

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, 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. Der Beschwerde wird stattgegeben. 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 Vorsteuerbetrugsskema 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).

Die belangte Behörde kürzte entsprechend die Vorsteuern aus dem Ankauf der Handelsware.

Zu den Vorverfahren kann auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden (vgl. VwGH 31.01.2024, Ra 2023/13/0160; 22.01.2025, Ra 2024/13/0109).

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 ***B GmbH lang*** (in der Folge ***B*** GmbH) ankauft und mit einem Aufschlag an die ***AG lang***, Kuwait (in der Folge ***AG***) weiterverkauft. Die Lieferungen der Bf. an die ***AG*** fanden als (damalige) Ausfuhrlieferungen nach Tschechien und Ungarn statt. Entsprechende Ausfuhrnachweise liegen vor. Für die ***B*** GmbH trat Herr ***KM***, für die ***AG*** Herr ***HS*** auf.

Die Handelstätigkeit der Bf. war in einen Umsatzsteuerbetrug innerhalb der Europäischen Union eingebettet: Die von der Bf. ins Drittland exportierten Waren wurden, nach Austausch der Rechnungen im Drittland, mit einem weit geringeren Wert in die Europäische Union reimportiert. 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 wiederum in (damalige) Drittstaaten.

Maßgebliches 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 zunächst um den Faktor 60-70 verringert. Auch wurden in diesen Austauschrechnungen Lieferanten und Kunden ausgetauscht. 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.

Der maßgebliche Umsatzsteuerausfall in der EU ergibt sich aus diesen fingierten Leistungen in Form von Veredelungen, Lizenzen und Komplettierung, da diese nicht erbracht wurden. Nach Hochschleusung der Warenwerte durch diese fingierten Leistungen 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.

Die verkaufte Ware wurde im Kreis verkauft und erreichte die auf den Rechnungen und sonstigen Papieren intendierten Empfänger der Ware nicht.

Die Bf. kaufte und verkaufte die Handelsware in mehreren Runden:

Einkauf von *B*** GmbH:**

Runde	Zeitraum	Anzahl
1	Oktober 2002	51.320 Stk CDs
2	November 2002	52.450 Stk CDs
3	Jänner 2003	53.000 Stk CDs
4	Feber 2003	53.000 Stk CDs
5	März 2003	11.810 Stk Game Boy Zubehör
6	April 2003	64.000 Stk CDs
7	Juni 2003	12.910 Stk Game Boy Zubehör

Verkauf an *AG***:**

Runde	Zeitraum	Anzahl
1	Oktober 2002	51.320 Stk CDs
2	November 2002	52.450 Stk CDs
3	Jänner 2003	53.000 Stk CDs
4	Feber 2003	53.000 Stk CDs
5	März 2003	11.810 Stk Game Boy Zubehör
6	April 2003	64.000 Stk CDs

Die belangte Behörde kürzte die Vorsteuern aus dem Ankauf an Handelsware

- im Streitjahr 2002 von € 186.816,67 auf € 12.483,37, sohin um € 174.333,33;
- im Streitjahr 2003 von € 545.790,56 auf € 15.447,95, sohin um € 530.342,60.

Die Bf. musste vom Umsatzsteuerbetrug in der EU **nicht** wissen.

2. Beweiswürdigung

Zum Ankauf und Verkauf von Waren durch die Bf.

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

Die Waren haben das Hoheitsgebiet der EU verlassen, entsprechende Ausfuhrnachweise sind aktenkundig.

Zum Vorliegen eines Umsatzsteuerbetrugs innerhalb der EU

Die Feststellungen zum Vorliegen eines Umsatzsteuerbetrugsskarsells 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).

Der maßgebliche Umsatzsteuerausfall in der EU ergibt sich aus den fingierten Leistungen in Form von Veredelungen, Lizenzen und Komplettierung. Diese Leistungen wurden nicht erbracht (vgl. Gutachten, Seiten 73, 147f). Auch wenn das Gutachten zum Strafverfahren auf einen konkreten Umsatzsteuerausfall nicht Bezug nimmt, ist dem Gutachten zu entnehmen, dass in der gegenständlich relevanten Phase 3 des Betrugsmodells die Missing Trader durch Fakturierung von Aufwertungskosten tätig wurden und dass *„es sich bei den [...] Firmen um „Missing Trader“ im Sinn eines Umsatzsteuerbetruges handelt, [was] nach den*

Erhebungsergebnissen der Finanzverwaltung ohne jeden Zweifel anzunehmen [ist]“ (vgl. Gutachten, Seite 152). Das Bundesfinanzgericht sieht den Umsatzsteuerausfall in der EU damit durch die fingierten Leistungen als erwiesen an.

Zum Austausch der Rechnungen im Drittstaat:

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: In der Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Berufungsschreiben der Bf. wurde dargelegt, wie die Verkäufe der Bf. im Betrugskarussell weiterliefen. So ergibt sich (vgl. Stellungnahme des Betriebsprüfers, Seite 3ff):

„1. Export

Die am 30.10.2002 an die Fa. [...] 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. [...] die CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***L*** 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. [...] ist der Zusatz „I.A. ***MBS*** Ltd., Absender: ***FH*** GmbH & Co KG“ angebracht.*

[...]

2. Export

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

[...]

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

[...]

3. Export

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

[...]

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

[...]

4. Export

Die am 20.02.2003 an die Fa. [...] fakturierten 53.000 Stk CD wurden zusammen mit den 129.000 Stk CD, welche von der Fa. [...] GmbH am 25.02.2003 um € 1.210.871,40 an die Fa. [...] 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. [...] fakturiert wurden, am 26.02.2003 nach Tschechien exportiert.

[...]

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

[...]

5. Export

Die am 14.04.2003 an die Fa. [...] 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. [...] die 64.000 Stk CD's zum Preis von € 0,14 je Stk an die Fa. ***F*** Kft., Mosonszentmiklos, weiterfakturiert. Zusatz auf der Faktura der Fa. [...] vom 14.05.2003 betreffend die 64.000 Stk: „Absender: [... Bf.].*

[...]

Game Boy (Computerzubehör)

[...]

1. Umlauf

Die am 11.03.2003 an die Fa. [...] 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. [...] die Game Boy's zum Preis von € 1,25 je Stk an die Fa. [...] s.r.o. in Karolinka weiterfakturiert. Auf der Faktura der Fa. [...] ist der Zusatz „I.A. [...] 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 ausgetauscht wurden, wobei sämtliche Austauschrechnungen nicht nur geringere Warenwerte, sondern andere Lieferanten und Kunden aufweisen.

Zum Verkauf der Ware im Kreis

Dass die Ware im Kreis verkauft wurde und aus die angeblichen Abnehmer niemals erreichte, ergibt sich aus dem aktenkundigen Gutachten des Sachverständigen zum Strafverfahren ***JR*** ua. Der Sachverständige führt dazu aus: „*[...Es ist] mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass ganz überwiegende Teile der hier inkriminierten Geschäfte mehr als einmal durch die Lieferkette [...] gelaufen sind. [... Es liegt] kein einziger Hinweis darauf vor[...], dass Waren nachweislich aus der von der Finanzverwaltung aufgedeckten Lieferkette [...] durch Verkauf ausgeschieden sind bzw. ihre angeblichen Abnehmer aus der Ukraine bzw. Russland oder den USA erreicht hätten“* (vgl. Gutachten, Seite 155). Dies lässt sich auch durch die Einvernahme des Zeugen ***KL*** bestätigen, wonach die in Tschechien angelieferte Ware lediglich weitergeleitet wurde und sämtliche Informationen von ***KM*** kamen. Ebenso ergibt sich das aus der Einvernahme des ***HS*** vor dem Bundesfinanzgericht, wonach die Ware durch ***KM*** umgeleitet wurde.

Das Bundesfinanzgericht sieht es damit als erwiesen an, dass die Ware im Kreis verkauft wurde und die angeblichen Abnehmer niemals erreichte.

Zu den Runden an Ein- und Verkäufen

Dass die Bf. die Handelsware in mehreren Runden ankauft und verkauft, ergibt sich aus den aktenkundigen Aufstellungen der belangten Behörde.

Zu den gekürzten Vorsteuern

Die Beträge ergeben sich aus der Differenz der erklärten Vorsteuern im Jahr 2002 und 2003 sowie aus den schlussendlich von der belangten Behörde anerkannten Vorsteuerbeträgen.

Zum fehlenden 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). 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.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen in Gesamtschau folgende Umstände dafür, dass die Bf. **nicht** vom Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste:

Vorauszuschicken ist, dass der gegenständliche Umsatzsteuerbetrug in der EU nicht unmittelbar die Liefergeschäfte an die Bf. und auch nicht die ausgangsseitigen Liefergeschäfte der Bf. betrifft. Der maßgebliche Umsatzsteuerausfall fand in der vorgelagerten Lieferkette durch fingierte Leistungen – wie oben festgestellt – statt. Davon musste die Bf. im Ergebnis nicht wissen.

Zu Beginn muss auf die Rechtsprechung des VwGH zur Ausgangsseite der Geschäfte der Bf. verwiesen werden. Hierbei ergibt sich zunächst, dass der Bf. ein Rechnungstausch im Drittstaat bewusst war. Der VwGH sprach hierzu aus: *„Aus diesem der Revisionswerberin bekannten (oder in Kauf genommenen) Austausch von Rechnungen konnte das Bundesfinanzgericht zwar zutreffend ableiten, dass der Revisionswerberin bekannt war oder doch bekannt sein musste, dass es zu einer Steuerumgehung kommen könne (was von der Revisionswerberin auch nicht bestritten, wenn auch beschönigend als „Optimierung“ von Eingangsabgaben bezeichnet wird). Es ist dem Bundesfinanzgericht daher nicht entgegenzutreten, wenn es zunächst davon ausgeht, dass aus dem Wissen um den (möglichen) Rechnungstausch ein Wissen-Müssen von einem „Steuerbetrug“ abzuleiten ist. Dieses Wissen-Müssen bezog sich insoweit aber lediglich auf einen Steuerbetrug betreffend Eingangsabgaben eines Drittstaates“* (vgl. VwGH 22.01.2025, Ra 2024/13/0109, Rn 29). Der Austausch von Rechnungen im Drittstaat ist für das Bundesfinanzgericht damit beweiswürdigend nicht als Indiz für das Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug in der EU heranzuziehen. Die entsprechende Argumentation der belangten Behörde im fortgesetzten Verfahren ist damit zu verwerfen, verweist die belangte Behörde weiterhin auf die Ausgangsseite der Bf., also die Ausfuhrlieferungen an die ***AG*** bzw. fehlende oder unvollständige Unterlagen iZm mit der Ausfuhr.

Die belangte Behörde argumentiert zudem, die Bf. habe vom Betrug in der EU wissen müssen, weil es der Bf. bewusst war bzw. anhand der Unterlagen bewusst sein müssen, dass die Ware in die EU reimportiert wurde. Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Bf. gegen den Vorhalt

stemmt, sie habe vom Reimport in die EU gewusst bzw. hätte davon wissen müssen. Die Umleitung der Ware, so wie auch der Austausch der Rechnungen, sei nicht von der Bf., sondern von ***KM*** durchgeführt worden. Für das Bundesfinanzgericht kann es dahingestellt bleiben, ob die Bf. vom Reimport der Ware in die EU wusste oder wissen musste: Selbst wenn die Bf. davon wusste oder ausgehen musste, dass die Ware in die EU reimportiert wurde, kann daraus nämlich nicht abgeleitet werden, dass die Bf. vom Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste. Wie festgestellt, entstand dieser Betrug iSd relevanten Umsatzsteuerausfalls nämlich durch die fingierten Leistungen von Missing Tradern, die erst nach dem Reimport in die EU stattfanden. Durch die Wiedereinfuhr in die EU entstand selbst noch kein Umsatzsteuerausfall. Anhand welcher Umstände das Wissen oder Wissen-Müssen um die Wiedereinfuhr in die EU auch das Wissen-Müssen um den der Wiedereinfuhr nachgelagerten Umsatzsteuerbetrug bedingt, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich und wird auch von der belangten Behörde offengelassen.

Damit bleibt die Frage über, ob die Bf. anhand von Unregelmäßigkeiten auf der Wareneingangsseite vom Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste. Fest steht objektiv, dass die gegenständliche Handelsware im Kreis geliefert wurde. Fraglich ist, ob der Bf. dieser Mehrfachumlauf bewusst sein hätte müssen. Hierzu bringt die Bf. vor, eine für den Streitzeitraum übliche Wareneingangskontrolle sei durchgeführt worden (vgl. die Revision der Bf. zum Vorverfahren). Tatsächliche Nachweise hierzu konnten zwar nicht mehr beigebracht werden. Jedoch wurde darauf verwiesen, der Spediteur habe eine Kontrolle der angelieferten Waren im branchenüblichen Umfang vorgenommen. Der für den Streitzeitraum bestellte Geschäftsführer des Spediteurs sowie der für die Bf. im Streitzeitraum zuständige Sachbearbeiter der Spedition wurden zeugenhaft vor dem Bundesfinanzgericht einvernommen. Beide Zeugen sagten grundsätzlich aus, sich an Details zu den jeweiligen Geschäften nicht mehr erinnern zu können. Der im Streitzeitraum für die Bf. zuständige Sachbearbeiter der Spedition sagte zudem aus, sich an die Bf. nicht mehr erinnern zu können. Der Sachbearbeiter gab zum generellen Vorgehen im Rahmen des Speditionsgeschäfts jedoch zu Protokoll, es habe eine grundlegende Warenüberprüfung, insbesondere auf offensichtliche Beschädigungen und Anzahl an gelieferten Paletten bzw. Boxen stattgefunden. Eine inhaltliche Prüfung fand grundsätzlich nicht statt und es hänge vom Auftrag des Kunden ab, ob nur die Anzahl an Paletten oder der genaue Inhalt der Paletten geprüft werde. Der Sachbearbeiter konnte aber ausschließen, dass jemals eine genaue Anzahl an CDs gezählt wurde. Der Sachbearbeiter gab aber zu Protokoll, dass Warenproben gezogen wurden. Der Geschäftsführer führte ebenso aus, die Bf. sei ihm nicht mehr Erinnerung. Jedoch konnte der Geschäftsführer generelle Aussagen zum Speditionsgeschäft treffen und führte hierzu aus, eine Überprüfung der Ware sei generell durchgeführt worden und jeder Kunde habe gewusst, was sein Lagerstand bei ihnen gewesen sei.

Zwar ist für das Bundesfinanzgericht nicht von der Hand zu weisen, dass eine detaillierte und minutiöse Einzelkontrolle der Ware, also jeder einzelnen CD, der Bf. zeigen hätte können, dass

sie bereits einmal an die ***AG*** verkaufte Ware wieder von der ***B*** GmbH ankaufte. Eine derartige Detailprüfung hätte aber nur insofern dieses Ergebnis gezeigt, als die Bf. jeden einzelnen Karton an CDs öffnen hätte müssen, um sodann die einzelnen Seriennummern, sofern überhaupt vorhanden, festzuhalten und gegen vorherige Lieferungen zu kontrollieren. Dass eine derartige Detailprüfung im damaligen Zeitraum üblich war, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht und wird von den Parteien auch nicht behauptet. Anhand der Tatsache, dass die Bf. personell aus dem Geschäftsführer und dessen Ehefrau als Administrativkraft bestand, wäre eine derartige Detailprüfung der Ware wohl rein praktisch auch nicht möglich gewesen. Die Bf. durfte daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auf die Wareneingangskontrolle durch den Spediteur vertrauen. Dass eine derartige Wareneingangskontrolle aus Sicht der Bf. auch ausreichend erschien, ist für das Bundesfinanzgericht aus Sicht des damaligen Wissensstands auch damit zu begründen, dass vom Abnehmer der Waren (***AG***) keinerlei Beanstandungen kommuniziert wurden. Ex-post mag dies durch die Teilnahme der ***AG*** am Betrugskarussell begründet sein. Für die Bf. bestanden hierfür jedoch im Zeitpunkt der Warenlieferungen keine Hinweise, wie die Bf. und deren (ehemaliger) Geschäftsführer an mehreren Stellen vorträgt.

Damit bleiben zwar grundlegende Sorgfaltswidrigkeiten in der Geschäftsabwicklung der Bf. übrig. Diese sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aber ebenso ungeeignet, das Wissen-Müssen um den festgestellten Umsatzsteuerbetrug in der vorgelagerten Lieferkette innerhalb der EU zu beweisen. So schloss die Bf. mit dem Lieferanten der gegenständlichen Waren (***B*** GmbH) keine schriftlichen Verträge ab. Für das Bundesfinanzgericht stellt dies eine ungewöhnliche Geschäftsabwicklung dar, insbesondere, weil die ***B*** GmbH für die Bf. eine neue Lieferantin war, mit der vorher keinerlei Geschäftsbeziehungen unterhalten wurden. Die Bf. rechtfertigt sich dahingehend, man wollte sich nicht langfristig vertraglich binden. Aus der fehlenden schriftlichen Vereinbarung mit der ***B*** GmbH ist im Ergebnis aber jedenfalls nicht abzuleiten, dass die Bf. vom in der Kette vorgelagerten Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste, entstand dieser Umsatzsteuerausfall ja durch vorgetäuschte Aufwertungsleistungen in der Lieferkette vor den Geschäften zwischen ***B*** GmbH und der Bf. Ebenso kann die Bf. keine durchgehende allgemeine Geschäftsdokumentation vorlegen (Firmenbuchauszug, Überprüfung der UID-Nummer, etc.). Eine derartige Dokumentation wurde lediglich unbelegt in den Raum gestellt. Belegt ist hierzu lediglich eine Anfrage bei der steuerlichen Vertretung der ***B*** GmbH über das steuerliche Verhalten dieser Gesellschaft. Auch diese Unregelmäßigkeit ist im Ergebnis aber nicht geeignet, das Wissen-Müssen um den gegenständlichen Umsatzsteuerbetrug zu indizieren, der nicht im Zusammenhang mit dem direkten Vorlieferanten der Bf. stattfand.

Die belangte Behörde trägt zudem vor, die Bf. sei von ***KM*** lediglich in eine vorgegebene Lieferkette zwischengeschaltet worden und habe dafür eine entsprechende Provision erhalten. Objektiv und aus einer ex-post Sicht ist dieses Vorbringen für das Bundesfinanzgericht überzeugend. Fraglich ist jedoch, ob die Bf. im Zeitpunkt der Lieferungen

wissen musste, lediglich zur Verschleierung des tatsächlichen Warenflusses vorgeschoben worden zu sein und ob dies im Ergebnis sodann ausreicht, der Bf. ein Wissen-Müssen um den Umsatzsteuerbetrug zu beweisen, der ja an ganz anderer Stelle der Lieferkette stattfand. Hierzu bringt die Bf. mehrfach vor, ihr Einbezug in die Lieferkette war für sie wirtschaftlich sinnvoll, weil die ***B*** GmbH nicht selbst exportieren und entsprechend diese Tätigkeit outsourcen wollte. Zusätzlich sah sich die Bf. selbst als finanzkräftigen Partner, der die Ausfuhren begleitete und durchführte. Aus Sicht der Bf. im Zeitpunkt der Geschäfte sind diese Gründe nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts überzeugend, warum die Bf. in die Lieferkette einbezogen wurde. Entsprechend ist dieses Vorbringen nicht geeignet, um darzulegen, dass die Bf. vom Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste. Abrundend lässt sich nicht erkennen, wie ein etwaiger Einschub der Bf. für diese indizieren hätte sollen, dass ein Umsatzsteuerausfall durch vorgetäuschte Leistungen in der Lieferkette vor den Geschäften mit der ***B*** GmbH stattfand.

Sodann bringt die belangte Behörde vor, es habe keine Angebotsschreiben, keine Annahme von Kaufangeboten gegeben und die Bf. erfuhr erst durch die übermittelten Rechnungen, welche Art und Anzahl an Waren tatsächlich von der ***B*** GmbH angekauft wurden. Für die belangte Behörde sei es aber ohnehin irrelevant, weil die Bf. wusste bzw. wissen hätte müssen, lediglich in die Lieferkette zwischengeschaltet worden zu sein und eine entsprechende Provision bekam. Auch gegen diesen Vorhalt stemmt sich die Bf. Hierzu legte sie Bestellungen bei der ***B*** GmbH bzw. Bestellungen der ***AG*** bei der Bf. vor. Ebenso verwies die Bf. darauf, es sei im Streitzeitpunkt nicht unüblich gewesen, telefonische Bestellungen zu tätigen. Zudem erfolgten von Seiten der Abnehmerin (***AG***) keine Beanstandungen für die Lieferungen. Das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass dem Grunde nach Unterlagen für die Bestellung von Ware vorlagen, auch wenn diese bedingt durch die verstrichene Zeit dem Bundesfinanzgericht nicht lückenlos vorliegen. Dass tatsächlich Ware geliefert wurde, wird vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angesehen (vgl. hierzu die Niederschriften über die Einvernahmen des ehemaligen Geschäftsführers der Bf. sowie die Niederschriften über die Zeugeneinvernahmen des Geschäftsführers der Spedition und des Mitarbeiters der Spedition) und ist zwischen den Parteien unstrittig. Ohnehin kann die Existenz oder das Fehlen von Angebotsschreiben und Annahmen von Kaufangeboten zwischen der Bf. und der ***B*** GmbH nicht untermauern, dass die Bf. vom konkreten Umsatzsteuerbetrug in der EU wissen musste. Eine derartige (etwaige) Unregelmäßigkeit in der Geschäftsabwicklung indizierte für die Bf. nicht das Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug für Lieferungen, die nicht unmittelbar in der Lieferkette vor bzw. nach der Bf. stattfanden.

Ebenso reagierte die Bf. auf den Vorhalt, es sei die unverminderte Anzahl an Ware verkauft worden, obgleich bei jeder Lieferung Proben gezogen wurden. Hierzu erklärte einerseits die Ehefrau des (ehemaligen) Geschäftsführers im Rahmen ihrer Zeugenaussage, dass diese Vorgehensweise wirtschaftlich wohl als Rabatt oder Skonto zu werten sei. Die Bf. verwies zudem darauf, es handele sich aus kaufmännischer Sicht um nicht zu vermeidbaren Schwund,

weil die Entnahme von Warenmustern auch selbst von der Zollbehörde gepflegt wurde und deswegen regelmäßig keine Rechnungskorrekturen vorgenommen wurden. Wie die mengenmäßige Minderlieferung von einigen Stück Handelsware an die ***AG*** zudem indizieren soll, dass in der Lieferkette vor der ***B*** GmbH fingierte Leistungen stattfanden, die den konkreten Umsatzsteuerausfall bedingen, ist überdies nicht ersichtlich.

Zusammenfassend geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass die Bf. vom festgestellten Umsatzsteuerbetrug in der EU nicht wissen musste.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe 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 ***B*** 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 steuerfreie Ausfuhrlieferungen),
- 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*).

Die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die Ausfuhr sind ebenso 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 (***AG***) 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. Sofern die belangte Behörde in mehreren Eingaben bemängelt, die Bf. habe nicht über alle für den Export relevanten Unterlagen verfügt, stellt dies im Lichte der Rechtsprechung lediglich einen Verstoß gegen Formalvoraussetzungen dar, die die Anwendung der Steuerbefreiung nicht zu verhindern vermag. Ebenso sind die Ausführungen betreffend das Zollformular Za 58 als Einwendungen hinsichtlich der Formalvorschriften zu werten, die die Anwendung der Steuerbefreiung nicht zu verhindern vermag.

Fest steht, dass grundsätzlich ein Umsatzsteuerbetrug in der EU vorliegt, der durch fingierte Leistungen in Form von Veredelungen, Lizenzen und Komplettierung entstand. Für das Bundesfinanzgericht steht anhand der in der Beweiswürdigung dargelegten Umstände aber ebenso fest, dass die Bf. von diesem Betrug in der EU nicht wissen musste.

Damit ist der Beschwerde im Ergebnis stattzugeben. Die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sind zu Gunsten der Bf. abzuändern.

Rechnerische Auswirkungen:

2002:

Die belangte Behörde korrigierte die Vorsteuern von € 186.816,67 auf € 12.483,37, sohin um € 174.333,33. Diese Korrektur ist rückgängig zu machen. Der Bescheid wird damit zu Gunsten der Bf. abgeändert.

2003:

Die belangte Behörde korrigierte die Vorsteuern von € 545.790,56 auf € 15.447,95, sohin um € 530.342,60. Diese Korrektur ist rückgängig zu machen. Der Bescheid wird damit zu Gunsten der Bf. abgeändert.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs beim Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug bzw. zur Versagung der Befreiung für Ausfuhrlieferungen beim Wissen-Müssen um Umsatzsteuerbetrug (bspw. VwGH 22.01.2025, Ra 2024/13/0109). Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. Jänner 2026