

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde (vormals Berufung) vom 28.10.2003 gegen die Bescheide des FA Wien 8/16/17 vom 22.08.2003, betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 10-11/2002, Festsetzung Umsatzsteuer 1-4/2003, Festsetzung Umsatzsteuer 6/2003 und vom 18.09.2003, betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 7/2003, sowie gemäß § 253 BAO gegen die Bescheide des FA Wien 8/16/17 vom 05.10.2005 betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Partei (in der Folge die Bf.) hat sich in den gegenständlichen Streit- und Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 am Handel mit Musik CDs und Game Boy Zubehör beteiligt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung war diese Handelstätigkeit in ein Vorsteuerbetrugsskarsell involviert: Die nach Österreich verbrachten Produkte seien durch die Verrechnung dubioser Kosten für „Veredelungen“, „Lizenzen“, und „Komplettierung“ derart erhöht worden, dass von korrekten Abrechnungen nicht mehr gesprochen werden könne. Die Verrechnung der Produkte mit überhöhten Werten habe lediglich dem Zweck des Vorsteuerbetrugs gedient (vgl. auch VwGH 31.01.2024, Ra 2023/13/0160, Rn 1).

Das Vorverfahren des Bundesfinanzgerichts vom 01.07.2022, RV/7101493/2005, das von der GA 1054 geführt wurde, wurde vom VwGH wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben (vgl. nochmals VwGH 31.01.2024, Ra 2023/13/0160). Dies insbesondere deshalb, weil trotz beantragter mündlicher Verhandlung eine solche nicht stattgefunden hatte.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.04.2024 wurde das fortgesetzte Verfahren, das ebenso der GA 1054 zugeteilt war, der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit Beschluss vom 22.04.2024 wurden Unterlagen und der Aktenstand an die Verfahrensparteien übermittelt.

Am 24.06.2024 und 19.07.2024 fanden mündliche Verhandlungen vor dem Bundesfinanzgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. beteiligte sich am Handel bestimmter Waren (Musik CDs, Game Boy Zubehör), in dem sie diese Gegenstände von der ***1-lang*** GmbH (in der Folge ***1*** GmbH) ankaupte und mit einem Aufschlag an die ***2-lang*** Co, Kuwait (in der Folge ***2***) weiterverkaufte. Die Lieferungen der Bf. an die ***2*** fanden als (damalige) Ausfuhrlieferungen nach Tschechien und Ungarn statt. Entsprechende Ausfuhrnachweise liegen vor. Gegenüber der ***1*** GmbH trat Herr ***KM***, gegenüber der ***2*** Herr ***HS*** auf.

Die Handelstätigkeit der Bf. war in ein Umsatzsteuerbetrugsskarsell eingebettet: Der buchhalterisch dargestellte Einkauf bei den Missing Tradern (Firmen ***3***, ***4***, ***5***, etc.) erfolgte von ausländischen Zulieferfirmen (bspw. Firmen ***6***, ***7*** Kft., ***8***, ***9*** und ***10***). Als Zwischenhändler trat ua die ***1*** GmbH auf. Als Exporteur wurde ua die Bf. tätig. Durch vorgetäuschte Leistungen in Form von Veredelungen, Lizenzen und Komplettierung wurde der Preis der Waren durch die Missing Trader nach Import in die Europäische Union erhöht. Über Bufferfirmen wurden die Waren an exportierende

Gesellschaften, darunter die Bf., mit Aufschlägen verkauft. Die Bf. verkaufte die so angeschafften Waren als Exporteurin in (damalige) Drittstaaten.

Merkmal dieser Betrugsphase war, dass die Ausfuhr durch die Exporteure in das Drittland mit anderen Fakturen vorgenommen wurde, als die Einfuhr im Drittland erklärt wurde. Durch diesen Rechnungstausch wurde der Wert der gelieferten Ware am Papier größenordnungsmäßig um den Faktor 60-70 verringert. Auch wurden in diesen Austauschrechnungen Lieferanten und Kunden ausgetauscht. Im Zusammenhang mit den gegenständlichen Verkaufsgeschäften sind sämtliche Rechnungen ausgetauscht worden. Mit einem derart reduzierten Warenwert gelangten die Waren über mehrere Stufen in den ehemaligen Ostblockstaaten nach Deutschland, wo durch Fakturierung von Aufwertungskosten die Waren wieder einen Wert in der ursprünglichen Größenordnung erlangten. Mit diesen Werten erfolgte dann ein weiterer Warendurchlauf durch Fakturierung von Deutschland über mehrere Stufen nach Österreich, von denen an Zwischenhändler/Buffer weiter an die Exporteure und von diesen wiederum in das Drittland.

Aus den Einkäufen von der ***1*** GmbH wurden der Bf. folgende Vorsteuern aberkannt:

Zeitraum	Aberkannte Vorsteuern
10/2002	€ 86.217,60
11/2002	€ 88.116,00
Gesamt 2002	€ 174.333,60
Gesamt 2003	€ 530.342,60

Echt steuerfreie Ausfuhrlieferungen wurden im Wirtschaftsjahr 2002 iHv € 916.124,44, im Wirtschaftsjahr 2003 iHv € 2.734.606,30 anerkannt.

Die Bf. hätte vom Umsatzsteuerbetrug wissen müssen.

2. Beweiswürdigung

Zum Ankauf und Verkauf von Waren durch die Bf.

Dass die Bf. die gegenständlichen Waren von der ***1*** GmbH ankauft und mit einem gewissen Aufschlag an die ***2*** im Rahmen von Ausfuhrlieferungen weiterveräußerte, ist aktenkundig. Ebenso ergibt sich dies aus der Niederschrift über die Einvernahme des Geschäftsführers der Bf. (vgl. Niederschriften vom 10.06.2003 sowie vom 08.03.2005).

Unstrittig ist, dass die Waren das Hoheitsgebiet der EU verlassen haben. Zwar hat die Bf. – entgegen dem Beschluss vom 15.07.2024 – die Ausfuhrnachweise nicht vorgelegt. Jedoch wurden diese im Rahmen der Aktenvorlage von der belangten Behörde vorgelegt bzw. sind in den Akten der Steuerfahndung enthalten und sind damit aktenkundig. Dass die Waren aus der EU ausgeführt wurden, ist unstrittig und wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung von den Parteien nochmals bestätigt und außer Streit gestellt.

Zum Vorliegen eines Umsatzsteuerbetrugskarussells

Die Feststellungen zum Vorliegen eines Umsatzsteuerbetrugskarussells ergeben sich insbesondere aus dem Gutachten in der Strafsache gegen ***JR*** ua, das den Parteien mit Beschluss vom 22.04.2024 übermittelt wurde. Im Gutachten kann insbesondere auf die Beschreibung der Phase 3 des Karussellbetrugs verwiesen werden (vgl. Gutachten, 23ff sowie 146ff).

Das Gutachten war auch Grundlage für das Strafurteil des LG Strafsachen Wien, 23.03.2013, ***GZ***, das rechtskräftig ist und den Parteien ebenso mit Beschluss vom 22.04.2024 übermittelt wurde.

Gleichsam wurde das Betrugsmodell im Schlussbericht der Prüfungsabteilung Strafsachen Wien in der Finanzstrafsache gegen ***JR*** ua vom 02.02.2007 dargestellt (vgl. Schlussbericht, Seiten 36ff). Auch dieser Schlussbericht wurde den Parteien nachweislich übermittelt.

Das Betrugsmodell findet sich auch bereits in der Rechtsprechung des VwGH (vgl. hierzu VwGH 28.09.2011, 2006/13/0073 mwN).

Mit Eingabe vom 17.06.2024 sowie vom 10.07.2024 argumentiert die Bf. zusammengefasst, es widerspreche dem Wissensstand der Bf., dass sämtliche Rechnungen ausgetauscht wurden. Es sei nur in einem einzigen Fall zum Rechnungstausch gekommen. Hierzu ergibt sich: Dieses Vorbringen geht am Akteninhalt vorbei. In der Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Berufungsschreiben der Bf. wurde minutiös dargelegt, wie die Verkäufe der Bf. im Betrugskarussell weiterliefen. So ergibt sich (vgl. Stellungnahme des Betriebsprüfers, Seite 3 ff):

„1. Export

*Die am 30.10.2002 an die Fa. ***2*** fakturierten 51.320 Stk CD wurden zusammen mit den 98.000 Stk CD, welche von der Fa. [...] am 11.11.2002 um € 878.570,- an die Fa. [...] fakturiert wurden, am 11.12.2002 nach Tschechien exportiert.*

*Für den Import ins Drittland wurden Zweitfakturen verwendet, in denen die Fa. ***1*** die CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***6*** s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. Auf beiden Zweit-Fakturen (sowohl für die von [...] der Bf.) als auch für die von [...]*

exportierten CD's) der Fa. ***1*** ist der Zusatz „I.A. ***11*** Ltd., Absender: ***12*** GmbH & Co KG“ angebracht.

[...]

2. Export

Die am 29.11.2002 an die Fa. ***2*** fakturierten 52.450 Stk CD wurden zusammen mit den 206.100 Stk CD, welche von der Fa. ***12*** KG am 18.12.2002 um € 1.934.578,20 an die Fa. ***11*** Ltd., Moskau, und zusammen mit den 100.000 Stk CD, welche von der Fa. ***13*** GmbH ebenfalls am 18.12.2002 um € 938.660,- an die Fa. ***11*** Ltd., Moskau fakturiert wurden, am 18.12.2002 nach Tschechien exportiert.

[...]

Für den Import ins Drittland wurde eine Zweitfaktura verwendet, in der die Fa. ***1*** die 358.550 Stk. CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***6*** s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. Zusatz auf der Faktura der Fa. ***1***: „I.A. ***11*** Ltd., Absender: ***12*** GmbH & Co KG“.

[...]

3. Export

Die am 08.01.2003 an die Fa. ***2*** fakturierten 53.000 Stk CD wurden zusammen mit den 317.000 Stk CD, welche von der FA ***13*** GmbH am 31.12.2002 um € 2.975.552,20 an die Fa. ***11*** Ltd., Moskau, fakturiert wurden, am 31.01.2003 nach Tschechien exportiert.

[...]

Für den Import ins Drittland wurden Zweitfakturen verwendet, in denen die Fa. ***1*** die 358.550 Stk. CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***6*** s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. [...] Zusatz auf der Faktura der Fa. ***1*** vom 30.01.2003 betreffend die 53.000 Stk: „I.A. ***11*** Ltd., Absender: [...Bf.]

[...]

4. Export

Die am 20.02.2003 an die Fa. ***2*** fakturierten 53.000 Stk CD wurden zusammen mit den 129.000 Stk CD, welche von der Fa. ***13*** GmbH am 25.02.2003 um € 1.210.871,40 an die Fa. ***11*** Ltd., Moskau, und zusammen mit den 131.000 Stk CD,

welche von der Fa. [...] am 25.02.2003 um € 1.202.449,- an die Fa. ***2*** fakturiert wurden, am 26.02.2003 nach Tschechien exportiert.

[...]

Für den Import ins Drittland wurde eine Zweitfaktura verwendet, in der die Fa. ***1*** die 313.000 Stk. CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***6*** s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. Zusatz auf der Faktura der Fa. ***1*** vom 25.02.2003: „I.A. ***11*** Ltd.“.

[...]

5. Export

Die am 14.04.2003 an die Fa. ***2*** fakturierten 64.000 Stk CD wurden am 14.05.2003 nach Ungarn exportiert.

Für den Import ins Drittland wurde eine Zweitfaktura verwendet, in der die Fa. ***1*** die 64.000 Stk CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***7*** Kft., Mosonszentmiklos, weiterfakturiert. Zusatz auf der Faktura der Fa. ***1*** vom 14.05.2003 betreffend die 64.000 Stk: „Absender: [... Bf.]“.

[...]

Game Boy (Computerzubehör)

[...]

1. Umlauf

Die am 11.03.2003 an die Fa. ***2*** fakturierten 11.810 Stk Game Boy's wurden am 20.03.2003 nach Tschechien exportiert.

Für den Import ins Drittland wurde eine Zweitfaktura verwendet, in der die Fa. ***1*** die Game Boy's zum Preis von € 1,25 je Stk an die Fa. ***6*** s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. Auf der Faktura der Fa. ***1*** ist der Zusatz „I.A. ***11*** Ltd., Absender: [... Bf.]“.

[...]“

Sämtliche Zweit- bzw. Austauschfakturen sind aktenkundig und wurden der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Akteneinsicht am 18.07.2024 übergeben. Das Bundesfinanzgericht sieht es daher als erwiesen an, dass sämtliche Rechnungen betreffend der Bf. ausgetauscht wurden, wobei sämtliche Austauschrechnungen nicht nur geringere Warenwerte, sondern andere Lieferanten und Kunden aufweisen.

Zur Höhe der aberkannten Vorsteuern und anerkannten Ausfuhrlieferungen

Die Höhe der aberkannten Vorsteuern für das Jahr 2002 ergibt sich aus den aktenkundigen Berichten über die Umsatzsteuersonderprüfung. Ebenso ergeben sich die gesamt aberkannten Vorsteuern aus der Differenz der erklärten Vorsteuern im Rahmen des Umsatzsteuerjahresbescheides (erklärt: € 186.816,97) und den tatsächlich anerkannten Vorsteuern (tatsächlich anerkannt: € 12.483,37). Für das Jahr 2003 ergeben sich die aberkannten Vorsteuern aus der Differenz der erklärten Vorsteuern im Rahmen des Umsatzsteuerjahresbescheides (erklärt: € 545.790,56) und der tatsächlich anerkannten Vorsteuern (tatsächlich anerkannt: € 15.447,96).

Die Differenz zwischen der Summe Umsatzsteuervoranmeldungen 2003 (vgl. die im Beschluss vom 22.04.2024 kommunizierten Werte) und der Jahreserklärung 2003 ergibt sich aus stornierten Eingangs- und Ausgangsrechnungen betreffend noch nicht ausgeführter Waren an die ***2*** bzw. Ankäufe von der ***1*** GmbH (vgl. auch die Eingabe vom 25.07.2024 betreffend Stornierung und Zession). Das Bundesfinanzgericht geht von der Richtigkeit der erklärten Werte im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 aus.

Die Höhe der anerkannten echt steuerfreien Ausfuhrlieferungen ergibt sich aus den Umsatzsteuerbescheiden 2002 und 2003.

Zum Wissen-Müssen der Bf. um den Umsatzsteuerbetrug

Ob der Abnehmer einer Leistung von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (vgl. bspw. VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, Rn 34 mwN). Hierzu ergibt sich grundlegend, dass sich der Steuerpflichtige von der Zuverlässigkeit seiner Geschäftspartner zu überzeugen hat, insb. bei Unregelmäßigkeiten in der Geschäftsabwicklung (vgl. EuGH 11.01.2024, Rs C-537/22, *Global Ink*, Rn 39 mwN). Den Abgabepflichtigen trifft eine erhöhte Sorgfalt bei Anhaltspunkten einer Hinterziehung (vgl. EuGH 11.01.2024, Rs C-537/22, *Global Ink*, Rn 49). Je verdächtiger sich die Geschäftsabwicklung darstellt, umso höher ist der Sorgfaltsmaßstab, den ein Steuerpflichtiger einzuhalten hat (vgl. EuGH 27.09.2007, Rs C-409/04, *Teleos*, Rn 58). Der Bf. als Kapitalgesellschaft ist das Wissen der zur Vertretung Berechtigten und auch der faktischen Vertreter der Körperschaft zuzurechnen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 12 Rz 95 mwN; VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172; 03.06.2022, Ra 2020/13/0040, Rn 28). Der Bf. ist das Wissen ihres Geschäftsführers daher zuzurechnen.

Die Bf. hat grundsätzlich gewisse Überprüfungen durchgeführt. So wurde von der steuerlichen Vertretung der ***1*** GmbH eine Information über deren steuerlichen Verhältnisse eingeholt, auch wenn diese mit Jänner 2003 datiert und damit nach Beginn der Lieferbeziehung ausgestellt wurde. Gemäß dem glaubhaften Vorbringen des Geschäftsführers der Bf. ist dies nämlich schon vor Beginn der Geschäftsbeziehung passiert (vgl. hierzu auch die

Vorlage des Aktenvermerks im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 19.07.2024). Auch stellt die Bf. in den Raum – wenn auch ohne Nachweise –, sich bei der Firma ***14*** über die ***1*** GmbH erkundigt zu haben. Ebenso habe der Geschäftsführer – nochmals unbelegt – ermittelt, dass weitere, seriöse Unternehmen von der ***1*** GmbH kauften.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen jedoch folgende Umstände dafür, dass die Bf. vom Betrug wissen musste:

- Der Ankauf und Export von CDs und Game Boy Zubehör war für die Bf. ein grundsätzlich branchenfremdes Geschäft

Im Rahmen der Einvernahme des Geschäftsführers der Bf. (vgl. Niederschrift 08.03.2005, Seite 3) gab dieser zu Protokoll, die Bf. sei eine Einmann GmbH. Er sei Geschäftsführer. Der Tätigkeitsbereich der Bf. erstrecke sich von Unternehmensberatung bis Marketingberatung sowie Handelsgeschäfte. Er gab zwar früher Handelsgeschäfte, jedoch nicht in diesem Volumen. Im Rahmen der Eingabe vom 17.06.2024 verweist die Bf. darauf, ihr Geschäftsführer sei seit vielen Jahren im Exportgeschäft tätig gewesen.

Auf Rückfrage im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde zu Protokoll gegeben, dass die vorherigen Handelsgeschäfte komplett andere Waren betraf (Software und Lebensmittel, vgl. Niederschrift mündliche Verhandlung vom 19.07.2024). Ebenso wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass der Geschäftsführer kein Vorwissen im Export von CDs und Game Boy Zubehör hatte.

Branchenfremde Geschäfte sind nach der Literatur als Unregelmäßigkeit einzustufen (vgl. *Kaiser/Gurtner*, Vorsteuerabzug: Schutz vor Umsatzsteuerbetrug, PStR 2014, 122ff).

- Trotz erheblichen Lieferumfangs an CDs und Game Boy Zubehör gab es keine Reklamationen

Die Bf. verkaufte relativ große Stückzahlen an Ware an die ***2*** (51.320 Stk CDs, 52.450 Stk CDs, 53.000 Stk CDs, 53.000 Stk CDs, 64.000 Stk CDs, 11.810 Stk. Gameboy Zubehör). Insgesamt fanden Lieferungen an die Bf. im Ausmaß von über € 3,5 Mio statt. Trotz des Umfangs der Lieferungen kam es zu keinerlei Reklamationen der Bf. oder der Abnehmerin. Dies stellt ebenso eine ungewöhnliche Abwicklung dar (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) zu § 12 UStG Rz 96).

Hierzu wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass etwaige Reklamationen der Endkunden auf Grund des kurzen zeitlichen Umfanges gar nicht an die Bf. herangetragen werden hätten können. Hierzu ergibt sich für das Bundesfinanzgericht: Dieses Vorbringen ist zwar nicht von der Hand zu weisen, ist aber schlussendlich nicht überzeugend. Es wurde von Seiten der Bf. mehrfach vorgebracht, es seien (stichprobenhaft) Proben gezogen worden, diese seien alle in Ordnung gewesen. Hierzu wurde von der Bf. schließlich ein Bild mit 32 Stück unterschiedlichen CDs und ein Bild mit unterschiedlichem Game Boy Zubehör

übermittelt. Aus welcher Lieferung diese Stichproben stammen, ist nicht ersichtlich. Aufgrund der hohen Stückzahl an Handelsware ist es für das Bundesfinanzgericht als unwahrscheinlich einzustufen, dass keinerlei Reklamationen, insb. auch von Seiten der Bf., vorkommen. Verständlich wird dies vor allem im Lichte des Vorbringens des Geschäftsführers der Bf., wonach er die Verkaufstätigkeit der Bf. de facto als Nebenbeschäftigung zu einem Finanzvorstandsposten eines großen, internationalen Softwareunternehmens durchführte, bei der er nicht nur – seiner Schätzung nach – 60 Wochenstunden arbeitete, sondern auch regelmäßige Auslandsreisen zu absolvieren hatte. Damit ist es für das Bundesfinanzgericht schon rein zeitmäßig schwierig darzulegen, dass der Geschäftsführer der Bf. die notwendige Sorgfalt bei der Überprüfung der Waren im Millionenwert an den Tag legen konnte. Abseits dessen kam auch von der Abnehmerin der Waren keine Reklamation. Es erscheint dem Bundesfinanzgericht durchaus üblich, dass die Abnehmerin der Ware die Lieferungen und deren Inhalt ebenso (zumindest stichprobenartig) kontrolliert. Dass gar keine Reklamationen anfielen, bewertet das Bundesfinanzgericht daher als unüblich.

- Fehlende schriftliche Verträge mit einer unbekannten, neuen Lieferantin

Die Bf. schloss mit dem Lieferanten der gegenständlichen Waren (***1*** GmbH) keinen schriftlichen Vertrag ab. Für das Bundesfinanzgericht stellt dies eine ungewöhnliche Abwicklung dar, insbesondere, weil die ***1*** GmbH für die Bf. eine neue Lieferantin war, mit der vorher keinerlei Geschäftsbeziehungen unterhalten wurden. Zusätzlich als Unregelmäßigkeit einzustufen ist der Umstand, dass der Geschäftsführer der Bf. den Lieferanten (***KM*** für die ***1*** GmbH) durch die Abnehmerin der Waren (***HS*** für die ***2***) kennenlernte (vgl. Niederschrift 08.03.2005, Seite 5).

Abgerundet wird diese ungewöhnliche Abwicklung auch durch das Vorbringen der Bf. im Rahmen der Eingabe vom 17.06.2024: Die Bf. stellt die Geschäftsabwicklung als branchenüblich dar und bringt vor, ihren Sorgfaltsmaßstab erfüllt zu haben. Insofern ist es aber für das Bundesfinanzgericht doch als unüblich zu werten, dass die Bf. zwar mit ihrer Abnehmerin (***2***) Verträge schloss bzw. schriftlich Probeflieferungen vereinbarte (vgl. Eingabe vom 17.06.2024, Beilage 9.1.), mit ihrer bis dahin aber völlig unbekannten Lieferantin auf mündliche Verträge vertraute und minimale Unterlagen über die Geschäftsabwicklung abseits der Rechnungen vorliegen. Umso mehr verwundert diese Geschäftsabwicklung vor dem Hintergrund, dass sich die Bf. vor Beginn der Geschäftsbeziehung über die steuerliche Moral der Bf. bei deren steuerlichen Vertretung vergewisserte bzw. vorgeblich Ermittlungen dahingehend anstellte, welche anderen (seriösen) Unternehmen von der ***1*** GmbH beliefert wurden.

Bei der nochmaligen Befragung des Geschäftsführers der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Frage ausgewichen und keine eindeutige Antwort gegeben, warum kein schriftlicher Vertrag zwischen der Bf. und der ***1*** GmbH geschlossen wurde.

- Dem Geschäftsführer der Bf. war bewusst, dass sich Lieferant und Abnehmer der Waren der Bf. kannten. Eine Zwischenschaltung der Bf. verteuerte damit die Lieferkette und machte nur Sinn, um das Betrugskarussell zu verschleiern

Im Rahmen der Einvernahmen des Geschäftsführers der Bf. wurde festgehalten, der Geschäftsführer der Bf. habe den Geschäftsführer der ***1*** GmbH bei einem gesellschaftlichen Ereignis zufällig kennengelernt (vgl. Niederschrift 10.06.2003, Seite 1f). Weiters gab der Geschäftsführer zu Protokoll, er habe im Grunde in den meisten Fällen mit einer Spanne von 5% (bzw. 3% vgl. Niederschrift mündliche Verhandlung) gearbeitet. Der Lieferant der Bf. (***1*** GmbH) wusste dies. Die Bf. war somit niedriger mit der Spanne als die anderen Partner. Mit dieser Spanne konnte an die ***2*** verkauft werden, weil die Bf. im Wettbewerb besser abschnitt. Für die Bf. blieb auch noch genug zum Leben (vgl. Niederschrift 08.03.2005, Seite 4). Befragt danach, warum die Bf. zwischengeschaltet wurde, wenn sich Lieferant (***1*** GmbH) und Abnehmer (***2***) kannten, konnte vom Geschäftsführer der Bf. nicht erklärt werden. Er habe ordnungsgemäß Steuern abgeführt und seine Geschäfte ordentlich abgewickelt (vgl. Niederschrift 08.03.2005, Seite 5).

Die Argumentation der Bf. deutet darauf hin, dass bei der Geschäftsabwicklung Unregelmäßigkeiten vorlagen. Die Bf. argumentiert in ihrer Beschwerde, sie war an der Preiskalkulation ihrer Lieferantin nicht interessiert. Die Bf. hatte für diese Waren bereits einen Abnehmer, der einen höheren Preis zu zahlen bereit war. Von Bedeutung war nur, selbst bei diesem Geschäft etwas zu verdienen (vgl. auch nochmals den Vorhalt der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung und deren Bestätigung im Rahmen der mündlichen Verhandlung).

Wenn dem Geschäftsführer der Bf. bewusst war, dass sich ihr Lieferant (***1*** GmbH) und ihr Abnehmer (***2***) kannten und ausgeführt wird, die ***2*** war bereit, Ware zu kaufen, ist die Zwischenschaltung der Bf., die lediglich den Preis um einen fixen Aufschlag erhöhte, unnötig und diente – wie auch im Gesamtkontext ersichtlich – lediglich der Verschleierung des Betrugskarussells. Abgerundet wird dies nicht nur durch das Vorbringen im Rahmen der Eingabe vom 17.06.2024, wonach sich der Geschäftsführer bei der Firma ***14*** über die ***1*** GmbH erkundigte. ***HS*** war zum damaligen Zeitpunkt bei diesem Unternehmen angestellt. Demnach erkundigte sich der Geschäftsführer der Bf. schlussendlich beim Abnehmer ihrer Lieferungen (***2*** via ***HS***) über die Zuverlässigkeit seiner Lieferantin. Auch das Vorbringen des Geschäftsführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist schlussendlich dahingehend zu deuten, dass ihm um die Unregelmäßigkeiten bewusst war bzw. sein hätte müssen: Der Geschäftsführer gab an, die ***2*** hätte ihm nie freiwillig seine Endabnehmer bekannt gegeben, ebenso wenig wie die ***1*** GmbH ihre Vorlieferanten preisgegeben hätte, weil die Bf. sonst entweder ***HS*** oder ***KM*** (geschäftlich) ausschalten hätte können. Mit diesem Argument hätte dem Geschäftsführer aber ebenso bewusst sein müssen, dass die Einbindung der Bf. keinen Sinn

hatte, wenn sowohl Verkäufer (**1** GmbH) und Käufer (**2**) einander kennen und der Lieferant der Bf. (**1** GmbH) sogar wusste, dass der Abnehmer der Bf. (**2**) bereit war, um die Spanne der Bf. mehr zu bezahlen.

Dass die Einbindung der Bf. sinnvoll war, versucht die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung dahingehend zu erklären, als vorgebracht wird, die **1** GmbH (**KM**) habe nicht selbst exportieren wollen und habe diese Aufgabe auf die Bf. ausgelagert. Dieses Vorbringen ist jedoch nicht überzeugend: Allen Beteiligten war um die Exporterfahrung des schlussendlichen Abnehmers (**HS** für **2**) bewusst. Wenn also die **1** GmbH nicht selbst hätte exportieren wollen, wäre es sinnvoller gewesen, den schlussendlichen Abnehmer der Ware direkt exportieren zu lassen, insbesondere, wenn deren vorgegeblicher Vertreter ohnehin jahrelange Exporterfahrung aufweist. Insoweit ist auch das Argument der Bf. im Rahmen der Eingabe vom 25.07.2024 nicht verständlich, warum ein auch nur geringer Geschäftsumfang von € 21.000 die Auslagerung an die Bf. sinnvoll erscheinen lassen soll.

Nicht von der Hand zu weisen ist zwar das Argument der Bf., **HS** bzw. **2** habe in der Bf. und deren Gesellschafter eine nicht insolvenzgefährdete Gesellschaft mit finanzkräftigem Gesellschafter gesehen, was die Zwischenschaltung der Bf. sinnvoll erscheinen lasse. Schlussendlich diene die Zwischenschaltung der Bf. aber – im Lichte des Betrugskarussells – vornehmlich der Verschleierung des Karussellbetrugs und verteuerte für **2** den Einkauf von Handelsware obgleich **HS** und **KM** voneinander wussten und einander kannten.

- Dem Geschäftsführer der Bf. war bewusst, dass es zum Austausch von Rechnungen kam bzw. hat einen entsprechenden Passus für den Rechnungstausch auf die Transportaufträge an die Spedition aufgenommen

Wie festgestellt, war Merkmal der Betrugsphase, dass die Ausfuhr durch die Exporteure in das Drittland mit anderen Fakturen vorgenommen wurde, als die Einfuhr im Drittland erklärt wurde. Ebenso steht fest, dass sämtliche Rechnungen, aus denen der Bf. der Vorsteuerabzug versagt wurde, ausgetauscht wurden.

Dies war dem Geschäftsführer der Bf. auch bewusst, wurde doch auf den Transportaufträgen der Bf. vermerkt, dass sämtliche Papiere nur für den Export aus Österreich zu verwenden seien und separate Papiere übermittelt würden. Der Geschäftsführer flüchtete sich im Rahmen seiner Einvernahme darin, es handle sich um eine Standardformulierung, die vom Abnehmer der Gegenstände kam. Ziel war es, die Importabgaben zu optimieren (vgl. Niederschrift 08.03.2005, Seite 5f; nochmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung). Auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird nochmals ausgeführt, die Formulierung auf den von der Bf. ausgestellten Rechnungen an die **2** stammt aus einem Standardtransportauftrag, der von der **2** durch deren Vertreter (**HS**) festgelegt wurde. Es konnte daher angenommen werden, dass ein allfälliger Austausch der Fakturen

durch einen Beauftragten der ***2*** außerhalb des Österreichischen Zollgebietes vorgenommen wird. Wer dann diesen Austausch tatsächlich vorgenommen hat, war der Bf. nicht bekannt und hat sie auch niemals interessiert. Der Geschäftsführer der Bf. habe aber vom Rechnungstausch gewusst.

Im Rahmen der Eingabe von 17.06.2024 verweist die Bf. nun zusammengefasst darauf, ein Rechnungstausch sei branchenüblich gewesen. Derartige Rechnungstäusche seien Zusatzleistungen der Speditionen gewesen, die auch separat verrechnet wurden. Üblich sei aber lediglich gewesen, den Warenwert abzuändern. Dass hingegen im konkreten Fall Lieferant und Abnehmer ausgetauscht wurde, war unüblich und der Bf. auch nicht bekannt.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich hierzu: Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Bf. bzw. deren Geschäftsführer auf die Erklärungen ihres Abnehmers (***HS***) grundsätzlich vertraute (vgl. ebenso die Eingabe vom 17.06.2024, Seite 5 mVa das Gutachten, Seite 207). Jedoch wiegt es für das Bundesfinanzgericht schwer, dass die Bf. wusste, dass Rechnungen getauscht wurden bzw. dies durch Aufnahme eines entsprechenden Passus in den Transportaufträgen schlussendlich billigend in Kauf nahm, aber keine Anstalten unternahm, um überhaupt herauszufinden, ob und wogegen diese Rechnungen getauscht wurden. Hätte die Bf. diesbezügliche Anstrengungen unternommen, wäre nämlich nicht nur ersichtlich gewesen, dass die von der Bf. verkauften Waren, die die Bf. als durchgängig werthaltig bezeichnet, plötzlich fast wertlos waren. Es wäre der Bf. sodann aufgefallen, dass der Lieferant und der Käufer ausgetauscht wurden. Dass die Bf. überhaupt keine Schritte unternahm, ist für das Bundesfinanzgericht als starkes Indiz dafür zu werten, dass die Bf. vom Betrug wissen musste. Wie auch im Gutachten zum Strafverfahren ausgeführt (vgl. Gutachten, 154 und 194) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es für einen Unternehmer undenkbar ist, den Rechnungstausch nicht näher zu hinterfragen. Auch die dezidierte Frage an den Geschäftsführer der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, was er getan hätte, wenn er die tatsächliche Austauschrechnung denn gesehen hätte, blieb schlussendlich unbeantwortet bzw. flüchtete sich der Geschäftsführer in die Aussage, es sei alles nicht in seinem Einflussbereich gestanden.

Abgerundet wird dies umso mehr dadurch, dass der Geschäftsführer der Bf. seinem Vorbringen nach ja bereits Erfahrungen im Exportbereich hatte und dass die Vorgangsweise des Rechnungstausches – dem Vorbringen der Bf. nach – auch branchenüblich gewesen sei. Wenn aber derartiges Vorgehen tatsächlich branchenüblich war, so hätte ja auch nichts gegen eine Kontrolle des Rechnungstausches durch die Bf. gesprochen, um sicherzugehen, dass der Rechnungstausch „branchenüblich“ durchgeführt wurde. Übrig bleibt, dass die Bf. keine Anstrengungen unternommen hat, zu untersuchen, was der Inhalt der Austauschrechnungen war.

Abseits dessen: Mag der Rechnungstausch noch so branchenüblich gewesen sein, ist daraus nicht abzuleiten, dass die Bf. nicht vom Steuerbetrug wissen musste. Hierzu ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH, dass ein Abgabepflichtiger „mit der Angabe eines niedrigeren Warenwerts im Ausfuhrnachweis an einer Steuerumgehung mitgewirkt [hat] oder zumindest von einer beabsichtigten Steuerumgehung habe wissen müssen“ (vgl. hierzu dezidiert VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0045, Rn 20). Zwar hat im vorliegenden Fall die Bf. nicht selbst niedrigere Werte im Ausfuhrnachweis angegeben, sie wusste aber bzw. hat es in Kauf genommen, dass die Rechnungen für die Zwecke der Steuerumgehung – nichts Anderes ist die Minimierung bzw. „Optimierung“ von Einfuhrabgaben – ausgetauscht wurden. Übrig bleibt damit die dezidierte Aussage der Bf. im Rahmen der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung, die nochmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde: „[...] Was für ihn [Anm. BFG: den Geschäftsführer] und die Gesellschaft [Anm. BFG: die Bf.] alleine von Bedeutung war, war die Tatsache, dass er aus diesen Geschäften Gewinne erzielte [...]“.

- Keinerlei sonstige Überprüfungen

Die Bf. hat – belegt – lediglich bei der steuerlichen Vertretung der ***1*** GmbH Überprüfungen über das steuerliche Verhalten dieser Gesellschaft angestellt. Weitere Überprüfungen der ***1*** GmbH, insb. eine allgemeine Geschäftsdokumentation (Firmenbuchauszug, etc.), wurden nicht vorgelegt, sondern lediglich unbelegt in den Raum gestellt.

Gleichfalls wurde mit der Abnehmerin (***2***) zwar ein Rahmenvertrag abgeschlossen und eine Ermächtigungserklärung vorgelegt. Ob ***HS***, der gegenüber der Bf. für die ***2*** auftrat, jedoch überhaupt für die ***2*** hätte auftreten dürfen, wurde von der Bf. nicht überprüft. Dies ist insofern auch zu hinterfragen, als die vorgelegte Ermächtigungserklärung der ***2*** auf ***HS*** nicht Bezug nimmt und diese Person dort namentlich auch nicht erwähnt wird. Der Geschäftsführer der Bf. bestätigte im Rahmen der mündlichen Verhandlung, ihm sei im Rahmen von persönlichen Gesprächen lediglich der Eindruck vermittelt worden, ***HS*** sei für die ***2*** vertretungsbefugt gewesen. Weitere Überprüfungen wurden jedoch unterlassen.

Auch diese fehlende generelle Geschäftsdokumentation ist als Unregelmäßigkeit einzustufen und erfüllt nicht den grundsätzlichen Sorgfaltsmaßstab.

Im Rahmen der Beschwerde und anderen Eingaben argumentiert die Bf. an mehreren Stellen, dass sie vom Betrug nicht wissen hätte müssen:

- So sei ihr zu keinem Zeitpunkt bekannt gewesen, welche Firmen und welche Personen in die beschriebenen Güter- und Geldströme einbezogen waren, mit Ausnahme des unmittelbaren Vorlieferanten und des Abnehmers.

- Verwiesen wird zudem darauf, es liege im Wesen des Wirtschaftskreislaufes, auf dem Weg vom Erzeuger zum Letztverbraucher Mehrwerte zu schaffen. Die Behörde könne nicht bestimmen, was eine Ware oder Dienstleistung zu kosten habe. Die Bf. habe einen Lieferant für Ware gehabt und einen Abnehmer, der bereit war, den Preis dafür zu zahlen.
- Die Bf. sei am Rechnungstausch nicht beteiligt gewesen.
- Ein Rechnungstausch sei auch nichts ungewöhnliches, da bekannt war und ist, dass derartige Vorgänge im Warenverkehr mit früheren Oststaaten üblich waren und dazu dienten, ausländische Importabgaben zu reduzieren.
- Die Bf. hatte keine Einfluss- bzw. Dispositionsmöglichkeit über das weitere Schicksal der Waren nach ordnungsgemäßer Ausfuhr aus Österreich.
- Dem Argument der Betriebsprüfung, der Bf. hätten die bereits früher angebrachten Paketbänderolen auffallen müssen, wird entgegengetreten.
- Die Bf. habe über die Machenschaften des Betrugskarussells nicht Bescheid gewusst.
- Aus den strafrechtlichen Abhandlungen sei ersichtlich, dass der Geschäftsführer der Bf. nicht angeklagt wurde und kein Wissen-Müssen der Bf. abgeleitet werden könne.

Diese Argumente sind für das Bundesfinanzgericht nicht geeignet, das Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug der Bf. zu widerlegen. Das Argument, der Bf. sei nicht bekannt gewesen, welche Firmen und Personen in die Güter- und Geldströme einbezogen waren, mag stimmen. Die Bf. hat die Geschäftsbeziehung aber durch- und weitergeführt, obgleich – wie oben dargelegt – bei der Geschäftsabwicklung eine Reihe von Ungereimtheiten aufgetreten sind. Weitere Untersuchungen, bspw. betreffend Rechnungsaustausch, wurden nicht unternommen. Ebenso kann dem Argument, die Behörde habe nicht zu bestimmen, was eine Ware oder Dienstleistung zu kosten haben, zugestimmt werden. Dennoch wiegt im gegenständlichen Fall schwer, dass objektiv gesehen die Rechnungen der Bf. getauscht wurden. Dies war der Bf. auch bewusst bzw. hat die Bf. dies durch die Aufnahme des entsprechenden Passus auf den Transportaufträgen billigend in Kauf genommen. Hätte die Bf. Anstrengungen unternommen, zu prüfen, wogegen ihre Rechnungen getauscht wurden, wäre auch ersichtlich gewesen, dass die „werthaltigen Waren“ plötzlich fast nichts mehr wert waren und gleichermaßen Verkäufer und Käufer ausgetauscht wurden. Zu den Argumenten hinsichtlich des Rechnungstausch geht das Bundesfinanzgericht mangels anderer Nachweise mit der Bf. davon aus, dass der Bf. der Inhalt der Austauschrechnungen tatsächlich unbewusst war. Das ändert jedoch nichts daran, dass die Bf. vom Umsatzsteuerbetrug wissen musste. Wie dargelegt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es für einen Unternehmer undenkbar ist, den Rechnungstausch nicht näher zu hinterfragen. Dies umso mehr, wenn man der Bf. folgend davon ausgeht, dass der Austausch von Rechnungen ohnehin branchenüblich gewesen sei. Auch das Argument, der Bf. habe es Einfluss- und Dispositionsmöglichkeit über das weitere Schicksal der Ware nach Ausfuhr gefehlt, mag zutreffen. Dies ändert jedoch nichts an den oben angeführten Indizien, die für das Bundesfinanzgericht dahingehend zu werten sind, dass die Bf.

vom Umsatzsteuerbetrug wissen hätte müssen. Der Verweis auf die früher angebrachten Paketbänderolen werden vom Bundesfinanzgericht nicht herangezogen, um das Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug zu argumentieren. Wenn auf die fehlende strafrechtliche Verurteilung der Bf. bzw. ihres Geschäftsführers hingewiesen wird, kann auf die fehlende Bindungswirkung zwischen dem Abgabungsverfahren und freisprechenden Strafurteilen bzw. Einstellungsbeschlüssen hingewiesen werden (vgl. hierzu VwGH 28.12.2022, Ra 2020/13/0014, Rn 21 mwN). Wenn die Bf. abschließend darauf verweist, sie habe vom Betrug nichts gewusst, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Bf. auf Basis der oben dargelegten Umstände jedoch davon hätte wissen müssen.

Zusammengefasst geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass anhand der oben dargelegten Umstände die Bf. vom Umsatzsteuerbetrug wissen hätte müssen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung und Abänderung)

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, mwN). Erfolgte die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides wie im Beschwerdefall während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Berufungsverfahrens, trat der Jahresbescheid iSd § 274 erster Satz BAO (idF vor FVwGG 2012, BGBl I Nr 14/2013) an die Stelle des Festsetzungsbescheides (vgl. VwGH 04.06.2008, 2004/13/0124). Nach § 253 BAO idF FVwGG 2012 gilt auch die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach Satz 2 dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Nach Maßgabe des § 253 BAO ist vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall daher über die Umsatzsteuerbescheide des Jahres 2002 und 2003 vom 05.10.2005 abzusprechen.

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 59/2001 normiert den Vorsteuerabzug für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an den Unternehmer gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für das Unternehmen ausgeführt worden sind.

Unionsrechtlich sah (der für den Streitzeitraum noch anwendbare) Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage das gegenständlich anwendbare Recht auf Vorsteuerabzug vor.

Die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges aus den Lieferungen der ***1*** GmbH sind erfüllt (vgl. VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, Rn 20 mwN):

- Die Bf. ist selbst umsatzsteuerliche Unternehmerin,
- Die Bf. hat die Lieferungen für Zwecke verwendet, die das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausschließen (echt steuerfreier Export),
- Die Bf. hat die Lieferungen von einem anderen umsatzsteuerlichen Unternehmer erhalten.

Trotz Vorliegen der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges, ist das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen, wenn die Bf. wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer in der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. zuletzt bspw. VwGH 24.04.2024, Ra 2022/15/0042, Rn 22 mwN; 25.02.2015, Ra 2014/13/0023 mwN; 03.06.2022, Ra 2020/13/0040, Rn 24 mwN; stellvertretend für viele EuGH 12.01.2006, verb. Rs C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u.a.*, Rn 54; 06.07.2006, verb. Rs C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, Rn 49; zuletzt bspw. EuGH 11.01.2024, Rs C-537/22, *Global Ink*).

In der Beschwerde argumentiert die Bf., ihr könne nicht angelastet werden, dass vielleicht auf einer früheren Stufe des Umsatzprozesses keine Umsatzsteuer abgeführt wurde. Es gebe keine gesetzliche Bestimmung, zu überprüfen, ob irgendein Unternehmer, der mit der Erzeugung bzw dem Vertrieb einer Ware in irgendeiner Weise zu tun hat, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommt. Dieses Argument ist im Lichte der ständigen Rechtsprechung des EuGH und VwGH zu verwerfen. Tatsächlich braucht es im Lichte der Rechtsprechung des EuGH auch keine gesetzliche Bestimmung zur Versagung des Vorsteuerabzuges, weil – so der EuGH – im Falle des Wissens oder Wissen-Müssens um Umsatzsteuerbetrug das Recht auf Vorsteuerabzug unionsrechtlich gar nicht entsteht (vgl. hierzu EuGH 18.12.2014, verb Rs C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Italmoda*, Rn 61f; ebenso nunmehr die Argumentation der Bf. im Rahmen der Eingabe vom 17.06.2024).

Weiters argumentiert die Bf., Vorgänge auf der Absatzseite seien nicht geeignet, den Vorsteuerabzug auf der Beschaffungsseite zu beeinträchtigen. Hierzu kann von Seiten des Bundesfinanzgerichts nochmals auf die ständige Rechtsprechung hingewiesen werden, wonach sich das Wissen oder Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug auch auf andere Wirtschaftsteilnehmer in der Leistungskette, vor- oder nachgelagert, bezieht.

Der Verweis auf die historische Rechtsprechung des VwGH zum Betrugsfall "Werner Rydl" ist im Lichte der nunmehr ständigen Rechtsprechung des EuGH und VwGH hinfällig. Auch der Hinweis auf etwaige Formalmängel der Rechnungen durch eine etwaig falsche Bezeichnung der Ware sind für die Frage des Entfalls des Vorsteuerabzugs im Lichte der EuGH- und VwGH-Rechtsprechung irrelevant. Denn formale Rechnungsfehler führen grundsätzlich nicht zur Versagung des Vorsteuerabzuges (vgl. ua. EuGH 15.09.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06*, Rn 42 mwN; VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011, Rn 12; 25.04.2019, Ro 2017/13/0021, Rn 20; 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, Rn 18 ff).

Weiters verweist die Bf. auf die EuGH-Entscheidung in der Rs *Optigen* (Rs C-354/03, C-355/03 und C-484/03). Die Bf. habe – zusammengefasst – von einem Betrug nicht gewusst. Hierzu genügt es auf die Umstände der Beweiswürdigung zu verweisen, wonach die Bf. vom Betrug wissen musste.

Zudem verweist die Bf. auf die (nicht mehr anwendbare) Rechtsansicht der Finanzverwaltung, eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer könne als Vorsteuer abgezogen werden. Hierzu genügt es hinzuweisen, dass ein Vorsteuerabzug aus einer Umsatzsteuer, die lediglich kraft Rechnungslegung entsteht, nach der ganz eindeutigen Rechtsprechung unzulässig ist (vgl. VwGH 08.09.2022, Ro 2020/15/0025, Rn 16 mwN).

Schlussendlich können die Ausführungen der Bf. dahingehend verstanden werden, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht möglich sein solle, weil es weder bei den Lieferungen an die Bf., noch bei den Ausfuhrlieferungen der Bf. ins Drittland zu Umsatzsteuerausfällen kam (vgl. Eingabe vom 17.06.2024, Seite 6f). Hierzu ergibt sich im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, dass sich eine auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung auf die nachfolgenden Stufen dieser Kette auswirkt und es für die Beurteilung der Frage, ob der Steuerpflichtige sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, irrelevant ist, ob er durch diesen Umsatz einen Steuervorteil erlangt hat (vgl. EuGH 14.04.2021, Rs C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, Rn 34f mwN). Die Feststellung einer Gefährdung des Steueraufkommens ist auch keine Voraussetzung für die Versagung des Vorsteuerabzugs bei Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet*, Rn 56).

Fest steht im Lichte der Beweiswürdigung, dass die Bf. vom Umsatzsteuerbetrug wissen musste. Trotz Vorliegen der materiellen Voraussetzungen steht der Bf. daher das Recht auf Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht zu.

Zudem ergibt sich: Die von der Bf. getätigten Ausgangsumsätze an die ***2*** sind Ausfuhrlieferungen. Die Befreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 beruht unionsrechtlich auf Art. 15 Z 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG. Auch im Zusammenhang mit der echten Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt es maßgeblich auf die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung an. Bloß

formelle Belange haben bei der Beurteilung der Steuerpflicht zurückzutreten (insgesamt iZm der Befreiung für Ausfuhrlieferungen vgl. VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0045).

Die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die Ausfuhr sind unstrittig erfüllt (vgl. EuGH 28.03.2019, Rs C-275/18, *Vinš*, Rn 24): das Recht, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, wurde auf den Erwerber (***2***) übertragen, die Bf. hat nachgewiesen, dass der Gegenstand an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert worden ist, und die Gegenstände haben aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen.

Jedoch ist auch im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen zu beachten, dass – trotz Vorliegen der materiellen Voraussetzungen – diese Steuerbefreiung nicht zur Anwendung gelangt, wenn der Abgabepflichte von einem Betrug wusste oder wissen musste (vgl. zu Ausfuhrlieferungen EuGH 28.03.2019, Rs C-275/18, *Vinš*, Rn 33; 08.11.2018, Rs C-495/17, *Cartrans Spedition*, Rn 41).

Fest steht, dass die Bf. vom gegenständlichen Umsatzsteuerbetrug wissen musste. Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt, spricht im Lichte der VwGH-Rechtsprechung insbesondere der Austausch der Rechnungen mit Ausweis eines geringeren Entgelts dafür, dass zumindest von einer beabsichtigten Steuerumgehung gewusst werden musste (vgl. nochmals VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0045, Rn 20). Die Bf. hat – dazu ebenso im Detail in der Beweiswürdigung – vom Austausch der Rechnungen gewusst bzw. diesen Austausch durch Aufnahme des entsprechenden Passus in den Anweisungen an den Spediteur billigend in Kauf genommen. Zudem verweist die Bf. zur Rechtfertigung des Rechnungsaustauschs durchgehend auf die „Optimierung“ von Eingangsabgaben. Damit ist neben dem Recht auf Vorsteuerabzug auch die Steuerbefreiung für die Ausfuhrlieferungen zu versagen.

Die Beschwerde ist im Ergebnis als unbegründet abzuweisen und die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 zu Ungunsten der Bf. abzuändern.

Rechnerische Auswirkungen:

Betreffend Umsatzsteuer 2002 ist der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen, die dem Normalsteuersatz unterliegen, um € 916.124,44 zu erhöhen. Die bis dahin echt steuerfrei behandelten Leistungen werden gestrichen.

Betreffend Umsatzsteuer 2003 ist der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen, die dem Normalsteuersatz unterliegen, um € 2.734.606,30 zu erhöhen. Die bis dahin echt steuerfrei behandelten Leistungen werden gestrichen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

3.2. 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.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Frage, ob der Abnehmer einer Leistung von einem Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist (vgl. bspw. VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, Rn 34 mwN). Zudem folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH, wonach bei Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug ein Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen entfällt, selbst wenn die materiellen Voraussetzungen dafür vorliegen (vgl. VwGH 03.06.2022, Ra 2020/13/0040; VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0045). Die Revision ist daher unzulässig.

Wien, am 2. August 2024