsteht gleichzeitig mit der Entstehung der Erwerbsteuerpflicht. Im Falle einer nachträglichen Vorschreibung von Erwerbsteuer durch das Finanzamt entsteht ein allfälliger Anspruch auf Vorsteuerabzug im selben Voranmeldungszeitraum. (USt-RL 2000 des BMF, 4059).

Nach Art 12 Abs 4 UStG 1994 gilt die Fiktion des § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994 nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb. Somit gelten auch Erwerbe, deren Entgelte nach ertragsteuerlichen Vorschriften überwiegend nicht abzugsfähig sind oder die iZm der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von bestimmten Kfz stehen, als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zumindest zu 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Derartige Erwerbe sind gemäß Art 1 UStG 1994 der Erwerbssteuer zu unterziehen.

Nach dem Wortlaut des Gesetzestextes gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die iZm der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 stellt nach der Judikatur des VwGH einen bloßen Vorsteuerausschluss dar. Die Zugehörigkeit zum Unternehmen wird dadurch nicht tangiert (vgl. VwGH 16.12.1991, 91/15/0045; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0127).

Ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung, Miete, Leasing und den Betrieb von PKWs, Kombis und Krafträdern ist nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 daher grs. ausgeschlossen, auch wenn diese Fahrzeuge überwiegend für Zwecke des Unternehmens verwendet werden.

Im ggstdl Fall handelt es sich laut Rechnungen um PKWs (Neu- und Gebrauchtwagen), für deren Anschaffung ein Vorsteuerabzug grs. ausgeschlossen ist. Dass es sich um Fahrzeuge handelt, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden, ist den Rechnungen nicht zu entnehmen und wurde auch nicht vorgebracht.

Ausgenommen vom Vorsteuerausschluss sind gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 u.a. Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind.

In Streit steht, ob dies auf ggstdl Kfz zutrifft.

Bei Kfz, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, handelt es sich im Regelfall um das Umlaufvermögen eines gewerblichen Autohändlers. Das Kfz muss „ausschließlich“, das bedeutet ohne jede, auch nur die geringste Ausnahme, der gewerblichen Weiterveräußerung dienen (VwGH 10.06.1991, 90/15/0111).

Der Begriff der "gewerblichen Weiterveräußerung" wird regelmäßig das Vorliegen einer entsprechenden gewerberechtlichen Befugnis – im ggstdl. Fall Kfz-Handel – voraussetzen (vgl. Kolacny/Caganek, Manz Kurzkommentar, UStG, 3. Auflage, § 12, 18.).

Der Vorsteuerauschluss betreffend Kraftfahrzeuge knüpft an das Einkommensteuerrecht an (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2017/13/0015 mit Verweis auf die Erläuterungen zum Bericht des Finanzausschusses zur Änderung des UStG 1972, BgBl.Nr.410/1988, 679 BlgNr 17. GP 2). Die mit den Kfz iZ stehende Betätigung muss isoliert betrachtet eine gewerbliche Betätigung darstellen (vgl. VwGH 05.09.2012, 2012/15/0055).

Die diesbezügliche Tätigkeit muss im Sinne eines ertragsteuerlichen Gewerbebetriebes entfaltet werden (VwGH 20.12.2017, Ra 2017/13/0015; VwGH 17.05.2006, 2006/14/0006).

Nach der gesetzlichen Definition des § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb "Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt" (wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist).

Die Betätigung wurde nach den Feststellungen im Sachverhalt selbständig und nachhaltig mit Einnahmenerzielungsabsicht ausgeübt. Ob Gewinnerzielungsabsicht bestand, kann dahingestellt bleiben.

Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt voraus, dass jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt und die nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat. Sie liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige werbend auftritt und Vorsorge trifft, dass die angebotene Leistung erbracht werden kann (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 23 Tz 36).

Maßgeblich ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilhabe entspricht (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 I R 16/99, BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404; vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464; zustimmend BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 unter C.I.).

Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.

Nach Kauba in EStG Kommentar Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, 21. Lieferung, Jänner 2020, § 23, 73f., nimmt jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teil, wenn sich seine Tätigkeit auf eine unbestimmte Anzahl von Personen erstreckt, der Unternehmer eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung der Allgemeinheit anbietet und bereit ist, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, der Bedarf an seinen Sachgütern oder Leistungen hat (VwGH 14.01.1981, 81/13/0050); die Bereitschaft, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, muss eine grundsätzliche sein (VwGH 11.04.1972, 2286/71); sie ist nach objektiven Kriterien zu beurteilen (VwGH 07.03.1984, 82/13/0180). Wie weit sich der unbestimmte Personenkreis erstreckt, ist unerheblich (VwGH 12.09.2001, 96/13/0184, zu entgeltlicher Schleppertätigkeit nur für Personen, die aufgrund einer bestimmten politischen Überzeugung verfolgt wurden).

Eine solche Beteiligung liegt nach der Judikatur (vgl. zB VwGH 13.02.1991, 90/13/0161) grs. auch dann vor, wenn die Betätigung nur einem einzigen Auftraggeber gegenüber erfolgt. Allerdings liegt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dann nicht vor, wenn die Tätigkeit so beschaffen ist, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglicht (VwGH 13.02.1991, 90/13/0161; VwGH 26.07.2000, 95/14/0161; VwGH 28.11.2001, 98/13/0059; UFS 13.9.2012, RV/0368-W/07).

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw die Bereitschaft dazu muss nach außen hin erkennbar sein (VwGH 03.06.1992, 91/13/0035); dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Stpfl Werbung betreibt (zB RFH, RStBl 1942, 989 zu Zeitungsinseraten eines Detektivbüros) oder ein Geschäftslokal unterhält (vgl Kauba, aaO).

Ob diese Kriterien erfüllt sind, ist eine Frage des Sachverhalts. Das BFG hat festgestellt, dass die Bf aus den im Sachverhalt angeführten Gründen (keine Gewerbeberechtigung für Autohandel, keine nach außen erkennbare Teilnahme am Wirtschaftsleben etc.) sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Zwecke des Handels mit Kfz beteiligte, der Erwerb der Kfz somit nicht ausschließlich der gewerblichen Weiterveräußerung diene.

Ggstdl. Kraftfahrzeuge waren daher nicht ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt, sodass der Vorsteuerabzug aus den innergemeinschaftlichen Lieferungen der Kfz somit von der Amtspartei im Ergebnis zu Recht nicht anerkannt wurde.

Andere Vorsteuern:

Gemäß § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die von der belangten Behörde nicht anerkannten Vorsteuern betreffen nach dem Verwaltungsakt und nach der Aussage der APin vor dem BFG Rechnungen der Wiener Zeitung, Beratungsleistungen der Kanzlei Z und diverse Kleinbetragsrechnungen. Da das Vorliegen einer Scheinfirma nicht erwiesen werden konnte, entsprechende Rechnungen vorliegen und nicht hervorgekommen ist, dass die Leistungen nicht erbracht worden wären, sind diese Vorsteuern anzuerkennen.

Im Jahr 2005 handelt es sich um laut UVAs um den Betrag iHv EUR 4.003,05 und im Jahr 2006 um den Betrag laut UVAs iHv EUR 1.252,92.

Ergebnis:

Die Erwerbssteuer aus den innergemeinschaftlichen Erwerben war vorzuschreiben. Die Vorsteuer aus den innergemeinschaftlichen Erwerben war nicht anzuerkennen, während die übrige Vorsteuer anzuerkennen war.

Die Bescheide waren entsprechend abzuändern.

Revision:

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

Im ggstdl Fall handelt es sich zum Teil um Sachverhaltsfragen, die einer Revision grs. nicht zugänglich sein. Die zu Grunde liegenden und die übrigen zu lösenden Rechtsfragen folgen der zit. Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert wie folgt:

2005:

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2005 festgesetzt mit 41.136,95 (Beträge in Euro)

Gesamtbetrag der Bem.grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00

Innergemeinschaftliche Erwerbe

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		225.700,00
Gesamtbetrag der stpfl innergemeinschaftlichen Erwerbe		225.700,00
Davon sind zu versteuern mit:		
20% Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 225.700,00	45.140,00
Summe Erwerbssteuer		45.140,00
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		0,00
Summe Erwerbssteuer (wie oben)		+45.140,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)		-4.003,05
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		0,00
Zahllast		41.136,95

2006:

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2006 festgesetzt mit 51.187,08 (Beträge in Euro)

Gesamtbetrag der Bem.grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00

Innergemeinschaftliche Erwerbe

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		262.200,00
Gesamtbetrag der stpfl innergemeinschaftlichen Erwerbe		262.200,00
Davon sind zu versteuern mit:		
20% Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 262.200,00	52.440,00
Summe Erwerbssteuer		52.440,00
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		0,00

Summe Erwerbssteuer (wie oben)	+52.440,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.252,92
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	0,00
Zahllast	51.187,08

Beilage: Übertragung des Tonbandprotokolls der Niederschrift über die mündliche Senatsverhandlung

Wien, am 9. Dezember 2021