

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, über die Beschwerde vom 04.02.2015 gegen die Bescheide des Finanzamt Judenburg Liezen vom 28.01.2015, betreffend **Umsatzsteuer 2010 - 2012** zu Recht erkannt:

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Beschwerde betreffend die **Umsatzsteuer 2011 und 2012** wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine GmbH, die im KFZ-Handel tätig ist.

Bei der Überprüfung zweier Lieferanten der Bf. wurde festgestellt, dass diese Umsatzsteuern hinterzogen haben. Bei der darauf folgenden abgabenbehördlichen Überprüfung der Umsatzsteuer 2010 bis 2012 der Bf. wurde folgendes festgestellt:

„Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden von der Firma Auto BF GmbH unter anderem gebrauchte Fahrzeuge beim Einzelunternehmer b B (2010) sowie bei der Firma C GmbH (2011 bzw. 2012) angekauft.

Für einen erheblichen Teil dieser Fahrzeuge, im Fall des Einzelunternehmers b B handelte es sich im Zeitraum 27.1.2010 bis 13.10.2010 um insgesamt 72 Fahrzeuge, im Fall der Firma C GmbH handelte es sich im Zeitraum 7.9.2011 bis 10.2.2012 um insgesamt 33 Fahrzeuge, konnte seitens der Steuerfahndung als Ermittlungsbehörde der tatsächliche Ankaufswert der Fahrzeuge in Deutschland ermittelt werden (Anlage 1 – Liste der gegenständlichen Fahrzeuge). All den Fahrzeuglieferungen liegt der Sachverhalt zu Grunde, dass die Fahrzeuge von b B bzw. den Vertretern der Firma C bei deutschen Fahrzeughändlern angekauft wurden und in der Folge durch Fahrzeugübersteller direkt

an die Firma Auto BF GmbH geliefert wurden. Von den Autoüberstellern wurden dem A BF Rechnungen mit ausgewiesener österreichischer Umsatzsteuer übergeben und die Fahrzeugpreise grundsätzlich bei Fahrzeuglieferung von diesen in bar kassiert.

Mit den an die Firma Auto BF GmbH weiterfakturierten Beträgen waren die Transport- bzw. Überstellungskosten und die Gewinnspannen abgegolten.

Seitens der Betriebsprüfung erfolgte ein Abgleich der von den Lieferanten bezahlten deutschen Netto-Einkaufspreise und jenen die in weiterer Folge an die Firma Auto BF GmbH fakturiert wurden, mit dem Ergebnis, dass die deutschen Ankaufswerte der Lieferanten in jedem Fall und in den meisten Fällen erheblich über den an die Firma BF fakturierten Preisen lagen (Anlage 1).

Für die Betriebsprüfung ergab sich damit schlüssig, dass das Verhalten des b B bzw. der Vertreter der Firma C GmbH auf die Hinterziehung der an die Firma Auto BF GmbH fakturierten Umsatzsteuer gerichtet war. Jede andere Beurteilung wäre fern ab jeder wirtschaftlichen Realität.

In Abwägung der Verhältnisse ist die Betriebsprüfung zur Überzeugung gelangt, dass BF A zumindest im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Fahrzeugen davon gewusst hat, dass die an ihn gelieferten Fahrzeuge in Zusammenhang mit der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch seine Lieferanten standen und waren die seitens der Firma Auto BF GmbH geltend gemachten Vorsteuern in Zusammenhang mit diesen Lieferungen gern. § 12 Abs. 1 Ziff. 1 UStG nicht anzuerkennen.

Es ist davon auszugehen, dass es sich bei den von der Steuerfahndung in Deutschland erhobenen Ankaufspreisen jedenfalls um die gemeinen Werte der Fahrzeuge und auf Grund der Vielzahl der erhobenen Ankaufspreise auch um die marktüblichen Händlerpreise dieser Fahrzeuge handelte. Die ermittelten Ankaufswerte stellen somit unter Berücksichtigung marktkonformer Gepflogenheiten die Basis für die in wirtschaftlicher Betrachtung an die Firma Auto BF GmbH weiter zu verrechnenden Preise dar, wobei grundsätzlich auch zu unterstellen war, dass die Lieferanten ihre Transportkosten sowie Gewinnaufschläge verwirklichen wollten. Es widerspricht daher jeder Logik, dass die Fahrzeuge unter dem eigenen Einstandswert weiterfakturiert wurden und stand damit von Anfang an fest, dass die von den Lieferanten verrechnete Umsatzsteuer als Handelsspanne zu sehen war.

Dem A BF als gewerblichen Autohändler war zu unterstellen, dass er mit den marktüblichen Usancen vertraut war und er insbesondere über Internet Plattformen Zugang zu den marktüblichen Preisen der an ihn gelieferten Fahrzeuge hatte.

Dies wird von A BF in seiner vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Stellungnahme auch bestätigt (Anlage 2). Es ist daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass dem A BF die marktüblichen Preise der von ihm erworbenen Fahrzeuge bekannt waren und musste ihm klar sein, dass seine Einkaufspreise im Verhältnis viel zu niedrig waren. Das Abweichen von der Normalität des Marktgeschehens konnte in Abwägung der Verhältnisse auch für A BF nur offensichtlich erkennbar machen,

dass die an die Firma Auto BF GmbH fakturierte Umsatzsteuer hinterzogen wurde. Das eindeutige Ermittlungsergebnis, wonach seine Ankaufswerte bei weitem unter den marktüblichen Werten lagen, lässt in Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei A BF um einen professionellen Autohändler handelt, sowie der Tatsache, dass die marktüblichen Preise jederzeit über das Internet transparent und abrufbar waren den Schluss zu, dass die gegenständlichen Fahrzeuglieferungen in einer Abgabenhinterziehung verfangen waren und dies BF A wusste.

Letztlich ist auf Vernehmungsprotokolle des BF A vom 18.10.2011 und vom 22.5.2012 hinzuweisen (Anlage 3 u. 4). Nach eigenen Angaben sah sich A BF dazu veranlasst, bei seinem Lieferanten b B zu hinterfragen, warum die von diesem gelieferten Fahrzeuge "so billig" waren. Weiters brachte BF A in diesen Vernehmungen seine Wahrnehmungen zum Ausdruck, wonach sowohl b B als auch die Vertreter der Firma C GmbH keine professionellen Autohändler gewesen wären.

Es lässt sich daraus ableiten, dass A BF die Geschäftsbeziehungen zu seinen Lieferanten als suspekt erachtete in Anbetracht der günstigen Fahrzeugpreise diese aber aufrecht hielt, sich so einen Wettbewerbsvorteil verschaffte, der letztlich auf einer Abgabenhinterziehung seiner Lieferanten basierte.

Einer bloßen Verletzung der Sorgfaltspflichten des BF Johannes steht das Ermittlungsergebnis entgegen.

In Anbetracht der ermittelten Verrechnungspreise war es für BF A nach h.o. Ansicht jedenfalls erkennbar, dass die von den Lieferanten fakturierten Preise auf der Hinterziehung von Umsatzsteuer basierten.

Der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den vorliegenden Eingangsrechnungen der Firmen b B und C GmbH war gem. § 12 Abs. 1 nicht anzuerkennen und erfolgt eine entsprechende Berichtigung.“

Die Vorsteuerkürzungen betreffen im Jahr 2010 ausschließlich Lieferungen von b B iHv 246.066,66 Euro, im Jahr 2011 und 2012 nur Lieferungen der C GmbH iHv 76.201,73 Euro (2011) und iHv 36.416,67 Euro (2012).

Dem trat die Bf. in ihrer Beschwerde, in der sie auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtete, mit folgenden Argumenten entgegen:

„Die Auto BF KfZ GmbH (idF "BF") ist seit 25 Jahren als gewerblicher KfZ-Händler tätig, welche sowohl mit Neu- als auch Gebrauchtwagen handelt.

Bei den vom Finanzamt Judenburg beanstandeten Lieferungen handelt es sich im Wesentlichen um Lieferungen von neuwertigen Gebrauchtfahrzeugen (idR 6 bis 18 Monate alt mit einem Kilometerstand von idR 10.000 bis 30.000). Hinsichtlich der Kalkulation des Einkaufs- und Verkaufspreises für diese Lieferungen ist zunächst darauf

hinzzuweisen, dass für derartige Fahrzeuge noch keine Eurotax-Notierungen bzw. sonstige Listenpreise verfügbar sind.

Daher hat BF - entsprechend branchenüblichen Usancen für solche Fahrzeuge - in einem ersten Schritt auf verschiedenen Internet-Plattformen recherchiert, zu welchem Preis diese Fahrzeuge an private Kunden angeboten werden. Basierend auf diesem potentiell erzielbaren Verkaufspreis hat BF unter Zugrundelegung einer branchenüblichen Handelsspanne von ca. 10 bis 20% (je nach Automodell) retrograd einen potentiellen Einkaufspreis ermittelt und die ihm von anderen Fahrzeughändlern (u.a. auch den "verdächtigen" Lieferanten) angebotenen Fahrzeuge auf dieser Basis bewertet.

Von dem Kfz-Händler B b (idF "B") hat BF in den Wirtschaftsjahren 1.4.2009 bis 31.3.2011 insgesamt 91 Fahrzeuge erworben, von welchen vom Finanzamt aufgrund nachträglicher Ermittlungen 72 Lieferungen als "bedenklich" eingestuft und der Vorsteuerabzug versagt wurde. Als im Wesentlichen einzige Begründung verweist das Finanzamt darauf, dass bei diesen Lieferungen beim KfZ-Händler B der Einkaufspreis höher war als der Verkaufspreis an BF, dh im Zuge der jeweiligen Lieferung von B ein negativer Deckungsbeitrag erzielt wurde woraus laut Ansicht des Finanzamts folge, dass BF von der vermeintlichen Umsatzsteuerhinterziehung durch B gewusst habe.

Hinsichtlich der Lieferungen durch den KfZ-Händler B ist darauf hinzuweisen, dass die Geschäftsanbahnung mit B über den Händlerbereich der Internetplattform "mobile.de" erfolgt ist, wo von Herrn B verschiedene Fahrzeuge angeboten und von BF erstmalig erworben wurden. Zu beachten ist, dass nur gewerberechtlich befugte und zuvor von der Interplattform "mobile.de" diesbezüglich überprüfte Fahrzeughändler über diesen Händlerbereich Fahrzeuge veräußern dürfen (was BF von Beginn der Geschäftsbeziehung an bekannt war, da BF selbst auf dieser Internet-Plattform als Händler registriert war).

Da die zunächst über diese Internetplattform getätigten Lieferungen zur Zufriedenheit von BF abgewickelt wurden, ist in der Folge die Geschäftsverbindung intensiviert worden. B hat an BF entsprechend branchenüblichen Usancen - laufend Angebote über diverse Fahrzeuge per e-mail übermittelt (so wie auch andere Händler Angebote übermittelt haben), welche von BF auf Basis des angebotenen Preises geprüft und teilweise bei zu hohen Preisen auch abgelehnt wurden. Die Lieferungen wurden üblicherweise in der Form abgewickelt, dass die Fahrzeuge von B zugestellt, anschließend von BF geprüft und von diesem bar bezahlt bzw. von B entsprechend verrechnet wurden. Vor tatsächlicher Zustellung der Fahrzeuge hat sich BF bei B informiert, durch welche Person die Zustellung erfolgt bzw. vergewissert, dass diese Person auch tatsächlich zur Entgegennahme des Kaufpreises befugt ist. Im Oktober 2010 wurde die Geschäftsbeziehung durch B ohne Angabe näherer Gründe beendet.

Von der C GmbH (idF "C") hat BF im Wirtschaftsjahr 1.4.2011 bis 31.3.2012 insgesamt 38 Fahrzeuge erworben von welchen vom Finanzamt 33 Lieferungen aufgrund eines negativen Deckungsbeitrags von C beanstandet wurden. Die Geschäftsanbahnung erfolgte über ein entsprechendes e-mail Angebot von C.

Im Zuge der Geschäftsanbahnung hat BF nicht nur die Existenz von C im Firmenbuch, sondern auch deren UID-Nummer nach Stufe 2 mehrfach überprüft und stets eine positive Bescheinigung über deren Gültigkeit erhalten. Zudem wurde vor Abschluss des ersten Liefervertrags Anfang Oktober 2011 die "steuerliche Zuverlässigkeit" von C auch informell von einem Mitarbeiter des Finanzamts bestätigt. Die Lieferungen wurden üblicherweise in der Form abgewickelt, dass die Fahrzeuge von C zugestellt, anschließend von BF geprüft und von diesem bar bezahlt bzw. von C entsprechend verrechnet wurden.

Im gegenständlichen Fall ist aus folgenden Gründen davon auszugehen, dass BF hinsichtlich der vom Finanzamt beanstandeten Lieferungen im Zeitpunkt des Erwerbs der Fahrzeuge von der vermeintlichen Umsatzsteuerhinterziehung von B bzw. C weder wusste noch wissen musste:

- Bei den vom Finanzamt beanstandeten Lieferungen hat BF - wie im Sachverhalt detailliert ausgeführt einen für ihn wirtschaftlich vertretbaren Einkaufspreis anhand branchenüblicher Usancen retrograd auf Basis des potentiell erzielbaren Verkaufspreises ermittelt und die von B/C (wie auch von anderen Fahrzeuglieferanten) erhaltenen Angebote auf dieser Basis bewertet.

- Unter Berücksichtigung dieses Kalkulationsschemas sowie des Umstands, dass in den streitgegenständlichen Zeiträumen 2010 bis Anfang 2012 selbst Neufahrzeuge von KfZ-Händlern - je nach Automodell - mit einem Preisnachlass von bis zu 40% am österreichischen Markt (zB vom Hersteller) erworben werden konnten, bewegten sich die von B bzw. C angebotenen Fahrzeugpreise in einer marktüblichen Bandbreite und bestanden auch insoweit keine Verdachtsmomente für BF. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass es sich bei den gegenständlich von B bzw. C gelieferten Fahrzeugen idR um zuvor für Mietzwecke genutzte Fahrzeuge gehandelt hat, welche einen höheren Abnutzungsgrad aufwiesen und deren Einkaufspreis dementsprechend niedriger war als etwa im Vergleich zu Fahrzeugen, welche zuvor von Privatpersonen verwendet und von verschiedenen Fahrzeughändlern angekauft bzw. anschließend BF angeboten wurden. Insbesondere wurden von BF Angebote von B bzw. C auch abgelehnt, da der offerierte Preis zu hoch war.

- Der Umstand, dass sich die von den Lieferanten B und C angebotenen Fahrzeugpreise in einer marktüblichen Bandbreite bewegten, wird auch durch nachfolgenden exemplarischen Vergleich mit Anschaffungsvorgängen von BF von vergleichbaren Fahrzeugen von anderen Fahrzeuglieferanten verdeutlicht (die entsprechenden Fahrzeugrechnungen wurden bereits an das Finanzamt übermittelt).

In Übereinstimmung mit den Feststellungen des Finanzamts ist hierbei zu berücksichtigen, dass die von B und C gelieferten Fahrzeuge aus Deutschland stammen und somit für diese weder im Zuge des Ankaufs durch B bzw. C in Deutschland noch deren anschließenden Weiterverkauf an BF in Österreich eine NoVA-Schuld entstanden ist (vgl § 1 Z 1 und 2 NoVAG wonach die Lieferung im Inland bzw. der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der NoVA unterliegt soweit die Anschaffung durch einen befugten

Fahrzeughändler wie etwa BF vorgenommen wird). Daraus folgt weiters, dass im Rechnungspreis von B bzw. C noch keine NoVA inkludiert ist, da diese gern § 1 Z 1 NoVAG grundsätzlich erst im Zuge der Weiterlieferung im Inland an einen nicht gewerblichen Fahrzeughändler anfällt (siehe diesbezüglich auch Hinweis BF in Rechnungen zB "Preis +NoVA 5%"). Demgegenüber ist davon auszugehen, dass bei einem Fahrzeugerwerb von im Inland zuvor schon zugelassener Fahrzeuge bei anderen Österreichischen Händlern idR bereits einmal eine NoVA-Schuld entstanden ist (zB bei Gebrauchtfahrzeugen die vom Händler zuvor von Privatpersonen angekauft wurden oder bei Mietwagen im Rahmen der Beendigung der Vermietung durch das Mietwagenunternehmen gern§ 1 Z 4 NoVAG) und bei einem Weiterverkauf die NoVA im Rechnungspreis daher bereits wirtschaftlich einkalkuliert ist (siehe diesbezüglich auch Hinweis BF in Rechnungen zB "Preis incl. NoVA"). Für Zwecke der Vergleichbarkeit zwischen den Fahrzeugerwerben bei B/C und anderen inländischen Fahrzeughändler ist daher aus dem von den inländischen Fahrzeughändlern verrechneten Preis die darin enthaltene NoVA-Komponente herauszurechnen.

<i>Fahrzeugerwerb bei B/C</i>	<i>Vergleichbarer Fahrzeugerwerb</i>
VW Tiguan TDI (22.900 km, 5 Monate) erworben von C am 10.2.2012 um netto EUR 21.500	VW Tiguan Trend & Fun TSI (Neuwagen mit 20 km und Tageszulassung) erworben von Autohändler D am 6.3.2012 um netto EUR 16.083 abzgl 8% NoVA iHv EUR 1.191,33 ergibt Vergleichspreis iHv EUR 14.891,66
Audi A3 1,6 TDI (28.100 km, 9 Monate) erworben von C am 22.9.2011 um netto EUR 17.170 EUR Audi A3 1,6 TDI (26.000 km, 5 Monate) erworben von B am 1.7.2010 um netto EUR 18.333	Audi A3 1,8 T FSI (5.680 km, 11 Monate) erworben bei E am 23.3.2011 um netto 18.200 abzgl 7% NoVA iHv EUR 1.190 ergibt Vergleichspreis iHv EUR 17.010
VW Scirocco TSI (14.300 km, 13 Monate) erworben von C am 11.10.2011 um netto EUR 16.250	VW Scirocco TSI (13.960 km, 10 Monate) erworben bei Autohaus F am 23.2.2010 um netto EUR 17.087 abzgl 7% NoVA iHv EUR 1.117 ergibt Vergleichspreis iHv EUR 15.970
VW Golf Trendline (31.000 km, 16 Monate) erworben von B am 16.8.2010 um netto EUR 13.250	VW Golf Trendline (21.100 km, 14 Monate) erworben bei Autohaus F am 5.2.2010 um netto EUR 11.250 abzgl 5% NoVA iHv EUR 536 ergibt Vergleichspreis iHv EUR 10.714

- Der von BF aus dem Weiterverkauf der zuvor von B bzw. C erworbenen Fahrzeuge erzielte Deckungsbeitrag war mit dem von BF im Rahmen anderer Fahrzeuglieferungen üblicherweise erzielten Deckungsbeitrag nahezu ident. So hat etwa BF im Zeitraum 1.4.2009 bis 31.3.2012 bei E Leasing 108 Fahrzeuge erworben und aus deren Weiterverkauf einen Deckungsbeitrag iHv insgesamt EUR 200.400 bzw EUR 1.855 pro Fahrzeug erzielt. Vom Lieferanten B hat BF im Vergleichszeitraum 91 Fahrzeuge erworben

und aus deren Weiterverkauf einen Deckungsbeitrag iHv insgesamt EUR 163.600 bzw EUR 1.800 pro Fahrzeug erzielt. Aufgrund der Erzielung vergleichbarer Deckungsbeiträge mussten sich auch insoweit keine Zweifel für BF ergeben.

- Gleichermaßen hatte BF auch keine Kenntnis und keine Anhaltspunkte davon bzw. dahingehend, dass auf Ebene des Vorlieferanten (teilweise) ein negativer Deckungsbeitrag bestand. Aus den vorstehenden Gründen bestand für BF - in Übereinstimmung mit der vorstehend angeführten Rechtsprechung des EuGH - auch kein Anlass die Lieferanten B bzw C als "verdächtig" einzustufen und von diesen detailliertere Informationen über die Herkunft oder gar deren Einkaufspreis/Deckungsbeitrag anzufordern, zumal eine derartige Vorgehensweise auch absolut branchenunüblich und wirklichkeitsfremd gewesen wäre bzw. ein Vorlieferant diesbezüglich nie Auskunft geben würde. Nicht nachvollziehbar und vom Finanzamt auch in keiner Weise belegt ist zudem die Ansicht im Prüfungsbericht, dass es sich bei den als Basis für die Berechnung des (negativen) Deckungsbeitrags herangezogenen Einkaufspreisen von B bzw C tatsächlich um marktübliche Händlerpreise bzw. den gemeinen Wert der Fahrzeuge handelt.

-Der Umstand, dass zwischen den Lieferanten und BF keine gesonderte Vereinbarung über die Transportkosten getroffen wurde, ist für die Sorgfalt von BF nicht schädlich. Vielmehr durfte bzw. ist BF davon ausgegangen, dass die Transportkosten im vereinbarten Preis inkludiert sind.

- Die Tatsache, dass die gegenständlichen Fahrzeuglieferungen von BF bar bezahlt wurden ist für die KfZ-Branche nicht ungewöhnlich (so auch Urteil des deutschen Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29.5.2012, 3 K 2138/10) und steht der Sorgfalt von BF jedenfalls nicht entgegen.

- Nach der Rechtsprechung des UFS spricht gegen die Gutgläubigkeit des Erwerbers insbesondere, wenn die verdächtigen Geschäfte geballt in einem sehr kurzen Zeitraum stattfanden und den sonstigen Geschäftsumfang des Leistungsempfängers bei weitem überstiegen (UFS 13.7.2007, RV/2014-W/04; UFS sowie vom 24.8.2009, RV /0761-K/07). Bei den von den beiden verdächtigen Lieferanten bezogenen Lieferungen ist dies jedoch nicht der Fall. Die Lieferungen erstreckten sich jeweils über einen längeren Zeitraum (konkret beim Lieferanten B über ca. 10 Monate und bei C über ca. 6 Monate) und waren sowohl von der absoluten Anzahl der Lieferungen (insgesamt 105 verdächtige Lieferungen im Zeitraum 1.4.2009 bis 31.3.2012 bei insgesamt ca. 1.500 Lieferungen von BF in diesem Zeitraum) als auch vom betragsmäßigen Volumen her eher untergeordnet bzw. überstiegen jedenfalls nicht den üblichen Geschäftsumfang von BF.

- Gleichermaßen bestanden auch sonst zwischen den Fahrzeuglieferungen der verdächtigen Lieferanten und anderer Lieferanten von BF wie Auto K oder E-Leasing keine Unterschiede (zB hinsichtlich Qualität der Fahrzeuge, Übereinstimmung mit Angebot, termingerechte Zustellung) welche für BF zu einem entsprechenden Verdachtsmoment geführt hätten.

- Hinsichtlich der Lieferungen durch B ist ergänzend anzuführen, dass BF - wie im Sachverhalt bereits ausführlich dargestellt - aufgrund der Anführung von B als Händler auf der Internetplattform "mobile.de" davon ausgehen durfte und ausgegangen ist, dass es sich hierbei um einen gewerberechtlich befugten Händler handelt, welcher als solcher natürlich auch seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.

- Hinsichtlich der C GmbH ist darauf hinzuweisen, dass BF im Zuge der Geschäftsanbahnung nicht nur deren Existenz im Firmenbuch sowie die Gültigkeit der UID-Nummer überprüft hat, sondern sich vor tatsächlicher Durchführung der ersten Lieferung die "steuerliche Zuverlässigkeit" der C GmbH auch informell von einem Mitarbeiter des Finanzamts hat bestätigen lassen. Zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach BF im Oktober 2011 von den Beamten der Steuerfahndung "eindringlich vor derartigen Geschäften gewarnt wurde" ist anzumerken, dass es sich hierbei nicht um eine konkret auf die Firma C oder einen sonstigen Lieferanten von BF bezogene Aussage gehandelt hat, sondern einen allgemeinen Ratschlag bei einem Einkauf von neuen Lieferanten erhöhte Vorsicht walten zu lassen.

Wie die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen hat BF genau mit dieser Sorgfalt gehandelt, da er vor tatsächliche Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit der Firma C nicht nur deren Existenz im Firmenbuch sowie deren UID-Nummer geprüft hat, sondern diesbezüglich sogar mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen hat. Die Aussagen der Beamten führen aufgrund ihrer Allgemeinheit jedenfalls noch nicht dazu, dass BF von der vermeintlichen Abgabenhinterziehung von C wissen musste oder diese auch nur für möglich hielt. Ganz im Gegenteil: BF ging davon aus, dass "alles seine Richtigkeit" hat. Für die Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich der von B bezogenen Lieferungen sind die Aussagen der Beamten überhaupt bereits dem Grunde nach irrelevant. Dies deshalb, weil - wie ausgeführt - für die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. der Gutgläubigkeit ausschließlich auf den jeweiligen Erwerbszeitpunkt (d.h. bezüglich Lieferungen B von Jänner bis Oktober 2010) abzustellen ist und selbst eine später allenfalls eingetretene Schlechtgläubigkeit (zB im Oktober 2011 aufgrund der auf die Firma B bezogenen Prüfungsmaßnahmen durch die Beamten der Steuerfahndung) für den Vorsteuerabzug nicht schädlich wäre.

- Die Übermittlung von laufenden Fahrzeugangeboten per e-mail ist branchenüblich sowie auch der Umstand, dass mit Lieferanten darüber hinaus keine gesonderten schriftlichen Kaufverträge abgeschlossen werden. Wie ein sorgfältiger Unternehmer hat sich BF zudem vor tatsächlicher Zustellung der Fahrzeuge bei B bzw. C informiert, durch welche Person die Zustellung erfolgt bzw. vergewissert, dass diese Person auch tatsächlich zur Entgegennahme des Kaufpreises befugt ist.

- Abschließend ist klarstellend anzumerken, dass Herr BF mit der im Rahmen seiner Vernehmung getätigten Aussage, wonach er "den Eindruck hatte, dass B nicht der Autohändler ist, der sich sehr gut in der Autobranche auskennt" nicht - entgegen der Auffassung des Finanzamts - die professionelle Führung des von Henn B betriebenen Autohandels in Zweifel ziehen wollte (oder gar den Eindruck einer rechtswidrigen

Vorgangsweise des B gehabt hätte), sondern sich lediglich darauf bezog, dass Herr B auskunftsgemäß seine berufliche Tätigkeit nicht in der KFZ-Branche begonnen hat. Zudem erschien die Aussage von Herrn B, dass er aufgrund guter Geschäftskontakte zu VW Fahrzeuge zu guten Konditionen anbieten kann, aus damaliger Sicht plausibel.

- Die vom Finanzamt vorgenommene Beweiswürdigung bzw. Beurteilung dahingehend, BF hätte von den vermeintlichen Umsatzsteuerhinterziehungen gewusst (oder wissen müssen) ist unzutreffend und berücksichtigt auch nicht die im erstinstanzlichen Abgabenverfahren vorgelegten Beweismittel bzw. Ausrührungen des Berufungswerbers, sondern stellt lediglich eine unzulässige Würdigung zu seinen Lasten dar.“

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens forderte das BFG das Finanzamt auf, zur Beschwerde Stellung zu nehmen und folgende Fragen zu beantworten:

- In welcher Form haben die Lieferanten b B und C GmbH oder deren Vorlieferanten umsatzsteuerliche Malversationen begangen?
- Handelt es sich bei der Firma C GmbH um eine operativ tätige Firma, die ihr Unternehmen am angegebene Ort betrieben hat? War das der BF GmbH bekannt?
- Anhand welcher Indizien musste dem Käufer (= BF GmbH) der Umsatzsteuerbetrug seiner Lieferanten bekannt gewesen sein?

Anmerkung: Laut Beschwerde ist das einzige Indiz die Preisgestaltung des Lieferanten (Verkauf unter dem Einstandspreis), wobei dem Käufer der Einkaufspreis naturgemäß nicht bekannt sein kann.

- Ergeben sich erkennbare Preisdifferenzen zwischen den Einkäufen von B/C und den Einkäufen von anderen Lieferanten (in der Beschwerde wird dies unter Anführung von Beispielen bestritten)?

Das Finanzamt erklärte dazu, dass beide Lieferanten für den „im Verborgenen agierenden Michael G“ tätig waren.

Herrn B sei nach Art und Umfang die Rolle eines Vermittlers auf Provisionsbasis zugekommen. Das musste nach Ansicht des Finanzamtes auch Herrn BF bekannt gewesen sein, zumal er angab: „Ich hatte allerdings schon den Eindruck, dass B nicht der Autohändler ist der sich sehr gut in der Autobranche auskennt“. B konnte nach eigenen Angaben keine Verkaufspreise ohne die Zustimmung des Herrn G festlegen.

„Bei der Firma C GmbH handelte es sich nach dem Ermittlungsergebnis definitiv um kein am Markt zur Entfaltung einer ordentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit produktives Unternehmen. Nach vorliegenden Informationen des Firmengründers Robert H (nunmehr aufgrund einer Namensänderung Robert HH) hat dieser die Firma im Auftrag eines gewissen Michael G gegründet. Die Niederlassung erfolgte an einer virtuellen Büroadresse in Wien (Anmerkung: Laut Rechnung Straße, Stiege 2, Etage 4) und wurde

in weiterer Folge durch H ein gewisser IJ als Scheingeschäftsführer implementiert. Eine persönliche Kontaktaufnahme zu J war der Abgabenbehörde nicht möglich, bei dessen Wohnsitzadresse an der Firmenadresse handelte es sich um einen Scheinwohnsitz und war dessen tatsächlicher Aufenthalt nicht ausmittelbar. Die Firma verfügte zu keiner Zeit über Arbeitskräfte, sonstige Infrastruktur zur Entfaltung einer Tätigkeit am Firmensitz bzw. fehlte ihr eine Gewerbeberechtigung zum Handel mit Fahrzeugen.

Die Firma war nach deren Gründung im April 2011 steuerlich erfasst und verfügte im inkriminierten Zeitraum über eine gültige UID-Nummer. Vor allem diese gültige UID-Nummer wurde von den im Verfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen GZ 4 HV 180/12y-401 als Angeklagte geführten Tätern dazu genutzt, Fahrzeuge bei deutschen Autohändlern steuerfrei zu erwerben und in der Folge Fahrzeuglieferungen an österreichische Fahrzeughändler wie u.a. die Firma BF (mit Umsatzsteuerausweis) abzurechnen. Die aus den in Rede stehenden Fahrzeuglieferungen resultierende Umsatzsteuer wurde weder erklärt noch abgeführt, also hinterzogen.

Nach dem Ermittlungsergebnis lag der Betriebszweck der Firma C ausschließlich in der Erlangung einer Infrastruktur zu Bewerkstelligung steuerlicher Malversationen. Die Hinterziehung der Umsatzsteuer erfolgte nach dem Ermittlungsstand durch missbräuchliche Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer der Firma C GmbH (sowie einer weiteren Firma), durch missbräuchliche Verwendung von Rechnungspapier dieser Firma, durch missbräuchliche Verwendung eines selbst angefertigten Firmenstempels und teilweises Auftreten unter falschen Identitäten zur Verdeckung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse. Die Unternehmereigenschaft sowie die Umsatzsteuerhinterziehung wurde daher unmittelbar den Tätern und nicht der Firma C GmbH angelastet, da diese nachvollziehbar in Ermangelung tatsächlich handelnder Organe bzw. irgendeiner betrieblichen Infrastruktur faktisch keinen Fahrzeughandel betreiben konnte.“

Die Geschäftsanbahnung erfolgte über Mail über C@gmx.at und die Geschäftsbeziehung wurde in der Regel über eine Handynummer (ohne Telefonbucheintragung) aufgenommen. Nach der Aktenlage wurde nicht einmal der Versuch unternommen die tatsächliche Identität bzw. Bevollmächtigungen jener Personen zu klären, die als Vertreter der Firma C GmbH in Erscheinung traten.

Leichte Vorbehalte bzw. Zweifel an der tatsächlichen Existenz eines ordentlichen Geschäftspartners lassen sich für das Finanzamt aus einer Anfrage zur C GmbH ableiten. Laut Bf. zerstreute die Kalkulation jedoch die Bedenken.

Seitens des Finanzamtes wurden in insgesamt 105 Fällen (betr. B und C GmbH) die tatsächlichen (marktgängigen) Ankaufswerte der Fahrzeuge erhoben. Für das Finanzamt besteht aufgrund der retrograden Preisermittlung der Bf. kein Zweifel, dass sie über die marktkonformen zu niedrigen Verrechnungspreise der Lieferanten Kenntnis hatte. Das zeige besonders ein Vergleich mit den Internet-Plattformen.

Der Vergleich mit zeitgleichen österreichischen Marktverhältnissen sei demgegenüber nicht sachdienlich.

Die von der Bf. angeführten „vergleichbaren“ Fahrzeugerwerbe seien nicht dazu geeignet eine marktübliche Bandbreite der von den Firmen B und C angebotenen Fahrzeugpreise zu verdeutlichen. Durch die Vielzahl der für die Preisgestaltung maßgeblichen Kriterien wie Auslieferungsland, Bauart, Ausstattung, Abnutzung, Nachfrage bestimmter Modelle am Markt und dgl. wäre es zumindest erforderlich annähernd gleiche Fahrzeuge für einen Vergleich heranzuziehen.

Zur Verdeutlichung verglich das Finanzamt die Angaben der Bf. zu den Vergleichspreisen mit den tatsächlichen Anschaffungspreisen der deutschen Vorlieferanten wonach sich Differenzen zu Lasten der Bf. ergeben.

Von dieser groben Preisdifferenz seien sämtliche 105 Geschäftsvorfälle betroffen. Da die Bf. wusste, dass die Fahrzeuge von seinen Vorlieferanten als Zwischenhändler in Deutschland angekauft wurden und mittels Autoübersteller zu seinem Betrieb in die Steiermark überstellt wurden, musste er seinen Einkaufspreis mit dem im Internet recherchierten Verkaufspreis in Deutschland vergleichen, Transportkosten und Gewinnaufschlag dazurechnen um zu einem realistischen Einkaufspreis zu gelangen.

Bei der Bf. hätten die aus kaufmännisch logischen Gesichtspunkten einzuschätzenden Erwerbspreise der Vorlieferanten bei Betrachtung der gängigen deutschen Händlerpreise Zweifel aufkommen müssen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden nur jene Fälle (105 Fahrzeuge) aufgegriffen und einer Feststellung über den ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zugeführt, bei denen die deutschen Ankaufswerte der Vorlieferanten ermittelt werden konnten und damit der erheblich darunterliegende zu niedrige Bezugspreis der Firma BF jedenfalls als erwiesen anzusehen ist.

Wie ausführlich erhoben und dargestellt, wusste er und musste er wissen, dass die zu niedrigen Verrechnungspreise eindeutig auf einer Hinterziehung von Umsatzsteuer seiner Lieferanten basierten.

Die Bf. ergänzte ihr Vorbringen in Bezug auf diese Stellungnahme insoweit als sie einräumte, dass der Vergleich mit den angegebenen KFZ möglicherweise nicht 100%ig sei, dass sich die Geschäfte jedoch hinsichtlich der Deckungsbeiträge der Bf. oder der Gesamtumstände nicht von den übrigen Geschäftsusancen unterscheiden würden.

Die Bf. habe – auch unter den vom FG Baden-Württemberg 21.7.2014, 9 K 3708/11 aufgestellten Kriterien – gutgläubig gehandelt.

Rechtslage

§ 12 (1) UStG idF BGBI 112/2012: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. 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; (...)

Das BFG hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht fest, dass die Lieferanten b B und C GmbH die für die Lieferung von KFZ an die Bf. geschuldete Umsatzsteuer nicht entrichtet und damit hinterzogen haben.

Während die natürliche Person b B sein Unternehmen an der angegebenen Adresse auch selbst ausgeübt hat, ist die C GmbH eine reine Scheinfirma, die über keine betriebliche Infrastruktur, keine Arbeitskräfte ja nicht einmal eine Gewerbeberechtigung zum Handel mit KFZ verfügte. Der angegebene Wohnsitz des „Geschäftsführers“ war gleichzeitig der Sitz der Firma während der tatsächliche Aufenthalt des „Geschäftsführers“ IJ nicht feststellbar ist.

Beide Lieferanten haben Rechnungen ausgestellt, die die Bf. nach Ansicht des Finanzamtes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, weil die Bf. von der Umsatzsteuerhinterziehung zumindest gewusst haben musste. Begründet wird dieses „wissen müssen“ vom Finanzamt ausschließlich dadurch, dass die Bf. die zu niedrigen Verkaufspreise ihrer Lieferanten hätte erkennen müssen.

Im Beschwerdeverfahren gilt es zwischen den beiden Lieferanten zu differenzieren:

Lieferungen von b B (im Jahr 2010)

Im Verfahren wurde von beiden Seiten eingeräumt, dass für die Bestimmung des Kaufpreises gebrauchter KFZ eine Vielzahl von Faktoren eine Rolle spielt (nicht nur Alter und Modell, sondern auch Ausstattung, Abnutzung, Nachfrage etc). Dementsprechend konnten auch von keiner Partei identische Anschaffungsvorgänge zum Vergleich herangezogen werden.

Die von beiden Seiten beigebrachten Vergleiche untermauern demgegenüber die zT erheblichen Preisunterschiede gebrauchter KFZ.

Das Finanzamt geht in seiner Beurteilung offenbar davon aus, dass der Bf. aufgrund der Nutzung der Internetplattform „mobile.de“ die in Deutschland veranschlagten Preise der tatsächlich angeschafften KFZ bekannt waren.

Diese Betrachtung ist wirklichkeitsfremd. Aufgrund der Vielzahl der angebotenen KFZ (laut Internetrecherche wurden am heutigen Tage beispielsweise 31.347 VW Passat oder 103.394 VW Golf angeboten) ist es selbst für einen Kenner nicht augenscheinlich, dass genau das ihm verkauft KFZ in Deutschland zu einem höheren Preis angeboten wurde.

Die Schwierigkeit der Kaufpreisermittlung zeigt sich auch dadurch, dass es dem Finanzamt in 22 Fällen trotz all der Möglichkeiten der Amtshilfe nicht gelungen ist, die tatsächlichen Einkaufspreise zu ermitteln.

Damit geht der Vorwurf der Finanzverwaltung, die Bf. habe von den höheren Einkaufspreisen ihrer Lieferanten gewusst, ins Leere.

Die Bf. hat demgegenüber dargelegt, dass sie die Angebote retrograd auf Basis erzielbarer Verkaufspreise ermittelt und bewertet hat, dass diese marktüblich waren, dass der aus den fraglichen Anschaffungen erzielte Deckungsbeitrag pro PKW dem aus den übrigen Geschäften Erwirtschafteten entspricht. Die Lieferungen erstreckten sich über längere Zeiträume und waren in Relation zum Geschäftsumfang der Bf. von untergeordneter Bedeutung.

Der Lieferant b B ist zudem auf der Internetplattform „mobile.de“ als Händler aufgetreten.

Der Behauptung, dass sich die Geschäfte mit ihm in keiner Weise von den übrigen Geschäften der Bf. unterschieden haben, ist das Finanzamt nur mit dem Argument der Preisgestaltung entgegen getreten.

Anders als in den Fällen eines Karussellbetruges ist die bloße Nichtentrichtung von Umsatzsteuer für den Käufer aufgrund der Gesamtumstände schwerer erkennbar.

Nach der Rechtsprechung des EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04 „Axel Kittel“ ist der Vorsteuerabzug nur dann zu streichen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Erwerber von den Malversationen seines Lieferanten wusste oder wissen musste.

Im Beschwerdefall besteht zwar aufgrund der Branchenkenntnis der Bf. der Verdacht, dass ihr bekannt sein musste, dass „etwas nicht in Ordnung“ war (was sich der Bf. u.a. in der fehlenden Sachkenntnis des b B zeigte), doch sprechen mehr Gründe dafür, dass die Bf. unter Beachtung der einem sorgfältigen Kaufmann gebotenen Vorsicht zur Überzeugung gelangte, dass es sich bei dem Lieferanten um redliche Unternehmer handelt:

Die Geschäftsanbahnung erfolgte unbestrittenen maßen über ein so genanntes „Händlerportal“, das nur KFZ-Händlern zur Verfügung steht. Die Angebote wurden wie von

anderen Händlern auch per E-mail übermittelt, b B ist persönlich in Erscheinung getreten und auch sonst bestanden nach den unwidersprochenen Angaben der Bf. zwischen den Fahrzeuglieferungen des b B und anderer Lieferanten wie Auto K oder E-Leasing keine Unterschiede (zB hinsichtlich Qualität der Fahrzeuge, Übereinstimmung mit Angebot, termingerechte Zustellung).

Damit ist anhand der objektiven Umstände nicht erwiesen, dass die Bf. Kenntnis vom Umsatzsteuerbetrug des b B haben musste, weil ihr die Kenntnis der innerbetrieblichen Kalkulation ihres Geschäftspartner (nur darauf stützt das Finanzamt seine Feststellung) ohne weitere Feststellungen nicht unterstellt werden kann.

Lieferungen der C GmbH (2011 und 2012)

Anders verhält es sich mit der Geschäftsbeziehung zur C GmbH. Die C GmbH ist nach den getroffenen Feststellungen kein operativ tätiges Unternehmen (siehe oben).

Die Bf. hat im Zuge der Geschäftsanbahnung lediglich die Existenz der C GmbH im Firmenbuch und die UID überprüft.

Ein Blick auf das Briefpapier gibt darüber Auskunft, dass ein Autohandel im 4. Stock eines Mehrparteienhauses angesiedelt ist, ein Blick auf „Google earth“ zeigt, dass es dort keinen Abstellplatz für KFZ gibt. Auf dem Briefpapier scheinen weder eine Festnetznummer noch eine Gewerberegisternummer auf. Die E-mail-Adresse ist eine kostenlose gmx-Adresse.

Die Bf. hat diese offensichtlichen Ungereimtheiten aktenkundig nicht zum Anlass genommen, sich über die Unternehmereigenschaft ihres Geschäftspartners Gedanken zu machen.

Der Hinweis, die Bf. hätte sich die "steuerliche Zuverlässigkeit" der C GmbH informell von einem Mitarbeiter des Finanzamts bestätigen lassen, geht insoweit ins Leere als das Finanzamt aufgrund der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht gar nicht berechtigt ist, mehr als die Gültigkeit der UID zu bestätigen (was ADir Kaltenegger auch getan hat).

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug nur aus Rechnungen eines Unternehmers möglich. Der C GmbH fehlt es bereits an der Unternehmereigenschaft: Die GmbH hat mangels Sach- und Personalmittel keine Möglichkeit gehabt, tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben.

Damit ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen weil die Tatbestandselemente des § 12 Abs 1 UStG 1994 nicht erfüllt sind (keine Umsatzsteuer, die in einer Rechnung über die Leistung eines Unternehmers ausgewiesen ist).

Im Übrigen wäre eine (entgegen den Ermittlungsergebnissen) der C GmbH zuzurechnende Tätigkeit nach den unzweifelhaften Feststellungen des Finanzamtes nicht an dem auf der Rechnung ausgewiesenen Sitz ausgeübt worden. Im Fall einer Rechnungsadresse, unter der keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird, ist der

Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung zu versagen (vgl Ruppe/Achaz, UStG 1994⁴, § 12 Tz 99).

Die innerstaatliche Rechtsprechung verneint diesbezüglich auch den Schutz des guten Glaubens (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0069).

Die Bf. kann sich jedoch ohnedies nicht auf den guten Glauben berufen, weil sie keine Überprüfungsmaßnahmen zur Aufklärung von offensichtlichen Ungereimtheiten gesetzt hat. Sie hat sich stattdessen damit begnügt, die Gültigkeit der UID-Nummer zu überprüfen. Die UID Nummer ist zwar ein wichtiges Indiz doch nur ein Teil im Rahmen der Gesamtbetrachtung, die im Beschwerdefall zu viele Fragen offen lässt um davon auszugehen, dass die Bf. sich von der Existenz, der Seriosität und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ihres Geschäftspartners vergewissert hat.

Der Beschwerde war damit für das Jahr 2010 Folge zu geben, weil nicht feststeht, dass die Bf. von der Hinterziehung ihres Geschäftspartners b B wusste bzw. wissen musste.

Hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 war die Beschwerde abzuweisen, weil der Lieferant, die C GmbH, kein Unternehmer ist bzw. an dem in der Rechnung angegebenen Ort kein Unternehmen betreibt und die Bf. keine Maßnahmen getroffen hat, um gutgläubig davon ausgehen zu können, dass der Lieferant ein redlicher Unternehmer ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 28. November 2016