

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Michael Gleiss in der Beschwerdesache *** Bf *** , ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Hans Gerald Rainer-Harbach, Burgplatz 6 Tür 3, 9800 Spittal an der Drau, über die Beschwerde vom 25. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. Juni 2013 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006, Umsatzsteuer 2006 sowie Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2006 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
- II. Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006 wird stattgeben. Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Zudem fasst das Bundesfinanzgericht durch den Richter Mag. Michael Gleiss in der Beschwerdesache *** Bf *** , ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. Hans Gerald Rainer-Harbach, Burgplatz 6 Tür 3, 9800 Spittal an der Drau, über die Beschwerde vom 25. Juli 2013 gegen den Bescheid des *** FA *** vom 25. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer 2006, den

Beschluss:

- IV. Die Beschwerde wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- V. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob im Hinblick auf die Lieferung eines *** Sportwagens *** (im Folgenden als „Sportwagen“ bezeichnet) die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7 UStG 1994 [BMR]) vorliegen. Nach Ansicht der belangten Behörde ist dies nicht der Fall. Die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Sportwagens wurde der Bf daher vorgeschrieben. Die nachgeforderte Umsatzsteuer wurde in weiterer Folge im Einkommensteuerverfahren 2006 zum Abzug zugelassen. Neben den Sachbescheiden für Umsatz- und Einkommensteuer sind auch die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide angefochten.

Am 20. Dezember 2012 wurde der Bf der Prüfungsauftrag betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer sowie zusammenfassende Meldung bekanntgegeben. Prüfungszeitraum waren jeweils die Jahre 2006 – 2008. Im Jahr 2013 fand die angekündigte Außenprüfung statt.

Im Hinblick auf die Lieferung eines Sportwagens wurde seitens des Prüfers vertreten, dass die Lieferung unrechtmäßig steuerfrei belassen wurde, weil – entgegen der Ansicht der Bf – die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorliegen.

In der Folge nahm die belangte Behörde am 25. Juni 2013 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Im neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2006 wurde – in Übereinstimmung mit dem Ergebnis der Außenprüfung – die Lieferung des Sportwagens steuerpflichtig behandelt, woraus eine Nachforderung von EUR 24.554,17 resultierte. Diese Umsatzsteuernachforderung wurde gleichzeitig im Einkommensteuerverfahren 2006 (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) als Betriebsausgabe berücksichtigt. Eine Gutschrift ergab sich daraus jedoch nicht, da die bislang festgesetzte Einkommensteuer EUR 0 betragen hat.

Gegen die Wiederaufnahme von Umsatzsteuer 2006 und Einkommensteuer 2006 sowie die neuen Sachbescheide erhob die Bf am 25. Juli 2013 Berufung. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2014 erteilte die belangte Behörde der Bf einen Mängelbehebungsauftrag. Mit Eingabe vom 22. Dezember 2014 (eingelangt am selben Tag) kam die Bf dem Mängelbehebungsauftrag fristgerecht nach.

Am 28. September 2018 erging die Beschwerdevorentscheidung, in der die (als Berufung erhobene) Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde. Dagegen wurde am 6. März 2019 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Am 20. März 2019 erfolgt die Vorlage der Beschwerde.

Nach § 323b Abs 1 BAO ist das Finanzamt Österreich in seinem Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes – im vorliegenden Fall somit des *** FA *** – getreten. Nach § 323b Abs 2 BAO werden die zu diesem Zeitpunkt anhängigen Verfahren vom Finanzamt Österreich weitergeführt. Daher ist das Finanzamt Österreich die belangte Behörde.

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit der Fachgebiete FU 5 (Umsatzsteuer) sowie FE 6 (Einkommensteuer) und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der damals gültigen Geschäftsverteilung wurde sie vorerst der Gerichtsabteilung 1077 zur Entscheidung zugewiesen.

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 25. Juni 2025 wurde die gegenständliche Beschwerde mit Wirkung zum 1. Juli 2025 der bisherigen Gerichtsabteilung 1077 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7014 – und damit dem nunmehr zuständigen Richter – zur Erledigung zugeteilt (veröffentlicht unter www.bfg.gv.at/amtstafel.html-beilage).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Verkauf des Sportwagens

- 1.1.1. Im Juni 2006 kaufte die Bf von einer in Ungarn ansässigen Gesellschaft einen neuen Sportwagen um EUR *** sechsstelliger Einkaufspreis ***. Am 14. Juni 2006 wurde der Sportwagen geliefert. Am 15. Juni 2006 wurde der Sportwagen von einer in Ungarn ansässigen Privatperson besichtigt und um den Preis von EUR *** sechsstelliger Weiterverkaufspreis *** als neues Fahrzeug von der Bf erworben. Da die Bf nicht über die notwendige Liquidität verfügte, wurde der Kaufpreis an die ungarische Händlerin nicht von der Bf, sondern direkt vom Käufer entrichtet. Außerdem vereinbarten die Bf und der Käufer, dass der Sportwagen bis Dezember 2006 „zu Ausstellungszwecken“ bei der Bf verbleiben soll.
- 1.1.2. Am 20. Dezember 2006 erfolgte die Abholung des Sportwagens. Dabei war der Käufer anwesend, diesem wurden die Fahrzeugpapiere übergeben. Weiters wurde seitens des Käufers ein Verbringungsnaheis unterfertigt, in der sich der Käufer verpflichtete, den Sportwagen nach Spanien zu verbringen und diesen dort „der Mehrwertsteuer zuzuführen“. Die Abholung erfolgte durch einen vom Käufer organisierten LKW mit ungarischem Kennzeichen. Die Identität des LKW-

Fahrers, den der Käufer bereitstellte, wurde im Rahmen der Abholung seitens der Bf nicht festgestellt.

- 1.1.3. Ihrer Verpflichtung gemäß der Verordnung betreffend die Meldepflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge (BGBl II 2003/308) ist die Bf nicht nachgekommen. Der dafür vorgesehene amtliche Vordruck (Formular U 17) wurde nicht eingereicht.
- 1.1.4. Der Sportwagen ist in weiterer Folge nie in Spanien angekommen. Weder erfolgte in Spanien eine Anmeldung, noch wurde die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichtet. Die Erstzulassung des Sportwagens erfolgte am *** Datum *** 2007 (somit knapp 2 Monate nach der Abholung durch den Käufer) in Österreich durch eine dritte Person. Diese dritte Person erwarb den Sportwagen jedoch nicht unmittelbar vom Käufer der Bf, sondern von einer weiteren Person.
- 1.1.5. Die Bf behandelte die Lieferung des Sportwagens als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Demgegenüber hat die belangte Behörde im Zuge der Außenprüfung die Steuerbefreiung mangels Erfüllung aller Voraussetzungen nicht anerkannt und die Verfahren Umsatzsteuer 2006 und Einkommensteuer 2006 wiederaufgenommen. In den neuen Sachbescheiden wurde die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Sportwagens daher nachgefordert sowie ertragsteuerlich zum Abzug zugelassen.
- 1.1.6. Die Bf ermittelte ihren Gewinn im Streitjahr nach § 4 Abs 1 EStG 1988. Bis zur Erstellung der Bilanz des Streitjahres 2006 war für die Bf die umsatzsteuerliche Abgabennachforderung nicht zu erwarten.

1.2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2006 erging mit folgendem Inhalt:

„Bescheid über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006

Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 01.07.2008) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen“.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer erging mit folgendem Inhalt:

„Bescheid über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 02.07.2008) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen“.

Die in beiden Wiederaufnahmeverfahren gleichlautende Begründung war: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden“.

Im Hinblick auf die Feststellungen und die damit zusammenhängende rechtliche Würdigung finden sich in der Niederschrift sowie dem Prüfbericht idente Ausführungen („Tz 1“ – weitere Tz sind in Niederschrift und Prüfbericht nicht enthalten). Im Prüfbericht wird darüber hinaus unter „Prüfungsabschluss“ und der Unterüberschrift „Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO“ ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2006	TZ 1
Einkommensteuer	2006	TZ 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen“.

Unter Tz 1 werden in der Niederschrift und im Prüfbericht Sachverhaltselemente im Hinblick auf die verfahrensgegenständliche Lieferung des Sportwagens ausgeführt. Dort findet sich etwa die Aussage, dass der Verbringungsnaheis sowie der Buchnaheis nicht den Anforderungen der Verordnung zu Art 7 Abs 2 UStG 1994 (BMR) entsprechen (VO BGBl 1996/401), da weder der konkrete Bestimmungsort in Spanien angegeben noch die Identität des abholenden LKW-Fahrers festgestellt wurde. Weiters wird festgehalten, dass der Sportwagen in Spanien nie angemeldet und dort die Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde. Außerdem findet sich die Feststellung, dass die verpflichtende Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferung (Verordnung BGBl II 2003/308 – Formular U 17) nicht abgegeben wurde.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs 2 BAO genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Die Feststellungen bei Punkt 1.1.1. zum Kauf und Verkauf des Sportwagens sowie der Ansässigkeit des Käufers beruhen auf den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde (Prüfbericht, Niederschrift, Beschwerdevorentscheidung) und wurden seitens der Bf nicht bestritten. Die Feststellung, dass der Käufer den Kaufpreis an den ungarischen Händler direkt bezahlt hat, da die Bf nicht über ausreichend Liquidität verfügte, basiert auf der für glaubhaft befundenen Aussage der Bf im Beschwerdeschriftsatz. Dies wurde auch seitens der belangten Behörde festgestellt. Die Feststellung, dass der Sportwagen nach der Bezahlung bis Dezember 2006 zu Ausstellungszwecken bei der Bf verbleibt, basiert auf der vom Bundesfinanzgericht für glaubhaft befundenen Aussage der Bf im Zuge der Außenprüfung sowie im Beschwerdeschriftsatz.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1.2. zur Abholung des Sportwagens im Dezember 2006 beruhen auf den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde (Prüfbericht, Niederschrift, Beschwerdevorentscheidung) und entsprechen auch den Angaben der Bf im Beschwerdeschriftsatz. Darüber hinaus ergibt sich das Datum der Abholung sowie die seitens des Käufers zugesicherte Verbringung des Sportwagens nach Spanien samt „Zuführung“ zur Mehrwertsteuer aus dem aktenkundigen „Verbringungsnachweis“. Hinsichtlich des Umstandes, dass der Käufer bei der Abholung anwesend war, ist anzumerken, dass dies auf den glaubhaften Aussagen der Bf im Beschwerdeschriftsatz beruht – nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichts erscheint dies insbesondere in Anbetracht des hohen Kaufpreises des Sportwagens als schlüssig.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1.3. zur nicht erfolgten Einreichung des Formulars U 17 beruhen auf den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde (Prüfbericht, Niederschrift, Beschwerdeentscheidung). Die Aussage der Bf zum Fehlen des Posteingangsstempels am Formular, wonach die Bf das Formular bloß außerhalb der Öffnungszeiten in den Postkasten eingeworfen habe, erachtet das Bundesfinanzgericht als unsubstantiierte Schutzbehauptung. Vielmehr erscheint es naheliegender, dass das Formular tatsächlich nie eingereicht wurde.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1.4, wonach der Sportwagen in Spanien nie angemeldet und dort auch keine Umsatzsteuer entrichtet wurde, basiert auf der aktenkundigen Stellungnahme der spanischen Behörden. Der Umstand, dass eine Erstzulassung des Sportwagens erstmals im Februar 2007 und zwar in Österreich erfolgte, beruht auf dem aktenkundigen Auszug des KFZ-Zentralregisters des Bundesministeriums für Inneres vom 18. Februar 2013. Zur Feststellung, dass der Sportwagen tatsächlich nie in Spanien angelangt ist, gelangt das Bundesfinanzgericht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit, da in Spanien weder die Umsatzsteuer entrichtet noch eine Anmeldung des Sportwagens vorgenommen wurde. Ebenso spricht für diese Feststellung, dass die erstmalige Anmeldung des Sportwagens in Österreich erfolgte, und zwar bloß 2 Monate nach der erfolgten Abholung des Sportwagens von der Bf im Dezember 2006.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1.5. zur bisherigen steuerlichen Behandlung sowie dem Vorgehen der belangten Behörde sind zwischen den Parteien unstrittig und basieren auf aktenkundigen Dokumenten (bisherige Sachbescheide, neue Sachbescheide, Niederschrift, Prüfbericht).

Die Feststellung bei Punkt 1.1.6 zur Gewinnermittlungsart ergibt sich aus der aktenkundigen Steuerklärung der Bf für das Streitjahr. Die Feststellung, wonach für die Bf die umsatzsteuerliche Abgabennachforderung bis zur Erstellung der Bilanz des Streitjahres 2006 nicht zu erwarten gewesen sei, ergibt sich daraus, dass davon Abweichendes seitens der Bf zu keinem Zeitpunkt im Verfahren behauptet wurde (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062) und auch sonst keine Indizien zu erkennen sind, die dies nahelegen. Vielmehr führt die Bf im Beschwerdeschriftsatz aus, es hätten „zum damaligen Zeitpunkt keine Zweifel“ bestanden, dass der Käufer den Sportwagen „auch tatsächlich nach Spanien überführen würde“. Somit geht das Bundesfinanzgericht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit davon aus, dass die Bf selbst – zumindest bis zur Erstellung der Bilanz des Streitjahres 2006 – von der Richtigkeit der Angaben in der Steuererklärung ausgegangen ist und eine Umsatzsteuernachforderung daher nicht erwartet wurde.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2. zu den Ausführungen der belangten Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren beruht auf den aktenkundigen Wiederaufnahmebescheiden

sowie der Niederschrift und dem Prüfbericht, auf die in den Wiederaufnahmebescheiden verwiesen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006 und Sachbescheid Umsatzsteuer 2006)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Nach der Fassung des § 303 Abs 4 BAO vom 25. Juni 2013 ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen aufgrund des Erschleichungstatbestandes, des Neuerungstatbestandes oder des Vorfragentatbestandes zulässig, wenn die *„Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“*.

Nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung BGBl I 2005/103 stellen Lieferungen und sonstige Leistungen steuerbare Umsätze dar, wenn sie von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden.

Nach Art 7 Abs 1 UStG 1994 (BMR) in der Fassung BGBl 1994/663 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn die folgenden im Streitfall wesentlichen Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet (Z 1).
- Der Abnehmer erfüllt die Voraussetzungen der Z 2 – im hier vorliegenden Fall der Lieferung eines neuen Fahrzeugs fällt darunter jedoch nicht nur ein Unternehmer oder eine nichtunternehmerische juristische Person, sondern auch *„jeder andere Erwerber“* (Z 2 lit c).
- Weiters ist erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.

Art 7 Abs 3 UStG 1994 (BMR) hält weiters fest, dass die Voraussetzungen nach Abs 1 und Abs 2 vom Unternehmer buchmäßig nachzuweisen sind. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist. Dem ist der Bundesminister für Finanzen mit der Verordnung zu Art 7 UStG 1994 (BMR) nachgekommen (BGBl 1996/401):

- Nach § 1 der Verordnung zu Art 7 UStG 1994 (BMR) hat der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat (Nachweis der Beförderung oder Versendung).
- § 2 der Verordnung konkretisiert sodann, wie dieser Nachweis – im hier maßgebenden Fall der Beförderung – zu führen ist:
 - Durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (Z 1),
 - durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere einen Lieferschein (Z 2) sowie
 - 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 (Z 3).
- § 5 der Verordnung regelt sodann den sogenannten Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Demnach hat der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachzuweisen (Buchnachweis).
- Näher konkretisiert werden die Erfordernisse des Buchnachweises in § 6 der Verordnung. Demnach hat der Unternehmer aufzuzeichnen:
 - den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers (Z 1),
 - den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen (Z 2),
 - die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung (Z 3),
 - den Tag der Lieferung (Z 4),
 - das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung (Z 5),
 - die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Z 6)
 - die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Z 7) und
 - den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet (Z 8).
- Die Ergänzung der Verordnung durch § 9, in dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank als weiteren Nachweis der Beförderung oder Versendung hinzugefügt wurde, erfolgte erst im Jahr 2010 (BGBl II 2010/172) und ist daher für den Streitzeitraum nicht anzuwenden.

Art 7 Abs 4 UStG 1994 (BMR) enthält schließlich eine Vertrauensschutzregel: Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Art 7 Abs 1 UStG 1994 (BMR) nicht vorliegen, so ist die Lieferung 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.

3.1.2. Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006: Wiederaufnahme erfolgte zurecht

Die Beschwerde richtet sich zunächst gegen die amtswegige Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006.

Welcher der drei gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestände (Erschleichungstatbestand, Neuerungsstatbestand oder Vorfragentatbestand) durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher herangezogen wird, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die zuständige Behörde (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262, VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066 Rz 14).

Im zu beurteilenden Fall geht aus dem Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2006 nicht ausdrücklich hervor, welchen der drei Wiederaufnahmetatbestände die belangte Behörde als erfüllt ansieht. Dies gilt nicht bloß für Spruch und Begründung der angefochtenen Bescheide selbst, sondern auch für die Niederschrift der Schlussbesprechung sowie den Prüfbericht, auf die in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwiesen wird (zur grundsätzlichen Zulässigkeit derartiger „Pauschalverweise“ siehe etwa VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 Rz 23 mit weiteren Nachweisen). Im Prüfbericht finden sich unter der Überschrift „*Prüfabschluss*“ die Ausführungen zur Wiederaufnahme der Verfahren. Dort wird auf die Feststellungen bei Tz 1 verwiesen (weitere Tz enthalten Niederschrift und Prüfbericht nicht), ausdrücklich genannt wird dort jedoch kein Wiederaufnahmetatbestand. Vielmehr wird im Prüfbericht (sowie gleichlautend in der Niederschrift) bloß allgemein „*eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO*“ angesprochen bzw ist (in den Wiederaufnahmebescheiden) von einer Wiederaufnahme „*gem. § 303 (4) BAO*“ die Rede, obwohl sich in dieser Bestimmung alle drei Wiederaufnahmetatbestände finden und somit gerade keine Konkretisierung gegeben ist.

Trotz alledem geht das Bundesfinanzgericht anhand der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH davon aus, dass in einer Gesamtschau von einer ausreichenden Determinierung des Wiederaufnahmetatbestandes aufgrund des Neuhervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln (Neuerungsstatbestand) auszugehen ist: So hat der Gerichtshof in der Entscheidung VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 ausgeführt, dass im „*Regelfall*“ erkennbar ist, dass der Neuerungsstatbestand im Wiederaufnahmebescheid angesprochen wird, sofern sich in Prüfbericht oder Niederschrift keinerlei „*Hinweise auf eine gerichtlich strafbare Tat, auf eine Erschleichungshandlung oder auch auf das Vorliegen einer abweichenden Entscheidung über eine Vorfrage*“ finden. Bei Durchsicht der Niederschrift und des Prüfberichts sind im vorliegenden Fall keinerlei Anzeichen für das Vorliegen des Erschleichungstatbestandes oder

des Vorfragentatbestandes zu erkennen. Demnach ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass sich die belangte Behörde auf den „Regelfall“ des Neuerungstatbestandes stützt.

Gemäß § 279 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht – außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs 1 – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 mit weiteren Nachweisen).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl nochmals VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Im zu beurteilenden Fall werden in der Niederschrift sowie im Prüfbericht einige Sachverhaltselemente beschrieben, die als Wiederaufnahmegrund in Betracht kommen. So ist der Niederschrift und dem Prüfbericht zu entnehmen, dass nicht alle Voraussetzungen des zu führenden Beförderungsnachweises sowie des Buchnachweises nach Art 7 Abs 3 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung zu Art 7 UStG 1994 erfüllt sind. Dass diese Sachverhaltselemente in der Niederschrift und dem Prüfbericht unter dem Punkt „rechtliche Würdigung“ ausgeführt werden, steht dieser Beurteilung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht im Wege. Weiters existierten diese Umstände bereits im Zeitpunkt, als die ursprünglichen Sachbescheide ergingen und sind im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen.

Tatsachen im Sinne des Neuerungstatbestandes sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006 mit weiteren Nachweisen).

Dies liegt im vorliegenden Fall vor: Zwar ist der Buchnachweis und der Nachweis der Beförderung bzw. Versendung nach der Rechtsprechung des EuGH keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung (siehe zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 24 mit Hinweis auf EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée* [Buchnachweis] sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 26 mit Hinweis auf EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*); dies entspricht auch der Rechtsprechung des VwGH, siehe VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064. Die Steuerbefreiung steht nämlich vielmehr auch dann zu, wenn der Nachweis zwar nicht ordnungsgemäß erbracht wird, jedoch feststeht, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen (siehe zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 24/1 [Buchnachweis] bzw. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 26 mit Hinweis auf EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona* [Beförderungsnachweis]). Gerade dies – das Vorliegen der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung – ist im zu beurteilenden Fall aber nicht zu bejahen: So wurde festgestellt, dass der Sportwagen nie nach Spanien gelangt ist, und somit die Voraussetzungen für die steuerfreie Lieferung nach Spanien nicht vorliegen.

Somit hätte die Kenntnis der belangten Behörde von den neu hervorgekommenen Sachverhaltselementen alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2006 geführt (siehe dazu ausführlich unter Punkt 3.1.3.): Hätte die belangte Behörde bei Bescheiderlassung Kenntnis davon gehabt, dass der Buchnachweis nicht, wie in der Verordnung zu Art 7 UStG 1994 gefordert, erbracht wird, sowie eine Lieferung nach Spanien überhaupt nicht erfolgt ist (das sonstige Ergebnis des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO), so hätte dies einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Entscheidend ist nämlich, dass die Behörde bei richtiger rechtlicher Beurteilung des maßgebenden – neu hervorgekommenen – Sachverhalts zu einem anderen Bescheid gelangt wäre – vgl. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011. Demnach stellt der nicht ordnungsgemäß erbrachte Buchnachweis in Verbindung mit der ohnehin nicht erfolgten Lieferung nach Spanien eine Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt.

Zur im Rahmen der amtswegigen Wiederaufnahme erforderlichen Interessenabwägung ist wie folgt auszuführen: Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt

rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 Rz 67 mit Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH).

Im vorliegenden Fall sind die Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2006 (Nachforderung im Ausmaß von EUR 24.554,17) weder absolut gesehen noch im Hinblick auf das gesamtbetragliche Ergebnis des bisherigen Sachbescheides als geringfügig einzustufen (vgl. dazu zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Wenn die belangte Behörde daher im Hinblick auf die angeführte Änderung der Bemessungsgrundlage dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber dem Grund der Rechtssicherheit eingeräumt hat, so hat sie somit von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Abschließend ist somit festzuhalten: Soweit sich die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 richtet, ist sie vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

3.1.3. Sachbescheid Umsatzsteuer 2006: Vorschreibung der Umsatzsteuer erfolgte zurecht

3.1.2.1. Steuerbarer Umgang nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG liegt vor

Im zu beurteilenden Fall ist davon auszugehen, dass ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung BGBl I 2005/103 vorliegt: So ist die Bf im Streitzeitraum unstrittig als Unternehmerin zu betrachten. Der Verkauf des Sportwagens ist als Lieferung im Sinne des § 3 UStG 1994 anzusehen, da der Abnehmer dadurch befähigt wurde, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen (§ 3 Abs 1 UStG 1994 in der Fassung BGBl I 2004/180). Der Leistungsort der Lieferung liegt nach § 3 Abs 8 UStG 1994 in der Fassung BGBl I 2004/180 dort, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (bewegte Lieferung) – somit in Österreich und damit im Inland. Fest steht weiters, dass die Lieferung gegen Entgelt ausgeführt wurde sowie, dass der Vorgang im Rahmen des Unternehmens der Bf erfolgte. Es ist somit von einem steuerbaren Vorgang auszugehen.

3.1.2.2. Voraussetzungen für steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung liegen nicht vor

In weiterer Folge ist zu beantworten, ob der steuerbare Vorgang auch der Steuerpflicht unterliegt. Dies ist nicht der Fall, wenn eine Steuerbefreiung (§ 6 UStG 1994 in der Fassung BGBl I 2006/101) anzuwenden ist. Im vorliegenden Fall ist fraglich, ob eine

innergemeinschaftliche Lieferung nach Art 6 UStG 1994 (BMR) vorliegt. Näher geregelt ist die innergemeinschaftliche Lieferung in Art 7 UStG 1994 (BMR), siehe dazu bereits Punkt 3.1.1.

Die Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 UStG 1994 (BMR) in der Fassung BGBl 1994/663 sind im zu beurteilenden Fall nur zum Teil erfüllt: Zwar liegen die Voraussetzungen der Z 2 (Abnehmerqualifikation – der Erwerber bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kann auch „jeder andere Erwerber“ sein) sowie der Z 3 (der Erwerb ist im anderen Mitgliedstaat steuerbar) im vorliegenden Fall vor. Jedoch ist der Sportwagen im Zuge der Lieferung nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet (konkret: Spanien) befördert oder versendet worden (Z 1 - und auch eine potentielle Beförderung oder Versendung in das sonstige Gemeinschaftsgebiet würde im zu beurteilenden Fall nicht zur Steuerfreiheit führen, da sich alle Dokumentationen der Bf gemäß Art 7 Abs 3 UStG 1994 [BMR] auf eine Beförderung nach Spanien beziehen und somit eine steuerfreie Lieferung nur für diesen Staat in Betracht kommt). Demnach sind nicht alle kumulativen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt, weshalb die Steuerbefreiung nach Art 7 UStG 1994 (BMR) nicht zur Anwendung gelangen kann.

Darüber hinaus ist die Bf den Nachweispflichten nach Art 7 Abs 3 UStG 1994 (BMR) in der Fassung BGBl 1994/663 nicht ausreichend nachgekommen: So findet sich am Beförderungsnachweis keine Angabe des konkreten Bestimmungsortes, vielmehr wird dort nur Spanien angegeben.

Ebensowenig wurde seitens der Bf der Name und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers – somit des LKW-Fahrers – aufgezeichnet. Der Verweis der Bf, dass eine derartige Dokumentation der Daten des LKW-Fahrers nicht notwendig gewesen sei, da der Abnehmer im Zuge der Abholung selbst persönlich anwesend war, geht dabei ins Leere. Vielmehr sollen derartige Dokumentationsanforderungen sicherstellen, dass die Identität aller beteiligten Personen aufgezeichnet und so eine Nichtentrichtung der Umsatzsteuer möglichst verhindert wird. Das bloße Festhalten des Kennzeichens des LKW sowie die unleserliche Unterschrift des LKW Fahrers ersetzen diese Erfordernisse nicht.

Zwar sind, wie bereits bei Punkt 3.1.2. ausgeführt, Buchnachweis und Nachweis der Beförderung bzw Versendung nach der Rechtsprechung von EuGH und VwGH keine materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung (siehe zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 24 mit Hinweis auf EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée* und VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064 [Buchnachweis] sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 26 mit Hinweis auf EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona* [Nachweis der Beförderung bzw Versendung]). Die Steuerbefreiung steht vielmehr auch dann zu, wenn der Buchnachweis oder der Beförderungsnachweis zwar nicht ordnungsgemäß vorliegen, jedoch feststeht, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sind (siehe zB *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ (2024) Art 7 BMR Rz 24/1 [Buchnachweis] bzw *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ (2024) Art 7 BMR Rz 26 mit Hinweis auf EuGH 6.9.2012, C-273/11,

Mecsek-Gabona [Beförderungsnachweis]). Gerade dies ist jedoch – wie bereits ausgeführt – im zu beurteilenden Fall aber nicht zutreffend, da festgestellt wurde, dass der Sportwagen nie nach Spanien gelangt ist, und somit die Voraussetzungen für die steuerfreie Lieferung nicht vorliegen.

Im Hinblick auf die Verletzung der Meldepflicht für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge (Verordnung BGBl II 2003/308) ist anzumerken: Die Nichtnennung dieser Meldeverpflichtung im Gesetz (Art 7 UStG 1994 [BMR]) spricht dafür, dass die ordnungsgemäße Meldung keine Anwendungsvoraussetzung für die Steuerbefreiung ist. Ebenso ist im Lichte der zitierten Rechtsprechung des EuGH wohl davon auszugehen, dass ein Verstoß derartiger Formalvoraussetzungen alleine einer Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nicht im Wege stehen kann, sofern die sonstigen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen. Letztendlich kann diese Frage aber dahingestellt bleiben, da ohnehin klar ist, dass mangels Beförderung oder Versendung nach Spanien nicht alle kumulativen Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

Mangels kumulativer Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist somit davon auszugehen, dass die Steuerbefreiung nicht anzuwenden ist und daher eine steuerpflichtige Lieferung vorliegt. Zu prüfen bleibt jedoch, ob die Lieferung unter den Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 (BMR) steuerfrei zu belassen ist (siehe etwa *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 12/1).

3.1.2.3. Voraussetzungen für Anwendung der Vertrauensschutzregelung gemäß Art 7 Abs 4 UStG 1994 (BMR) sind nicht gegeben

Die Vertrauensschutzregelung nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 (BMR) ermöglicht es, eine Lieferung, die die Anforderungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt, unter bestimmten Voraussetzungen dennoch als steuerfrei zu behandeln. Maßgebend ist dabei, dass 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.

Im zu beurteilenden Fall liegt ein Abholfall vor. Dem Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns ist demnach im Wesentlichen entsprochen, wenn die Identität des Abholenden festgestellt sowie eine Empfangsbestätigung des Abnehmers vorliegt, wonach der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ [2024] Art 7 BMR Rz 36). Während die Erklärung zur Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet im zu beurteilenden Fall vorliegt, wurde die Identität des abholenden LKW-Fahrers nicht festgestellt. Wie bereits in Kapitel 3.1.2.2. erwähnt, geht der Verweis der Bf, dass eine derartige Dokumentation der Daten des LKW-Fahrers nicht notwendig gewesen sei, da der Abnehmer im

Zuge der Abholung selbst persönlich anwesend war, ins Leere. Vielmehr soll die Dokumentation auch der konkret den Gegenstand abholenden Person sicherstellen, dass die Identität aller beteiligten Personen aufgezeichnet und so eine endgültige Nichtentrichtung der Umsatzsteuer möglichst verhindert wird. Dies ergibt sich auch aus § 6 Z 2 der Verordnung „[...]über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen“ (BGBl 1996/401), wonach „*in Abholfällen*“ der Name und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers festzuhalten ist (vgl. VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051) sowie dem letzten Satz des Art 7 Abs 4 UStG 1994 (BMR), wonach „*in Abholfällen*“ der Unternehmer „*die Identität des Abholenden festzuhalten*“ hat. Das bloße Dokumentieren des Kennzeichens des LKW sowie die unleserliche Unterschrift des LKW Fahrers ersetzen diese Anforderungen nicht.

Darüber hinaus ist auch die Verletzung der Meldeverpflichtung gemäß Verordnung betreffend die Meldepflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge (BGBl II 2003/308 – Formular U 17) nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als Indiz dafür zu werten, dass die Bf im Zuge der Lieferung des Sportwagens insgesamt die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht eingehalten hat.

Im Ergebnis kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts und im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos u.a.*, vgl. auch VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051) somit nicht behauptet werden, dass die Bf alle ihr „*zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat*“, um sicherzustellen, dass die vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (für den verfahrensgegenständlichen Sportwagen, der letztlich im Februar 2007 erstmalig angemeldet wurde, ist bislang keine Umsatzsteuer entrichtet worden). Auch *Ruppe/Achatz* kommen daher zum Schluss, dass im „*Regelfall*“ davon auszugehen ist, dass sich aus der unterlassenen Feststellung der Identität des Abholenden schließen lässt, dass nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt wurde. Dies muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im vorliegenden Fall umso mehr gelten, da ein Sportwagen um über EUR 140.000 verkauft wurde, weshalb vom Unternehmer ein strengerer Sorgfaltsmaßstab eingefordert werden kann, als bei einem wirtschaftlich weit weniger bedeutenden Vorgang.

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung kann somit im zu beurteilenden Fall auch nicht über den „Umweg“ der Vertrauensschutzregelung erreicht werden. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer erfolgte damit zurecht. Die Beschwerde war daher auch in dieser Hinsicht abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006)

Zur Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2006 ist hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen, des anwendbaren Wiederaufnahmetatbestandes (Neuerungstatbestand) und den neu hervorgekommenen Tatsachen auf die Ausführungen zur Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 (siehe Punkt 3.1.2.) zu verweisen. Jedoch liegt die für eine Wiederaufnahme ebenso notwendige Voraussetzung, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, nicht vor. Dies deshalb, da eine ertragsteuerliche Berücksichtigung der Vorschreibung der Umsatzsteuer im Jahr 2006 aus nachfolgenden Gründen nicht möglich ist:

Grundsätzlich kommt der Umsatzsteuer Durchlaufcharakter zu, weshalb eine Umsatzsteuernachforderung bei der Bilanzierung nicht zu einer Betriebsausgabe führt (siehe zB VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062). Wenn jedoch die Umsatzsteuer nicht weitergereicht bzw als Vorsteuer vom Finanzamt zurückgefordert werden kann, somit von einer endgültigen Belastung auszugehen ist, so ist eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe möglich (vgl VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062 mit Hinweis auf *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 39. Vgl weiters *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ [2025] § 4 Tz 330 oder *Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* EStG § 4 Rz 81 [Stand 1.7.2025, rdb.at]). Eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe ist somit im vorliegenden Fall grundsätzlich denkbar.

Die Berücksichtigung als Betriebsausgabe kommt jedoch im Jahr 2006 jedenfalls nicht in Betracht: Vielmehr können Nachforderungen von Betriebssteuern bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erst im Jahr der Vorschreibung – dies war im vorliegenden Fall das Jahr 2013 – geltend gemacht werden (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ [2025] § 4 Tz 129 mit Hinweis auf VwGH 8.6.1956, 1481/55). Da Sache der vorliegenden Beschwerde lediglich das Jahr 2006 ist, kommt eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe in diesem Verfahren somit nicht in Betracht.

Zu beantworten ist schließlich noch die Frage, ob eine ertragsteuerliche Berücksichtigung der Umsatzsteuer für die missglückte innergemeinschaftliche Lieferung im Jahr 2006 als Rückstellung möglich ist.

Nach der im Jahr 2006 anwendbaren Fassung des § 9 Abs 1 EStG ist die Bildung von Rückstellungen möglich für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen sowie
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Fraglich ist, ob für die im Jahr 2013 vom Finanzamt infolge der missglückten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Bf nachgeforderte Umsatzsteuer im Wurzeljahr 2006 eine Rückstellung für eine sonstige ungewisse Verbindlichkeit (§ 9 Abs 1 Z 3 EStG) zu bilden gewesen wäre. Eine Rückstellung darf gewinnmindernd nur für das Jahr gebildet werden, in dem der Aufwand wirtschaftlich verursacht wurde (vgl VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106) – dies wäre im zu beurteilenden Fall das Jahr 2006.

Maßgebend für die Frage der Zulässigkeit der Bildung der Rückstellung ist gemäß § 9 Abs 3 EStG 1988 insbesondere die Frage, ob mit dem Vorliegen oder Entstehen der Verbindlichkeit *„ernsthaft zu rechnen“* sein muss (vgl zB VwGH 29.11.2006, 2002/13/0176 mit weiteren Nachweisen, wonach darauf abzustellen ist, *„dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht“*). Damit ist eine Rückstellung *„ein Gewinnkorrektiv, mit dem ein ernsthaft drohender, wirtschaftlich die Zeit vor dem Bilanzstichtag betreffender Aufwand berücksichtigt wird“* (siehe etwa Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ [2025] § 9 Tz 16 mit Hinweis auf VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, 0086).

Ein derartiges ernsthaftes Drohen der Verbindlichkeit lag im zu beurteilenden Fall jedoch nicht vor. Maßgebend für diese Beurteilung ist nämlich der *„seinerzeitige“* Blickwinkel (siehe etwa VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062), somit der Zeitpunkt der Bilanzerstellung für 2006. Zu diesem Zeitpunkt war das Entstehen der Umsatzsteuernachforderung für die Bf jedoch nicht zu erwarten (siehe Feststellung bei Punkt 1.1.6.) – vielmehr wurde davon ausgegangen, dass alle Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sind und somit die Lieferung steuerfrei ist. Von der Bf wurde während des gesamten Verfahrens nicht vorgebracht, dass die ursprüngliche Einschätzung zur (vermeintlich) steuerfreien Lieferung des Sportwagens schon seinerzeit (dh bis zur Erstellung der Bilanz des Streitjahres 2006) verfehlt gewesen ist (dies als Maßstab erachtend wiederum VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062). Vielmehr weist die Bf im Beschwerdeschriftsatz darauf hin, es hätten *„keine Zweifel“* bestanden, dass der Käufer den Sportwagen *„auch tatsächlich nach Spanien überführen würde“*. Daher war – aus diesem seinerzeitigen Blickwinkel – das Entstehen der Umsatzsteuernachforderung nicht zu erwarten, weshalb auch nicht davon auszugehen ist, dass mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft im Sinne des § 9 Abs 3 EStG 1988 zu rechnen gewesen wäre (siehe abermals VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062).

Die Bildung einer Rückstellung nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 kommt somit nicht in Betracht. Auch die anderen Tatbestände zur Rückstellungsbildung nach § 9 Abs 1 EStG 1988 liegen im zu beurteilenden Fall nicht vor.

Dahingestellt kann daher die Frage bleiben, ob die ursprünglich unstrittig von der Bf nicht gebildete Rückstellung nachträglich überhaupt gebildet werden kann. Als Gewinnermittlerin nach § 4 Abs 1 EStG 1988 war die Bf zur Bildung von Rückstellungen jedenfalls nicht verpflichtet, sodass die unterlassene Bildung der – vermeintlichen – Rückstellung jedenfalls kein unrichtiger Bilanzansatz ist, der zu einer Bilanzberichtigung (§ 4 Abs 2 Z 2 EStG) geführt hätte. Maßgebend wäre vielmehr das Regime der Bilanzänderung nach § 4 Abs 2 Z 1 EStG.

Mangels Vorliegen einer Betriebsausgabe im Jahr 2006 und mangels Möglichkeit der Bildung einer Rückstellung in diesem Jahr scheidet sohin eine ertragsteuerliche Berücksichtigung der Umsatzsteuervorschreibung im Jahr 2006 aus. Im Ergebnis hätte somit die Kenntnis der beschriebenen Tatsache keinen im Spruch anderslautenden Bescheid Einkommensteuer 2006 herbeigeführt. Daher war die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006 rechtswidrig. Der Beschwerde war sohin stattzugeben und der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

3.3. Zu Spruchpunkt IV. (Gegenstandsloserklärung der Beschwerde betreffend Sachbescheid Einkommensteuer 2006)

Nach § 261 Abs 2 BAO ist dann, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid entsprochen wird, die gegen den neuen Sachbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Dies liegt im zu beurteilenden Fall vor, da der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 stattgegeben wurde (siehe Spruchpunkt II). Die Beschwerde gegen den Sachbescheid war daher gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt III. und V. (Unzulässigkeitserklärung der 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.

Soweit im Hinblick auf Spruchpunkte I. und II. Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht stets der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des VwGH (siehe insbesondere VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062 VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051 und VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Hinsichtlich Spruchpunkt IV. ist anzumerken: Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt im Allgemeinen auch dann nicht vor, wenn sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stützen vermag (siehe zB VwGH 16.2.2023, Ra 2020/16/0015 mit weiteren Nachweisen) oder die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit weiteren Nachweisen). Da sich die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid infolge der Stattgabe der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid unmittelbar aus § 261 Abs 2 BAO ergibt, liegt keine Rechtsfrage vor, der gemäß § 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 17. Oktober 2025