

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Juni 2012 gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land nunmehr FA Österreich, DSt Salzburg-Land vom 16. Mai 2012 betreffend Umsatzsteuer 2007 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung beim BF für die Jahre 2003 bis 2006, die hinsichtlich der Umsatzsteuer auch den Nachschauzeitraum Jänner bis November 2007 umfasste, stellte der Prüfer an einen österreichischen KFZ-Händler das Auskunftersuchen, welche Unterlagen dieser hinsichtlich des steuerfreien Verkaufs eines Fahrzeuges Aston Martin vom BF geliefert bekommen habe, welche buchmäßigen Nachweise über die steuerfreie ig Lieferung dazu vorliegen würden. Nach Übermittlung dieser Unterlagen stellte der Prüfer u.a. fest, dass der BF im März 2007 ein Fahrzeug bei dem österreichischen KFZ-Händler erworben habe, der diesen Verkauf aufgrund von Erklärungen des BF als steuerfreie ig. Lieferung behandelt habe.

Der BF habe aber im gegenständlich relevanten Zeitraum über einen Hauptwohnsitz in Österreich verfügt. In Deutschland verfüge der BF über eine Steuernummer, unter der - laut Mitteilung der deutschen Steuerbehörden - nur die Fahrzeugeinzelbesteuerung des o.a. Fahrzeugs erfolgt sei. Es sei davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BF und der dauernde Standort dieses Fahrzeugs in Österreich befinde.

Das Finanzamt schrieb dem BF mit Bescheid vom 9. April 2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung nach Art. 20 Abs. 2 und Art. 21 Abs. 2 iVm Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) für das gegenständliche Fahrzeug Umsatzsteuer und einen Verspätungszuschlag nach § 135 BAO vor. Zur Begründung führte das FA an, dass der dauernde Standort des Fahrzeugs eindeutig im Inland liege. Nach der ig Lieferung des Fahrzeugs von Österreich nach Deutschland sei im selben Moment ein innergemeinschaftliches Verbringen des (neuen) Fahrzeugs von Deutschland nach Österreich iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 erfolgt, weswegen die Erwerbsbesteuerung in Österreich zu erfolgen habe.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF fristgerecht Berufung und führte aus, das Fahrzeug sei unmittelbar nach dem Ankauf in Österreich an seinen Standort in Deutschland verbracht und dort der Fahrzeugeinzelbesteuerung unterzogen worden, die festgesetzte deutsche Umsatzsteuer sei fristgerecht bezahlt worden. Durch die Vorschreibung der österreichischen Umsatzsteuer komme es zu einer doppelten Belastung mit Umsatzsteuer in Deutschland und in Österreich. Das Fahrzeug sei in Deutschland stationiert, werde dort privat genutzt und werde nur sporadisch in Ö verwendet, da ihm hier zwei KFZ zur Verfügung stünden.

Der Standort des Fahrzeugs habe sich bis zum 1. April 2008 in Deutschland befunden und das Fahrzeug sei dort bis zur Abmeldung am 12. Oktober 2007 zugelassen gewesen und erst dann als Gebrauchtfahrzeug iSd des Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 am 1. April 2008 nach Österreich gelangt.

Der UFS wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 20. April 2011 als unbegründet ab. Gegen diese Berufungsentscheidung erhob der BF Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der das zur Gz. 2011/15/0108 protokollierte Verfahren einstellte, nachdem der Revisionswerber aufgrund der Aufhebung des Berufungsbescheids gemäß § 300 BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, durch den UFS klaglos gestellt worden war.

Das FA gab der - aufgrund der Aufhebung der Berufungsentscheidung wieder unerledigten - Berufung mit BVE vom 7. Februar 2012 statt und hob den Bescheid vom 9. April 2008 betreffend die Fahrzeugeinzelbesteuerung ersatzlos auf.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens verfügte das FA am 16. Mai 2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des (mit Bescheid vom 21. Oktober 2008 abgeschlossenen) Umsatzsteuerverfahrens 2007 und erließ für das Jahr 2007 einen neuen Umsatzsteuerbescheid, in dem es den Abzug bestimmter näher bezeichneter Vorsteuern nicht zuließ und dem BF zudem gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 die USt für die Lieferung des gegenständlichen Fahrzeugs vorschrieb.

Nach Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens führte das FA in Bezug auf das gegenständliche Fahrzeug im Wesentlichen aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Hauptwohnsitz des BF iSd Kraftfahrgesetzes 1967 in Österreich

befänden. In Deutschland sei der Revisionswerber bei seinem Bruder gemeldet und habe dort zudem ein Büro, an dessen Adresse er ebenfalls gemeldet sei. Unter der StNr. des BF in Deutschland sei nur die Fahrzeugeinzelbesteuerung des gegenständlichen Fahrzeugs erfasst worden.

Nachweise zu Standort und Nutzung des Fahrzeugs in Deutschland seien nicht vorgelegt worden. Der Revisionswerber habe die Verfügungsmacht über das Fahrzeug in Österreich erlangt (Abholfall) und das Fahrzeug werde auch hier verwendet. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung lägen nicht vor, weil das Fahrzeug nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden sei. Nachdem der Lieferant aber mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt und die Lieferung aufgrund der unrichtigen Angaben des BF als steuerfrei behandelt habe, schulde der Revisionswerber die entgangene Steuer (Art. 7 Abs. 4 UStG 1994).

Der BF erhob dagegen fristgerecht Berufung und führte aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Hervorkommens neuer Tatsachen nicht zulässig sei. Dem FA sei der entscheidungsrelevante Sachverhalt im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung vollständig bekannt gewesen und es seien keine im bisherigen Verfahren noch nicht bekannten Tatsachen neu hervorgekommen. Das FA habe im Rahmen der Wiederaufnahme das ihm zukommende Ermessen missbraucht, indem es durch die neuerliche Prüfung eines bereits vollständig bekannten Sachverhalts gegen das Wiederholungsverbot gemäß § 148 Abs. 3 BAO verstoßen und die Wiederaufnahme nur vorgenommen habe, um über den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt - dessen rechtliche Beurteilung nicht mehr habe aufrecht erhalten werden können - noch einmal mit einer nunmehr anderslautenden rechtlichen Begründung zu entscheiden.

Die Lieferung des gegenständlichen Fahrzeugs stelle eine innergemeinschaftliche Lieferung dar, weil das KFZ im Zuge der Lieferung von Österreich nach Deutschland transportiert und vom BF dort - entsprechend der bereits beim Erwerb bestehenden Absicht - verwendet worden sei.

Mit Erkenntnis vom 27.06.2019 wies das BFG die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Wiederaufnahme aus, es sei überzeugt, dass der Prüfer im Rahmen der das Fahrzeug betreffenden Außenprüfung die hier maßgeblichen Belege hinsichtlich zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuern nicht geprüft habe. Bei den vom Finanzamt genannten Wiederaufnahmegründen handle es sich somit um Tatsachen, die erst nach Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 vom 21. Oktober 2008 bekannt geworden seien und die überdies geeignet seien, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Es liege ein Wiederaufnahmegrund vor. Als Folge der Wiederaufnahmegründe seien im neuen Umsatzsteuerbescheid 2007 Vorsteuern in Höhe von € 746,00 nicht mehr anerkannt worden. Dieser Betrag sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder absolut noch relativ geringfügig. Die Erlassung des Fahrzeugeinzelbesteuerungsbescheides gemäß Art. 20

Abs. 2 und Art. 21 Abs. 2 iVm Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 und dessen nachfolgende Aufhebung bewirke nicht, dass bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2007 eine „entschiedene Sache“ vorgelegen habe.

Bei Auslandssachverhalten treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Zudem habe derjenige, der das Vorliegen ungewöhnlicher oder unwahrscheinlicher Verhältnisse behaupte, hierfür den Nachweis zu erbringen. Im vorliegenden Fall sei zu klären, ob das gegenständliche Fahrzeug nach Deutschland verbracht worden sei bzw. ob bereits beim Erwerb die Absicht bestanden habe, das Fahrzeug in Deutschland zu verwenden. Die vom Revisionswerber vorgelegten Unterlagen könnten als Indizien für einen umsatzsteuerlichen Standort des Fahrzeuges in Deutschland gewertet werden. Hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeugs in den Jahren 2007 und 2008, die das wichtigste Indiz betreffend die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht wäre, gäbe es jedoch keine zweckdienlichen Nachweise. Die vorgelegte Bestätigung, dass das Fahrzeug in Deutschland garagiert worden sei, die Fahrzeugeinzelbesteuerung in Deutschland und die Mitteilung, dass der Revisionswerber in Österreich ein anderes Fahrzeug zur Verfügung gehabt habe, könnten bei Gesamtbetrachtung aller Umstände nicht als Nachweis dafür eingestuft werden, dass das gegenständliche Fahrzeug tatsächlich in Deutschland verwendet worden sei.

Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen des Revisionswerbers hätten sich zum Zeitpunkt des Erwerbs des Fahrzeugs unbestritten in Österreich befunden. Der Revisionswerber habe auch sein Einzelunternehmen in Österreich betrieben. Die deutsche Steuernummer habe nicht, wie von ihm angegeben, einen ruhend gemeldeten Betrieb, sondern lediglich die Fahrzeugeinzelbesteuerung des gegenständlichen Fahrzeugs betroffen. In Bezug auf die Mietwohnung des Revisionswerbers in Deutschland sei nichts bekannt. Der Revisionswerber habe nicht vorgebracht, dass diese zum Wohnen geeignet sei. Auch zu den dort befindlichen Büroräumlichkeiten und den etwaigen dortigen Aufenthalten habe er kein konkretes Vorbringen erstattet. Ob das gegenständliche Fahrzeug nach der Abholung beim Händler überhaupt nach Deutschland gebracht worden sei, könne dahingestellt bleiben. Selbst wenn das Fahrzeug zunächst nach Deutschland gebracht worden wäre, sei dies für die aufgezeigte Würdigung der Gesamtumstände nicht ausschlaggebend. Das BFG gehe aufgrund der dargelegten Umstände davon aus, dass der Revisionswerber im Zeitpunkt der Lieferung beabsichtigt habe, das Fahrzeug dauerhaft in Österreich zu verwenden.

Gegen dieses Erkenntnis erhob der BF fristgerecht Revision, in der er zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Erwerbes des gegenständlichen Fahrzeugs vorbrachte, dass dieses sich nicht im Betriebsvermögen, sondern im Privatvermögen des Revisionswerbers befinde. Weiters führte der BF zum Ermessensübung bei der Wiederaufnahme aus.

Zudem sei die in Art. 7 Abs. 4 UStG normierte Steuerschuld unionsrechtlich nicht gedeckt und das Vorbringen des Revisionswerbers im Rahmen der Beweiswürdigung des BFG sei nicht hinreichend gewürdigt worden.

Nach Einleitung des Vorverfahrens erstatte das FA eine Revisionsbeantwortung.

Mit Erkenntnis vom 10.06.2021, Ra 2019/15/0125 wies der VwGH die Revision hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet ab und hob das Erkenntnis des BFG zur USt 2007 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Dies begründete der VwGH im Wesentlichen damit, dass das BFG - dem Finanzamt folgend - davon ausgegangen sei, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorlägen, weil das Fahrzeug nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden sei. Der Lieferant habe mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt und die Lieferung (nur) aufgrund der unrichtigen Angaben des Revisionswerbers als steuerfrei behandelt. Deshalb schulde der Revisionswerber die entgangene Steuer nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994.

Feststellungen, welche konkreten Angaben des Revisionswerbers gegenüber dem Lieferanten unrichtig gewesen seien und zudem dazu geführt hätten, dass der Lieferant den Umsatz als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandeln habe können, sowie eine nachvollziehbare Begründung dafür, warum der Lieferant auch bei sorgfältiger Überprüfung dieser Angaben nicht habe erkennen können, dass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorlägen, enthalte das Erkenntnis nicht. Erst aufgrund solcher Feststellungen könne beurteilt werden, ob der Revisionswerber aufgrund der Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 Steuerschuldner geworden sei.

Der Revisionswerber habe nach den Verwaltungsakten unter anderem angegeben, dass er das gegenständliche Fahrzeug in Deutschland für unternehmerische Zwecke verwenden werde. Sollte darin die Unrichtigkeit der Angaben des Revisionswerbers gelegen sein, wäre zu prüfen, ob der Lieferant die Unternehmereigenschaft des Revisionswerbers (insbesondere durch Überprüfung einer deutschen UID-Nummer) und den Erwerb für das Unternehmen geprüft habe.

Es könne nicht abschließend beurteilt werden, ob der Lieferant bei entsprechender Sorgfalt nicht doch hätte erkennen können, dass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorliegen würden. Es sei auch nicht beurteilbar, ob die Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 im vorliegenden Fall überhaupt zum Tragen komme.

Mit Anbringen via Finanz Online vom 20.10.2021 beantragte die steuerliche Vertreterin des BF die Rückzahlung der entsprechenden Beträge an Umsatzsteuer beim FAÖ. Dies wurde dem Leiter der GA 7010 als Vertreter der GA 7004 mit E-Mail vom 10.12.2021 zur Kenntnis

gebracht. Darauf stellte der Leiter der GA 7010 in seiner Funktion als Vertreter die Anfrage an die steuerliche Vertretung, welcher der beiden in Finanz Online angemerkten steuerlichen Vertreter nunmehr zur Vertretung im Verfahren zuständig sei. Weiters ersuchte der Leiter der GA 7010 mit Schreiben vom 13.12.2021 das FAÖ um die Durchführung ergänzender Ermittlungen, um die vom VwGH aufgeworfenen offenen Sachverhaltsfragen für das fortgesetzte Verfahren klären zu können.

Mit E-Mail vom 14.12.2021 teilte der Fachdienstleiter der zuständigen Dienststelle des FAÖ dem BFG mit, dass die Klärung der Frage, ob andere, vom VwGH als Entscheidung wesentlich erachtete Unterlagen Unternehmen des Verkäufers verwahrt worden seien, in der vom BFG vorgesehenen Frist von vier Wochen nicht zu klären seien. Der Leiter der GA 7010 teilte dem FAÖ in weiterer Folge mit, dass die Ermittlungen durch das BFG selbst durchgeführt werden würden. Mit Auskunftersuchen vom 14.12.2021 ersuchte der Leiter der GA 7010 den ehemaligen Masseverwalter der Verkäuferin des gegenständlichen Fahrzeuges um Mitteilung, ob sich noch Buchhaltungsunterlagen, bzw. insbesondere buchmäßige Nachweise zum Vorliegen der konkreten steuerfreien ig. Lieferung in den Unterlagen des Unternehmens befinden würden, insbesondere ob der Kunde der Verkäuferin seine deutsche UID-Nummer bekannt gegeben habe. Weiters stellte er die Anfrage, ob es aus dem Insolvenzverfahren Namen von Ansprechpersonen des in Konkurs verfangen Unternehmen gäbe, die über derartige Vorgänge Auskunft geben könnten. Mit Schreiben vom 21.12.2021 teilte der ehemalige Masseverwalter der Verkäuferin dem BFG mit, dass er Buchhaltungsunterlagen nach dem Insolvenzverfahren noch für sieben Jahre aufbewahre; diese seien jedoch aufgrund des Konkursverfahrens im Jahr 2010 bereits abgelaufen und dementsprechend die Unterlagen entsorgt worden, weswegen er keine Angaben zu den gestellten Detailfragen machen könne. Er teilte dem BFG den Namen einer möglichen Auskunftsperson mit, die allerdings nicht im Rechnungswesen des Unternehmens gearbeitet habe. Diese wurde mit Schreiben vom 02.02.2022 zur schriftlichen Zeugenaussage in diesem Verfahren geladen, eine Behebung dieser hinterlegten Ladung erfolgte nicht.

Mit Schreiben vom 09.03.2022 lud der Leiter der GA 7010 die Parteien des Verfahrens zum Erörterungstermin, bei dem die Sach- und Rechtslage nochmals erörtert wurde.

Mit Verfügung des GV Ausschusses vom 25.03.2022 wurde das gegenständliche Verfahren dem Leiter der GA 7010 im Wege der Direktzuteilung in seine Zuständigkeit übertragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den unten dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens zu RV/284-S/08 und Folgende, RV/639-S/11 sowie

RV/6100269/2012, den Akten des UFS und des BFG zu diesen Gz. sowie den Erhebungen des BFG ergibt.

Der BF ist österreichischer Staatsbürger und hat seinen Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr***. Er betrieb im Streitjahr 2007 in Österreich eine Handelsagentur. Der BF war darüber hinaus seit 2003 bei seinem Bruder in ***M1*** gemeldet; ab 15.03.2007 war der BF nur mehr in einem Einfamilienhaus bei einem Bekannten in ***M2*** gemeldet. Mietverträge liegen in beiden Fällen nicht vor, die Nutzungsvereinbarungen erfolgten mündlich, Betriebskostenabrechnungen lagen nicht vor. Eine unternehmerische Tätigkeit des BF in Deutschland im Jahr 2007 liegt nicht vor. Ein ruhender Betrieb in Deutschland liegt nicht vor. Eine deutsche StNr. wurde lediglich für die Fahrzeugeinzelbesteuerung des verfahrensgegenständlichen KFZ vergeben, darüber hinaus war der BF in Deutschland steuerlich nicht erfasst.

Dies ergibt sich aus den Unterlagen in den Verwaltungsakten des FA, insbesondere aus den Erhebungen der Steuerfahndungsstelle des FA ***DE*** I vom 26.09.2007.

Der BF erwarb mit Kaufvertrag vom 12.04.2006 bei einem österreichischen KFZ-Händler ein Fahrzeug Aston Martin und gab dabei eine österreichische Mobiltelefonnummer sowie als Anschrift „***M1***“ (dies entspricht der PLZ der Adresse seines Bruders) an. Dieser Kaufvertrag enthält weiters den Vermerk „neue Rechn. Adresse wird bekannt gegeben!“ Vor Erstellung der „Fahrzeug-Rechnung“ im März 2007 wurde als neue Rechnungsadresse „***M2***“ ergänzt.

Dies ergibt sich aus den Unterlagen, die der KFZ Händler dem FA am 10.09.2007 übermittelte. Die Ergänzung der neuen Rechnungsadresse kann nur zwischen dem 15.03.2007 und dem 27.03.2007 erfolgt sein, da der BF – wie von der Steuerfahndungsstelle des FA ***DE*** I erhoben - erst ab 15.03.2007 an dieser Adresse in ***DE*** gemeldet war.

Nachweise zur Person bzw. zum Wohnsitz in ***DE*** legte der BF dem KFZ Händler bei Abschluss des Kaufvertrages im Jahr 2006 nicht vor.

Dies ergibt sich ebenfalls aus den Unterlagen, die der KFZ Händler dem FA am 10.09.2007 übermittelte. Der Kaufvertrag vom 12.04.2006 enthält eine Vielzahl zusätzlicher Anmerkungen des Verkäufers. Es hat daher die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dass der BF weitere Unterlagen wie zB Reisepass, Führerschein, Meldeadresse udgl. nicht vorgelegt hat und diese auch nicht abgefordert wurden, da dies sonst – wie viele andere Einzelheiten auch - im Kaufvertrag vermerkt worden wäre.

Die zugehörige Rechnung des KFZ-Händlers vom 27.03.2007 wies den Nettobetrag aus, enthielt keine (deutsche) UID Nummer des BF und verwies auf die Steuerfreiheit der ig. Lieferung gemäß Art. 1 Abs. 8 UStG.

Dies ergibt sich ebenfalls aus den Unterlagen, die der KFZ Händler dem FA am 10.09.2007 übermittelte.

Der BF ließ das Fahrzeug am 27.03.2007 in Deutschland zu.

Dies ergibt sich aus den Unterlagen, die der BF dem FA am 13.10.2007 übermittelte.

Der BF holte das Fahrzeug am 28.03.2007 beim KFZ-Händler ab und unterfertigte eine „Bestätigung der innergemeinschaftlichen Lieferung“, in der er versicherte, dass er den Pkw in Deutschland für unternehmerische Zwecke verwende. Eine deutsche UID-Nummer gab der BF dabei nicht bekannt.

Dies ergibt sich ebenfalls aus den Unterlagen, die der KFZ Händler dem FA am 10.09.2007 übermittelte.

Die Identität des BF wurde vom KFZ-Händler nicht festgestellt. Unterlagen dazu wurden dem BF weder bei Abschluss des Kaufvertrages noch bei Abholung des Fahrzeuges abverlangt und fanden sich zu keinem Zeitpunkt in den Büchern des Unternehmens. Die im Jahr 2007 vorgelegten Unterlagen des KFZ-Händlers umfassen alle buchmäßigen Nachweise, die das Unternehmen besaß.

Dies ergibt sich ebenfalls aus den Unterlagen, die der KFZ Händler dem FA am 10.09.2007 übermittelte. Das BFG geht im gegenständlichen Fall, in dem buchmäßige Unterlagen des Verkäufers im Jahr 2022 nicht mehr vorgelegt werden können davon aus, dass die in den Akten der BP beim BF im Jahr 2008 vorliegenden Unterlagen des KFZ-Händlers alle Unterlagen sind, die sich in den Büchern dieses Unternehmens befunden haben. Dies ergibt sich aus der Formulierung des Auskunftersuchens des Prüfers, („Übermittlung des Buchnachweises für die steuerfreie Lieferung bzw. Übermittlung der Unterlagen, die [der BF] Ihnen vorgelegt hat, dass die Pkw Lieferung als steuerfreie Lieferung behandelt werden kann“ und die Antwort der Buchhalterin dieses Unternehmens wonach die gewünschten Unterlagen übermittelt wurden). Das BFG geht daher im gegenständlichen Fall davon aus, dass der BF der Verkäuferin im Jahr 2006 bzw. 2007 keine weiteren Unterlagen mit Ausnahme der Zulassung des Fahrzeuges in Deutschland vorgelegt hat und solche vom KFZ-Händler auch nicht abgefordert wurden. Auch wenn im vierten Verfahrensgang im Jahr 2022 aufgrund der Vernichtung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist durch den Masseverwalter des in der Zwischenzeit in Konkurs gegangenen Autohauses keine aktuelle Überprüfung der im Autohaus liegenden buchmäßigen Nachweise mehr erfolgen kann, so hat es aus Sicht des BFG die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dass die im Jahr 2008 vom damals noch aktiven Autohaus vorgelegten Unterlagen alle Unterlagen umfassten, die dem KFZ Händler beim damaligen Verkauf vorgelegen sind.

Das BFG verzichtete auf die Einvernahme der vom Masseverwalter bekanntgegebenen Auskunftsperson, da diese nicht im Rechnungswesen des KFZ Händlers tätig gewesen war und der Sachverhalt letztlich auch durch die vorliegenden Unterlagen entscheidungsreif war.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit a) UStG 1994 kann der Abnehmer ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, sein.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit c) UStG 1994 kann bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber sein.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 muss der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar sein.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 muss der Abnehmer im Sinne der Z 2 lit. a ... dem Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen.

Gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 663/1994 müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, daß der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 663/1994 ist die Lieferung, die der Unternehmer als steuerfrei behandelt hat obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Erfolgt der Export eines neuen Fahrzeuges durch eine Person mit Wohnsitz im Inland, erfordert es nach der Verwaltungspraxis die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, Erkundigungen darüber einzuholen wo das Fahrzeug dauerhaft verwendet wird und dies entsprechend aufzuzeichnen. Besondere Sorgfalt ist in Fällen der Lieferung hochwertiger Pkw bei Abholung

Durchbeauftragte gegen Barzahlung geboten (BFA 14.11.2012, XI R 17/12) allgemein dann, wenn sich die Frage aufdrängen muss ob die objektiven Voraussetzungen vorliegen (BFH 27.04.2014, V R 44/13).

Gemäß Art. 20 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 180/2004 ist bei der Berechnung der Steuer die Summe der Umsätze gem. Art. 1 Abs. 1, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist, zu berücksichtigen. Dem ermittelten Betrag sind die nach Art. 7 Abs. 4 zweiter Satz geschuldeten Beträge hinzuzurechnen.

Bei Lieferungen eines Unternehmers trifft die Beurteilung der Frage, ob eine Lieferung von Österreich ins Gemeinschaftsgebiet erfolgt ist und ob in weiterer Folge die Voraussetzungen einer steuerfreien ig. Lieferung vorliegen, nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 zunächst den Lieferanten eines körperlichen Gegenstandes. Hat der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerfreiheit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes überprüft und als steuerfrei behandelt so bleibt diese Lieferung steuerfrei, auch wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer diese Unrichtigkeit nicht erkennen konnte. Ist dies der Fall, so bleibt die Lieferung beim Verkäufer steuerfrei und der Abnehmer schuldet die entgangene Steuer.

Eine derartige Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes kann das BFG beim Verkäufer im gegenständlichen Fall nicht erkennen. Es mag zwar richtig sein, dass die Angaben des BF im gegenständlichen Verfahren zumindest irreführend gewesen sind, sie wurden jedoch vom Verkäufer weder überprüft noch wurde versucht die offensichtlichen Widersprüche aufzuklären, notwendige Unterlagen anzufordern und dies zu dokumentieren.

Dies beginnt beim Kaufvertrag vom 12.04.2006, in dem der BF seine österreichische Mobiltelefonnummer angab und eine nicht näher definierte Adresse in „***DE***“ anführte, die erst bei der tatsächlichen Lieferung des KFZ ca. 1 Jahr später konkretisiert wurde. Betrachtet man die Unterlagen, die im Zuge der Lieferung des Fahrzeuges Ende März 2007 vom Unternehmen ausgestellt wurden und im Unternehmen verblieben sind, so wird diese mangelnde Sorgfalt des Verkäufers nochmals deutlicher. Zum einen bestätigt der BF dem Verkäufer dass er das Fahrzeug in Deutschland für unternehmerische Zwecke verwenden wolle, gibt dem Verkäufer aber keine deutsche UID-Nummer bekannt. Die einen Tag vor dieser Bestätigung ausgestellte Rechnung verweist auf die Lieferung eines Fahrzeuges an einen (privaten) Abnehmer im Gemeinschaftsgebiet.

Aus diesen Unterlagen ist erkennbar, dass der KFZ-Händler nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorgegangen ist, als er die gegenständliche Lieferung als ig. Lieferung steuerfrei belassen hat, da diese beiden Angaben in einem nicht auflösbaren Widerspruch stehen und auch unterschiedliche steuerliche Auswirkungen, z.B. im Bereich der ZM nach sich ziehen.

Eine steuerfreie ig Lieferung von einem Unternehmer an einen Unternehmer für dessen Unternehmen konnte der Kfz Händler im März 2007 bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt nicht annehmen, da er bereits mangels deutscher UID Nummer des Abnehmers nicht berechtigt gewesen wäre, diese Lieferung gemäß Art. 7 Abs. 1 Z. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1994 steuerfrei zu belassen.

Nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens lagen aber auch die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig Lieferung eines neuen Fahrzeuges nach Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. c) UStG 1994 bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt nicht vor. Mangels der Abforderung entsprechender Unterlagen vom BF, mangels entsprechender buchmäßigen Nachweise der in diesen Fällen notwendigen Unterlagen und mangels des von der Verwaltungspraxis und auch dem BFH angesprochenen besonderen Sorgfaltsmaßstabes bei Abholung von KFZ durch Privatpersonen für ig. Lieferungen nach Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. c) UStG 1994 geht das BFG davon aus, dass der KFZ Händler überhaupt keine Daten seines Verkäufers überprüft hat (Reisedokumente, Führerschein, usw.). Noch viel weniger ist er seinen Verpflichtungen nachgekommen, in einem „Abholfall“ bei einem Käufer, der einen offenkundigen Bezug nach Österreich hat, zu überprüfen ob das Fahrzeug dauerhaft ins Gemeinschaftsgebiet verbracht wird und ob z.B. die Voraussetzungen eines ausländischen Wohnsitzes vorliegen.

Zusammenfassend kann damit gesagt werden, dass der KFZ Händler beim Verkauf des Fahrzeuges die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes in keiner Weise erfüllt hat. Aufgrund der widersprüchlichen Angaben des BF wäre es nicht nur möglich, sondern notwendig gewesen, die Widersprüche aufzuklären und weitere Unterlagen anzufordern, um zu klären ob, bzw. um welche Form einer steuerfreien Lieferung eines neuen KFZ ins Gemeinschaftsgebiet es sich handeln kann. Die Lieferung dieses KFZ wäre vom KFZ-Händler bei Anwendung des gebotenen Sorgfaltsmaßstabes eines ordentlichen Kaufmannes von ihm als steuerpflichtig zu behandeln gewesen.

Damit liegen aber nach den Ausführungen des VwGH vom 10.06.2021 Ra 2019/15/0125 die Voraussetzungen Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht vor, die eine Steuerschuld des BF entstehen ließen. Vielmehr wäre es richtig gewesen, dem KFZ Händler die entsprechende Umsatzsteuer für diese Lieferung vorzuschreiben. Der Beschwerde des Käufers gegen eine Vorschreibung der USt nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 war daher stattzugeben.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 setzt für das Entstehen der Steuerschuld beim Empfänger einer Leistung voraus, dass der Leistungserbringer die Voraussetzungen der Steuerfreiheit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes überprüft und als steuerfrei behandelt hat obwohl die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht, der Unternehmer diese Unrichtigkeit aber nicht erkennen konnte und die Steuerfreiheit daher erhalten bleibt. Dies ist aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes nicht der Fall. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 10. Mai 2022