

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerden des Bf., vom 21.12.2007 und vom 5.8.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 14.8.2007 und 2.7.2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-2/2007 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb ein 2004 gegründetes Einzelunternehmen zum Ein- und Verkauf von Computern und Computerbestandteilen. Anlässlich von **Außenprüfungen** traf die Betriebsprüferin folgende Feststellungen (Bp-Bericht vom 14.8.2007, ABNr. 123456/7, und Bp-Bericht vom 30.6.2008, ABNr. 123456/8):

Der Bf. habe ua. vom EU-Raum Computerteile als innergemeinschaftlicher Erwerb eingekauft und als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen wieder verkauft. Der Bf. habe auch von „Scheinfirmen“, so genannten Missing Tradern, in Österreich Waren bezogen und an Unternehmer in Österreich sofort weiterfakturiert. Nachdem der Bf. seine Beschäftigung bei der Fa. A. AG in Linz beendet hatte, habe er bis zur Meldung seines eigenen Betriebes (EDV-Handel) ab 1. Juli 2004 über seine Gattin einen geringen Handel abgewickelt. Der Bf. betreibe in seinem Unternehmen nach wie vor im kleinen Umfang über Ebay einen Handel von Notebooks und PC-Komponenten.

Auf einer zweiten, getrennten „Schiene“ agiere der Bf. als typischer In-Out-Buffer. Er habe Ein- und Verkäufe von Computerbestandteilen im großen Umfang mit niedriger Handelsspanne abgewickelt. Geschäftsbeziehungen seien durch ehemalige Arbeitskollegen der Fa. A. AG zustande gekommen. Nach seinem Vorbringen habe der Bf. (seit Juli 2006) auch durch die Handelsplattform ITX Informationen erhalten und Kontakte geknüpft.

Jahr 2004:

Firma Empf1 Sp.z.o.o., Warschau

Wegen einer Art. 5-Anfrage über Einkäufe der ungarischen Firma Lieferant4 KFT in Budapest habe von 29. April – 25. Mai 2005 eine USO-Prüfung für den Zeitraum 9/2004 – 2/2005 stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass Computerteile (Prozessoren) von Lieferant4, Budapest, und Empf21 KFT, 7100 Sekszard, eingekauft und sogleich als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an die polnische Fa. Empf1 Sp.z.o.o. in Warschau verkauft worden seien. Der ungewöhnlich niedrige Aufschlag von 1%, die Höhe der Rechnungsbeträge und die Geschäftsabwicklung (Kontaktaufnahme nur telefonisch; Aussage des Bf., dass A. selbst nicht nach Polen liefern dürfe; Bezahlung der Kunden und der Lieferanten am gleichen Tag) schienen schon damals sehr dubios. Auch der Bf. schien sich bei diesen Geschäften nicht wohl gefühlt zu haben, da er immer wieder betont habe, mit solchen Geschäften nichts mehr zu tun haben zu wollen. Der Buchnachweis für die Lieferungen nach Polen sei nicht erbracht worden. Der Bf. habe versucht, den Buchnachweis nachzubringen, indem er Lieferscheine zu den bereits erstellten Rechnungen ausgedruckt habe und vom angeblich „Abholenden der polnischen Firma“ unterzeichnen lassen habe. Eine Passkopie des Abholenden sei nicht vorhanden gewesen.

Bei der erwähnten USO-Prüfung seien auch bisher nicht erklärte Umsätze festgestellt worden, da bereits vor der Betriebsanmeldung im Jahr 2004 Ein- und Verkäufe über Ebay getätigt worden seien. Bei der USO-Prüfung sei eine neuerliche Prüfung angekündigt worden für den Fall, dass mit diesen innergemeinschaftlichen Lieferungen etwas nicht stimmen sollte.

Bei grenzübergreifenden Ermittlungen und Informationen der ausländischen Finanzbehörden (multilaterale Kontrolle = MLC) habe sich herausgestellt, dass die Fa. Empf1 trotz einer gültigen UID-Nummer keine existente Firma sei. Sie habe nie eine offizielle Handelstätigkeit ausgeübt und der Geschäftsführer B. sei nicht auffindbar. Somit habe der vom Bf. bezeichnete persönlich bekannte (noch von Fa. A. Zeiten) „Abholende“ (Fahrer) von der Scheinfirma gewusst. In weiterer Folge muss es auch dem Bf. bekannt gewesen sein, wenn er sich in solche mehr als zweifelhafte Geschäfte eingelassen habe.

Betroffen sind Ausgangsrechnungen an die Fa. Empf1 zwischen September und Dezember 2004 über insgesamt 595.032,72 €.

Firma Empf2 Commerce Ltd., British Virgin Islands

Zu den Lieferungen an die Fa. Empf2 habe der Bf. bereits im Zuge der USO-Prüfung nicht alle Ausgangspapiere vorlegen können. Laut Bf. seien auf Anweisung der Fa. Empf2 die Waren an die Spedition Sped6 geliefert worden. Einige Ausgangspapiere seien nachgebracht worden, andere fehlen noch. Die Spedition habe auf den Rechnungen „Warenübernahme mit Vorbehalt“ vermerkt. Es gab auch Provisionseinnahmen aufgrund von Kooperationsvereinbarungen mit der Fa. Empf2 und der Fa. C. , Canada, welche während der Prüfung vom Steuerberater als nicht steuerbare Erlöse bekannt gegeben worden seien. Weiters sei bei der Fa. Empf2 – wie vom Geschäftsführer E. bestätigt - ein Privatkredit in Höhe von 10.000 € aufgenommen worden.

Im Zuge einer neuerlichen USO-Prüfung 3-7/2005 sei hinsichtlich der ungarischen Fa. Empf.6 in Budapest, die Fa. D. , Virgin Islands und die Fa. Empf2 ermittelt worden. Es sei aufgefallen, dass die Bezahlung des Kunden der Fa. Empf6 über die Fa. D. erfolgt sei und der zuständige Kontaktmann der Fa. Empf6 ebenfalls E. sei und der Bf. sich darüber sehr „ahnungslos“ gezeigt habe. Darüber hinaus habe die Unterschrift des E. im Kooperationsvertrag und im Kreditvertrag nicht übereingestimmt.

Bei all diesen Firmen habe sich herausgestellt, dass sie keine tätigen Firmen seien und die Waren nie an diese Firmen geliefert worden seien. Auch die nun für Lieferungen im Jahr 2005 an die Fa. Empf6 vorgelegten CMR in Kopie von der Spedition Sped6 weisen keine Frachtführer (durchgestrichen) auf. Durch die MLC habe sich der Verdacht bestätigt, dass es die Fa. Empf6 in Ungarn nicht gibt.

In rechtlicher Würdigung der Feststellungen zum Jahr 2004 verwies die Betriebsprüferin auf § 2 Abs. 3 der VO BGBI 1996/401 zu Art. 7 UStG 1994. Danach habe der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und 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, den Nachweis zu führen.

Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 sei die Lieferung des österreichischen Unternehmers als steuerfrei anzusehen, wenn der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen und die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte. In diesem Fall schulde der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen habe der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten. Da die Identität des Abholenden und somit der geforderte Buchnachweis nicht sofort festgehalten worden seien, können die innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht als steuerfrei behandelt werden.

Der buchmäßige Nachweis setze voraus, dass die Aufzeichnungen nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen werden. Auch das Nachholen von Daten mit

einer Unterschrift vom angeblichen Fahrer der Lieferung ohne eine Kopie eines Identitätsausweises anzufertigen, lasse an der tatsächlichen Lieferung zweifeln. Stelle sich die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers heraus und habe der Unternehmer unterlassen, die Identität des Abholenden festzuhalten, dann habe er nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt (Ruppe, UStG, Art. 7 Tz 31). Wegen Fehlens des Buchnachweises falle die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung weg und die Lieferung sei als steuerpflichtiger Umsatz in Österreich der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Sämtliche Lieferungen (Rechnungen insgesamt über 43.678,15 € zwischen Oktober und Dezember 2004) an die Fa. Empf2 können mangels Vollständigkeit der Ausgangs- bzw. Frachtpapiere und mangels Nachweises, wohin die Lieferung tatsächlich erfolgte, nicht anerkannt werden. Die Fa. Empf2 habe nie die Verfügungsberechtigung über die Waren erhalten.

Ebenso könne die Kreditvereinbarung über die Hingabe eines Kredits von der Fa. Empf2 nicht als glaubwürdig anerkannt werden, denn wenn man sogar Darlehen von „Privatpersonen“ erhalte, wisse man auch über deren genauere Geschäftstätigkeit Bescheid.

Es seien auch die erhaltenen Provisionen, die als nicht steuerbare Erlöse verbucht worden seien, mangels Glaubwürdigkeit der Firmen der Umsatzsteuer zu unterziehen (7.000,71 €).

Jahr 2005 – Umsatzsteuernachschaub 3-7/2005

Kurz nach Abschluss der ersten USO-Prüfung habe sich herausgestellt, dass der Bf. Geschäfte mit einem „Missing Trader“ getätigt habe und in ein europaweites Karussell verwickelt sei. Am 16. September 2005 sei daher mit einer neuen USO-Prüfung begonnen worden. Der Bf. sei zu seinen Geschäftsabwicklungen mehrmals (22. September 2005, 3. Jänner 2006 und 4. Jänner 2007) von der Abgabenbehörde befragt worden. Ungewöhnlich sei, dass der Bf. bei der ersten USO-Prüfung im Mai 2005 nichts über Einkäufe der „Missing Trader“ der Fa. Lieferant1, Hainburg, und der Fa. Lieferant2, Wien, in diesem kurzen Zeitraum von 16. März 2005 bis 13. April 2005 erwähnt habe, obwohl Vorsteuern von 221.693,64 € und 11.804,87 € abgezogen worden seien.

Der Bf. habe von der Fa. Lieferant1 Handels GmbH, Hainburg, und von der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH, Wien, die von der Finanzverwaltung als nicht unternehmerisch tätig eingestuft worden seien, Waren erworben. Ansprechpartner der Fa. Lieferant1 Handels GmbH sei G. und von der Fa. Lieferant2 GmbH F. (lt. Bf. nur Vermittler des Geschäftes) gewesen. Nach umfangreichen behördlichen Ermittlungen seien die beiden Firmen an den Betriebsadressen laut Firmenbuch nicht vorgefunden worden. Auch Geschäftsführer oder sonstige Personen seien nicht auffindbar gewesen.

Der Bf. habe nach seinen Angaben die **Fa. Lieferant1 Handels GmbH** per E-Mail oder Telefon kontaktiert. Angebote von G. seien gleich zufällig an die vorhandenen Abnehmer Empf3 HandelsgmbH und Empf4 Trading GmbH in Österreich per E-Mail weitergeschickt

worden, zu welchen vorher kein Geschäftskontakt bestanden habe. Die Kunden haben dem „Geschäft“ sofort zugesagt. Als Handelsspanne habe der Bf. nur einen Aufschlag von 1% fakturiert. Übergabeort sei die von G. vorgeschlagene Spedition Sped1 (Sped.1 GmbH) am Flughafen Schwechat gewesen. Anfangs habe der Bf. einige Pakte selbst kontrolliert, unterschrieben wurde jedoch nichts. Er habe den Step-Code (Box Nr.) notiert und dem Kunden telefonisch weitergegeben. Dann sei – nach der Bankbestätigung über Eingangszahlung des Kunden und Ausgangszahlung – dem Kunden die Ware zur Verfügung gestanden. Den persönlichen Kontakt mit G. habe es nur beim ersten Geschäft gegeben und zu diesem sei gleich der Kunde dazu gekommen. Die Kartons seien danach nur mehr stichprobenartig kontrolliert worden. Der Bf. sei der Meinung gewesen, dass sich G. und sein Kunde gekannt haben. Die letzte Eingangsrechnung der Fa. Lieferant1 Handels GmbH vom 14. April 2005 sei in der Buchhaltung wieder storniert worden, da keine Geldüberweisungen mehr stattgefunden haben.

Die Warenlieferungen der **Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH** seien von F. vermittelt worden. Dieser habe dem Bf. erklärt, dass er keinen Einkauf bei Lieferant2 tätigen könne. Die Lieferung sei dann im Auftrag des F. an die Fa. Empf4 Trading GmbH verkauft worden, die jedoch auf deren Auftrag gleich von Sped1 zu der Fa. Empf5 Computer KFT, Ungarn, übergeben worden sei. Der Bf. habe persönlich beim Umladen geholfen. Die Fa. Empf5 Computer KFT sei ein Missing Trader und an der angegebenen Adresse nicht auffindbar.

In rechtlicher Würdigung sei die Vorsteuer aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine Firma aufscheine, die an der angegebenen Adresse nicht existiere bzw. dort nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet habe, zu versagen. Eine „Ungreifbarkeit des Leistungserbringer“ sei dabei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe. Nach der Rechtsprechung des EuGH stehe dem Leistungsempfänger bei einer Beteiligung an einer Mehrwertsteuerhinterziehung kein Vorsteuerabzug zu, wenn er von den betrügerischen Handlungen wusste oder hätte wissen müssen.

Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Fa. Lieferant1 Handels GmbH und der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH sei nicht anzuerkennen, da die Firmen nur zum Zweck des Vorsteuerbetruges gegründet worden seien. Ein Steuerpflichtiger habe alle Maßnahmen zu treffen, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht zu einer Lieferkette in Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug gehöre. Die Ungewöhnlichkeit der Kontaktaufnahme zwischen dem Geschäftsführer der Fa. Lieferant1 Handels GmbH, nur ein einziger Kontakt, die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsanbahnung – zufällig sei der ehemalige Arbeitskollege F. dazugekommen und zufällig gleich ein Abnehmer, wobei F. Angestellter dieser Firma gewesen sei bzw. für die andere tätig gewesen sei – Ungewöhnlichkeit der Zwischenschaltung einer weiteren Handelsstufe, keine einzige Lieferung an Letztverbraucher, Unüblichkeit der Geschäftsabwicklung in Hinblick auf die Zahlungsabwicklung, Unüblichkeit der Preisgestaltung – Aufschlag zu gering – keinerlei Werbetätigkeit nach außen, die Tätigkeit habe sich auf die eines Boten beschränkt.

Darüber hinaus hätte der Bf. alleine deswegen gegenüber der Fa. Lieferant1 Handels GmbH misstrauisch sein müssen, da die Waren weit unter den sonst üblichen Distributionspreisen angeboten worden seien und der Bf. als Insider damit das Risiko in Kauf genommen habe, dass mit dieser Ware „etwas nicht stimmen konnte“. Als Kenner der Computerbranche habe der Bf. genau Bescheid gewusst, dass nirgends (Dokumentation sogar durch „Geizhals“) im gewöhnlichen Geschäftsverkehr Waren zu diesem Preis zu bekommen sind.

Zur Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH habe es nie persönlichen Kontakt gegeben (wieder Vermittlung des F.) und die angegebene Adresse sei in keiner adäquaten Weise überprüft worden.

Der Umstand, dass der Bf. im Zuge der ersten USO-Prüfung die Geschäfte, die in diesem Zeitraum den Hauptumsatz gebildet haben, nicht erwähnt habe, deute auf das Wissen des Bf. über die Betrügereien hin. Es hätte dem Bf. auch zu denken geben müssen, dass eine neu am Markt erscheinende Kleinfirma unter den Preisen etablierter internationaler Firmen Angebote gelegt habe. Von Insidern dieser sensiblen Branche können daher bei Auffälligkeiten im Geschäftsverhältnis vernünftige Schritte verlangt werden, die sicherstellen, dass der Umsatz nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges sei. Dem Bf. könne diese Sorgfalt nicht bescheinigt werden.

Es handle sich um Eingangsrechnungen der Fa. Lieferant1 über insgesamt 923.723,50 € netto plus 184.744,70 € USt im Zeitraum März und April 2005 und um eine Rechung der Fa. Lieferant2 über 49.186,95 € plus 9.837,39 € vom 8. April 2005.

Jahre 2005, 2006 und 1+2/2007:

Für innergemeinschaftliche Lieferungen in den Jahren 2005, 2006, 1-2/2007 seien nach der VO BGBI 1996/401 formell vollständige Lieferscheine nicht vorhanden. Der Hinweis, dass manche Waren über einen Frachtführer abgewickelt worden seien, ersetze nicht den entsprechenden Nachweis, dass die Ware in das Gemeinschaftsgebiet befördert worden sei. Ein Stempelaufdruck „Ware mit Vorbehalt übernommen“ oder fehlende Frachtpapiere entsprechen nicht dem Buchnachweis, wenn bereits der Verdacht der Verwicklung des Bf. in ein Umsatzsteuerkarussell bestehe. Auch die vom Bf. betonte Unwissenheit über den Erwerb von Waren aus Umsatzsteuerkarussells und über den Verkauf an „Missing Trader“ bei sämtlichen Geschäften 2004 – 2007 entbehe jeder Grundlage, da der Bf. von sämtlichen Verdächtigungen seitens des Finanzamtes informiert worden sei und von den betrügerischen Absichten wohl Bescheid gewusst habe. Der Bf. habe trotz der Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehungen nicht die Voraussetzungen für den Buchnachweis erfüllt.

Wirtschaftsbeteiligte pflegen sich idR schon aus rein kaufmännischen Gründen sehr gut über ihre Geschäftspartner zu informieren und daher habe der Bf. über die betrügerischen Machenschaften der im Folgenden angegebenen Firmen gewusst. Ein E-Mail-Verkehr und ein Firmenbuchauszug seien für Geschäfte dieser Größenordnung nicht ausreichend. Der Bf. habe daher nicht alle Maßnahmen getroffen, um sicherzustellen, dass die

Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. Mangels Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns könne die Vertrauensschutzregel des Art. 7 Abs. 4 UStG nicht Platz greifen.

Fa. Empf.6 , HU

Sämtliche Ausgangsrechnungen seien „mit Vorbehalt“ von Kühne&Nagel übernommen worden. Auf die Problematik dieser Firma sei bereits in der ersten USO-Prüfung hingewiesen worden (wegen Zahlungseingang für Empf6 von der Fa. D., Virgin Islands). Durch das Auftauchen der Missing Trader seien dann von der Behörde Ermittlungen getätigt worden. Der später vorgelegte Frachtnachweis (CMR) sei nur in Kopie vorhanden und der Frachtführer sei unleserlich. Auch von der ungarischen Finanzbehörde bei der MLC in Budapest sei bestätigt worden, dass es sich um einen Missing Trader handle.

Fa. Empf7 , SK

Es habe auch eine Art. 5 Anfrage von der slowakischen Finanzbehörde zur Überprüfung der tatsächlichen Warenlieferung und zur Umsatzhöhe gegeben. Laut Bf. sei J. , ein ungarischer Staatsbürger, Ansprechpartner gewesen. Den größten Teil des Wareneinkaufs habe der Bf. vom ungarischen Lieferanten Lieferant3 ZRT bezogen. In der Buchhaltung der Fa. Empf7 sei nicht alle Beträge erfasst worden.

Laut Ausgangsrechnungen seien die Waren mit Vorbehalt von Montscher und Partner, internationale SpeditionsgmbH. in Wien übernommen worden. Sonst gebe es keine Unterlagen. Die Lieferungen seien laut Bf. an das Sammellager von Empf7 gegangen. Die Frachtpapiere seien nicht vorgelegt worden. Laut Auskunft der Spedition seien alle Lieferungen an den ungarischen Endempfänger Empf5 Computer KFT (Missing Trader) gegangen. Die Spedition habe bestätigt, dass Waren an Empf7 nicht verkauft worden seien. Auffällig sei, dass Waren von Ungarn nach Österreich und –nach einer Fakturierung in der Slowakei - wieder zurück nach Ungarn gehen. Der Bf. habe wieder nicht mit der Sorgfalt (kurzer Zeitraum – hohe Umsätze) eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt.

Fa. Empf8 , Polen

Die Fa. Empf8 sei die Nachfolgefirma der Fa. Empf1 und sei von der polnischen Finanzbehörde als Missing Trader bestätigt worden. Der Sachverhalt gleiche dem zur Fa. Empf1.

Fa. Empf9 Poland Sp, Polen

Aufgrund des Sachverhalts zu den Firmen Empf1 und Empf8 seien diese Geschäfte von Hrn. I. (Geschäftsführer der Fa. Empf9) vermittelt worden. Hr. I. sei ein ehemaliger Arbeitskollege des Bf. von der Fa. A. in Linz. Er sei im Jahr 2005 kurzfristig als Unternehmer in Österreich tätig gewesen. Da Herr I. in Österreich steuerlich erfasst sei und er die Waren laut Lieferschein für die Fa. Empf9 abgeholt habe, seien diese mangels Glaubwürdigkeit der Feststellungen (siehe 2004) zu den gleichgelagerten Fällen Empf1 und Empf8 in Österreich steuerpflichtig.

Aufgrund dieses Geschäfts und der Ausführungen vom 26. Juni 2007 seien dem Bf. die betrügerischen Absichten des Geschäftspartners sehr wohl bekannt gewesen.

Fa. Empf10 KFT, HU

Der Warenweg von Ungarn nach Österreich und wieder zurück nach Ungarn sei unglaublich. Es fehle der entsprechende Buchnachweis.

Fa. Empf11 KFT, HU

Der Warenweg von Ungarn nach Österreich und wieder zurück nach Ungarn sei unglaublich. Es fehle der entsprechende Buchnachweis.

Fa. Empf12 BV, NL

Der Warenweg sei unglaublich; des Lieferanten Lieferant4 sei zweifelhaft; zur Dokumentation der tatsächlichen Warenbewegung und des Geschäftsabschlusses sei nichts vorgelegt worden; es fehle der entsprechende Buchnachweis - Frachtbrief.

Empf13 , KFT, HU

An dieser Adresse befindet sich ein Schönheitssalon. Die Warenlieferung sei unglaublich. Der Ansprechpartner K. habe die gleiche Adresse wie die eingesetzte Spedition Sped2 BT. Der entsprechende Buchnachweis sei nicht gegeben.

Empf14 OU, Estland

Ein Identitätsnachweis sei nicht vorhanden. Die vom Bf. in der Stellungnahme vom 26. Juni 2007 (Anl. 18) beschriebenen Warenwege seien unglaublich. Die Zwischenschaltung eines österreichischen Unternehmens könne nur der Verschleierungstaktik dienen.

Empf15 S.R.L., IT

Die Ware könne nie vom Bf. kontrolliert worden sein. Das Geschäft sei nur über E-Mail und Bestätigung über die Spedition MITT in Rotterdam erfolgt. Der Einkauf sei von der Lieferant5 GmbH, NL, erfolgt. Diese Firma sei Teil des Karussells der Fa. Lieferant1 GmbH.

Empf16 S.R.O, SK

Die Lieferungen habe der Bf. selbst durchgeführt. Der entsprechende Buchnachweis fehle. Die Ware sei von der ungarischen Fa. Lieferant6 KFT eingekauft worden.

Empf17 s.r.o., SK

Die Lieferungen seien wie die meisten Lieferungen Ende des Jahres 2006 und 2007 über die Spedition Sped2 erfolgt. Die tatsächliche Existenz dieser Spedition sei zweifelhaft. Es gebe keine entsprechenden Frachtbriefe. Aufgrund einer Art. 5 – Anfrage sei von den slowakischen Behörden bestätigt worden, dass es die Firma an der angegebenen Adresse nicht gebe.

Der Einkauf sei von den ungarischen Firmen Lieferant6 und Lieferant7 in ungarischer Währung erfolgt und sei vom Bf. in ungarischer Währung weiterfakturiert worden. Nur eine Lieferung sei von der deutschen Fa. Lieferant8 gekommen - mit Barbezahlung in Euro. Auch der Weiterverkauf sei bar bezahlt worden.

Empf18 2005 SPRL, Belgien

Die Abwicklung sei über die ungarische Spedition Sped2 erfolgt. Die Rechnungen weisen als Lieferanten die Fa. Lieferant4, HU, aus. Laut Lieferschein sei die Ware von der Spedition zu Sped4 an eine Adresse in den Niederlanden geliefert worden, als Rechnungsanschrift sei die Fa. Empf24, Luxemburg, ausgewiesen. Die UID-Nummer der Fa. Empf18 sei daher mangels Verfügungsberechtigung nicht gegeben und der Buchnachweis nicht erfüllt.

Empf19 , SK

Die Lieferungen in Höhe von 3.917.278,78 € seien im kurzen Zeitraum vom 25. August 2006 bis 27. Dezember 2006 durchgeführt worden. Die Identität des Abholenden (Ansprechpartner ist auch gleich Abholender?) sei nicht mit einer Kopie des Reisepasses festgehalten. Das Zustandekommen des Geschäfts habe nicht dokumentiert werden können. Ungewöhnlich sei auch das abrupte Ende der Geschäftsverbindung.

Der Wareneinkauf sei fast zur Gänze beim ungarischen Lieferanten Fa. Lieferant6 vorgenommen worden. Der Finanzbehörde sei mitgeteilt worden, dass die Fa. Lieferant6 eine Firma vorgeschaltet habe, die keinerlei Tätigkeit ausübe und nur zum Zwecke des Betruges gegründet worden sei. Es bestehe sogar der Verdacht, dass diese Waren wieder nach Ungarn geliefert worden seien.

Empf20 S.r.o., SK

Es sei kein Buchnachweis vorhanden.

Empf21 KFT, HU

Empf21 KFT sei bereits als Einkäufer 2004 im Karussell nach Polen (Fa. Empf1) involviert gewesen. Zu diesem Geschäftsfall vom 16. Februar 2006 sei der Einkauf von Lieferant9, Polen. Ein Jahr später sei „zufällig die Menge und der gleiche Preis“ vom Bf. an Empf18, Belgien, fakturiert worden (siehe oben). Der entsprechende Buchnachweis bei Abhollieferungen fehle.

Empf22 , SK

In Anlehnung sämtlicher bisheriger Ausführungen fehle auch diesem Geschäft der Buchnachweis bzw. der entsprechende Frachtbrief.

Empf23 s.r.o, SK

Laut Information der slowakischen Behörde seien die ungarischen Gesellschafter nicht auffindbar. Es seien keine Waren in der Slowakei verkauft worden. Es sei die ungarische Spedition Fa. Sped5 beauftragt gewesen. Der entsprechende Frachtbrief sei nicht vorgelegt worden.

Empf24 Internation. S.A., LU

Die Lieferung sei über die ungarische Spedition Sped2 abgewickelt worden. Empfänger sei laut CMR die Fa. Sped.4 in den Niederlanden, für die keine UID-Nummer vorhanden sei. Es gebe keinen Hinweis, dass die Fa. Empf24 der Verfügungsberechtigte der Waren gewesen sei. Der Buchnachweis sei nicht erbracht worden.

In Hinblick auf obige Feststellungen hat die Betriebsprüferin folgende Umsätze als steuerpflichtig bezeichnet und die mit 20% zu versteuernden Umsätze um die jeweiligen Nettobeträge erhöht:

2004	Fa. Empf1	595.032,72
	Empf2 Commerce Ltd.	43.678,15
	Honorare Empf2 Commerce Ltd. + C.	7.000,71
	Ausgangsrechnungen gesamt	645.711,58
	netto	538.092,98
	USt	107.618,59

2005	Fa. Empf6	114.924,55
	Empf7	348.928,67
	Empf8	29.774,04
	Empf9	33.780,00
	Empf10 KFT	46.561,00
	Empf11 KFT	16.910,00
	Ausgangsrechnungen gesamt	590.878,26
	netto	492.398,55
	USt	98.479,71

2006	Empf12 BV	152.470,00
	Empf.13 KFT	341.533,90
	Empf14 OU	41.815,49
	Empf15 S.R.L.	237.350,50
	Empf16 S.R.O.	327.827,44
	Empf17 S.R.O	431.746,23

	Empf18 2005 SPRL	108.300,00
	Empf.19	3.917.278,78
	Empf20	30.015,20
	Empf21 KFT	43.911,00
	Empf9 Poland	127.284,00
	Empf.22	548.999,60
	Ausgangsrechnungen gesamt	6.308.532,14
	netto	5.257.110,12
	USt	1.051.422,02

1-2/2007	Empf17 S.R.O	338.564,88
	Empf23 s.r.o.	193.480,00
	Empf24 Internation. S.A.	100.800,00
	Empf18 2005 SPRL	43.050,00
	Ausgangsrechnungen gesamt	675.894,88
	netto	563.245,73
	USt	112.649,15

Aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen ergingen am 14. August 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für 2004 sowie am 10. bzw. 14. August 2007 die Umsatzsteuerfestsetzungen für 3-4/2005, 5-12/2005, 1-6/2006, 7-12/2006 und 1-2/2007.

In der **Berufung** vom 21. Dezember 2007 erstattete der Bf gegen diese Bescheide folgendes Vorbringen:

Dem Bf. sei die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen und die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern mit der Begründung verwehrt worden, dass der Verdacht auf eine Verwicklung des Bf. in ein Umsatzsteuerkarussell bestehe. Die Behörde führe dabei ins Treffen, dass der Bf. zu betrügerischen Vorfällen in Zusammenhang mit erhaltenen Lieferungen durch Missing Trader bei einer ersten Umsatzsteuersonderprüfung im Mai 2005 nichts erwähnt habe. In weiterer Folge werde dem Bf. zur Last gelegt, dass er von den betrügerischen Absichten wohl Bescheid wusste. Dafür könne die Behörde jedoch keinen Beweis liefern. Vielmehr habe der Bf. immer alle Fragen der Behörde ohne Einschränkungen beantwortet, sämtliche geforderten Unterlagen bereitwillig ausgehändigt und sei damit seiner Mitwirkungspflicht in vollem Umfang gerecht geworden. Es sei auch nicht nachvollziehbar,

warum im Zuge einer ersten Abgabenprüfung die Steuerfreiheit von Umsätzen des Jahres 2004 – bescheidmäßig - anerkannt worden sei und danach bei gleicher Faktenlage die Steuerfreiheit aberkannt werde.

Im Übrigen habe der Bf. mit Schreiben vom 26. Juni 2007 hinlänglich zur Einhaltung der ihm obliegenden Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns Stellung bezogen und dies ausführlich dokumentiert. Der Bf. habe der Finanzverwaltung die Dokumentation zu sämtlichen Geschäftsbeziehungen offen gelegt. Zu den behaupteten formalen Mängeln der Ausfuhrnachweise lege er nun Originalnachweise bei, die sich bei Speditionen befunden haben und deren Beschaffung Zeit beansprucht habe.

Der Berufung wurden Versendebelege betreffend die an die Fa. Empf2 Commerce Ltd. ausgestellten fünf Ausgangsrechnungen aus 2004 beigelegt.

Das an das Finanzamt gerichtete **Schreiben** des steuerlichen Vertreters **vom 26.6.2007**, auf welches in der Berufung Bezug genommen wird, hat folgenden Inhalt:

Zur Frage, ob der Bf. vom vermuteten betrügerischen Zweck des Eingangsumsatzes iSd EuGH-Urteils vom 6.7.2006, C-439/04, C-440/04 Kenntnis hatte oder haben musste, sei festzuhalten, dass der Bf. angesichts der niedrigen Handelsspannen der einzelnen Geschäfte der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns nachgekommen sei. Dies beginne bei der regelmäßigen Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer des Geschäftspartners, der Registrierungsunterlagen, Bonitätsunterlagen und münde in die konkrete Geschäftsabwicklung. So habe der Bf. vorab die Überweisung des Kunden vor Durchführung der Lieferung verlangt, die Warenbewegungen seien überwiegend durch Speditionen durchgeführt worden und der Bf. habe sich bei größeren Warenbewegungen persönlich von der Beschaffenheit der bestellten Wirtschaftsgüter überzeugt und dies durch Fotos dokumentiert.

Der Bf. nutze ab Juli 2006 die Handelsplattform ITX. Diese habe eine enorme angebots- und nachfrageseitige Palette an täglichen Einträgen mit derzeit 5.991 Mitgliedern in 57 Ländern. Ein Großteil des Geschäftsvolumens (einkaufs- und absatzseitig) des Bf. werde über diese Handelsplattform abgewickelt. Vor Abschluss von Geschäften prüfe der Bf. die Kunden- und Lieferantendaten. Es sei der Betriebsprüferin bereits ein Ordner über die schriftlichen Prüfdokumente von Lieferanten und Kunden vorgelegt worden. Der Bf. habe der Betriebsprüferin auch sein elektronisches Archiv am Bildschirm gezeigt.

Der Bf. habe auch anhand konkreter Anfragen seitens des Finanzamtes zur Geschäftsabwicklung mit der Fa. Empf24 die Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns dokumentiert. Gleichermaßen sei die Geschäftsabwicklung mit der Fa. Lieferant1 im üblichen Rahmen verlaufen. Das EuGH-Urteil vom 12.1.2006 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd und Bond House Systems Ltd sage im Kern aus, dass das „Recht eines Stpf1, der solche Umsätze (Anm: in Karussellbetrug einbezogen) ausführt, auf Vorsteuerabzug auch dadurch nicht berührt wird, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Stpf1 hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein

anderer Umsatz, der dem getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem MWSt-Betrag behaftet ist“.

Dem Schreiben ist ein Konvolut verschiedener Unterlagen beigelegt.

Es folgte eine **abgabenbehördliche Prüfung** der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 (Bp-Bericht vom 30. Juni 2008), wobei die Betriebsprüferin hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auf das Prüfungsergebnis laut Bericht vom 14. August 2007 über die Umsatzsteuernachschaub verwies. Bei der Einkommensteuer seien die nicht anerkannten Vorsteuern und die nicht anerkannte Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen außerbilanzmäßig zu berücksichtigen, sodass sich statt des erklärten Gewinns ein Verlust von 276.463,79 € (2005) und 1.009.449,34 € (2006) ergebe.

Diesen Feststellungen wurde mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für 2005 und 2006** vom 2. Juli 2008 Rechnung getragen. In der gegen diese Bescheide eingebrochenen **Berufung vom 5. August 2008** verwies der Bf. auf die Begründung zur Berufung vom 21. Dezember 2007.

Die in Folge der abgabenbehördlichen Prüfungen ergangenen Jahresbescheide bzw. der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1+2/2007 weisen folgende Bemessungsgrundlagen (soweit strittig) bzw. Abgabenbeträge auf:

Umsatzsteuer:

	2004 lt. Erkl.	2004 lt. Bp.	2005 lt. Erkl	2005 lt. Bp
Steuerbarer Umsatz	707.016,44	650.076,70	1.786.808,78	1.688.329,05
Innergem. Lieferungen	623.006,34	27.973,62	666.573,19	75.694,93
Lieferungen 20%	83.855,95	621.948,93	1.120.235,57	1.612.634,12
Vorsteuer ohne EUST	16.618,86	16.618,86	217.406,76	22.824,67
Festgesetzte USt	159,55	107.778,15	---	299.702,16

	2006 lt. Erkl.	2006 lt. Bp.	1+2/07 lt. Erkl	1+2/07 lt. Bp
Steuerbarer Umsatz	6.386.369,27	5.334.947,25	680.833,21	568.184,06
Innergem. Lieferungen	6.358.081,67	49.549,53	680.799,88	4.905,00
Lieferungen 20%	28.287,60	5.285.397,72	33,33	563.279,06
Vorsteuer ohne EUST	8.590,90	8.590,90	880,49	880,49
Festgesetzte USt	---	987.659,85	---	111.775,33

Einkommensteuer:

	2004	2005	2006
Einkommen	-93.846,13	-276.573,41	-1.009.509,34
Einkommensteuer	0,00	-669,00	-669,00

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei vorausgeschickt, dass die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend Zeiträume in den Jahren 2005 und 2006 durch die Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide außer Kraft gesetzt wurden. Die gegen die Vorauszahlungsbescheide gerichtete Berufung (Beschwerde) vom 21. Dezember 2007 gilt gemäß § 253 BAO als auch gegen die Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für 2005 und 2006 gerichtet.

A. Vorsteuerabzug

Der Bf. hat im Rahmen seines Einzelunternehmens mit Sitz in Österreich Vorsteuer aus Rechnungen über Mikroprozessoren (CPUs), die an Unternehmer in Österreich weiterfakturiert wurden, geltend gemacht. Es handelt sich dabei um acht Eingangsrechnungen im kurzen Zeitraum zwischen 16. März bis 14. April 2005 von der Fa. Lieferant1 Handels GmbH in Höhe von insgesamt 923.723,50 € plus 184.744,70 € USt und um eine Eingangsrechnung von der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH vom 8. April 2005 über 49.186,95 plus 9.837,39 € USt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen mit der Begründung, dass es sich bei den genannten Geschäftspartnern um „Missing Trader“ in einem europaweiten Umsatzsteuerkarussell handle und der Bf. als Leistungsempfänger von den betrügerischen Handlungen wusste oder hätte wissen müssen.

In der Berufung (Beschwerde) vom 21. Dezember 2007 führte der Bf dagegen ins Treffen, dass das „Wissen Müssten“ nicht beweisbar sei und er seiner Mitwirkungspflicht gegenüber der Abgabenbehörde nachgekommen sei. Zur Einhaltung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns verwies der Bf auf sein Schreiben vom 26. Juni 2007.

Die Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH wurde am 17. Februar 2005 errichtet und am 29. Februar 2008 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht. Aus der elektronischen Datenbank der Abgabenbehörde sind keinerlei betriebliche Aktivitäten dieser Firma ersichtlich. Sie war zwar steuerlich erfasst, hat aber niemals Umsätze bekannt gegeben. Aktenkundig sind darüber hinaus Ermittlungen im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung, wonach die Firma am Firmensitz in Wien nicht aufgefunden werden konnte. Zum Geschäftsführer oder sonstigen für die Firma tätigen Personen konnte kein Kontakt aufgenommen werden.

Die Fa. Lieferant1 Handels GmbH wurde am 18. Jänner 2005 mit Firmensitz in Hainburg errichtet und bereits am 12. Mai 2006 amtswegig im Firmenbuch gemäß § 10 Abs.

2 FBG (unzulässige Eintragung wegen Fehlens einer wesentlichen Voraussetzung) gelöscht. Nach den Ermittlungen der Abgabenbehörde (Bericht vom 3. August 2007 betreffend die Fa. Lieferant1 Handels GmbH) waren die innergemeinschaftlichen Lieferanten der Fa. Lieferant1 Handels GmbH nachweislich an Karussellbetrügereien beteiligt. Bei der Fa. Lieferant1 Handels GmbH handelt es sich um einen nur zum Zweck des Umsatzsteuerbetruges gegründeten „Missing Trader“ ohne Absicht, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Die Firma wurde ausschließlich im Zeitraum 2 – 4/2005 tätig, entrichtete nie Umsatzsteuer und bei Überprüfung durch die Abgabenbehörde am 17. August 2005 waren weder der Geschäftsführer noch Buchhaltungsunterlagen auffindbar. Die Fa. Lieferant1 Handels GmbH wurde daher vom Finanzamt nicht als Unternehmer iSd § 2 UStG angesehen.

A1. Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Die letzten beiden Sätze wurden mit AbgSiG 2007, BGBI I 99, eingeführt und haben im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung klarstellenden Charakter. Die Regelung gilt daher auch für Umsätze, die vor dem 1.1.2008 ausgeführt wurden (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 92ff.).

Die Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrug ist wie folgt zusammenzufassen (Nemec, Verdachtsmomente beim Umsatzsteuer-Karussellbetrug, BFGjournal 2014, 232):

„Laut EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-335/03 und C-484/03, Optingen, Fulcrum und Bondhouse, steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn dessen Umsätze die vom Gesetz geforderten objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette Beteiligten und/oder auf den betrügerischen Zweck, den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte, eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil der Kette ist und der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigkt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Somit wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt, dass ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann.“

Für den EuGH macht es daher keinen Unterschied, ob der Mehrwertsteuerbetrüger in der Lieferkette vor oder nach dem Unternehmer steht (der dem Umsatz, den der Steuer-

pflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt‘ und ‚vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette‘). Laut EuGH steht somit einem Steuerpflichtigen, der von einem von einem anderen an der Lieferkette Beteiligten verübten Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte, ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Urteil vom 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, stellte der EuGH schließlich dezidiert fest, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern ist, wenn auf Grund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.“

Ob der Abnehmer vom Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste, ist eine Tatfrage, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat. Bei der Prüfung, ob der Abnehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat, ist auf Branchenusancen abzustellen. Die Sorgfaltspflicht des Unternehmers muss umso höher sein, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den branchenbedingten Usancen gelagert ist. Schließt der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen ab und liegt nach den weitergehenden Ermittlungen der Abgabenbehörde ein Fall von Steuerbetrug vor, ist ein Gutgläubenschutz regelmäßig ausgeschlossen. Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissenkönnen trägt der Abnehmer. Dies aber nur dann, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiiert Tatsachen und Umstände vorbringt, die dessen Gutgläubigkeit in Frage stellen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Rz 95).

Ein hinreichender Verdacht auf Mehrwertsteuerbetrug ergibt sich etwa dann, wenn der vom Empfänger zu zahlende Preis unter dem üblichen Marktpreis liegt (EuGH vom 11.5.2006, Rs C-384/04, *Technological Industries*). Die Nichtabführung der Umsatzsteuer ermöglicht dem Lieferanten nämlich eine Preisreduktion.

Nach BFH 19.5.2010, X I R 78/07 (Handel mit CPU) besteht Anlass zu Misstrauen, wenn ein Kaufmann „von Doppel- und Dreifachdurchläufen erfährt, unter den ‚Original-Equipment-Manufacturer-Preisen‘ liegende Einkaufspreise gegeben sind oder bei festen Gewinnaufschlagsätzen und besten Lieferbeziehungen ohne Risiko hohe Umsätze und Gewinne erzielt werden“.

Auffällig sind auch ungewöhnlich hohe Umsatzzuwächse mit hohen Vorsteuererstattungen (FG Köln 19. 12. 2006, 6 K 84/02).

Darüber hinaus gehört der Handel mit Computerteilen zu jenen Branchen, die in einem erhöhten Ausmaß für einen Umsatzsteuerkarussellbetrug anfällig sind (UFS 6.5.2013, RV/9739.L/08). Ein Unternehmer in dieser Branche ist daher schon von vorneherein zu erhöhter Aufmerksamkeit verpflichtet.

Eine erhöhte Wachsamkeit ist außerdem beim Beginn von Geschäftsbeziehungen erforderlich. In dieser Phase reicht die Einholung von Bankauskünften und Handelsregisterauszügen nicht aus (BFH 19.5.2010, X I R 78/07). Je höher der Umsatz

des einzelnen Geschäfts ist, je unbekannter die Geschäftspartner sind und je unwissender der Lieferempfänger (in der Branche des Unternehmens) ist, umso weiter gehende Prüfpflichten sind dem Unternehmen auch zumutbar (*Laudacher* in UFSjournal 2013, 200).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes steht fest, dass die von den Firmen Lieferant1 Handels GmbH und Lieferant2 Computer Handels GmbH. bezogenen Lieferungen Teil eines Mehrwertsteuerbetrugs sind. Eine aus diesen Lieferungen resultierende Vorsteuerabzugsberechtigung kommt aber nach der zitierten Rechtsprechung nur in Betracht, wenn dem Bf Gutgläubigkeit attestiert werden kann. Mit der Frage des Wissens oder Wissenkönnens hat sich die Betriebsprüferin im Bp-Bericht vom 14. August 2007 umfangreich auseinandergesetzt und Umstände dargelegt, die gegen die Gutgläubigkeit des Bf als Abnehmer sprechen:

- Lieferanten sind neu am Markt erschienene Kleinfirmen
- Lieferungen nur nach Vorabzahlungen
- Die Ungewöhnlichkeit der Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer der Fa. Lieferant1 Handels GmbH – ein einmaliger persönlicher Kontakt, danach Kontakt per E-Mail oder Telefon
- Die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsanbahnung mit den beiden Abnehmern des Bf, die beim Erstkontakt mit der Fa. Lieferant1 Handels GmbH. zustande kam.
- Die Ungewöhnlichkeit der Zwischenschaltung einer weiteren Handelsstufe
- Keine einzige Lieferung an Letztverbraucher
- Unüblichkeit der Zahlungsabwicklung und der Preisgestaltung – nur ein geringer Aufschlag von 1%
- Keinerlei Werbetätigkeit nach außen
- Die Tätigkeit des Bf beschränkte sich auf die eines Boten
- Der vom Bf zu zahlende Preis lag weit unter den sonst üblichen Distributionspreisen, wobei der Bf als Insider der Computerbranche über Preise genau Bescheid wusste
- Kein persönlicher Kontakt zur Fa. Lieferant2, keine Überprüfung der angegebenen Adresse
- Bei der USO-Prüfung im Mai 2005 hat der Bf die gegenständlichen umfangreichen Lieferungen nicht erwähnt

Es wäre Sache des Bf gewesen, sich mit dieser Darstellung ungewöhnlicher Umstände konkret auseinanderzusetzen. Der Bf beschränkt seine Rechtfertigung jedoch auf die allgemein gehaltene Behauptung, die dem Bf obliegende Sorgfaltspflicht sowie die gegenüber dem Finanzamt bestehende Mitwirkungspflicht eingehalten zu haben. Er verweist auf die von ihm vorgenommene Abfrage der UID-Nummern und der Kontrolle der Registrierungsunterlagen. Weder in der Berufung vom 21. Dezember 2007 noch im Schreiben vom 26. Juni 2007 samt Anlagen werden jedoch weitere konkrete Überprüfungen der beiden Lieferanten durch den Bf dargestellt. Ebenso wenig ergeben sich diesbezügliche Nachforschungen des Bf aus den von der Abgabenbehörde mit dem Bf aufgenommenen Niederschriften oder der übrigen Aktenlage.

Zum „Wissen“ oder „Wissen müssen“ aufgrund einer ungewöhnlichen Geschäftsabwicklung sei ergänzend zu den Ausführungen der Abgabenbehörde auf die dem Bf vorgegebenen Lieferketten verwiesen. So kam der Einkauf bei der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH. über Aufforderung des F. von der Fa. Empf4, also über Aufforderung des Kunden des Bf zustande. Der Bf selbst hatte keinerlei Kontakte zur Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH. (siehe Anlage 13 zum Schreiben vom 26. Juni 2007, Einvernahme des Bf. am 4. Jänner 2007). Auch betreffend der Geschäftsverbindung mit der Fa. Lieferant1 GmbH. fällt auf, dass F. sowohl die Kunden, nämlich die Fa. Empf3 HandelsgmbH und die Fa. Empf4 Trading GmbH, an den Bf vermittelt hat, als auch mit dem Geschäftsführer der Fa. Lieferant1 Handels GmbH. bekannt war. Die Tätigkeit des Bf hat sich auf die Weiterleitung der Geschäfte an die genannten beiden Kunden beschränkt. Die Kunden wie auch der Bf leisteten Vorabzahlungen, die am gleichen Tag erfolgten. Dann erst wurden die Waren im Speditionslager für die Abholung durch die Kunden freigegeben (siehe Einvernahme vom 22.9.2005).

Sowohl im Fall der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH. als auch der Fa. Lieferant1 Handels GmbH. ist die Zwischenschaltung des Bf in der Lieferkette nicht nachvollziehbar und ohne Funktion. Dazu kommt, dass der Bf keine Transportkosten und kein Risiko zu tragen hatte.

Als bemerkenswert ist allein schon der Umfang der von der Fa. Lieferant1 Handels GmbH. kurz nach deren Firmengründung getätigten Lieferungen von über 1.000.000 € innerhalb des kurzen Zeitraums von vier Wochen zu bezeichnen. Es spricht auch nicht für die Seriosität des Geschäftspartners, dass die Rechnungen der Fa. Lieferant1 Handels GmbH Rechtschreibfehler aufweisen.

All diese Umstände wären Anlass gewesen, genauere Überprüfungen der Lieferanten vorzunehmen. Das Vorhandensein einer UID-Nummer und die Auffindbarkeit im Firmenbuch befreien den Unternehmer nicht von der übrigen Sorgfaltspflicht im Geschäftsverkehr (UFS 13.7.2007, RV/2014-W/04, UFS 25.6.2008, RV/0110-G/07). Der Bf. hat sich trotz hoher Verdachtsmomente mit geringfügigen Nachweisen zufrieden gegeben und keine weiteren Nachforschungen, etwa im Umfeld der Lieferungen oder zum weiteren Warenweg, getätigt.

Abschließend ist daher festzustellen, dass der Bf aufgrund der vorliegenden Verdachtsmomente vom Umsatzsteuerbetrug hätte wissen müssen. Das Recht auf Vorsteuerabzug für die gegenständlichen Lieferungen steht dem Bf nicht zu.

A 2. Rechnungsmerkmale

Rechnungen müssen bestimmte Angaben enthalten, die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 angeführt sind, u.a. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers und den Tag der Lieferung.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zulässig ist.

Im Betriebsprüfungsbericht wird geltend gemacht, dass an den Rechnungsadressen der liefernden Unternehmer keine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Dem ist zu entgegnen, dass nach der Aktenlage die genannten Unternehmen anlässlich der Überprüfung durch die Finanzbehörde zwar nicht an den in den Rechnungen angeführten Adressen aufgefunden werden konnten, damit aber nicht als erwiesen angesehen werden kann, dass an diesen Adressen bereits zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde.

Es ist aber festzustellen, dass allen acht Eingangsrechnungen der Fa. Lieferant1 Handels GmbH und der Rechnung der Fa. Lieferant2 Computer Handels GmbH entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 ein Lieferdatum fehlt. Die Rechnungen enthalten auch keinen Hinweis gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994, dass die Angabe des Lieferdatums einem anderen Beleg zu entnehmen sei. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte in seiner neueren Rechtsprechung, dass eine Rechnung ohne Angabe des Leistungsdatums nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (VwGH 4.9.2014, Ra 2014/15/0014).

Insbesondere bei dubiosen Geschäftsbeziehungen kann das Lieferdatum nicht als entbehrlicher Rechnungsbestandteil betrachtet werden. Auch aus diesem Grund kann dem Bf ein Vorsteuerabzug aus den gegenständlichen Rechnungen nicht zuerkannt werden.

B. Innergemeinschaftliche Lieferungen

B 1. Allgemeines

Der Bf hat als Zwischenhändler an andere Unternehmer Computerbestandteile bzw. elektronische Geräte vertrieben (in geringem Umfang auch Lieferungen an Endkunden) und hat die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch genommen. Die Waren wurden vom Bf selbst befördert, vom Kunden bzw einem Beauftragen abgeholt oder mittels Spedition versendet. Anlässlich eines Informationsaustausches mit ausländischen Steuerbehörden wurde die österreichische Finanzverwaltung in Kenntnis gesetzt, dass eine Anzahl von Kunden im EU-Ausland keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt hat bzw. für die ausländische Steuerbehörde nicht greifbar ist. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde dem Bf in der Folge die Steuerfreiheit für Lieferungen an jene Abnehmer im EU-Ausland versagt, welche nach den Ermittlungen der Abgabenbehörde in Umsatzsteuerbetrugsfälle verwickelt waren, bzw. für Lieferungen mit mangelnden Buch- oder Ausfurnachweisen. Der Bf hat nach Ansicht der Betriebsprüferin der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht entsprochen, sodass die Vertrauenschutzregel des Art. 7 Abs. 4 BMR nicht anzuwenden sei.

Der Bf vertritt hingegen die Meinung, die ihm obliegende Sorgfaltspflicht eingehalten zu haben. Er legte der Berufung überdies ergänzende Belege für Lieferungen an die Fa. Empf2 Commerce Ltd. bei, trat aber im Übrigen dem Vorwurf der Mangelhaftigkeit von Nachweisen für die Beförderung oder Versendung in das Gemeinschaftsgebiet nicht entgegen.

Gemäß **§ 7 Abs. 1 UStG 1994** in der für 2004 gültigen Fassung liegt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

§ 7 Abs. 2 lit a UStG 1994 definiert als ausländischen Abnehmer einen Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat.

Nach der gemeinschaftsrechtlichen Regelung für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß der ab 1.1.2007 anzuwendenden Bestimmung des **Artikel 138 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG** (Steuerbefreiungen bei der Lieferung von Gegenständen) (bisher Art 28c der 6. EG-RL) befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Art. 138 Abs 1 der Richtlinie 2006/112 entspricht inhaltlich im Wesentlichen dem davor geltenden Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 2004/66/EG vom 26.4.2004 (ABl. L 102, S 18).

Gemäß **Art. 6 Abs. 1 UStG 1994** sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß **Art. 7 Abs. 1 UStG 1994** liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen 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,
 - 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.

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

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist gemäß **Art. 7 Abs. 4 UStG 1994** 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.

Laut **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBI. 401/1996, ist der Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen wie folgt zu erbringen (soweit im Beschwerdefall relevant):

Gemäß § 1 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.

Gemäß § 2 hat in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, 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.

Gemäß § 3 Abs. 1 hat in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, 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 Frachtbriebe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

§ 3 Abs. 2 der Verordnung bestimmt, dass der Nachweis auch nach § 2 geführt werden kann, wenn es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar ist, den Versendungsnachweis nach Abs. 1 zu führen.

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

Der Unternehmer hat gemäß § 6 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.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist also steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).
- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis).

Den Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 erbringt der Unternehmer durch die UID-Nummer des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Die innergemeinschaftlichen Warenempfänger hatten im vorliegenden Fall nach den Ermittlungen der Betriebsprüferin (Arbeitsbogen der Bp.) eine im Lieferzeitpunkt gültige UID-Nummer. Die Fa. Empf2 Commerce Ltd. besaß keine UID-Nummer, sie hatte ihren Sitz auf den British Virgin Islands (BVI).

Der Nachweis der Warenbewegung, also die Beförderung oder Versendung, ist in der Weise zu führen, die in den §§ 2 bis 4 der VO BGBI 1996/401 geregelt wird. In diesem

Zusammenhang ist zu betonen, dass es gemäß § 1 dieser Verordnung Sache des Bf ist, Nachweise für die Beförderung oder Versendung zu erbringen.

Aus europarechtlicher Sicht ist im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange abzustellen. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (siehe z.B. VwGH vom 26.3.2014, 2011/13/0038, VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146). Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238). Nach der genannten Judikatur ist hinsichtlich der Beweisführung ein strenger Maßstab anzuwenden. „Zweifelsfrei“ kann nur „ohne jeden Zweifel“ bedeuten, eine bloße Glaubhaftmachung der Voraussetzung der Steuerbefreiung ist nicht ausreichend (vgl. *Mayr* in SWK 22/2014, 993).

Die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung wird erst dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.09.2007, Rs C-409/04, *Teleos plc.* ua., Rn 42).

Sind die vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBI. Nr 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), wurde der Nachweis nicht erbracht, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und aufgrund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.09.2007, Rs C-409/04, *Teleos plc.* ua., Rn 42).

In Abholfällen ist die Identität des Abholenden durch Anfertigen einer Kopie eines Ausweises festzuhalten oder zumindest sind die maßgebenden Daten des Ausweises schriftlich festzuhalten (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art 7 Tz 39).

Entsprechend dem Bp-Bericht fehlen im vorliegenden Fall den beanstandeten innergemeinschaftlichen Lieferungen vollständige Nachweise der Beförderung oder Versendung. Dazu sind im Bp-Bericht die einzelnen Empfänger der innergemeinschaftlichen Lieferungen, für die dem Bf die Steuerfreiheit versagt wurde, samt einer Zusammenfassung des jeweiligen Sachverhalts angeführt. Konkrete Angaben zu den fehlenden Nachweisen lässt der Bp-Bericht allerdings in den meisten Fällen vermissen. Abgesehen von den Umsätzen zu Punkt 1. und 2. (siehe im Folgenden) hat der Bf zum Vorwurf der mangelhaften Nachweisführung nicht Stellung genommen.

Anhand einer Einsichtnahme in die im Arbeitsbogen abgelegten Kopien von Rechnungen, Lieferscheinen, Versendungsbelegen und allfälligen sonstigen Belegen konnte das BFG allerdings feststellen, dass der Vorwurf der fehlenden Nachweise nur zum Teil berechtigt ist (siehe dazu unten).

In den Fällen, in denen es an ordnungsgemäßen Beförderungs- bzw. Versendenachweisen mangelt, kann nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob die Liefergegenstände Österreich verlassen haben. Daraus folgt, dass nach der dargestellten Rechtslage die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht anerkannt werden kann.

Der Bf hat die Inanspruchnahme der Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 geltend gemacht. Diese Regelung kommt zur Anwendung, wenn der liefernde Unternehmer sämtliche Sorgfaltspflichten beachtet hat, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit aber tatsächlich nicht gegeben sind. Der Vertrauensschutz setzt voraus, dass der Unternehmer seinen Nachweispflichten hinsichtlich der geforderten Beförderungsnachweise nachgekommen ist (BFH 14.11.2012, XI R 8/11 und XI R 17/12). Fehlen ordnungsgemäße Nachweise, hat der Bf jedenfalls nicht wie ein ordentlicher, gewissenhafter Kaufmann gehandelt und kann sich nicht auf den Vertrauensschutz des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen.

In den Fällen, in denen hingegen formell ordnungsgemäße Nachweise der Beförderung oder Versendung vorliegen, besteht die Vermutung, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Soweit sich allerdings bei der nachprüfenden Kontrolle ergeben hat, dass objektiv die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen, ist ebenfalls die Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung zu prüfen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 7 Tz 28).

Was die innergemeinschaftlichen Lieferungen des Bf an Empfänger betrifft, die als Missing Trader zu bezeichnen sind, kann aus der Judikatur des EuGH (zB Kittel C-439/04) der allgemeine Grundsatz eines Missbrauchsverbotes abgeleitet werden. Danach reicht es für den Verlust eines Vorteils (Vorsteuerabzug oder USt-Befreiung) aus, wenn man von einem Betrug weiß oder mit der gebotenen Sorgfalt hätte erkennen können – auch wenn alle objektiven Voraussetzungen vorliegen. Das bloße Vorliegen formell korrekter Nachweise ist für den Vertrauensschutz nicht ausreichend, wenn die erforderlichen Nachforschungen nicht getätigten wurden (BFH 25.4.2012, V R 28/11).

Der EuGH hat zur Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgesprochen (EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, Mecsek-Gabona), dass Art. 138 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG in der durch die Richtlinie 2010/88/EU geänderten Fassung dahin auszulegen ist, dass er es nicht verwehrt, dem Verkäufer unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens den Anspruch auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass der Verkäufer seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen ist oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine eigene Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern. Das zugrundeliegende Ausgangsverfahren betraf einen Fall einer innergemeinschaftlichen Käuferin, die von den nationalen Steuerbehörden nicht ausfindig

gemacht werden konnte und die nie Mehrwertsteuer abgeführt hatte, wobei sich an der Adresse des angegebenen Gesellschaftssitzes ein Privathaus befand, an dem keine Gesellschaft dieses Namens registriert war.

Zum „Wissen“ oder „Wissen Müssen“ gelten im Übrigen auch sinngemäß die oben unter dem Punkt „Vorsteuer“ getätigten Ausführungen zum Gutgläubenschutz bzw zur Sorgfaltspflicht des Unternehmers.

Wenn eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, kann die Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagt werden (EuGH 7.12.2010, Rs C-285/09, R). Es ist daher erforderlich, die Rechnung gegenüber dem tatsächlichen Abnehmer der Lieferung auszustellen.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurden umfangreiche Ermittlungen hinsichtlich der Empfänger der strittigen innergemeinschaftlichen Lieferungen durchgeführt, wobei in Zusammenwirken mit den jeweiligen nationalen Steuerbehörden bei einer Anzahl von innergemeinschaftlichen Erwerbern Steuerhinterziehungen („Missing Trader“) festgestellt werden konnten (siehe dazu unten).

Seitens des Finanzamtes wurde davon ausgegangen, dass der Bf über den beabsichtigten Steuerbetrug der Erwerber Bescheid wusste. Die Betriebsprüferin hat bereits bei der ersten USO-Prüfung im Mai 2005 eine Überprüfung der innergemeinschaftlichen Lieferungen vorgenommen und Unterlagen des Bf angefordert. Der Bf war über den Verdacht der Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell nachweislich informiert (Vernehmungsprotokoll vom 3.1.2006). Die Betriebsprüferin verweist auch auf die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehungen und dass sich Wirtschaftsbeteiligte schon aus kaufmännischen Gründen sehr gut über ihre Geschäftspartner zu informieren pflegen. E-Mail-Verkehr und Firmenbuchauszüge seien nach Ansicht der Betriebsprüferin bei Geschäften dieser Größenordnung nicht ausreichend, um eine sorgfältige Vorgehensweise zu dokumentieren.

Der steuerliche Vertreter sah hingegen die dem Bf obliegende Sorgfaltspflicht als erfüllt an - insbesondere durch die vorsichtige Geschäftsabwicklung angesichts der niedrigen Handelsspannen. Als Sorgfaltshandlungen werden die Vorabüberweisungen der Kunden vor Lieferung, die Beauftragung von Speditionen und Kontrolle der Waren durch den Bf bei größeren Lieferungen genannt (Schreiben vom 26.6.2007). Zur Dokumentation der gewissenhaften Vorgangsweise verweist der steuerliche Vertreter auf die in Anlage 2 zum Schreiben vom 26.6.2007 beispielsweise dargestellte Geschäftsabwicklung mit der Fa. Empf24 International S.A. in Luxemburg.

Dem ist entgegenzuhalten, dass seitens des Bf mit diesen Ausführungen keinerlei Überprüfungen der Seriosität seiner Kunden dargestellt werden, die auf eine Vermeidung der Beteiligung an Steuerhinterziehungen der Kunden abzielt. Zur angeführten Fa. Empf24 International S.A. hat der Bf lediglich UID-Nummer, Adresse, Ansprechpartner,

E-Mail-Adresse, Web-Adresse, Telefon- und Fax-Nummer sowie die Daten der Rechnung und des Lieferscheines festgehalten. Die Einholung von Handelsregister- und Wirtschaftseinkünften oder sonstige Nachforschungen wurden weder dokumentiert noch behauptet.

Da die Vorgangsweise zur Fa. Empf24 International S.A. vom steuerlichen Vertreter als Beispiel angeführt wurde, wird davon ausgegangen, dass der Bf bei allen anderen Geschäftspartnern ebenso vorgegangen ist.

Der Bf hat sich also mit minimalen Informationen über die Lieferempfänger zufrieden gegeben und hat keine Nachforschungen im Tatsächlichen vorgenommen, die von einem gewissenhaften Unternehmer vernünftigerweise verlangt werden können. Insbesondere folgende Verdachtsmomente hätten einen besonderen Sorgfaltsmäßigstab erforderlich gemacht:

- Der Handel mit Computerteilen und anderen elektronischen Waren gehört bekanntermaßen zu den betrugsanfälligen Branchen.
- Die als Missing Trader festgestellten Abnehmer sind Gesellschaften, die erst kurze Zeit vor Beginn der Geschäftsbeziehungen mit dem Bf gegründet wurden.
- Bald nach deren Gründung nahmen diese Gesellschaften Lieferungen in großem Umfang innerhalb kurzer Zeiträume entgegen.
- Erhöhte Wachsamkeit ist zu Beginn von Geschäftsbeziehungen erforderlich. In dieser Phase reicht die Einholung von Bankauskünften und Handelsregisterauszügen nicht aus (BFH 19.5.2010, X I R 78/07).
- Verdächtig hätte dem Bf auch erscheinen müssen, wenn nach kurzer Zeit Nachfolgefirmaen mit denselben Ansprechpartnern in eine Geschäftsbeziehung eintreten zB Fa. Empf1 und Nachfolgefirma Empf8, da ein häufiger Wechsel der Firma auf eine Betrugsabsicht schließen lässt.
- Die als „Sorgfaltshandlung“ genannten Vorabüberweisungen der Kunden sind ein Merkmal von Karussellbetrügereien, da mittels dieser Vorabüberweisungen der Zwischenhändler die an ihn getätigten Lieferungen risikolos finanziert.
- Nicht zuletzt wären spätestens die Verdächtigungen des Finanzamtes hinsichtlich der Beteiligungen an Umsatzsteuerbetrügereien für den Bf Anlass gewesen, über die Lieferempfänger Nachforschungen anzustellen.

Mit der gebotenen Sorgfalt hätte der Bf das betrügerische Handeln der jeweiligen innergemeinschaftlichen Empfänger erkennen können, sodass die Vertrauenschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen,

- a. dass die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit schon dann scheitert, wenn aufgrund **mangelnder Nachweisführung** durch den Bf nicht zweifelsfrei angenommen werden kann, dass die Liefergegenstände Österreich verlassen haben.
- b. Liegen zwar vollständige Nachweise der innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung vor, ist die Umsatzsteuerbefreiung im Falle des **Steuerbetrugs** der

Empfänger ebenfalls zu versagen, weil der Bf – wie oben angeführt - davon hätte wissen müssen und er nicht alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung zu verhindern.

Anhand dieser grundsätzlichen Überlegungen waren die einzelnen Umsätze des Bf zu beurteilen, wobei die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen letztlich nur dann anzuerkennen ist, wenn vollständige Nachweise der Beförderung oder Versendung vorliegen und auch kein Mehrwertsteuerbetrug des Warenempfängers festzustellen war.

B 2. Zu den von der Bp. als steuerpflichtig behandelten Umsätzen im Einzelnen:

Ausgehend von der Aktenlage (insbesondere Arbeitsbogen der Bp.) waren durch das Bundesfinanzgericht zu den im Rahmen der Betriebsprüfung beanstandeten Warenempfängern bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen im Einzelnen folgende Feststellungen zu treffen:

1. Fa Empf1 Sp.z o.o., Polen , UID-Nr. 8.7.2004 bis 1.1.2005

24 Ausgangsrechnungen im Zeitraum 9 – 12/2004 über insgesamt 595.032,72 €

Der Bf. tätigte laut Betriebsprüfungsbericht Einkäufe bei den ungarischen Firmen Lieferant4 KFT, Budapest, und Empf21 KFT, Sekszard/Ungarn, und verkaufte die Ware an die Fa Empf1 Sp.z.o.o., Warschau, weiter. Die Liefergegenstände wurde entsprechend den vorliegenden Belegen durch einen Beauftragten des Abnehmers in Ungarn – mit Ausnahme einer Abholung am österreichischen Betriebsort des Bf am 16. November 2004 - abgeholt. Nach Beanstandung durch die Betriebsprüferin hat der Bf auf nachträglich nochmals ausgedruckten Rechnungen eine Bestätigung des angeblich damals Abholenden über die Übernahme der Ware und die Ausfuhr nach Polen eingeholt.

Das Finanzamt geht erkennbar davon aus, dass der Bf die Waren in Ungarn übernommen und gleich in Ungarn an den Abholenden übergeben hat. Mangels einer Abholung durch den Abnehmer aus Österreich (kein Lieferort im Inland) liegen in diesen Fällen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 keine in Österreich steuerbaren Lieferungen vor (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art.7 BMR Tz 11*). Eine Steuerbefreiung für Lieferungen in Höhe von insgesamt 580.652,52 € erübrigt sich damit. Ein förmlicher Beförderungsnachweis nach der Verordnung BGBI. 401/1996 ist nicht erforderlich.

Steuerbar sind davon abweichend die Lieferungen von Waren betreffend die Rechnung vom 15.11.2004 über 13.248 € und die Rechnung vom 14.11.2004 über 1.132,20 €. Diese Lieferungen erfolgten entsprechend der Belegsammlung am 16.11.2004 durch Abholung in Österreich. Ein ordnungsgemäßer Nachweis der Beförderung liegt hier nicht vor, da der Lieferschein mit der Angabe eines innergemeinschaftlichen Bestimmungsortes fehlt und die Identität des Abholenden nicht festgehalten wurde. Die Daten des Abholenden wurden dem Bf unbestritten erst nachträglich übermittelt. Auch wenn der Bf einwendet, der Abholende sei ihm bekannt gewesen, so befreit dies den Bf nicht von der Verpflichtung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten.

Darüber hinaus wurde die angegebene Lieferempfängerin, die Fa. Empf1 in Warschau, laut Ermittlungen der ausländischen Steuerbehörde als Missing Trader identifiziert, der keine Steuererklärungen abgegeben und keinen Einblick in Buchhaltung und Rechnungen gewährt hat. Dieser Umstand in Verbindung mit dem mangelhaften Ausfuhrnachweis berechtigt daher, dem Bf die Vertrauenschutzregelung zu versagen, da der Bf nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat. Die Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen hinsichtlich der Rechnungen vom 14.11.2004 und 15.11.2004 sind nicht gegeben und sind diese Lieferungen als steuerpflichtig anzusetzen.

2. Lieferungen an Fa. Empf2 Commerce Ltd., Britisch Virgin Islands (BVI)

Ausgangsrechnung vom 07.10.2004 über 6.665,86 €

Ausgangsrechnung vom 27.10.2004 über 11.956,38 €

Ausgangsrechnung vom 14.11.2004 über 6.335,52 €

Ausgangsrechnung vom 15.11.2004 über 8.693,69 €

Ausgangsrechnung vom 23.11.2004 über 10.026,70 €

Die Waren (Computerteile, Digitalkameras) wurden über Auftrag des Empfängers durch die Spedition Sped6 versendet. Entsprechend den vorgelegten Zollpapieren erfolgten Versendungen an ein Speditionslager in der Schweiz. Die Rechnungen weisen keine UID-Nummer des Empfängers auf.

Die Fa. Empf2 Commerce Ltd. war laut Auskunft des KSV vom 22. November 2005 keine tätige Firma und hatte keine UID-Nummer. Ihr protokollierter Firmensitz befand sich bei einer Protokollierungsagentur auf den British Virgin Islands, die lediglich die erforderlichen Dokumente bei den Behörden einreicht. Zu Domizil(Briefkasten)gesellschaften vertrat der VwGH die Ansicht, dass nicht diesen, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit die Tätigkeit zuzurechnen ist (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185).

In den vom Bf zur Verfügung gestellten Belegen ist kein Hinweis vorhanden, dass die Liefergegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet wurden. Die Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung liegen nicht vor, auch insofern als mangels UID-Nr. kein Nachweis einer Erwerbsbesteuerung durch den angegebenen Abnehmer erbracht wurde.

Die Gewährung der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 kommt ebenfalls nicht in Betracht, da der in § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 geforderte ausländische Abnehmer fehlt. Die angebliche Empfängerin hat keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, der tatsächliche Abnehmer der gegenständlichen Lieferungen blieb daher im Dunklen. Die Beurteilung als „ausländischer Abnehmer“ setzt zwingend voraus, dass die Person des Abnehmers bekannt ist (VwGH 5.9.2012, 2008/15/0285).

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass auf die Lieferungen an die Fa. Empf2 Commerce Ltd. keine Steuerbefreiung anzuwenden ist.

3. Einnahmen angeblich von der Fa. Empf2 Commerce Ltd, BVI, (5.085,71 €) und der Fa. C., Canada (1.915,00 €)

Die Ermittlungen der Abgabenbehörde ergaben, dass es sich sowohl bei der Fa. Empf2 als auch bei der Fa. C. um nicht tätige Firmen handelte. Die Betriebsprüferin hat die im Jahr 2004 zugeflossenen Beträge, die der Bf als nicht steuerbar behandelt hat, der Umsatzsteuer (20%) unterzogen. Die Betriebsprüferin hat das Vorbringen des Bf, dass es sich um ein Darlehen bzw um Provisionen an die genannten Empfänger handelt, als unglaublich erachtet. Der Bf hat in seiner Berufung keine Einwendungen gegen die Versteuerung dieser Beträge von insgesamt 7.000,71 € vorgebracht. Es wird daher davon ausgegangen, dass dieser Punkt nicht strittig ist und die Versteuerung zu Recht erfolgt ist.

4. Empf.6 Kft, HU

Ausgangsrechnung vom 25.3.2005 über 30.288,79 €

Ausgangsrechnung vom 7.1.2005 über 30.239,76 €

Ausgangsrechnung vom 25.1.2005 über 32.130,00 €

Ausgangsrechnung vom 14.3.2005 über 22.581,21 €

UID-Nr. ab 10.8.2004

Der Bf übermittelte dazu an die Betriebsprüferin vier CMR- Frachtbriefe als E-Mail-Anhang. Als Versender ist die Spedition Sped6 in Wien angegeben. Der Frachtführer und seine Unterschrift sind jeweils unkenntlich gemacht. Der Auslieferungsort ist nicht angegeben. Es ist auch nicht erkennbar, um welche Waren es sich handelt, die Spalte „beigefügte Dokumente“ ist nicht ausgefüllt. Ein Bezug der Frachtbriefe zum Bf und den angegebenen Rechnungen ist nicht herstellbar. Es fehlt somit der Nachweis, dass die vom Bf verkauften Waren Österreich verlassen haben.

Laut der Wirtschaftsauskunft des KSV vom 16.11.2005 gibt es eine (geringe) wirtschaftliche Tätigkeit der Fa. Empf.6 Kft, der KSV konnte aber trotz mehrmaliger Versuche mit der Firma nicht in Kontakt treten. Auch die nationale Steuerbehörde konnte die Firma nicht auffinden. Wieso die Überweisung der Rechnungsbeträge durch die Fa. D., BVI, erfolgte, konnte der Bf nicht erklären (siehe Niederschrift vom 22.9.2005).

Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist nicht anzuerkennen.

5. Fa. Empf7 spol sro, SK , UID-Nr. ab 22.7.2004

Aktenkundig sind 11 Ausgangsrechnungen an die Fa. Empf7 spol sro aus dem Zeitraum 6–12/2005 über insgesamt 348.928,67 €.

Versendungsbelege für eine innergemeinschaftliche Versendung sind nicht vorhanden. Laut Lieferscheinen erfolgte die Lieferung jeweils an eine Spedition in Wien, ein innergemeinschaftlicher Bestimmungsort ist nicht genannt.

Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung trägt der Unternehmer, der sich auf die Steuerfreiheit beruft. Da der Bf aber keinen Nachweis

erbringen konnte, dass die vom ihm verkauften Waren Österreich verlassen haben, waren die gegenständlichen Lieferungen als steuerpflichtig zu behandeln.

6. Fa. Empf8 Sp. zo.o., Polen, UID Nr. von 1.2.2005 – 27.9.2005

Ausgangsrechnung vom 25.2.2005 über 29.774,04 €

Die Rechnung enthält den Vermerk „Selbstabholung Kunde“. Ein Lieferschein und die Angabe eines konkreten Bestimmungsortes sind nicht vorhanden. Der Bf hat auch die Identität des Abholenden nicht festgehalten. Während der USO-Prüfung wurde mit Faxnachricht vom 9.5.2005 nachträglich eine Empfangsbestätigung samt Erklärung über die erfolgte Beförderung der Waren von Österreich nach Polen durch den Geschäftsführer der Fa. Empf8 übermittelt. Die Bestätigung enthält einen Firmenstempel, aber keine Unterschrift.

Der vorgelegte Beförderungsnachweis ist damit mangelhaft. Die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen ist nicht zuletzt deshalb zu versagen, da die Fa. Empf8 Sp. zo.o von der polnischen Steuerbehörde überdies als Missing Trader festgestellt wurde, der die Tätigkeit am 1.2.2005 aufgenommen, jedoch keine Steuererklärungen abgegeben hat. Der Geschäftsführer ist nach Beginn einer Steuerprüfung am 21.9.2005 untergetaucht, ohne Einblick in Buchhaltung und Rechnungen zu gewähren.

Eine Anwendung der Vertrauenschutzregelung des Art 7 abs. 4 BMR kommt nicht in Betracht. Der Bf hat schon insofern nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt, als er die Identität des Abholenden nicht anlässlich der Abholung festgehalten hat. Der Bf hatte damit keine Möglichkeit im Nachhinein festzustellen, wer tatsächlich die Waren abgeholt hat.

Der Umstand, dass die Fa. Empf8 Nachfolgefirma der Fa. Empf1 (ebenfalls als „Missing Trader“ identifiziert) mit demselben Ansprechpartner ist, hätte den Bf zu besonderer Vorsicht veranlassen müssen.

7. Fa. Empf9 Poland Sp. z oo., Polen

- a. Ausgangsrechnung vom 4.10.2005 über 13.650 €
- b. Ausgangsrechnung vom 12.10.2005 über 8.700 €
- c. Ausgangsrechnung vom 13.10. 2005 über 2.730 €
- d. Ausgangsrechnung vom 21.10.2005 über 8.700 €
- e. Ausgangsrechnung vom 31.5.2006 über 128.310 € (-1.026 € Rücküberweisung)

Die Waren wurden in Österreich vom Geschäftsführer der Lieferempfängerin abgeholt, wobei dieser den Empfang der Waren und die Ausfuhr aus Österreich bestätigte. Der Bestimmungsort in Polen ergibt sich aus den Lieferscheinen.

Der Ausfuhrnachweis wurde erbracht, auch im Bp-Bericht wurde die Vollständigkeit der Ausfuhrnachweise nicht in Zweifel gezogen.

Nach den Informationen der polnischen Abgabenbehörde (MLC) handelt es sich um eine tätige Firma, die die gegenständlichen Lieferungen in ihrer Buchhaltung erfasst hat. Eine

Verknüpfung der Umsätze mit einer Steuerhinterziehung der Empfängerin konnte nicht festgestellt werden.

Zum Einwand der Betriebsprüferin, dass der Geschäftsführer in Österreich im Jahr 2005 steuerlich als Unternehmer erfasst war, ist zu entgegnen, dass der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch ein österreichischer Unternehmer sein kann, wenn er unter einer UID-Nummer eines anderen Mitgliedsstaates auftritt (*Kolacny/Caganek*, UStG, Art 7 Anm 4). Davon abgesehen, war nicht der Geschäftsführer persönlich, sondern die Fa. Empf9 Poland Sp. z oo Lieferempfängerin.

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen ist anzuerkennen.

8. Fa. Empf10 KFT, HU

- a. Ausgangsrechnung vom 21.9.2005 über 11.220 €
- b. Ausgangsrechnung vom 8.10.2005 über 16.596 €
- c. Ausgangsrechnung vom 12.10.2005 über 18.745 €

Zu Rechnung c. mit dem Vermerk „Abholung“ fehlt ein Lieferschein und die Angabe eines Bestimmungsortes sowie die Erklärung, die Gegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Der Beförderungsnachweis wurde somit nicht erbracht. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Liefergegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind. Die Steuerfreiheit dieser Lieferung (c.) ist nicht anzuerkennen.

Die Waren zu Rechnung a. wurden in Österreich von einem Beauftragten des Kunden abgeholt, eine Übernahme- und Ausfuhrerklärung liegt vor. Zu Rechnung b. wurden die Liefergegenstände entsprechend dem Lieferschein vom Bf zum ungarischen Firmensitz der Empfängerin befördert. Die Beförderungsnachweise zu a. und b. sind vollständig.

Nach der Aktenlage (Auskunft der ausländischen Steuerbehörde vom 6.2.2008) handelt es sich bei der Fa. Empf10 Kft. um eine tätige Firma, die obige Umsätze in ihrer Buchhaltung aufgenommen hat. Eine Steuerhinterziehung des Empfängers konnte nicht festgestellt werden. Dem Einwand der Betriebsprüferin ist entgegenzuhalten, dass die Auffälligkeit des Warenweges, soweit der Bf die Liefergegenstände zuvor in Ungarn eingekauft hat, nicht ohne weiteres die Annahme rechtfertigt, die Waren betreffend die Ausgangsrechnungen a. und b. seien tatsächlich nicht nach Ungarn befördert worden. Dem Bf ist die Steuerfreiheit für diese innergemeinschaftlichen Lieferungen (a. und b.) nicht zu verwehren.

9. Fa. Empf11 KFT, HU

Ausgangsrechnung vom 17.10.2005 über 16.910 €

Die verkauften Waren hat der Bf nach Budapest befördert. Aus dem Lieferschein ergibt sich der Bestimmungsort Budapest. Ein Beauftragter des Abnehmers hat den Empfang der Waren bestätigt. Der Beförderungsnachweis wurde damit erbracht.

Nach der Aktenlage (Auskunft der ausländischen Steuerbehörde vom 6.2.2008) handelt es sich um eine tätige Firma. Eine Steuerhinterziehung des Empfängers konnte nicht

festgestellt werden. Die Ungewöhnlichkeit des Transportweges von Ungarn nach Österreich und zurück nach Ungarn ist zu wenig, um die Steuerfreiheit abzuerkennen, zumal formell ordnungsgemäße Nachweise die Vermutung für sich haben, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art. 7 BMR Tz 28*).

10. Fa. Empf12 BV, NL

Ausgangsrechnung vom 7.12.2006 über 26.595 €

Ausgangsrechnung vom 28.12.2006 über 96.475 €

Ausgangsrechnung vom 28.12.2006 über 29.400 €

Die Liefergegenstände wurden vom ungarischen Lieferanten des Bf an eine Spedition in Wien geliefert. Eine weitere Warenbewegung in das Gemeinschaftsgebiet ist nicht dokumentiert. Da sämtliche Versendungsbelege fehlen, sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht erfüllt.

11. Empf13 KFT, HU , UID Nr. ab 27.2.2006

- a. Ausgangsrechnung vom 2.3.2006 über 85.680 €
- b. Ausgangsrechnung vom 16.3.2006 über 125.685 €
- c. Ausgangsrechnung vom 22.9.2006 über 39.780 €
- d. Ausgangsrechnung vom 10.10.2006 über 24.240 € + 590 € Transportkosten
- e. Ausgangsrechnung vom 7.12.2006 über 15.390,90 €

Die erste Lieferung wurde vom Empfänger in Österreich abgeholt, die weiteren mittels Spedition versendet. Für alle Lieferungen gibt es Lieferscheine mit einer Übernahme- und Ausfuhrerklärung des Empfängers bzw. vom Spediteur ausgestellte internationale Frachtbriefe (CMR). Der Nachweis von innergemeinschaftlichen Lieferungen ist damit erbracht.

- f. Ausgangsrechnung vom 29.9.2006 über 50.168 €

Der dazu vorliegende Lieferschein enthält keine Übernahme- und Ausfuhrerklärung des Empfängers und keinen innergemeinschaftlichen Bestimmungsort. Hinweise für eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergeben sich auch nicht aus weiteren Belegen.

In einem Auskunftsersuchen vom 17.1.2008 äußert die ungarische Steuerbehörde den Verdacht auf Teilnahme der Fa. Empf13 Kft. an einem Karussellbetrug. Aus weiteren Informationen der ungarischen Steuerbehörde vom 20.5.2008 ergibt sich, dass anlässlich einer Steuerprüfung keine geschäftlichen Aktivitäten an der angegebenen Geschäftssadresse festzustellen und keine Buchhaltungsunterlagen auffindbar waren. Die Lieferungen an die Fa. Empf13 stehen daher in Zusammenhang mit einem Steuerbetrug des Empfängers.

Diesen Lieferungen ist die Umsatzsteuerbefreiung zu versagen, hinsichtlich der Rechnung Pkt. f. kommt schon mangels Beförderungs- oder Versendungsnachweis eine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht in Betracht.

12. Empf14 OU, Estland

Ausgangsrechnung vom 11.10.2006 über 52.449 USD (41.815,49 €)

Laut Lieferschein erfolgte die Lieferung der Waren (Monitore) an eine Spedition in Wien. Ein Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist nicht ersichtlich. Ein Versendungsbeleg für eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nicht vor. Der erforderliche Nachweis für eine Steuerbefreiung wurde nicht erbracht.

13. Empf15 S.R.L., IT

a. Ausgangsrechnung vom 10.5.2006 über 125.590 €

Die Rechnung betrifft CPUs in drei Boxen, als Lieferadresse ist die Spedition Sped6 in Milano genannt. Ein Frachtbrief bzw ein Lieferschein ist nicht vorhanden. Ein Beleg der Spedition Sped6 vom 10.5.2006 bezieht sich auf „2 Colli“ ohne nähere Warenbezeichnung. Auch anhand der übrigen Belege kann nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob bzw welche Waren nach Italien gelangt sind. Der Nachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung wurde daher nicht erbracht.

b. Ausgangsrechnung vom 31.5.2006 über 111.760 €

Der Nachweis für eine Versendung von CPUs an die Fa. Empf15 in Italien wurde durch einen UPS Frachtbrief vom 30.5.2006 erbracht. Die Rechnung enthält die Frachtbrief (Tracking)-Nummer und lässt sich damit dem Versendungsbeleg zuordnen.

Soweit die Bp einwendete, dass der Bf den Einkauf bei der Fa. Lieferant5 GmbH tätigte, die Teil eines festgestellten Umsatzsteuer-Karussells sei, so bezieht sich dies lediglich auf die Ausgangsrechnung vom 10.5.2006. Die mit Ausgangsrechnung vom 31.5.2006 veräußerte Ware hat der Bf nach der Aktenlage von der Fa. Lieferant10 erhalten. Feststellungen über Umsatzsteuerbetrug durch die Fa. Lieferant10 oder die Fa. Empf15 S.R.L. wurden seitens des Finanzamtes nicht getroffen. Die Lieferung zur Ausgangsrechnung b. ist daher steuerfrei zu belassen.

14. Empf16 s.r.o, SK, UIDNr. 18.2.2005 – 30.4.2008

Ausgangsrechnung vom 11.8.2006 über 36.871.380 HUF (136.491,41 €)

Ausgangsrechnung vom 25.8.2006 über 53.020.314 HUF (190.720,55 €)

Die Waren hat der Bf persönlich an die Fa. Empf16 s.r.o. geliefert. Lieferscheine mit Bestimmungsort und Empfangsbestätigung des Abnehmers sind vorhanden. Der Beförderungsnachweis wurde erbracht.

Weitere Bestellungen hat der Ansprechpartner der Fa. Empf16 s.r.o. (L.) danach für die Fa. Empf19 getätigt (siehe Pkt. 17.).

Von der nationalen Steuerbehörde (MLC 2/2008) wurde die Fa. Empf16 s.r.o. als Missing Trader festgestellt, zu der ab dem 2. Quartal 2007 kein Kontakt aufgenommen werden konnte. Die Steuerfreiheit dieser Lieferungen war daher nicht zu gewähren.

15. Empf17 S.R.O., SK , UID Nr 6.11.2006 – 30.7.2007

Ausgangsrechnung vom 29.12.2006 über 59.741.200 HUF (231.788,62 €)

Ausgangsrechnung vom 29.12.2006 über 49.011.000 HUF (188.301,06 €)

Ausgangsrechnung vom 4.1.2007 über 14.130 €

Ausgangsrechnung vom 4.1.2007 über 32.644.000 HUF (127.252,17 €)

Ausgangsrechnung vom 4.1.2007 über 49.284.000 HUF (189.349,93 €)

Die Waren aus diesen Rechnungen sind in zwei CMR-Frachtbriefen erfasst. Der Nachweis der Lieferung ins Gemeinschaftsgebiet wurde anhand der Versendungsbelege erbracht.

Laut Art. 5 Anfrage durch die slowakische Steuerbehörde vom 25.5.2007 konnte mit der Fa. Empf17 s.r.o. seit 1/2007 kein Kontakt aufgenommen werden, da sich an der angegebenen Adresse kein Firmensitz befindet. Die Lieferungen des Bf wurden entsprechend der Information der slowakischen Steuerbehörde von der Fa. Empf17 s.r.o. nicht in der Steuererklärung erfasst.

In Hinblick auf die Steuerhinterziehung des Erwerbers wurde dem Bf die Steuerbefreiung vom Finanzamt zu Recht verwehrt.

16. Empf18 2005 SPRL, Belgien

a. Ausgangsrechnung vom 29.12.2006 über 108.300 €

b. Ausgangsrechnung vom 29.1.2007 über 43.050 €

Die Versendung der CPUs erfolgte am 29.12.2006 bzw. 28.1.2007 jeweils mittels Spedition Sped2 in die Niederlande zur Spedition L & A Freight B.V. Lieferscheine und CMR-Frachtbriefe sind vorhanden. Gleichzeitig mit der Lieferung von 300 CPUs für die Fa. Empf18 2005 SPRL hat der Bf am 28.1.2007 auch 700 CPUs für die Fa. Empf24 (siehe Pkt. 22.) versendet – ebenfalls an die Spedition in den Niederlanden, wofür ein gemeinsamer Frachtbrief über 1000 Stück ausgestellt wurde.

Zum Einwand der Betriebsprüferin der mangelnden Verschaffung der Verfügungsmacht ist festzuhalten, dass der Empfängerin Verfügungsmacht über die Liefergegenstände nicht nur am Firmensitz, sondern auch an einem anderen Ort verschafft werden kann – zB im Lager einer Spedition, die für die Empfängerin die Waren übernimmt. Laut Rechnungen war mit der Empfängerin jeweils die Lieferung an die genannte Spedition in den Niederlanden vereinbart. Anhand der Empfangsbestätigung der Spedition besteht überdies kein Zweifel, dass die Waren Österreich verlassen haben.

Die erforderlichen Versendungsnachweise sind daher gegeben. Ein Hinweis auf Mehrwertsteuerbetrug der Empfängerin ist der Aktenlage nicht zu entnehmen.

17. Empf19 s.r.o., SK , UID Nr. 12.10.2005 – 31.3.2007

Aktenkundig sind 30 Ausgangsrechnungen zwischen 20.9.2006 und 27.12.2006 über insgesamt 3.917.278,78 €.

Der Bf hat vorerst bis 6.10.2006 entsprechend den Lieferscheinen die Waren selbst nach Bratislava befördert. Die Lieferung der Waren aus drei Rechnungen vom 20.10.2006 erfolgte durch eine Spedition dokumentiert durch einen CMR-Frachtbrief.

Alle nachfolgenden Lieferungen erfolgten durch Abholung seitens des Kunden. Die diesbezüglichen Lieferscheine enthalten jeweils eine Übernahmeerklärung und Ausfuhrerklärung, Name, Anschrift und Ausweisnummer des Lenkers sowie das KfZ-Kennzeichen.

Die Beförderungs- und Versendungsnachweise entsprechen den Vorgaben der Verordnung, BGBl. 401/2996.

Laut nationaler Steuerbehörde (Information vom 20.5.2008) ist die Fa. Empf19 s.r.o. in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt. Seit dem 2. Quartal 2007 konnte durch die Steuerbehörde kein Kontakt hergestellt werden und waren keine Unterlagen auffindbar.

Auffällig ist, dass die Fa. Empf19 s.r.o. mit dem selben Ansprechpartner an Stelle der Fa. Empf16 s.r.o. (siehe Pkt. 14.), bei der ebenfalls Umsatzsteuerbetrug festgestellt wurde, in Geschäftsbeziehungen mit dem Bf eingetreten ist.

Nach der vorliegenden Sachlage ist die Umsatzsteuerbefreiung nicht anzuwenden.

18. Empf20 S.r.o., SK,

Ausgangsrechnung vom 20.12.2006 über 30.015,20 €

Der Bf hat die Waren laut Lieferschein zum Firmensitz des Empfängers in der Slowakei befördert.

Nach einer Information durch die nationale Steuerbehörde vom 8.8.2007 gab Z. (Geschäftsführerin der Fa. Empf20 S.r.o. ab 11.9.2006) allerdings bekannt, dass sie nie mit dem Bf in Kontakt getreten und ihre Firma seit September 2006 nicht mehr aktiv sei. Die Identität des wahren Erwerbers ist daher ungeklärt. Die Paraphe des Empfängers auf dem Lieferschein ist unleserlich. Überdies weist der Firmenstempel eine im Zeitpunkt der Rechnungslegung nicht mehr aktuelle Geschäftssadresse auf.

Die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 BMR sind damit nicht erfüllt. In diesem Zusammenhang ist auf EuGH 7.12.2010, Rs C-285/09, R, zu verweisen, wonach die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen bei Verschleierung des Erwerbers zu versagen ist. Darüber hinaus ist auch die Empfangsbestätigung als mangelhaft zu bezeichnen, sodass nicht zweifelsfrei feststellbar ist, ob die Liefergegenstände tatsächlich in die Slowakei befördert wurden.

Eine sorgfältige Vorgangsweise kann dem Bf bei der gegebenen Sachlage nicht attestiert werden. Die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen hat das Finanzamt zu Recht nicht anerkannt.

19. Empf21 KFT, HU

Ausgangsrechnung vom 16.2.2006 über 43.911 €

Die Waren wurden laut Lieferschein in Österreich abgeholt. Der Lieferschein enthält insbesondere eine Übernahme- und Ausfuhrerklärung, den Namen des Abholenden (Geschäftsführer) mit Unterschrift sowie Angaben zum KfZ. Der Beförderungsnachweis ist damit iSd Verordnung vollständig.

Zum Einwand im Bp-Bericht, die Fa. Empf21 Kft sei im Jahr 2004 in ein Umsatzsteuerkarussell involviert gewesen, ist darauf zu verweisen, dass es nach Information durch die ungarische Steuerbehörde (MLC) anlässlich einer Prüfung dieser Firma hinsichtlich der Jahre 2004 – 2006 keine Beanstandungen gab. Es liegt keine Steuerhinterziehung des Erwerbers vor. Der Umsatz ist daher steuerfrei zu belassen.

20. Empf22 s.r.o., SK, UID-Nr. ab 3.2.2006

a. Ausgangsrechnung vom 19.9.2006 über 139.700 €

Laut dem vom Bf ausgestellten Lieferschein erfolgte die Lieferung der Waren an eine Spedition in Wien. Ein Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist nicht ersichtlich. Ein Versendungsbeleg fehlt. Die Steuerfreiheit für eine innergemeinschaftliche Lieferung kann daher nicht anerkannt werden.

b. Ausgangsrechnung vom 6.10.2006 über 202.650 €

c. Ausgangsrechnung vom 13.10.2006 über 206.494,20 €

Für diese beiden Lieferungen an die Fa. Empf22 s.r.o. liegen CMR-Frachtbriefe vor, die allerdings keine Empfangsbestätigung enthalten.

Nach Information durch die nationale Steuerbehörde vom September 2007 wurde die Fa. Empf22 s.r.o. als Missing Trader bezeichnet. Es konnte seit Februar 2007 kein Kontakt mehr zu dieser Firma hergestellt werden. Die Umsätze mit dem Bf waren in der Buchhaltung nicht aufgenommen. Es sind somit die Umsätze aus Rechnung b. und c. ebenfalls nicht steuerfrei zu stellen.

21. Empf23 s.r.o., SK

a. Ausgangsrechnung vom 16.2.2007 über 113.120 €

b. Ausgangsrechnung vom 28.2.2007 über 80.360 €

Die Liefergegenstände wurden mittels Spedition an die Empfängerin versendet. Der Nachweis wurde durch CMR-Frachtbriefe erbracht.

Nach Information der slowakischen Steuerbehörde (20.5.2008) ist auch diese Firma ein Missing Trader, zu der seit Juni 2007 kein Kontakt aufgenommen werden konnte. Es existiert ab 2006 keine Buchhaltung und der Geschäftsführer ist untergetaucht.

Die Umsatzsteuerfreiheit wurde zu Recht versagt.

22. Empf24 International S.A., Luxemburg

Ausgangsrechnung vom 29.1.2007 über 100.800 €

Laut Rechnung ist eine Lieferung an die niederländische Spedition Sped_4 vereinbart. Der beiliegende CMR-Frachtbrief bestätigt die Versendung der Liefergegenstände (700 CPU) an die Spedition in den Niederlanden. Auch ein Lieferschein ist vorhanden. Die Liefergegenstände wurden am 28.1.2007 gleichzeitig mit der Lieferung von 300 CPU für die Fa. Empf18 2005 SPRL (siehe Pkt. 16.) versendet, wofür die eingesetzte Spedition einen gemeinsamen Frachtbrief über 1000 Stück ausgestellt hat. (siehe im Übrigen die Ausführungen zu Pkt. 16.).

Die Versendung in das Gemeinschaftsgebiet ist nachgewiesen. Ein Hinweis auf Mehrwertsteuerbetrug der Empfängerin ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Für diese Lieferung kann daher die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden.

C. Einkommensteuer

Im Bereich der Einkommensteuer sind aufgrund der obigen Feststellungen die von der Abgabenbehörde zu Unrecht vorgenommenen Umsatzsteuerpassivierungen zu korrigieren.

Berechnungen:

	brutto	netto	USt
2004			
Punkt 1.	580.652,52	483.877,10	96.775,42

2005			
Punkt 7.	33.780,00	28.150,00	5.630,00
Punkt 8.	27.816,00	23.180,00	4.636,00
Punkt 9.	16.910,00	14.091,67	2.818,33
Summe	78.506,00	65.421,67	13.084,33

2006			
Punkt 7.	127.284,00	106.070,00	21.214,00
Punkt 13.	111.760,00	93.133,33	18.626,67
Punkt 16.	108.300,00	90.250,00	18.050,00
Punkt 19.	43.911,00	36.592,50	7.318,50
Summe	391.255,00	326.045,83	65.209,17

2007			
Punkt 16.	43.050,00	35.875,00	7.175,00
Punkt 22.	100.800,00	84.000,00	16.800,00
Summe	143.850,00	119.875,00	23.975,00

Umsatzsteuer:

	2004	2005	2006	1-2/2007
Steuerbare Umsätze lt. Bescheid	650.076,70	1.688.329,05	5.334.947,25	568.184,06
zuzüglich	580.652,52	78.506,00	391.255,00	143.850,00
abzüglich	-483.877,10	-65.421,67	-326.045,83	-119.875,00
Steuerbare Umsätze neu	746.852,10	1.701.413,38	5.400.156,42	592.159,06
20% Normalsteuersatz lt. Bescheid	621.948,93	1.612.634,12	5.285.397,72	563.279,06
abzüglich	-483.877,10	-65.421,67	-326.045,83	-119.875,00
20% Normalsteuersatz neu	138.071,83	1.547.212,45	4.959.351,89	443.404,06
ig. Lieferungen lt. Bescheid	27.973,62	75.694,93	49.549,53	4.905,00
zuzüglich	580.652,52	78.506,00	391.255,00	143.850,00
ig. Lieferungen neu	608.626,14	154.200,09	440.804,53	148.755,00

Einkommensteuer:

	2004	2005	2006
Verlust lt. Bp	-93.846,13	-276.573,41	-1.009.509,34
USt	+96.775,42	+13.084,33	+65.209,17
Ergebnis neu	+2.929,29	-263.489,08	-944.300,17

Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 3. Juli 2015