

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Woisetschläger Mutschlechner Steuerberatung GmbH, Wopfnerstraße 5, 6130 Schwaz, über die Beschwerde vom 5.10.2006 gegen die Bescheide des FA Kufstein Schwaz (jetzt Finanzamt für Großbetriebe) vom 19.9.2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt einen Kfz-Handel und eine Reparaturwerkstätte der Marke ***J***.
2. Mit Bescheid vom 3.9.2003 wurde die Umsatzsteuer 2002, mit Bescheid vom 17.8.2004 die Umsatzsteuer 2003 erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 2002 wurde ein Betrag in Höhe von 1.737.046,33 Euro, im Jahr 2003 ein Betrag in Höhe von 3.493.633,63 Euro unter (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferungen erfasst.
3. Im Februar 2005 wurde aufgrund eines Auskunftersuchens des „CLO Nederland“ durch das Finanzamt bei der Beschwerdeführerin eine Nachschau betreffend ihren niederländischen Geschäftspartner „***A***, UID-Nr. ***1***“ durchgeführt. Die genannte Firma habe Lieferungen der Beschwerdeführerin in den Niederlanden nicht als Erwerbe erklärt, weshalb nach Ansicht des CLO Nederland der Verdacht auf Steuerhinterziehung bestehe.

Im Zuge der Nachschau wurde von der Abgabenbehörde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin seit Mai 1997 geschäftlichen Kontakt zur Firma ***B*** pflege. Unternehmensgegenstand dieses niederländischen Unternehmens sei (ebenfalls) der Handel mit Fahrzeugen der Marke ***J***, Geschäftsführer sei ***X***.

Aufgrund einer Anfrage von ***X*** und seinem Bruder ***Y*** (ebenfalls Inhaber einer Autohandelsfirma in Holland), ob die Beschwerdeführerin Autolieferungen über ein anderes Unternehmen vornehmen würde, seien die Lieferungen in den Jahren 2002 und 2003 über die holländische UID-Nummer ***1*** erfolgt. Im Zeitraum vom 03.01.2002 bis 17.04.2003 hätten die Ausgangsrechnungen ursprünglich auf ***Z*** gelautet und seien im August 2003 von der Beschwerdeführerin auf die Firma ***A***, z.H. ***Z***, ***Adr*** umgeschrieben worden, da bis einschließlich Ende Juni 2003 die Stufe 2-Abfrage betreffend die Gültigkeit der UID-Nummer ***1*** ein negatives Ergebnis gebracht habe.

Die Bestellung der Autos sei telefonisch durch einen der Brüder ***X/Y*** erfolgt. Die von der Beschwerdeführerin ausgefertigten Unterlagen über die Bestellungen seien an die Firma ***B*** gefaxt, von ***X*** oder ***Y*** sowie in 4 Fällen von ***Z*** unterfertigt und an die Beschwerdeführerin zurückgefaxt worden. Sodann hätten holländische Speditionen die Fahrzeuge bei der Beschwerdeführerin abgeholt. Auf den Frachtdokumenten sei teilweise als Bestimmungsort ***T*** und als Empfänger ***Z*** angegeben gewesen. Es sei jedoch aus den Frachtdokumenten nicht ersichtlich gewesen, wer tatsächlicher Empfänger der Autos gewesen sei und wohin die Autos tatsächlich transportiert worden seien. In manchen Fällen sei die ordnungsgemäße Übernahme der Autos durch die Unterschrift der Speditionsfahrer bestätigt worden. Die Überstellungskosten habe nicht die Beschwerdeführerin getragen.

Im Jahr 2002 seien Fahrzeuge im Wert von 939.744,- Euro, im Jahr 2003 Fahrzeuge im Wert von 1.894.740,- Euro an die Firma ***A*** bzw. an ***Z*** geliefert worden.

5. Im Dezember 2005 wurde im Rechtshilfeweg für die Staatsanwaltschaft Hertogenbosch bei der Beschwerdeführerin eine Hausdurchsuchung durchgeführt. Im Zuge dieser sollten schriftliche Unterlagen betreffend den Einkauf und den Verkauf von Fahrzeugen an diverse holländische Firmen, u.a. an die Firma ***A***, an die Firma ***B***, an die Firma ***C*** und an die Firma ***D***, beschlagnahmt werden.

6. In der Folge wurde durch die Großbetriebsprüfung eine Außenprüfung, u.a. die Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2004 betreffend, vorgenommen.

Im Wesentlichen wurden die bereits im Zuge der Nachschau getroffenen Feststellungen übernommen. Zudem wurde angeführt, dass Ermittlungen der niederländischen Finanzverwaltung ergeben hätten, dass in den Geschäftsunterlagen der Firma ***A*** keine Einkäufe aus Österreich aufscheinen würden. Das Unternehmen hätte auch die innergemeinschaftlichen Erwerbe nicht beim Finanzamt angegeben. Weitere Ermittlungen der

holländischen Finanz würden bestätigen, dass die tatsächlichen Empfänger der Fahrzeuge die ***B*** bzw. ***C*** gewesen seien.

Da es sich um einen Versendungsfall gehandelt habe, sei der Nachweis gemäß § 3 der Verordnung des BMF, BGBl. 401/1996, zu führen. Dabei sei einerseits eine Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 bzw. Art. 11 UStG 1994, andererseits ein ordnungsgemäßer Versendungsnachweis erforderlich. Im vorliegenden Fall seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt, weil sowohl auf den Rechnungen als auch auf den Versendungsbelegen nicht der eigentliche Warenempfänger aufscheine.

Eine nachträgliche Korrektur oder Ergänzung des Buchnachweises sei aufgrund des fehlenden Versendungsnachweises ausgeschlossen.

Die durchgeführten Lieferungen könnten nicht steuerfrei belassen werden. Aus den getätigten Lieferungen an ***Z*** bzw. die Firma ***A*** in Höhe von 939.744,- Euro im Jahr 2002 und 1.894.740,- Euro im Jahr 2003 sei die Umsatzsteuer herauszurechnen, sodass 783.120,- Euro im Jahr 2002 und 1.578.950,- Euro im Jahr 2003 dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen seien. Dementsprechend sei Umsatzsteuer in Höhe von 156.624,- Euro für 2002 und in Höhe von 315.790,- Euro für 2003 vorzuschreiben.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2006 wurde ergänzend handschriftlich festgehalten: „Es bestehen keine Zweifel daran, dass die Fahrzeuge von ***Bf1*** tatsächlich an die Firma ***B*** gegangen sind.“

7. Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 19.9.2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003, mit denen die Lieferungen an die Firma ***A*** bzw. ***Z*** der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

8. Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 wurde mit Schreiben vom 5.10.2006, beim Finanzamt eingelangt am 19.10.2006, Beschwerde (damals Berufung) erhoben.

Die Beschwerdeführerin liefere seit Mai 1997 Autos der Marke ***J*** an die Firma ***B***. Deren Inhaber, ***X***, habe den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Ende des Jahres 2001 darüber informiert, dass der holländische Generalimporteur der Marke ***J*** Druck auf ihn ausübe, weil er so viele Autos aus Österreich importiere. Um diesem Druck zu entgehen, sei die Einschaltung eines holländischen Zwischenhändlers notwendig.

Die Beschwerdeführerin sei mit der Lieferung an einen Zwischenhändler einverstanden gewesen, um die bestehende Geschäftsbeziehung aufrechtzuerhalten.

Die Rechnungen seien auf ***Z***, den Geschäftsführer des Unternehmens, das als Zwischenhändler aufgetreten sei, ausgestellt worden und nicht auf das Unternehmen,

A, selbst. Im Juli 2003 habe sich dann herausgestellt, dass die auf den Rechnungen angeführte UID-Nr. ***1*** der ***A*** zuzuordnen sei, weshalb die Rechnungen des Zeitraumes 3.1.2002 bis 17.4.2003 auf das Unternehmen umgeschrieben worden seien.

Festgehalten werde ausdrücklich, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin von eventuellen Umsatzsteuerbetrügereien in Holland nichts gewusst habe. Davon habe er erst im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Finanzbehörden erfahren. Der von Herrn ***X/Y*** genannte Grund für die Lieferungen über den Zwischenhändler sei glaubhaft gewesen.

Dem Standpunkt der Finanzbehörde werde entgegengehalten, dass es außer Streit stehe, dass die Fahrzeuge im Auftrag des Empfängers tatsächlich von Österreich nach Holland geliefert worden seien. Bei einem Reihengeschäft sei es üblich, dass die tatsächliche Warenbewegung vom ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Unternehmer in der Reihe stattfinden würden und sich der Rechnungsempfänger und der tatsächliche Empfänger der Warenlieferung voneinander unterscheiden würden. Zudem scheine, entgegen der Ansicht des Finanzamtes, in den vorliegenden Versendungsbelegen nicht immer Herr ***Z*** bzw. als Bestimmungsort ***T*** auf, was mit der beigelegten Kopie eines Frachtbriefes mit dem Empfänger „Herr ***X/Y***“ nachgewiesen werde. In diesem Fall müsse eine nachträgliche Rechnungskorrektur möglich sein.

Aufgrund der Tatsache, dass der Abnehmer für die Versendung der Lieferungen gesorgt habe, sei zudem der erleichterte Nachweis gemäß § 2 der Verordnung BGBl. 401/1996 maßgeblich.

Es lägen auch sämtliche Voraussetzungen des Art. 7 UStG vor und sei die von der Finanzverwaltung vertretene Konsequenz, dass bei formellen Mängeln betreffend den Buchnachweis die Steuerfreiheit der ig Lieferung weg falle, weder im Gesetz noch in der dazu ergangenen Verordnung geregelt.

Nach der Entscheidung des VfGH vom 12.12.2003, B916/02, verstoße die Versagung der Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nur wegen des Fehlens des Buchnachweises – bei Vorliegen aller materiellen Voraussetzungen – gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot. Dieses Erkenntnis sei in der Entscheidung des UFS vom 31.1.2005, RV/0347-G/04, auch auf die Steuerfreiheit von ig Lieferungen umgelegt worden.

Dass sämtliche materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im streitgegenständlichen Fall vorliegen würden, stehe außer Streit. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.7.2006 sei von der Abgabenbehörde ausdrücklich festgehalten worden, dass alle Fahrzeuge tatsächlich an den holländischen Unternehmer ***B*** (***X/Y***) geliefert worden seien. Somit müssten die ig Lieferungen steuerfrei behandelt werden.

Zudem würde durch die Besteuerung dieser Lieferungen das gemeinschaftsrechtliche Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette verletzt und die Beschwerdeführerin zum Opfer von etwaigen Umsatzsteuerbetrügereien in Holland gemacht.

Es werde daher beantragt, die in Streit stehenden ig Lieferungen entsprechend den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen umsatzsteuerfrei zu behandeln und für den Fall der Vorlage an den UFS die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

9. Die Beschwerde (damals Berufung) wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (damals Berufungsentscheidung) am 1.8.2007 zur Entscheidung vorgelegt.

10. Von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Abgabenbehörde um ergänzende Ermittlungen im Rechtshilfeweg ersucht. Dabei sollten die niederländischen Behörden Auskünfte erteilen, welche Verfahren (Abgaben- und Strafverfahren) in Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung der gelieferten Fahrzeuge anhängig seien bzw. gewesen seien und welche Ergebnisse diese gebracht hätten.

Das Auskunftersuchen betreffend die ***A*** an die niederländische Steuerverwaltung wurde dahingehend beantwortet, dass die Fahrzeuge tatsächlich an die Firma ***C*** (***) verkauft und geliefert worden seien und die ***A*** (***) zwischen das österreichische Unternehmen und ***X/Y*** zwischengeschaltet worden sei. ***A*** sei ein Missing Trader und habe keine Steuererklärungen abgegeben. Letztlich seien ***X/Y*** Umsatzsteuern in Höhe von 835.910,- Euro vorgeschrieben worden, auch ***A*** (***) habe einen Steuerbescheid erhalten, jedoch sei der Betrag nicht bekannt und sei (vermutlich) uneinbringlich gewesen. Unterlagen seien nicht (mehr) verfügbar.

Im Zuge des Auskunftersuchens betreffend die ***B*** wurde von der niederländischen Steuerbehörde ein mit ***X***, ***3***, ***4*** und ***B*** getroffenes „Feststellungsübereinkommen“ vom 28.8.2014 übermittelt. Mit diesem Übereinkommen wurden (u.a.) drei Umsatzsteuernachforderungen den Zeitraum 1.1.2001 – 28.2.2005 betreffend um 40 % reduziert.

Zugleich wurde eine E-Mail vom 17.10.2014 beigelegt, in der der für das Übereinkommen zuständige Beamte der niederländischen Steuerbehörde mitteilte, dass nach Abschluss des Übereinkommens der durch den Karussellbetrug verursachte Steuerausfall 144.790,- Euro betrage.

11. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als

Beschwerden iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

12. Aufgrund der Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurde das Verfahren vom nunmehr zuständigen Richter weitergeführt.

13. Mit Vorhalt vom 11.8.2020 wurde das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht, dass die aus den Niederlanden vorliegenden Unterlagen keinen Hinweis auf die Durchführung eines Strafverfahrens enthalten würden und das Vorliegen eines Betrugsfalles nicht gesichert sei.

Zudem wurde unter Verweis auf die EuGH-Judikatur (Rs *Collée* und Rs *Mecsek-Gabona*) vom Bundesfinanzgericht darauf hingewiesen, dass im Beschwerdefall die materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung als erfüllt anzusehen seien. Dementsprechend sei die Steuerfreiheit nur dann zu versagen, wenn der Lieferer von einer Steuerhinterziehung wusste oder wissen hätte müssen.

Die Abgabenbehörde wurde um Stellungnahme gebeten, aufgrund welcher Anhaltspunkte ein Wissen oder Wissen-Müssen der Beschwerdeführerin festgestellt wurde bzw. festgestellt wird.

14. In der Stellungnahme vom 11.9.2020 wurde vom Finanzamt erwidert, dass ein Strafverfahren in den Niederlanden eingeleitet worden und die niederländische Steuerbehörde auch nach Abschluss des Übereinkommens von einem Betrugsfall ausgegangen sei. Ob es zu einer Verurteilung gekommen sei, könne „von Seiten der Abgabenbehörde nicht mit Bestimmtheit gesagt werden.“

Dass die Fahrzeuge in die Niederlande verbracht wurden, werde zugestanden. Allerdings sei ein Wissen-Müssen der Beschwerdeführerin, dass eine Steuerhinterziehung vorliege, daraus abzuleiten, dass die UID-Abfragen zum Zeitpunkt der Lieferungen kein gültiges Ergebnis gebracht hätten, die Identität des tatsächlichen Abnehmers nicht geprüft worden sei und die Bestellungen durch andere Personen (**X/Y**) erfolgt wären. Auch auf den Frachtdokumenten sei nicht ersichtlich gewesen, wer Empfänger der Fahrzeuge sei.

Diese „Indizien“ würden ein Wissen-Müssen der Beschwerdeführerin, dass ein Steuerbetrug vorliegt, ergeben. Die EuGH-Rechtsprechung in der Rs *Italmoda* würde genau jenen Fall behandeln, dass der Umsatzsteuerbetrug in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt wurde und der Liefernde davon hätte wissen müssen.

Eine Steuerneutralität der Umsatzsteuer sei nicht bewirkt worden, weil es durch den mit der niederländischen Steuerverwaltung abgeschlossenen Vergleich zu einem Steuerausfall gekommen sei.

15. In der Replik des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin wurde der in den Niederlanden abgeschlossene Vergleich als Beweis dafür gesehen, dass der Vorwurf des Mehrwertsteuerbetruges fallengelassen worden sei.

Zum Nachweis der Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin wurde auf die langjährige Geschäftsbeziehung mit ***X*** hingewiesen. Die Art, wie Generalimporteure auf Händler Druck ausübten, sei der Beschwerdeführerin bekannt. Die Beschwerdeführerin sei an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung interessiert gewesen, eine plötzlich auftretende betrügerische Absicht von Seiten des langjährigen Geschäftspartners sei nicht vorhersehbar gewesen.

16. Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.3.2022, RV/3100529/2007, wurde der Beschwerde Folge gegeben.

17. Aufgrund der a.o. Revision des Finanzamts wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 24.4.2024, Ra 2022/15/0042, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

18. In der Folge wurde den Parteien die Möglichkeit eingeräumt, zur Entscheidung des VwGH Stellung zu nehmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt einen Kfz-Handel und eine Reparaturwerkstätte der Marke ***J***. Die GmbH wurde unter dem Namen „***Bf1***“ im Jahr 1995 gegründet und im Jahr 2016 nach Spaltung in „***Bf1***“ umbenannt (vgl. Firmenbuchauszug).

2. Die Beschwerdeführerin unterhielt seit 1997 eine Geschäftsbeziehung zu der ***B***, einer ***J***-Händlerin in den Niederlanden, und deren Geschäftsführer ***X***. Von der Beschwerdeführerin wurden bis Ende 2001 zahlreiche Fahrzeuge der Marke ***J*** an die ***B*** geliefert.

3. Ab November 2002 bestand auch Kontakt zu ***Y***, dem Bruder von ***X***. Dieser war Geschäftsführer des holländischen Unternehmens ***C*** (Automarke Alfa).

4. Ende des Jahres 2001 wurde die Beschwerdeführerin von ***X*** informiert, dass der holländische Generalimporteur der Marke ***J*** Druck auf ihn ausübe, weil er viele Fahrzeuge aus Österreich importiere. Es sei erforderlich, die Lieferungen an einen

holländischen Zwischenhändler zu tätigen. Um die bestehende Geschäftsbeziehung aufrecht zu erhalten, wurde diese Vorgangsweise von der Beschwerdeführerin akzeptiert.

5. Die Lieferungen der Fahrzeuge sollten an das holländische Unternehmen „***A***“ (UID-Nummer ***1***) erfolgen. Der Betriebsgegenstand dieses Unternehmens war das Mieten, Vermieten und der Betrieb von Schiffen, vertretungsbefugt war ***Z*** (vgl. Auszug aus dem „Handelsregister ***5***“ vom 7.2.2001).

Von ***Z*** wurden der Beschwerdeführerin mittels Fax vom 12.12.2001 der o.a. Handelsregistrauszug vom 7.2.2001 und mit weiterer Faxnachricht vom 3.1.2002 Firmenkontaktdaten mit der o.a. UID-Nummer übermittelt. Zudem wurde am 20.2.2002 noch einmal der Handelsregistrauszug vom 7.2.2001 an die Beschwerdeführerin gefaxt. Darüber hinaus bestand nur (minimaler) telefonischer Kontakt mit ***Z***.

Dem Handelsregistrauszug ist zu entnehmen, dass als weiterer Handelsname der ***A*** auch der Name „***7***“ eingetragen war.

6. Im Zeitraum Januar 2002 bis April 2003 wurden gesamt 70 Fahrzeuge telefonisch von einem der Brüder ***X/Y*** bestellt. Die Kaufanträge wurden von ***X*** (38 Autos), von ***Y*** (10 Autos) oder von ***Z*** (4 Autos) unterfertigt, die restlichen 18 Kaufanträge blieben ohne Unterschrift (siehe Aufstellung in der Beilage zur Niederschrift über die Nachschau vom 1.3.2005).

7. Von der Beschwerdeführerin wurden in den ersten drei Monaten des Jahres 2002 betreffend die UID-Nummer ***1*** gesamt 8 Abfragen der Stufe 2 des Bestätigungsverfahrens (Gültigkeit einer UID-Nummer im Zusammenhang mit einem bestimmten Namen und einer bestimmten Anschrift in einem anderen Mitgliedstaat) durchgeführt. Diese haben ein negatives Ergebnis gebracht, weil nicht mit dem Namen und der Anschrift der ***A***, sondern mit dem Namen und der Anschrift von ***Z*** abgefragt wurde. Die am 26.3.2002 von der Beschwerdeführerin durchgeführte Abfrage der Stufe 1 (Gültigkeit der UID-Nummer) war dagegen erfolgreich (siehe Abfrage des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems durch den Prüfer der Nachschau vom 15.2.2005). Die erste gültige Abfrage der Stufe 2 durch die Beschwerdeführerin erfolgte am 1.7.2003.

8. Ursprünglich wurden die Rechnungen an den Rechnungsempfänger „Herrn ***Z***“ ausgestellt (siehe Rechnungen im Arbeitsbogen der Nachschau vom 1.3.2005).

Im August 2003 wurde der Rechnungsempfänger der zwischen 3.1.2002 und 17.4.2003 ausgestellten Rechnungen auf „Firma ***A***, z.H. ***Z***, ***Adr***“ korrigiert (siehe korrigierte Rechnungen im Arbeitsbogen der Nachschau vom 1.3.2005) und dem Unternehmen mit dem Ersuchen um Austausch in der Buchhaltung zugesendet.

9. Die im Jahr 2002 fakturierten Fahrzeuge wurden überwiegend von der ***A*** bezahlt (siehe entsprechende Zahlungsbelege im Arbeitsbogen der Nachschau), eine Zahlung erfolgte von der ***6*** (siehe Bankbeleg vom 16.5.2002) und vier weitere von der ***7*** (siehe Bankbelege vom 24.7.2002, 13.11.2002, 15.11.2002 und 2.12.2002).

Im Jahr 2003 wurden die Fahrzeuge überwiegend von der ***C*** bezahlt (9 Überweisungen). Eine Zahlung erfolgte von der ***7*** (kein Beleg aktenkundig, aus dem Kontoauszug der Speicherbuchhaltung 2003 betreffend die ***B*** ersichtlich) und zwei Zahlungen erfolgten durch die ***B*** (siehe Bankbelege vom 14.4.2003 und 13.5.2003).

Im Jahr 2002 wurden Fahrzeuge im Gesamtbetrag von 939.744,- Euro und im Jahr 2003 im Gesamtbetrag von 1.894.740,- Euro von der Beschwerdeführerin an die ***A*** verkauft.

10. Die Fahrzeuglieferungen wurden von der Beschwerdeführerin in den Zusammenfassenden Meldungen unter Angabe der UID-Nummer der ***A*** vollständig erfasst.

11. Die an ***Z*** bzw. ***A*** fakturierten Fahrzeuge haben das Inland verlassen, sie wurden von zwei holländischen Transportunternehmen in die Niederlande verbracht. Als Empfänger sind auf den Frachtbriefen in 37 Fällen „***Z***“ bzw. „***X/Y***/*Z***“ angeführt, in 2 Fällen „***X/Y***“, in 2 Fällen „***B***“ und in den restlichen 29 Fällen kein Empfänger oder nur „NL“ (siehe Auflistung im Arbeitsbogen der Nachschau vom 1.3.2005).

Unstrittig ist, dass der letztendliche Empfänger in den Niederlanden nicht die ***A*** bzw. ***Z*** war, sondern teilweise die ***B*** (siehe handschriftlicher Vermerk am Ende der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.7.2006) und teilweise die ***C*** (siehe Antwort des Central Liaison Office Nederland vom 06.03.2013).

12. Aufgrund der Anzahl der Fahrzeuge und der Länge des Lieferzeitraums ist davon auszugehen, dass der Generalimporteur der Marke ***J*** durch die Zwischenschaltung der ***A*** darüber getäuscht wurde, dass die eigentliche Verkäuferin die Beschwerdeführerin war.

13. Die in den Niederlanden beteiligten Unternehmen bzw. Personen waren in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt, wobei die ***A*** als Missing Trader diente. Wie hoch der von der ***A*** dabei verursachte Schaden war, konnte von der niederländischen Steuerverwaltung nicht mehr mitgeteilt werden (vgl. Auskunftersuchen IND-12-2173 betreffend die ***A***).

Der ***B*** erhielt von der niederländischen Steuerverwaltung (drei) Umsatzsteuer-Nachforderungsbescheide in der Höhe von 42.790,- Euro betreffend den Zeitraum 1.1.2001 – 31.12.2002, 243.228,- Euro betreffend den Zeitraum 1.1.2003 – 31.12.2004 und 78.339,- Euro betreffend den Zeitraum 1.1.2003 – 28.2.2005. Die diesbezüglichen Beschwerdeverfahren wurden mit einem Feststellungsübereinkommen, offenbar eine Art Vergleich, beendet, mit

dem die Nachforderungen um (jeweils) 40 % reduziert wurden. Eine Bezugnahme auf die Firma der Beschwerdeführerin enthalten die von der niederländischen Steuerverwaltung übermittelten Unterlagen nicht (vgl. Feststellungs-übereinkommen vom 28.8.2014 zwischen der Steuerbehörde auf der einen Seite und ***X***, ***3***, ***4*** und ***B***).

Ob der holländischen Steuerverwaltung dadurch in Zusammenhang mit den Lieferungen der Beschwerdeführerin (nach Abschluss des Vergleiches) Abgaben entgangen sind bzw. wie hoch der in diesem Zusammenhang entstandene Schaden war, kann nicht festgestellt werden.

Ebenso wenig kann mangels Unterlagen aus den Niederlanden festgestellt werden, ob in der Folge das eingeleitete Strafverfahren weitergeführt oder eingestellt wurde.

14. Die Beschwerdeführerin bzw. ihr organschaftlicher Vertreter haben von den (geplanten) Umsatzsteuerbetrügereien in den Niederlanden zum Zeitpunkt der Lieferungen der Fahrzeuge nichts gewusst. Erst im Zuge der durch das Auskunftersuchen der holländischen Steuerbehörde ausgelösten Ermittlungen hat die Beschwerdeführerin davon Kenntnis erlangt.

Allerdings ist die Tatsache, dass von der Beschwerdeführerin – auf Ersuchen von ***X*** - fingiert wurde, dass die Fahrzeuge an die ***A*** geliefert werden, obwohl die eigentlichen Empfänger die Firma ***B*** sowie die Firma ***C*** waren, dieser anzulasten und schließt eine Gutgläubigkeit aus. Die Beschwerdeführerin hätte von den Umsatzbetrügereien in den Niederlanden wissen müssen.

15. Die Höhe der in den Bescheiden vom (österreichischen) Finanzamt der Beschwerdeführerin angelasteten Umsatzsteuer (Streichung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen in den Jahren 2002 und 2003) beträgt 472.414,- Euro, die in den Niederlanden mit den drei Nachforderungsbescheiden für größere Zeiträume gesamt geltend gemachte Umsatzsteuer (nur) 364.537,- Euro.

2. Beweiswürdigung

1. Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere dem Arbeitsakt der Nachschau und dem Arbeitsakt der Außenprüfung, und ist insoweit unstrittig.

2. Dass die Geschäftspartner der Beschwerdeführerin in den Niederlanden in einen Umsatzsteuerbetrugsfall verwickelt waren, steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel. Dies ergibt sich einerseits aus dem auf dem Rechtshilfeersuchen der Staatsanwaltschaft Hertogenbosch basierenden Sachverhalt des Hausdurchsuchungs- und Beschlagnahmebefehls des Landesgerichtes Innsbruck vom 12.10.2005 und andererseits aus den von der niederländischen Steuerverwaltung übermittelten Auskünften. Demnach wurde die Firma ***A*** als Missing Trader verwendet und die von diesem Unternehmen aus Österreich

bezogenen Lieferungen nicht in deren Buchhaltung erfasst sowie keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt.

Dass auch von der ***B*** Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, ergibt sich aus den im Zuge der Rechtshilfeersuchen von der niederländischen Steuerverwaltung übermittelten Informationen betreffend den Abschluss eines Feststellungsübereinkommens.

3. Zwischen den Verfahrensparteien bestehen unterschiedliche Ansichten darüber, ob die Beschwerdeführerin - aufgrund der Umstände der im Beschwerdezeitraum mit den Geschäftspartnern in den Niederlanden abgeschlossenen Rechtsgeschäfte – vom Umsatzsteuerbetrug hätte wissen müssen oder nicht.

Ob die Beschwerdeführerin bzw. der organschaftliche Vertreter gutgläubig, also mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, gehandelt hat, ist in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Dabei hat nicht der Abgabepflichtige seine Gutgläubigkeit nachzuweisen, sondern die Abgabenbehörde hat „substantiiert jene Tatsachen und Umstände vorzutragen, die aus ihrer Sicht die Gutgläubigkeit des Abnehmers ausschließen und das Vorliegen der objektiven Umstände festzustellen“ (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 95).

Bei der Beurteilung des Sorgfältigkeitsmaßstabes ist auf die Umstände des Einzelfalls und den jeweiligen Geschäftszweig abzustellen. Je ungewöhnlicher der Sachverhalt im Vergleich zu den in der betreffenden Branche üblichen Geschäftsabläufen ist, desto höher ist die Sorgfaltspflicht des Unternehmers (vgl. *Ruppe/Achatz*, a.a.O.).

4. Der Beschwerdeführerin wurde nach Ergehen der Entscheidung des VwGH noch einmal die Möglichkeit eingeräumt, Stellung zu nehmen. In dieser Stellungnahme wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund unterschiedlicher Nachfrage an Fahrzeugen bestimmter Marken, diese in manchen EU-Ländern billiger angeboten worden seien. Dies habe dazu geführt, dass Fahrzeughändler die Autos (teilweise) nicht über den Generalimporteur bezogen hätten, sondern von Fahrzeughändlern in anderen EU-Staaten.

Diese Vorgangsweise sei natürlich nicht im Interesse des Generalimporteurs gewesen. Ein Verbot dieser Lieferungen sei zwar aus rechtlichen Gründen nicht möglich gewesen, jedoch hätte der Generalimporteur andere Möglichkeiten (Nichtgewährung von Bonifikationen, Verzögerung von Lieferungen etc.), Druck auszuüben.

Der Generalimporteur habe im Zuge von Händlerbetriebsvergleichen Einsicht in die Geschäftsgebarung der Händler, außerdem erhalte er im Rahmen von Garantiewerken und Rückrufen Informationen über die Fahrzeuge. Dadurch könne er Parallelimporte feststellen.

Die Geschäftsbeziehungen mit Herrn ***X/Y*** seien über viele Jahre völlig korrekt und zur beiderseitigen Zufriedenheit abgelaufen, die Begründung für die Lieferungen über die Firma eines Freundes sei aus den angeführten Gründen durchaus plausibel gewesen.

Es seien von Seiten seiner Firma auch alle erforderlichen Schritte wie die UID-Abfrage durchgeführt worden. Als ordentlicher und rechtstreuer Geschäftsmann habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht erkennen können (wissen müssen), dass sein Geschäftspartner einen Steuerbetrug plane. Selbst für die Finanzverwaltung sei das Thema Karussellbetrug zu diesem Zeitpunkt Neuland gewesen.

5. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass das Fingieren von Lieferungen an einen Zwischenhändler (Scheingeschäfte), obwohl bekannt ist, dass die Fahrzeuge an ein anderes Unternehmen verkauft werden sollen, dazu führt, dass eine Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin nicht mehr gegeben ist. Langjährige Geschäftsbeziehungen und eine plausible Erklärung, für die Zwischenschaltung eines Unternehmens, treten dabei in den Hintergrund.

6. Die Höhe des durch die ***B*** im Zusammenhang mit den Lieferungen der Beschwerdeführerin in den Niederlanden verursachten Schadens kann nicht genau beziffert werden. Diesbezüglich existiert eine Mail der niederländischen Steuerverwaltung, in der ein Steuerausfall von 144.790,- Euro angeführt wird. Dies entspricht (annähernd) der im Vergleich angeführten Reduktion um 40 %. Allerdings betreffen die Nachforderungsbescheide auch (große) Zeiträume, in denen die Beschwerdeführerin keine Lieferungen getätigt hat. Es kann also nicht ausgeschlossen werden, dass von der ***B*** auch andere (ausländische) Firmen in den Betrug miteinbezogen wurden und die dabei hinterzogene Umsatzsteuer in den Bescheiden enthalten ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsgrundlagen

1. Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl 1996/756 liegt eine innergemeinschaftlichen Lieferung vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

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

2. der Abnehmer ist

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

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

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

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

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

Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Sind alle Voraussetzungen erfüllt, ist die Lieferung steuerfrei zu belassen (Art. 6 Abs. 1 UStG 1994).

2. Wie der Nachweis der Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erfolgen hat, ist in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 geregelt:

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

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

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

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und*
- 2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.“

Ebenso ist in der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 geregelt, wie der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auszusehen hat:

„§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*
- 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und*
- 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.“*

3. Die Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 27.09.2007, C-146/05, Rs *Collée*) behandelte den Sachverhalt, dass von einer deutschen GmbH aus Gebietsschutzgründen ein deutscher Zwischenhändler formal zwischengeschaltet wurde, um 20 Pkw an einen belgischen Kfz-Händler zu verkaufen. Nach einer Finanzamtsprüfung wurden die Rechnungen an den deutschen Zwischenhändler storniert und die Erlöse auf steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen umgebucht.

In seiner Entscheidung kommt der EuGH zum Ergebnis, dass „eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen“ (Rn 29).

Dies sei nur dann anders zu beurteilen „wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt waren“ (Rn 31).

4. Die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist jedoch dann nicht gegeben, wenn anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass die betreffende Lieferung in Zusammenhang mit einer Mehrwertsteuerhinterziehung steht und der Unternehmer davon wusste oder wissen musste (EuGH vom 18.12.2014, C-131/13, Rs *Italmoda* Rn 62).

Erwägungen

1. Vom Finanzamt wurde in den Umsatzsteuerbescheiden die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen mit der Begründung verwehrt, dass die Versendungsnachweise deshalb nicht ordnungsgemäß gewesen seien, weil auf diesen nicht der eigentliche Empfänger der Warenlieferungen aufscheine.

Dem wurde von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde (damals Berufung) entgegengehalten, dass dies mit der Judikatur des VfGH nicht in Einklang stehe, weil bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen formelle Erfordernisse keine Rolle spielen würden.

2. Im Bericht über die Außenprüfung wurde festgestellt, dass der eigentliche Abnehmer und Geschäftspartner der von der Beschwerdeführerin durchgeführten Lieferungen die Firma ***B*** war.

Mit der Firma ***A*** wurden Scheingeschäfte abgeschlossen, um den Vorgaben des holländischen ***J***-Generalimporteurs zu entsprechen. Tatsächlich handelte es sich allerdings um Geschäfte der Beschwerdeführerin mit der Firma ***B***, mit der bis Ende des Jahres 2001 die Lieferungen direkt abgewickelt worden waren.

Dementsprechend liegen im Beschwerdefall keine Reihengeschäfte vor, weshalb diesbezügliche Überlegungen – insbesondere in Zusammenhang mit der Bestimmung der bewegten Lieferung – vom Bundesfinanzgericht nicht anzustellen waren.

3. Wie schon ausgeführt, besteht zwischen den Streitparteien Einigkeit darüber, dass die Lieferungen der Fahrzeuge in die Niederlande tatsächlich durchgeführt wurden (und wer der tatsächliche Empfänger war). Damit sind die materiellen Anforderungen an eine (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung gegeben. Die - in der Begründung des Finanzamtes angeführte - mangelnde Vollständigkeit der formellen Erfordernisse (Buchnachweis, Versendungsnachweis) sind dementsprechend zu vernachlässigen (vgl. EuGH vom 27.09.2007, C-146/05, Rs *Collée*).

4. Damit war vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall (lediglich) zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin ein Wissen-Müssen des (versuchten) Abgabenbetruges in den Niederlanden, also mangelnde Gutgläubigkeit, vorgeworfen werden kann. Dies würde das Finanzamt dazu berechtigen, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu versagen.

Nach der Judikatur des EuGH besteht die Verpflichtung, jene Maßnahmen zu ergreifen, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass man sich nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt (EuGH vom 6.9.2012, C- 273/11, Rs *Mecsek-Gabona* Rn 48 mwN).

Dies gilt insbesondere dann, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die „einen Verdacht hinsichtlich des Vorliegens von Unregelmäßigkeiten oder einer Steuerhinterziehung wecken müssen“ (EuGH vom 8.5.2017, C-624/15, Rs *Litdana* Rn 45).

5. Der VwGH hat in seiner (das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts aufhebenden) Entscheidung der Amtsrevision des Finanzamts insoweit Recht gegeben, dass sich die Beschwerdeführerin vorwerfen lassen muss, dass sie Scheingeschäfte abgeschlossen hat. Dies schließt die von der Rechtsprechung des EuGH geforderte Gutgläubigkeit aus und ist ein so starkes Indiz für ein Wissen-Müssen vom Umsatzsteuerbetrug, dass andere Indizien (langjährige Geschäftsbeziehung, nachvollziehbare Begründung für die Zwischenschaltung etc.) in den Hintergrund treten.

Deshalb kann sich die Beschwerdeführerin auch nicht auf die in der Stellungnahme des damaligen Geschäftsführers vom 15.11.2024 geltend gemachte Unkenntnis von den betrügerischen Handlungen des Geschäftspartners berufen. Sie hätte dem Ansinnen von Herrn ***X/Y***, zu fingieren, dass die Lieferungen an ein anderes niederländisches Unternehmen getätigt werden, nicht nachkommen dürfen.

6. Dass für die durch die Scheingeschäfte verdeckte Geschäfte (zumindest vorerst) ein Ausfall von Umsatzsteuer aufgetreten ist, wurde unter II. 1. Punkt 13. dargelegt und steht ohne Zweifel fest.

Die von den niederländischen Steuerbehörden übermittelten Informationen und Unterlagen sind jedoch nicht ausreichend, um die Höhe des durch die Lieferungen der Beschwerdeführerin in den Niederlanden verursachten Schadens genau zu beziffern.

Allerdings ist die Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH vom 11.11.2021, *Ferimet*, C-281/20; EuGH vom 24.11.2022, *Finanzamt M*, C-596/21) insoweit streng, als ein Wissen-Müssen von einem Umsatzsteuerbetrug dazu führt, dass sämtlichen Lieferungen die Steuerfreiheit zu versagen ist. Deshalb waren die aufgezeigten Unklarheiten in Bezug auf die Höhe des durch den Umsatzsteuerbetrug in den Niederlanden hervorgerufenen Schadens und in Bezug darauf, ob alle Lieferungen der Beschwerdeführerin tatsächlich zu einem Steuerausfall geführt haben, für die Lösung des Beschwerdefalls unbeachtlich.

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.

Das Erkenntnis orientiert sich an der Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 24.4.2024, Ra 2022/15/0042) und der Rechtsprechung des EuGH. Eine Revision ist deshalb nicht zulässig.

Innsbruck, am 22. Mai 2025