

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache GesbR, vertreten durch Braschel & Braunstein Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Krengasse 12, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 26.01.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 18.12.2015, betreffend **Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2006, 2007, 2008 und 2009** sowie **Umsatzsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 18.12.2015 die hier strittigen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 2006 – 2009 und Umsatzsteuer 2006 – 2009 erlassen. Adressiert sind die Bescheide an A A und B B als ehemalige Gesellschafter der A B GesbR.

Inhaltlich begründet werden die Bescheide mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Überprüfung (Prüfbericht vom 10.8.2011) und dem Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Graz zu Gz HV.

Dem Prüfbericht ist dazu Folgendes zu entnehmen:

„Nach Aktenlage betreiben die Abgabepflichtigen B und A an der Adresse gemeinschaftlich einen Handel mit Kraftfahrzeugen. (...)

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (abgeleitet aus diversen Aussagen der Geschäftspartner der beiden Abgabepflichtigen) ist davon auszugehen, dass die beiden Abgabepflichtigen seit dem Jahr 2006 im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes und der von ihnen erzielten Umsätze gemeinsam nach außen in Erscheinung getreten sind.

Augenscheinlich wird der gemeinsame Geschäftsbetrieb der Abgabepflichtigen u.a. auch durch ein in einer Zeitschrift veröffentlichtes Inserat in dem eine "austrian-slovakian-company" als ein Unternehmen der A-B-Gruppe dargestellt wurde.

Es wurde daher hinsichtlich der vorzuschreibenden Umsatzsteuer von einer bestehenden Mitunternehmerschaft ausgegangen.

Herr A A ist österreichischer Staatsbürger mit offiziellem Wohnsitz an der Adresse. Er war in Österreich steuerlich bis dato nicht erfasst und bezog in den letzten Jahren nach eigenen Angaben ein monatliches Entgelt von 800.- Euro aus Zuwendungen der B B.

A wäre daher jedenfalls nach den Bestimmungen des § 1 EStG in Österreich zur Einkommensteuer zu erfassen gewesen.

Bei Frau B B handelt es sich um die slowakische Lebensgefährtin des A A und bestand die Lebensgemeinschaft nach Angaben von Frau B bereits zu Beginn des Prüfungszeitraumes.

Frau B, die in Ihrer Aussage vom 11.08.2008 zu Protokoll gab, sich seit ca. fünf Jahren überwiegend in Österreich an der Wohnadresse ihres Lebensgefährten aufzuhalten, berichtigte ihre Aussage am 10.12.2009 und gab an, sich überwiegend in der Slowakei aufgehalten zu haben, wobei sie eingewendet hat, die Bedeutung des Wortes "überwiegend" nicht richtig verstanden zu haben. Bestätigt wurde von ihr in dieser Aussage aber auch mit A in Lebensgemeinschaft zu sein.

Die bestehende Lebenspartnerschaft und die übrigen Ermittlungsergebnisse, wonach Frau B im Prüfungszeitraum im Rahmen des Geschäftsbetriebes mit Herrn A in Österreich und insbesondere auch an der Wohnadresse in Graz nach außen in Erscheinung getreten ist, lassen eindeutig den Schluss auf eine nach den Bestimmungen des § 1 EStG bestehende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich zu.

Die Abgabepflichtigen zeichnen nach der Aktenlage für den Prüfungszeitraum jedenfalls für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens als auch für ihre jeweils eigenen abgabenrechtlichen Belange (Einkommensteuer) verantwortlich.

Bezüglich der im Ermittlungsverfahren durchgeföhrten Niederschriften wird auf die Aktenlage bei der Staatsanwaltschaft Graz (AZ) bzw. beim Straflandesgericht (AZ) verwiesen.

Ergänzend zur dortigen Aktenlage wurden im Rahmen der Betriebsprüfung auch jene Fahrzeugeinkäufe miteinbezogen, welche der österreichischen Steuerbehörde im Rechtshilfsweg erst jüngst mitgeteilt wurden, und in den Prüfungszeitraum fallen.

Umsatzsteuer:

Festzustellen war, dass A gemeinsam mit B zumindest seit dem Jahr 2006 in Österreich einen schwunghaften Handel mit Kraftfahrzeugen betrieben haben. Sie haben sich in diesem Zusammenhang sowohl einer auf Frau B B als auch einer auf einen gewissen C C (ebenfalls slowakischer Staatsangehöriger und Vollmachtgeber für die Bestellung von Fahrzeugen durch A) in der Slowakei ausgestellte Umsatzsteueridentifikationsnummer bedient und so die Fahrzeuge großteils in Deutschland gelegentlich auch in Österreich bei Fahrzeughändlern zum Nettopreis (also ohne Belastung mit Umsatzsteuer) erworben.

Es war ihnen so möglich, die in weiterer Folge in Österreich anfallende Umsatzsteuer im Zuge von Lieferungen an österreichische Händler bzw. Endkunden als Preisspanne zu lukrieren. Um ihr eigenes geschäftliches Tätigwerden in Österreich zu verschleiern, haben sie im Zuge der inländischen Fahrzeuglieferungen Scheinabrechnungen mittels fingierter Rechnungen diverser, teilweise inexistent, teilweise gelöschter und teilweise für den Fahrzeughandel nicht berechtigter Firmen vorgenommen; und Warenbewegungen der deutschen Fahrzeuge in die Slowakei bzw. nach Slowenien vorgetäuscht.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass sämtliche in Rede stehenden Fahrzeuge umsatzsteuerfrei angekauft wurden und lückenlos nachvollzogen werden konnte, dass sämtliche Fahrzeuge zeitnah in Österreich verkauft bzw. auch zum Verkehr zugelassen wurden. Es steht daher die Umsatzsteuerpflicht der Veräußerungsvorgänge aufgrund der Lieferungen in Österreich außer Zweifel. Die österreichischen Abnehmer der Fahrzeuge waren zumeist inländische Autohändler aber auch Endabnehmer und wurde die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge durch Zustellung in Österreich eingeräumt. Aufgrund der getätigten Nettoankäufe (ob innergemeinschaftlich oder innerstaatlich) ist die Betrachtung eines allfällig zustehenden Vorsteuerabzuges der Abgabepflichtigen entbehrlich, da die Fahrzeuge beim Einkauf gar nicht mit Umsatzsteuer belastet waren.

Aus den Vernehmungen der von A bzw. B beauftragten Autoübersteller war klar nachvollziehbar, dass die Fahrzeuge (soweit diese sich nicht bereits im Inland befanden) von Deutschland direkt nach Österreich überstellt wurden.

Aus den Aussagen der österreichischen Abnehmer der Fahrzeuge war nachvollziehbar, dass die Bestellungen, Kaufpreisverhandlungen, (fingierte) Rechnungslegungen und Bezahlung der Fahrzeuge regelmäßig über bzw. an A erfolgte. Die Verschleierung der Warenbewegung bzw. der Lieferkette erfolgte augenscheinlich zum Zweck, offiziell nicht in Erscheinung zu treten, um sich der Verpflichtung zur Entrichtung der anfallenden Steuern zu entledigen, sowie die Umsatzsteuer zusätzlich als Preisspanne zu lukrieren.

Anzahl und Wert der von den Abgabepflichtigen im Prüfungszeitraum erworbenen und weiterveräußerten Fahrzeuge konnten im Rahmen der Ermittlungen eindeutig geklärt werden. Dabei wurden die notwendigen Informationen teils aus den in Deutschland und Österreich getätigten Ankäufen, teils aus in Österreich getätigten Fahrzeugverkäufen abgeleitet.

Die Berechnung der Umsatzsteuernachforderung erfolgte soweit nur die Einkaufswerte der Fahrzeuge bekannt waren, von diesen (also ohne Hinzuschätzung einer Gewinnspanne). Hinsichtlich der restlichen Fahrzeugverkäufe waren die tatsächlichen Verkaufserlöse bekannt.

Aus den vorliegenden Ermittlungsergebnissen und unter Einbeziehung der Erlöse aus der deutschen Rechtshilfe wurden Besteuerungsgrundlagen ermittelt und die Umsatzsteuer berechnet bzw. der Gewinn geschätzt. Am 28.9.2011 erließ das Finanzamt die bekämpften Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2006 – 2009 und am 10.10.2011 die ebenfalls bekämpften Bescheide betr. Säumniszuschläge 2006 - 2009.“

Die dagegen eingebrachte Beschwerde begründete der steuerliche Vertreter im Wesentlichen damit, dass Frau B und Herr A keine GesbR betrieben hätten. Die Behörde hätte den Sachverhalt mangelhaft und widersprüchlich dargelegt und die GesbR sei eine reine Erfindung des Prüfers.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung zu den Feststellungsbescheiden 2006-2009 bzw. Umsatzsteuer 2006-2009 berief sich das Finanzamt hinsichtlich der Feststellungen zum Vorliegen einer GesbR auf ein Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Graz zu HV.

Das OLG (Bs) bzw. der oberste Gerichtshof (Os) bestätigten dieses Urteil, weshalb die in diesem nunmehr rechtskräftigen Urteil getroffenen Feststellungen zum Sachverhalt für das Finanzamt bindend seien.

Im Urteil des LG für Strafsachen Graz vom 12.6.2012, HV, betreffend gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 2 lit a, 38 Abs 1 lit a FinStrG, das Herrn A A und Frau B B für den Beschwerdezeitraum schuldig gesprochen hat, wurde zum hier strittigen Sachverhalt aufgrund des durchgeföhrten Beweisverfahrens Folgendes festgestellt:

„Tatsächlich betrieben die beiden Angeklagten jedoch ab dem Jahr 2006 vom Standort Adresse aus einen Autohandel. Dabei traten sie nach außen hin gemeinsam als Mitunternehmer auf, wobei jeder von beiden die betrieblichen Abläufe mitgestaltete und jeweils selbst Unternehmerrisiko trug. B B war dabei für die Rechnungserstellung bzw. insgesamt für die Buchführung zuständig, A A übernahm hingegen den An- und Verkauf der Fahrzeuge und alle anfallenden Organisationstätigkeiten. Insbesondere nahm er die Fahrzeugbestellungen von Autohändlern und Endkunden entgegen, führte die Kaufpreisverhandlungen, war für die Rechnungslegung zuständig, stellte - vorläufig - den Kaufpreis für die angekauften Fahrzeuge zur Verfügung bzw. sorgte für die Überstellung der Fahrzeuge nach Österreich (ON 36, AS 25; ON 67, ProtS 6ff; ON 77, ProtS 6). Der Fahrzeughandel der beiden Angeklagten ist in Österreich steuerlich nicht erfasst, sie

haben also im Tatzeitraum für ihre Umsätze aus diesem Unternehmen keine Steuern bezahlt (ON 36, AS 5; ON 96, ProtS 3).

Im Rahmen ihres Autohandels kauften die Angeklagten - jeweils für ihre Mitunternehmerschaft, wobei A den Kontakt zu den Verkäufern hielt – in Deutschland Autos von diversen Händlern an (u.a. XYZ [Fax/Emails in ON 97]) und beauftragten verschiedene Fahrer, unter anderem OPQ, mit der direkten Überstellung der Fahrzeuge nach Österreich (etwa ON 75, ProtS 3ff; ON 176, ProtS 4f; ON 176, ProtS 5ff).

Die Fahrzeuge wurden in Deutschland umsatzsteuerfrei zum Nettobetrag erworben. Da ein solcher (im Erwerbsland) steuerfreier innergemeinschaftlicher Erwerb jedoch nur möglich ist, wenn der Erwerber eine UID-Nummer in einem anderen Mitgliedsstaat der EU besitzt und dort in der Folge die Erwerbsumsatzsteuer abführt, schoben die beiden Angeklagten zwei slowakische Firmen als Erwerber der Fahrzeuge vor - dies war zunächst jeweils die B B ASC und später das Unternehmen C C - die jeweils über eine UID-Nummer verfügten. Gleichzeitig unterschrieben die Abholer der Fahrzeuge in Deutschland eine Bestätigung, wonach sie die Fahrzeuge in die Slowakei zu den „offiziellen“ Erwerbern, nämlich der Firma B B ASC oder C C, überführen würden (ON 36, AS 33ff; ON 75, ProtS 4f und 12).

Tatsächlich aber wurden die Fahrzeuge allesamt über Auftrag des A A direkt nach Österreich verbracht, wo private Autokäufer oder österreichische Autohändler die Fahrzeuge direkt bei A A bestellt hatten. Um ihr eigenes geschäftliches Tätigwerden in Österreich zu verschleiern, wurde in der Folge über fingierte Ein- und Ausgangsrechnungen vorgetäuscht, dass verschiedene österreichische Firmen wie etwa die Bau GmbH die in Deutschland erworbenen Fahrzeuge von den zwischengeschobenen slowakischen Unternehmen C und B B ASC angekauft hätten (vgl etwa AS 211 der ON 36). Dies diente dazu, vorzutäuschen, die Autos seien legal über die Slowakei nach Österreich weiterverkauft worden (etwa ON 77, ProtS 4f).

Bei den österreichischen Firmen, die Eingangs- bzw. Ausgangsrechnungen über Fahrzeuge der B B ASC oder des C C ausstellten, handelte es sich teils um bereits nach kurzer Zeit konkursreife „Scheinfirmen“ (etwa GmbH) oder aber real existierende Unternehmen, die jedoch von diesen Vorgängen nichts wussten, so etwa die GesmbH (ON 176, ProtS 3). Andere Unternehmer, wie etwa Cars, wurden von den Angeklagten dafür bezahlt, ihre UID-Nummern und Rechnungsdaten zur Verfügung zu stellen und so ebenfalls An- und Verkäufe vorzutäuschen (ON 132, ProtS 9). Es gab zwischen diesen österreichischen „Scheinfirmen“ und dem Unternehmen B B ASC bzw. C C niemals einen tatsächlichen Leistungsaustausch in Form einer Übergabe eines Fahrzeuges gegen den in den Rechnungen genannten Betrag. Auch verkauften diese Firmen niemals tatsächlich Fahrzeuge an Autohändler oder Privatpersonen in Österreich weiter. Die B B ASC und C C dienten lediglich dazu, die Lieferwege zu verschleiern, einen umsatzsteuerfreien Erwerb in Deutschland zu ermöglichen und zu verheimlichen, dass die Lieferung tatsächlich in

Österreich für die beiden Angeklagten erfolgte. Um Eingangs- und Ausgangsrechnungen zu fingieren, verfügten die Angeklagten über mehrere (gefälschte) Firmenstempel bzw. Unterschriften (AS 29 und 69 = Anlage 9 der ON 36 und ON 96, ProtS 8).

Die beiden Angeklagten als eigentliche Besteller der Fahrzeuge verkauften diese in der Folge direkt an österreichische Autohändler, wie etwa Autohaus, oder Privatpersonen weiter, wobei eine 20%-ige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde und die Verfügungsmacht an den Fahrzeugen durch die Zustellung in Österreich eingeräumt wurde. Sämtliche Fahrzeuge wurden zeitnah in Österreich zum Verkehr zugelassen (SV-Gutachten ON 140, AS 51ff).

Die in den Rechnungen angeführte Umsatzsteuer führten die Angeklagten nicht ab.

Mit dem auf Abgabenverkürzung gerichteten Vorsatz und in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung von Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, legten A A und B B die nachstehenden, aus dem dargestellten Fahrzeughandel erzielten Umsätze innerhalb der gesetzlichen Fälligkeitsfristen gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt nicht offen, und führten in der Folge die geschuldeten Umsatzsteuerzahllasten nicht ab, die sie aus der Tatsache schuldeten, dass sie als unmittelbare Täter die Lieferung der Fahrzeuge in Österreich bewirkten. Dabei handelte es sich zunächst um 261 Fahrzeugverkäufe, bei denen die B B ASC zwischengeschalten wurde. Es errechnen sich folgende Umsatzsteuerlasten pro Angeklagtem:

für das Jahr 2006 € 1

für das Jahr 2007 € 2

für das Jahr 2008 € 3

für das Jahr 2009 € 4

€ 10

Die Höhe der Umsatzsteuerzahlschuld hinsichtlich der weiteren 116 über Zwischenschaltung des C C gelieferten Fahrzeuge beträgt pro Angeklagtem

für das Jahr 2007 € 5

für das Jahr 2008 € 6

für das Jahr 2009 € 7

€ 18

In weiterer Folge legten der Erst- und die Zweitangeklagte den aus dem Autohandel lukrierten Gewinn, den sie sich - da sie in Form einer Mitunternehmerschaft tätig wurden teilten, gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt mit auf Abgabenverkürzung gerichteten Vorsatz und der Absicht, sich aus der wiederkehrenden Begehung von Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, nicht offen. Je Angeklagtem beträgt die Einkommenssteuerzahlschuld aus der Lieferung

der 261 KFZ über Zwischenschaltung der B B-ASC

für das Jahr 2006 € 0,1

für das Jahr 2007 € 0,2

für das Jahr 2008 € 0,35

für das Jahr 2009 € 0,45

€ 1,1

und aus der Lieferung der 116 KFZ über Zwischenschaltung des C C

für das Jahr 2007 € 0,55

für das Jahr 2009 € 0,65

€ 1,2

Beweiswürdigung (Anmerkung: des Landesgerichts):

Die Anzahl der in Deutschland über die B B ASC und C C im Deliktszeitraum erworbenen Fahrzeuge ergibt sich zweifelsfrei aus den Buchhaltungsunterlagen der deutschen Lieferanten bzw. den dort aufgelisteten Informationen zu Marke, Fahrzeugtyp, Fahrgestellnummer und Verkaufspreis der einzelnen Fahrzeuge. Ergänzend zu diesen Rohdaten fungierte das mehrfach erörterte und ergänzte, in sich schlüssige Gutachten des Sachverständigen Dr. (ON 140, ON 151, ON 158, ON 170, insbesondere GA-Erörterung ON 164, ProtS 6ff).

Dass die beiden Angeklagten nach außen hin gemeinsam als Mitunternehmer in Erscheinung traten, ergibt sich vornehmlich aus den Aussagen der Zeugen (ON 176, ProtS 5ff; ON 36, AS 22ff), die übereinstimmend angeben, A habe alle organisatorischen Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Autohandel übernommen, also die Fahrzeuge in Deutschland ausfindig gemacht, die Fahrer für die Überstellung organisiert und ihnen den Auftrag erteilt, die Fahrzeuge nach Österreich zu bringen, die Fahrer bezahlt bzw. ihnen das Geld für den Kauf der Fahrzeuge in Deutschland gegeben. B hingegen sei bei mehreren Treffen anwesend gewesen, habe auch über alles Bescheid gewusst bzw. habe die gesamte Buchhaltung erledigt. Diese Aufgabenverteilung erscheint nachvollziehbar, zumal die Zweitangeklagte eine Ausbildung zur Buchhalterin hat und der Erstangeklagte angibt, sich mit Pkws gut auszukennen (ON 58, ProtS 3). Besonders deutlich wird das gemeinsame Auftreten B und A in einer Anzeige (ON 36, AS 51), worin die „austrian-slovakian-company“ mit einer österreichischen Handynummer als „ein Unternehmen der A - B - Gruppe“ genannt wird. Auch aus den Aussagen der beiden Angeklagten selbst ergibt sich, dass ein Zusammenarbeiten bzw. ein Bündeln ihrer Arbeitskraft erfolgte, so gibt B etwa an, einen Pkw mit dem „gemeinsamen Firmenkapital“ angekauft zu haben (ON 36, AS 45ff) \ A führt aus, jeweils beim Fahrzeugankauf geholfen zu haben, weil er sich mit Kfz gut auskenne (ON 58, ProtS 3).

Dass die in Rede stehenden Fahrzeuge nicht von der B B ASC und C C zum Verkauf in der Slowakei, sondern von Anfang an von A A und B B für den Weiterverkauf in Österreich

erworben wurden, ergibt sich aus den auch hier im Wesentlichen übereinstimmenden Angaben des Zeugen (der etwa angab, das Geld für die Bezahlung der in Deutschland organisierten Fahrzeuge direkt von A in bar bekommen zu haben), und aus dem Umstand, dass die Fahrzeuge für den Verkehr in Österreich zugelassen wurden, dies in einem direkten zeitlichen Naheverhältnis zum Kauf der Fahrzeuge in Deutschland. Die Glaubwürdigkeit der Zeugen Z und Y gründet auf der Tatsache, dass diese sich mit ihren Aussagen teils selbst schwer belasteten, was nach der allgemeinen Lebenserfahrung unwahrscheinlich ist, wenn ihre Angaben nicht der Wahrheit entsprechen. Bezüglich X ist kein Grund zu erkennen, warum er den Erstangeklagten als „Oberauftraggeber“ und führenden Kopf des Unternehmens bezeichnen sollte (ON 75, ProtS 14), wenn er nicht tatsächlich diesen Eindruck gewonnen hätte, zumal seine Aussagen auch mit jenen der übrigen Autoübersteller übereinstimmen. Hinsichtlich der seinen bisherigen Angaben widersprechenden Aussage des W in der Hauptverhandlung vor dem erkennenden Gericht am 31. Oktober 2011 (ON 82, ProtS 3ff), wonach eigentlich Y Y und Z Z die Drahtzieher der Abgabenhinterziehungen war und die Angeklagten nichts damit zu tun hatten, ist auszuführen, dass W im wegen Falschaussage gegen ihn eingeleiteten Verfahren gestand, diese Aussage wahrheitswidrig - auf Druck von A hin - gemacht zu haben.

Diese Darstellung wirkt insofern glaubwürdig, als sie mit der Aussage des Y, wonach er ebenfalls von A unter Druck gesetzt worden sei, nicht auszusagen und den Schilderungen der V, wonach A ihr gesagt habe, sie müsse falls alles auffliege, jemanden suchen, den sie vorschreiben könne, übereinstimmen. Ebenso gaben mehrere Zeugen an, A habe sehr darauf geachtet, offiziell nirgendwo aufzuscheinen und seine Handynummern ständig gewechselt. Es ist nicht ersichtlich, warum A ein solches Verhalten an den Tag legen sollte, wenn er schlicht - wie von ihm behauptet - als Vermittler zwischen den Firmen ASC und C C und u.a. Y Y tätig geworden wäre.

Insgesamt kann daher die abweichende Darstellung des W in der Hauptverhandlung vom 31. Oktober 2011 seine Glaubwürdigkeit nicht erschüttern, zumal auch mehrere seiner Hinweise (etwa auf ein Geldversteck im dem Erstangeklagten gehörigen Haus) objektivierbar waren.

Für die Tatsache, dass die Fahrzeuge nie für einen Weiterverkauf durch die B B ASC oder C C in der Slowakei gedacht waren, spricht auch, dass die in der Buchhaltung der B B ASC erfassten Fahrzeuge hinsichtlich ihres An- und Verkaufs dasselbe Datum tragen, ja teils liegt das Datum der Verkaufs- (Ausgangs)rechnung vor dem der Ankaufsrechnung. Insgesamt erweckt dies den Eindruck, dass die Fahrzeuge nur als „Durchläufer“ in der Buchhaltung erfasst und nie in der Slowakei zum Verkauf angeboten wurden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass - wie auch mehrere Zeugen angeben - die Bestellung direkt bei A in Graz erfolgte, worauf dann erst die Fahrzeuge in Deutschland (formal unter dem Namen der B B ASC bzw. des C C) angekauft wurden, die Fahrzeuge sohin von Anfang an zur Lieferung in Österreich bestimmt waren. Ebenso untypisch erscheint, dass die B ASC und C C hauptsächlich Fahrzeuge an Bau- und Gastronomieunternehmen

verkauften, zumal diese Unternehmen im normalen Geschäftsbetrieb nicht eine derart hohe Zahl an normalen Personenkraftwagen brauchen.

Die Zuordnung auch jener Fahrzeuge zu A und B, die formell über die Firma C C angekauft wurden, gründet auf mehreren Beweisergebnissen: So stimmt die gesamte Abwicklung der Fahrzeugverkäufe hinsichtlich der über C C angekauften Kfz genau mit jener überein, die auch bei den über die Firma ASC angekauften Fahrzeugen ersichtlich ist. Die Abwicklung unterschied sich nur in einem einzelnen Detail, nämlich insofern, als auf den Überstellungsvollmachten und bei der Bestellung in Deutschland der Name C C statt der B B ASC aufschien. Dies wird aus den im wesentlichen gleichlautenden Aussagen der Übersteller der Fahrzeuge nach Österreich und den Buchhaltungsunterlagen (Fax, Emails, Bestellungen) mehrerer deutscher Autohändler, in denen jeweils A als Kontaktperson (teils unter dem Namen „Kinderl“, vgl. auch ON 96, ProtS 4) angeführt ist, deutlich. Überdies gab etwa auch X, einer der Autoübersteller, an, zunächst hätten alle Vollmachten auf die Firma ASC gelautet, dann auf C (ON 75, ProtS 16; ON 36, AS 175ff); W sagte aus, C nur zweimal gesehen zu haben, alle Aufträge seien nicht von ihm, sondern von A gekommen und C habe nur seinen Namen für die Verrechnung hergegeben (ON 36, AS 27ff).

Es erscheint schließlich auch wenig wahrscheinlich, dass A nur als Vermittler von C C beauftragt wurde, Verkäufe für ihn durchzuführen, zumal (A nach eigener Aussage dafür nur etwa € 50 pro Fahrzeug von Y - für den C die Fahrzeuge erworben haben soll - bekam. Es stellt sich die Frage, warum der Erstangeklagte derart viel Zeit und Mühe investieren sollte (es handelt sich immerhin um insgesamt um 232 Fahrzeuge, die er im Namen des C besorgte), wenn er dafür nur einen sehr geringen Lohn bekam. Andererseits spricht auch die hinsichtlich der C-Fahrzeuge angewendete Vorgangsweise, die in allen Einzelheiten jener des Erst- und der Zweitangeklagten bei den ASC-Fahrzeugen entspricht, für die Tatsache, dass die Mitunternehmerschaft auch in diesem Fall der Drahtzieher der Autokäufe und -verkäufe war und die Firma C gebrauchte, um selbst nicht als Käufer aufzuscheinen und so die Lieferwege verschleiern zu können. Für diese Annahme spricht weiterhin, dass C C in der Slowakei an seiner Firmen- und Meldeadresse (Meldeadresse) nicht auffindbar ist und in der Slowakei für die Fahrzeugverkäufe nie Steuern bezahlt hat (ON91, AS 1ff; ON 92).

Gegen die von den Angeklagten behauptete Verschwörung der Mitbeschuldigten, wodurch die beiden Angeklagten zu „Sündenböcken“ gemacht werden sollten, sprechen die durch die Informationen der deutschen Autohändler objektivierbaren Einkäufe durch die B B ASC und C C sowie die Sicherstellung eines Notebooks, dessen Betriebsprogramm auf „B“ lautet, und mit dem nachweislich Scheinrechnungen diverser österreichischer Unternehmer hergestellt wurden. Ebenso sprechen gegen diese Darstellung die Sicherstellung einer Sammlung der zu den oben genannten Scheinfirmen gehörigen Firmenstempel bzw. Unterschriften, die W von A übergeben wurde, und die im Wesentlichen nahezu gleichlautenden Aussagen mehrerer Zeugen bzw. Mitbeschuldigter, wie etwa auch V, welche die Strategie des A A, sich nämlich hinter anderen Personen

und Firmen quasi zu verstecken, um nicht in das Visier der Steuerfahndung zu geraten, nachvollziehbar schildern konnte. Mehrere Zeugen, so Y (ON 77, ProtS 7), W (ON 176, ProtS 6) und U (ON 176, ProtS 5) gaben überdies an, vom Erstangeklagten bedroht, eingeschüchtert oder zu einer bestimmten Aussage gedrängt worden zu sein. Es erscheint nicht nachvollziehbar, welchen Vorteil die Zeugen aus einer bewussten Falschaussage und Beziehung des Erstangeklagten ziehen sollten und warum sie das Bedürfnis haben sollten, sich am Erstangeklagten zu „rächen“. Ihre übereinstimmenden Schilderungen scheinen vielmehr nachvollziehbar und glaubwürdig.

Die von A A und B B aus dem Fahrzeughandel erzielten Umsätze bzw. Verkaufspreise der Fahrzeuge ergeben sich aus den beigebrachten Buchhaltungsunterlagen und hinsichtlich der Einkommenssteuer auf den nachvollziehbaren Schätzungen des Sachverständigen, wobei diesbezüglich nach dem Günstigkeitsprinzip nicht wie von der Anklage ein 5%-iger Gewinnzuschlag, sondern aufgrund der höheren Anzahl der einbezogenen Fahrzeuge ein Gewinnaufschlag von nur 3,5% angenommen wurde (Gutachten ON 140 und 151 sowie GA-Erörterung ON 164, ProtS 7).

Der auf Abgabenverkürzung gerichtete Vorsatz und die Absicht der Angeklagten, sich aus der wiederkehrenden Begehung von Abgabenhinterziehungen zumindest ein fortlaufendes Zusatzeinkommen zu verschaffen, erschließt sich aus dem Organisationsaufbau, der sich zur Verschleierung der Lieferungen nach Österreich des Instituts der innergemeinschaftlichen Erwerbe in Deutschland und Lieferungen in die Slowakei bedient, der Anzahl der Angriffe und der Höhe der jeweiligen Hinterziehungsbeträge.

Da A A und B B nach außen hin erkennbar als Mitunternehmer in Erscheinung traten, ihre Arbeitskraft - im Falle der Zweitangeklagten durch Übernahme der Buchhaltung und Bereitstellung der UID-Nummer ihrer Firma ASC, im Falle des Erstangeklagten seine Organisation des gesamten Fahrzeughandels - zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels bzw. Zweckes einzusetzen und dadurch jeweils Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko übernahmen, ist von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. in steuerrechtlicher Hinsicht von einer Mitunternehmerschaft auszugehen. Die Gewinne der Gesellschaft werden, da die Personengesellschaft kein eigenes Steuersubjekt darstellt, anteilig bei den Gesellschaftern erfasst, im vorliegenden Fall also je zur Hälfte bei den beiden Angeklagten. Ob die B B ASC in Österreich eine Betriebsstätte begründete oder nicht, ist damit irrelevant, weil die Einkommenssteuerpflicht der beiden Angeklagten unabhängig von einer allfälligen Betriebsstätte durch den Betrieb ihres Fahrzeughandels in Graz entsteht.

Die Argumentation der Angeklagten, wonach die Mitarbeit eines Ehepartners oder Lebensgefährten im Betrieb des anderen im Sinne des § 90 ABGB keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts begründen könne, geht fehl, weil im vorliegenden Fall die gemeinsame Führung eines Kfz-Handels (Bestellungen, Überstellungsfahrten, Organisation, Buchhaltung) jedenfalls über das Ausmaß der verpflichtenden Mitarbeit im

Rahmen des Betriebs des Ehegatten/Lebensgefährten gemäß § 90 ABGB hinausgeht, zumal etwa auch schon der gemeinsame Hausbau eines Paars eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu begründen vermag (RIS-Justiz RS0023316; OGH 18.10.2005, 5 (Ob 228/056).

(...)

Im vorliegenden Fall konnten die Angeklagten die Fahrzeuge steuerfrei ankaufen, dafür hätten sie jedoch im Bestimmungsland – in Österreich - die Erwerbssteuer bzw. die Umsatzsteuer aus dem Weiterverkauf abführen müssen. Dies umgingen sie, indem sie eine Lieferung in die Slowakei und einen Verkauf an österreichische Bauunternehmen vortäuschten.

Für die Umsatzsteuerschuld ist es irrelevant, ob für den Leistungsaustausch Rechnungen angefertigt werden, wichtig ist nur, dass es tatsächlich einen Leistungsaustausch gab. Die in Rede stehenden Fahrzeuge wurden von A A und B B in Form einer Mitunternehmerschaft in den Jahren 2006 bis 2009 innerhalb Österreichs an Autohändler und Endabnehmer gewinnbringend weiterverkauft. Diese Tätigkeit der beiden Angeklagten ist nach §§ 1 Abs 1 Z 1, 3, 19 Abs 1 UStG als unternehmerisch zu bezeichnen. Sie unterliegt der österreichischen Umsatzsteuerpflicht, da sie im Inland erfolgte. Die beiden Angeklagten hätten daher 2006 bis 2009 jeweils die Umsatzsteuer aus den in Österreich gelieferten Fahrzeugen abführen müssen.

Die Argumentation, dass die slowakischen Behörden bei ihrer Steuerprüfung keine Beanstandungen hinsichtlich der Buchhaltung hatten, ist nicht geeignet, den Verdacht gegenüber dem Erst- und der Zweitangeklagten zu widerlegen, zumal ausländische Steuerbescheide keine Bindungswirkung der österreichischen Behörden bedingen.

Aufgrund des Territorialprinzips, wonach jeder Staat über die Steuerhoheit seines Territoriums (Bundesgebiets) verfügt, ist es für Österreich irrelevant, ob etwa die B B ASC etwaige innergemeinschaftliche Lieferungen oder Dreiecksgeschäfte ordnungsgemäß mit der slowakischen Umsatzsteuer versteuert hat. Maßgeblich ist nur das dem Staat Österreich gebührende Steueraufkommen .“

Auch der nach den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen eingebrachte **Vorlageantrag** wird damit begründet, dass keine GesbR bestünde. Der steuerliche Vertreter führt dazu in einem ergänzenden Schriftsatz unter anderem aus:

„Es wurde nie bewiesen, dass A und B oder eine GesbR der beiden jemals geliefert hätten oder dass sie Rechnungen geschrieben hätten. Das wäre mangels der Verfügungsmacht über die Fahrzeuge gar nicht möglich gewesen.“

Das BFG (GZ RV/2100265/2015) habe bereits richtig erkannt, dass die Lieferungen z.B. für die Jahre 2009 (betrifft die GesbR) bis 2010 von der Firma Z getätigten wurden.“

Dem Vorlageantrag wurde ein Gutachten des steuerlichen Vertreters zur Anklageschrift, das sich im Wesentlichen auf ein Gutachten von DDr. (im Gerichtsverfahren) bezieht beigelegt. Das Gutachten soll beweisen, dass die vom Landesgericht gezogene Schlussfolgerung nicht den Tatsachen entspricht:

„In der Anklageschrift wird von einer Tätergemeinschaft in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ausgegangen. Die Behauptung dieser Ges.n.b.R. stützt sich auf eine Annahme der erhebenden Finanzbehörden.

Die GmbH1 und die GmbH2 und Handels KG werden als Unternehmer ausgeklammert.

Die Anklage übersieht die Abhängigkeit des FinStrG vom Steuerrecht. Die Anklageschrift negiert auch in ihrer modifizierten Form tragende steuerliche Prinzipien und ausstrahlt. (DDr. B.) Fehlerhaftigkeit im steuerlichen Vorfeld zieht Fehlerhaftigkeit bei der Handhabung des FinStrG nach sich. (DDr. B.I.)

In der Anklage werden Umgehungs- oder Scheingeschäfte unterstellt. Tatsächlich haben diese Geschäfte aber stattgefunden und bilden die Basis der Anklage. Hier widerspricht sich die Anklage selbst.

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Tatsachen

Der Umsatzsteuer unterliegen nur Lieferungen, wenn sie gegen Entgelt von einem Unternehmer als Liefernder an einen Abnehmer erbracht werden. Diese Zuordnung beginnt - darin liegt die große Schwäche der Anklage — nicht erst beim Verkauf durch den Zwischenhändler, sondern bereits beim Ankauf durch den Zwischenhändler. Es ist zu fragen, von wem er das Fahrzeug bezogen bzw. wem der deutsche Lieferant es verkauft hat. Solange diese Frage unbeantwortet bleibt, hängt der Weiterverkauf völlig in der Luft. (DDr. B.II.a) 1.1.)

Wesentlich für eine Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht. Es geht aus der Beweislage hervor, dass die Verfügungsmacht schon bei der Lieferung durch die deutschen Händler an die GmbH1 bzw. GmbH2 übergegangen ist. Die Zurechnung für das Unternehmen der beiden Gesellschaften im eignen Namen und auf eigene Rechnung steht daher außer Zweifel. Nur diese konnten also die Verfügungsmacht an die österreichischen Abnehmer weitergeben und damit liefern.

Maßgeblich ist hier das Außenverhältnis. Leistungen sind umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er das unternehmerische Risiko aus diesem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird. (DDr. B.II.a) 1.2.) Die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses bei der USt gilt selbstverständlich auch beim Strohmann. Das ist eine von einem Hintermann vorgeschoßene Person, die im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung nach außen als Leistender auftritt. (DDr. B. II.a) 1.3.)

Selbst wenn es zuträfe, dass GmbH1 und GmbH2 — so die Anklage - „vorgeschoben“ bzw. „zwischengeschaltet, ihr Name und deren Utensilien „missbräuchlich“ verwendet

worden seien, wird damit nur das bei der USt bedeutungslose Innenverhältnis beschrieben, auf das es gerade nicht ankommt. Solcherart gesteht die Anklageschrift — wenn auch ungewollt, so doch — selbst ein, dass nicht die Angeklagten bzw. ihr behaupteter Zusammenschluss nach außen hin aufgetreten sind sondern die GmbH1 und GmbH2. Damit wird eine Tat unter Anklage gestellt, die es für Zwecke der USt nicht geben kann. (DDr. B. II.a) 2.)

Umgehungs- oder Scheingeschäfte

Eine Steuerumgehung ist hier auszuschließen. Egal in welcher Rechtsform die Angeklagten ihre Geschäfte abgeschlossen hätten, wäre das Resultat aus umsatzsteuerlicher Sicht jedenfalls das gleiche geblieben. Beide (GmbH1 oder GmbH2 als auch die behauptete Ges.n.b.R.) haben gleichermaßen einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer UID Nummer und auf Vorsteuerabzug beim (gewerblichen) Weiterverkauf der aus dem Ausland bezogenen Fahrzeuge. Daher ist die Prämisse, der Fahrzughandel hat nur mittels GmbH1 und GmbH2 abgewickelt werden können, haltlos. (vergl. DDr. B.IV.a) 2.)

Endlich ist es Sache der Gesellschafter frei die Rechtsform zu wählen, in deren Rahmen sie ihre Geschäfte abwickeln wollen. Die Rechtsform ist sodann entscheidend für die (Ertrags-) Besteuerung. Nach dem sogenannten Trennungsprinzip ist ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaften (in diesem Falle GmbH1 und GmbH2) auf die Gesellschafter gesetzwidrig. Das gilt auch für die Umsatzsteuer!

In der Anklage werden Umgehungs- oder Scheingeschäfte unterstellt. Tatsächlich haben diese Geschäfte aber stattgefunden und bilden die Basis der Anklage. Hier widerspricht sich die Anklage selbst und argumentiert am USt-Recht vorbei. Es sind die Geschäfte über die GmbH1 oder die GmbH2 (Einkauf und Verkauf) abgewickelt und verrechnet worden. Damit sind diese Gesellschaften mit Außenwirkung aufgetreten und daher sind ihnen auch die Umsätze gemäß Umsatzsteuergesetz zuzurechnen. Wenn also die Geschäfte stattgefunden haben, kann es keine Scheingeschäfte geben.

Bestand eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht?

Die Finanzbehörden haben (offenbar zu Unrecht) eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Ges.n.b.R) unterstellt. Die Prüfungsschritte der Finanzverwaltung und nachfolgend die gesamte Anklage sind beharrlich auf diesem Irrweg geblieben. Wie DDr. sehr anschaulich darlegt, kann eine Ges.n.b.R. mangels praktisch aller formalen Voraussetzungen gar nicht entstanden sein. Insbesondere fehlen der Gesellschaftsvertrag, der Gründungsakt, die Dauer der Gesellschaft und die Regelung des Innenverhältnisses samt Gewinnverteilung.

Schließlich sind sich die Finanzverwaltung und die Anklage gar nicht im Klaren, wer die Gesellschafter der behaupteten Ges.n.b.R. gewesen sind. Es wird hier von drei bis fünf Gesellschaftern gesprochen, die auch nicht immer dieselben waren.

Und selbst wenn es diese Ges.n.b.R. gegeben hätte, wäre sie als reine Innengesellschaft ohne Außenwirkung als Unternehmer oder gar als Täter gar nicht in Frage gekommen. Auch die Anklage geht davon aus, dass dieses Vehikel selbst nicht nach außen hin in Erscheinung getreten ist, sondern diesen Außenauftakt der GmbH1 und GmbH2 überlassen hat.

Finanzstrafrechtlicher Tatbegriff

Die Finanzstrafat soll die nicht oder falsch abgegebenen Steuererklärungen darstellen. Die finanzstrafrechtliche Konsequenz ist, dass die unter Anklage gestellte Tat nur dann vorliegt, wenn die A & Co Ges.n.b.R. in den Fahrzeughandel operativ eingebunden war und die PKW im eigenen Namen sowohl erworben als auch weiter verkauft hat. Dieses Szenario wird von der Anklageschrift selbst ausgeschlossen. (DDr. D. 2.)

Ohne den gesetzlosen Durchgriff durch inländische Gesellschaften wie die GmbH1 ist an eine Zurechnung der Autos an den Erstangeklagten (2010) bzw. die Ges.n.b.R. (ab 2011) von vornherein nicht zu denken.

Zusammenfassung

Die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen trifft jenen Unternehmer, dem die Umsätze zuzurechnen sind. Im Außenverhältnis ist jeweils die GmbH1 bzw. die GmbH2 und Handels KG aufgetreten. Diese beiden Gesellschaften haben demnach die Straftat im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und damit im unmittelbaren Zusammenhang im Sinne des FinStrG. begangen.

Umsatzsteuerrechtlich waren weder die behauptete A & Co Ges.n.b.R., noch der Erstangeklagte A A Unternehmer und scheiden daher als Täter aus.

Ertragsteuerlich (Körperschaftssteuer und Einkommensteuer) ist der Erfolg aus den gegenständlichen Geschäften ebenfalls den beiden Gesellschaften GmbH1. bzw. GmbH2 und Handels KG zuzurechnen, da ein Durchgriff durch diese Gesellschaften auf die Gesellschafter unzulässig ist und schon gar nicht der behaupteten A & Co Ges.n.b.R., noch dem Erstangeklagten A A zurechenbar, da beide weder Gesellschafter dieser Gesellschaften waren noch in die Geschäftsführung der Gesellschaften eingebunden gewesen sind.

Selbst eine allfällige Beschuldigung des Erstangeklagten als Organisator bzw. Drahtzieher und die anderen zwei oder vier Mitglieder der angeblichen Ges.n.b.R. als Befehlsempfänger, des Erstangeklagten würde sofort wieder in eine Sackgasse führen:

Der Erstangeklagte hatte keinen Kontakt zu deutschen oder österreichischen Autohäusern (siehe 1. Telefonüberwachungsprotokolle, 2. Aussage des Herrn G Hv von 30.04.2013: „Es wurde NICHTS Fallrelevantes auf allen Notebooks gefunden“).

Der Erstangeklagte beauftragte keine Fahrzeugüberstellungen (siehe 1. Aussage der Frau H zu Hv-467 am 01.06.2016 5.8, 2. Aussage des Herrn I zu Hv-467 am 23.05.2016 S.31: „Autos transportiert habe ich für die Firma GmbH1 bzw. später für die Firma GmbH2. Auftraggeber dabei war in erster Linie Herr J“).

Wenn eine Splitting in einzelne, arbeitsteilige Tathandlungen tatsächlich erfolgen könnte, müsste demnach denklogisch, A, I, J, K oder W, die Verfügungsmacht gehabt haben um liefern zu können.

Diesbezüglich ist Seitens des Erstangeklagten die Aussage des Herrn F zu Hv- 467 am 01.06.2016 Seite 46 von entscheidender Bedeutung, da dieser offensichtlich keine steuerbaren Lieferungen, dem Erstangeklagten unterstellt: „Es gibt keine Ermittlungsergebnisse, die zum Inhalt hätten passen können, dass Herr A an Fahrzeuglieferungen oder Fahrzeugüberstellungen beteiligt gewesen wäre“.

Auszuschließen ist auch die Rechnungslegung durch Herrn A, da dieser nicht einmal Kenntnis von Fahrzeugdaten hatte, respektive diese unmöglich kennen konnte. Es gibt auch keinen einzigen Beweis, dass Hr. A jemand angeleitet hätte, Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer an die Firmen AG1 oder AG2 zu übergeben, um diesen Händlern einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

Anklage

Die Anklage bezieht sich hier auf die Einkommensteuer (ESt), auf den Gewinn aus Lieferungen, welche Herrn A zugerechnet werden. Tatsächlich wurden die gegenständlichen Fahrzeuge von der Firma C (Slowakei) angekauft. Wirtschaftlich werden diese Fahrzeuglieferungen an die österreichischen Händler AG2 und AG1, Herrn A zugerechnet.

Fakten

Auch hier beginnt der Fall in Deutschland im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zwischen den deutschen Händlern und der Firma C C. Dazu ausnahmsweise folgende Judikatur, da diese bisher im Gutachten des Herrn Dr. DDr. noch nicht erwähnt worden ist:

Nach dem EuGH-Urteil vom 27.9.2007 (C-409/04, UR 2007, 774, LEXinform 5210657; BFH Urteil vom 8.11.2007, V R 26/05, BFH/NV 2008, 1067, LEXinform 0586619) sind die Art. 20 und 132 MwStSystRL dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, 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. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht die Verschaffung des wirtschaftlichen, nicht des rechtlichen Eigentums bezeichnet. Daher ist z.B. die bloße Sicherungsübereignung keine Lieferung, wohl aber der Verkauf gestohlener Ware oder das Leasinggeschäft, wenn der Gegenstand dadurch wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers wird. (Art. 28 a Abs. 3 Unterabsatz 1 und 28 c Teil A Buchst. a Unterabsatz 1 der 6. EG-RL ist grundsätzlich dahingehend auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist).

Der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes ist erst dann bewirkt, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist wenn der Lieferant nachweist, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (EuGH Urteil vom 18.11.2010, C-84/09 - X, UR 2011, 103, LEXinform 0589227).

Dass Herr C als Erwerber, die Verfügungsmacht von den deutschen Händlern übertragen bekommen hat, ist sohin eine Tatsachenfeststellung, die dadurch bewiesen ist, dass Kfz Briefe an die Adresse der Firma C in die Slowakei versendet wurden, Überstellungskennzeichen lautend auf die Firma C ausgestellt wurden, und die Firma C die Fahrzeuge (teilweise durch Herrn C sogar persönlich) abgeholt hat. Entsprechende Beweise wurden in Form eines Antrages am 1. Juni anlässlich Hv zu den Akten genommen. Schließlich kommt der Person des Abnehmers und seiner Identität für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb »ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang« und dabei Teil eines „innergemeinschaftlichen Umsatzes“ sind, (BFH Urteil vom 14.12.2011, XI R 18/10, BFH/NV 2012, 1006, LEXinform 0928012), der bezweckt, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt.

Diese Verlagerung erfolgt auf denjenigen, der den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, und damit auf den Abnehmer der Lieferung als sog. Erwerber. Somit setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass aufgrund der zutreffenden Angaben des leistenden Unternehmers die Person des Abnehmers (Erwerber ist hier die Firma C C) dieser Lieferung bekannt ist.

Abnehmer (Leistungsempfänger) bei Lieferungen i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG und damit Erwerber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Ob diese Person

auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt keine Rolle. Handelt z.B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, ist daher er, nicht aber sein Auftraggeber Abnehmer.

Die anlässlich der HV vorgelegte Bestätigung des C, welche sozusagen das Innenverhältnis zwischen A und C beschreibt, nämlich das A keine Kompetenzen bezüglich der Firma C gehabt hat, ist deutlich und bedarf daher keiner näheren Erläuterung. (Beilage 2). Dies lässt erkennen, dass bereits beim Ankauf in Deutschland der Erstangeklagte niemals Verfügungsmacht haben konnte. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht ist an den Erwerber, die Firma C C übertragen worden.

Um in Österreich eine Lieferung an AG2 und AG1 bewirkt haben zu können, hätte Herr A die wirtschaftliche Verfügungsmacht haben müssen. Diesbezüglich ist die Seite 12 des Gutachtens von Dr. (Beilage 3) von Bedeutung:

1. Abnehmer gegenständlicher Fahrzeuge in Deutschland ist die Firma C.
2. Fahrzeuge wurden direkt von Deutschland, an AG1 und AG2 geliefert. (z.B. G anlässlich HV Seite 3. von 29.11.2011).
3. Die sogenannten Weiterverkäufer, sind Firmen, welcher sich Herr Z bedient hat, um sich selbst seine Eingangsrechnungen zu schreiben. (Z zu HV am 13.07.2011 S. 7)

Das OGH Urteil

Das Urteil des OGH Os Seite 3, bringt mangels Kenntnis aller Tatsachen bezüglich der Lieferungen und des daraus angeblich lukrierten Gewinn kein befriedigendes Resultat. Der OGH trifft die Aussage, „.... deren Lieferung nach Österreich und stellten bei Verkauf 20% Umsatzsteuer in Rechnung, die sie nicht abführten.“

Zum Ersten die Lieferung:

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss nach österreichischem Recht, der Unternehmer den Abnehmer befähigen im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Damit Verfügungsmacht verschafft werden kann, muss sie der Unternehmer selbst besitzen. Wer keine Verfügungsmacht hat, kann keine Lieferung tätigen. Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Dazu die Aussagen des Herrn E anlässlich HV von 29.11.2011:

Seite 14: „Ich habe nur Autos von Z und Y bekommen“ „Ich habe nur mit Z und Y Geschäftsbeziehungen gehabt“

„Ja ich habe von Hrn. Z Autos gekauft und verweise diesbezüglich auf den Akt“

Die Aussage des Herrn AG2 anlässlich Hv von 24.05.2016 Seite 23 lässt erkennen, dass der Erstangeklagte für den Zeugen AG2 unbekannt ist.

Die Aussage des Herrn AG1 zu HV am 16.01.2012 Seite 7: „Z bot die Autos an. Ich suchte dann aus dem Angebot aus und verkaufte die Autos dann weiter. Sie kamen aus Deutschland. Z war der Verkäufer.“

Auch die Aussage von Herrn AG1 anlässlich Hvv von 06.04.2016 Seite 6-7-8 lässt erkennen, dass der Erstangeklagte keine Leistung erbracht hat.

Die Aussage des Z zu HV von 13.07.2011 ist relevant, da eindeutig keine Leistung des Erstangeklagten erkennbar ist.

Seite 8: „Ja. Ich habe die Firmen AG2 und AG1 aufgetrieben.“

Über Befragung des Zeugen durch den Vorsitzenden, ob der 1. Angeklagte den Zeugen aufgefordert habe neue Kunden anzuwerben, gibt der Zeuge an: „Nein“

Die Aussage des Zeugen Hohenegger anlässlich Hv 467 Seite 19: „Ich habe Aufträge erhalten. Die Aufträge habe ich von Herrn Z erhalten. Vom Erst- und Drittangeklagten habe ich keine Aufträge erhalten. Ich habe es dem Herrn AG1 gebracht damals. Das war jetzt 2010. Was 2006 war, das weiß ich nicht mehr.“

Zum Zweiten die Rechnungslegung:

Hierzu ist beachtlich: Laut Aussage des Herrn Z anlässlich HV am 13.07.2011‘ S.19 hat dieser, differenzbesteuert und wie erwähnt, auch seine Eingangs- (S.18) und Ausgangsrechnungen mit ausgewiesener 20% Umsatzsteuer selbst geschrieben um eben diese Fahrzeuge an AG1 und AG2 fakturieren bzw. liefern zu können.

Dazu Aussage des Herrn AG1 Hvv am 06.04.2016 5.6. „Ich habe auch bei der Firma Z ganz normal Autos gekauft, mit Rechnung inklusive Umsatzsteuer.“

Weiteres Seite 8: AG1 gibt an: „..., dass es niemals irgendeine Scheinrechnung bzw. ein Scheingeschäft gegeben hat“

Der OGH war also der Auffassung, A hätte die Rechnungen geschrieben und Umsatzsteuer ausgewiesen. Tatsächlich wurden die Rechnungen vom Lieferanten Z geschrieben, und von ihm die Umsatzsteuer in den Rechnungen ausgewiesen. Daher kann Herr A keinen Gewinn aus der Lieferung bzw. der Rechnungslegung lukriert haben. Mangels Gewinn gibt es auch keine Einkommensteuer.

Fazit:

Der Erstangeklagte konnte in Österreich keine Lieferung bewirken, da er weder am Beginn, noch am Ende gegenständlicher Fahrzeuglieferung die Verfügungsmacht hatte, oder sich die Verfügungsmacht hätte verschaffen können. Der aus diesen angeblichen Lieferungen lukrierte Gewinn ist nicht gegeben. Die entsprechende ESt Forderung ist daher unberechtigt.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erläuterte die Bf. unter Verweis auf ergänzende Schriftsätze vom 25.06.2018 und 10.09.2018, dass es die A B GesbR tatsächlich nie

gegeben habe. Die GesbR habe auch keine Verfügungsmacht an den gegenständlichen Fahrzeugen erlangt.

Den Schriftsätze sind zahlreiche Beispiele zu entnehmen, warum die vom LG getroffenen Feststellungen nicht richtig seien.

Beispielsweise wird nochmals erläutert, dass die Fahrzeugpapiere an Herrn C und nicht an die Bf. geschickt wurden, weshalb die Bf. nicht über die Kfz verfügen konnte oder dass beim slowakischen Einzelunternehmen B B ASC sämtliche Umsätze und Erträge erfasst und erklärt wurden. Dies wurde auch von der slowakischen Finanzbehörde überprüft und für richtig befunden was ebenfalls beweise, dass die Bf. keine Verfügungsmacht erlangt habe.

Im Übrigen verletze das Urteil nach Ansicht der Bf. das Unionsrecht, weil es unstatthaft ist, den Leistungserbringer aus durchsichtigen Gründen und mit fragwürdigen Argumenten auszutauschen (EuGH 21.10.2015, Rs C-277/14, PPUH).

Dem Unionsrecht ist jedoch unbedingt der Vorrang einzuräumen.

Da sich der Begriff "Lieferung von Gegenständen" im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. EG-RL (Anmerkung: nunmehr Art 14 MwSt-RL) nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer, konnte die Bf. mangels Verfügungsmacht nicht geliefert haben (vgl. Art. 5 der 6. EG-RL).

Herr A A gab an, dass sich seine Tätigkeit im Telefonieren erschöpft habe, da er allein auf Grund seines Namens manche Autos um 2.000 bis 3.000 Euro billiger bekommen habe.

Rechtslage

§ 116 (1) BAO: Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Das BFG hat erwogen

Festgestellter Sachverhalt:

Aufgrund des durchgeföhrten Beweisverfahrens (amtsweigige Ermittlung) hat das Straflandesgericht Graz mit Urteil vom 12. Juni 2012, HV folgenden Sachverhalt festgestellt:

Herr A A und Frau B B betrieben ab dem Jahr 2006 vom Standort Adresse aus einen Autohandel. Dabei traten sie nach außen hin gemeinsam als Mitunternehmer auf, wobei jeder von beiden die betrieblichen Abläufe mitgestaltete und jeweils selbst Unternehmerrisiko trug.

B B war dabei für die Rechnungserstellung bzw. insgesamt für die Buchführung zuständig, A A übernahm hingegen den An- und Verkauf der Fahrzeuge und alle anfallenden Organisationstätigkeiten. Insbesondere nahm er die Fahrzeugbestellungen von Autohändlern und Endkunden entgegen, führte die Kaufpreisverhandlungen, war für die Rechnungslegung zuständig, stellte - vorläufig - den Kaufpreis für die angekauften Fahrzeuge zur Verfügung bzw. sorgte für die Überstellung der Fahrzeuge nach Österreich

Der Fahrzeughandel der Beiden ist in Österreich steuerlich nicht erfasst.

Im Rahmen ihres Autohandels kauften Herr A A und Frau B B - jeweils für ihre Mitunternehmerschaft, wobei Herr A den Kontakt zu den Verkäufern hielt – in Deutschland Autos von diversen Händlern an (u.a. VW) und beauftragten verschiedene Fahrer mit der direkten Überstellung der Fahrzeuge nach Österreich. Die Fahrzeuge wurden in Deutschland umsatzsteuerfrei zum Nettobetrag erworben. Da ein solcher (im Erwerbsland) steuerfreier innergemeinschaftlicher Erwerb jedoch nur möglich ist, wenn der Erwerber eine UID-Nummer in einem anderen Mitgliedsstaat der EU besitzt und dort in der Folge die Erwerbsumsatzsteuer abführt, schoben die beiden Angeklagten zwei slowakische Firmen als Erwerber der Fahrzeuge vor- dies war zunächst jeweils die B B ASC und später das Unternehmen C C - die jeweils über eine UID-Nummer verfügten. Gleichzeitig unterschrieben die Abholer der Fahrzeuge in Deutschland eine Bestätigung, wonach sie die Fahrzeuge in die Slowakei zu den "offiziellen" Erwerbern, nämlich der Firma BBASC oder C C überführen würden.

Tatsächlich aber wurden die Fahrzeuge allesamt über Auftrag von Herrn A A direkt nach Österreich verbracht, wo private Autokäufer oder Österreichische Autohändler die Fahrzeuge direkt bei Herrn A A bestellt hatten.

Um ihr eigenes geschäftliches Tätigwerden in Österreich zu verschleiern, wurde in der Folge über fingierte Ein- und Ausgangsrechnungen vorgetäuscht, dass verschiedene Österreichische Firmen die in Deutschland erworbenen Fahrzeuge von den zwischengeschobenen slowakischen Unternehmen C und B B ASC angekauft hätten.

Dies diente dazu, vorzutäuschen, die Autos seien legal über die Slowakei nach Österreich weiterverkauft worden. (...)

Herr A A und Frau BB als eigentliche Besteller der Fahrzeuge verkauften diese in der Folge direkt an Österreichische Autohändler, wie etwa Autohaus, oder Privatpersonen weiter, wobei eine 20%ige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde und die Verfügungsmacht an den Fahrzeugen durch die Zustellung in Österreich eingeräumt wurde. Sämtliche Fahrzeuge wurden zeitnah in Österreich zum Verkehr zugelassen.

Die in den Rechnungen angeführte Umsatzsteuer führten die Angeklagten nicht ab.

Das Oberlandesgericht Graz hat im Urteil vom 30. Juli 2013, 9 Bs 215/13f, in dem es die Höhe der Strafe überprüfte, dazu ausdrücklich festgestellt, dass der erstinstanzliche Schulterspruch zufolge Zurückweisung der Nichtigkeitsbeschwerden mit Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 16. Mai 2013, 13 Os 129/12p, rechtskräftig wurde.

Der vom Landesgericht für Strafsachen im Rahmen der amtswegigen Ermittlung festgestellte Sachverhalt entspricht genau dem, den das Finanzamt bereits den angefochtenen Erstbescheiden zugrunde gelegt hat:

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse haben GesbR gemeinsam einen Autohandel betrieben und sind nach außen gemeinsam aufgetreten.

Rechtliche Beurteilung:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166).

Es kommt darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl. z.B. VwGH 26.7.2005, 2004/14/0121; VwGH 20.5.2014, 2011/15/0174).

Das ist im Beschwerdefall nach den übereinstimmenden Feststellungen des Finanzamtes des Landesgerichtes die Bf.

Für Zwecke der Umsatzsteuer ist maßgeblich, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, wer also gegenüber den Empfängern nach außen in Erscheinung getreten ist.

Auch dazu haben Finanzamt und Landesgericht die Feststellung getroffen, dass die Bf. als solche nach außen in Erscheinung getreten ist.

Das im Vorlageantrag zitierte Erkenntnis des BFG (Gz RV/2100265/2015) betrifft die Frage, ob der Käufer der Fahrzeuge vom Mehrwertsteuerbetrug seines Lieferanten Kenntnis haben musste oder nicht. Es kann daher nicht als Begründung dafür herangezogen werden, dass die Bf. nicht existiert.

Bindung an Gerichtsurteile:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der Tatsachenfeststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (VwGH 27.03.2018, Ra 2018/16/0043; VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0023; VwGH 28. 05. 2009, 2007/16/0161 mwN).

Soweit die Bf. daher moniert, dass eine gesetzliche Bindung nicht gegeben sei, ist ihr zu entgegnen, dass § 116 BAO in diesem Sinne zu verstehen ist.

Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleich kommen (VwGH 30.04.2003, 2002/16/0006).

Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl auch VwGH 28.05.2009, 2007/16/0161, mwN).

Liegt eine rechtskräftige Entscheidung der zuständigen Behörde bzw. des zuständigen Gerichts vor, sind auch andere Behörden, etwa die Abgabenbehörde, aber auch das Bundesfinanzgericht daran gebunden. Die Bindungswirkung ist Ausfluss der Rechtskraft der betreffenden Entscheidung (VwGH 19.04.2018, Ro 2016/15/0002).

Eine solche Bindung besteht unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 116 Tz 5; Schulev-Steindl, Verwaltungsverfahrensrecht⁶, 164).

Die Rechtsordnung misst damit der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung bei, weil anders als im Abgabenverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, hier die volle Überzeugung der Strafbehörde gegeben sein muss. Es ist daher davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine

begründeten Zweifel mehr am Tatgeschehen offen geblieben sind (vgl BFG 17.11.2014, RV/5101152/2009; BFG 11.09.2014, RV/1300008/2013).

Die Beschwerde (bzw. der Vorlageantrag) richtet sich mit diversen Argumenten inhaltlich ausschließlich gegen die Existenz der GesbR. Im Vorlageantrag vertritt die Bf. anhand diverser Beispiele im Wesentlichen die Auffassung, dass die Sachverhaltsfeststellungen des Gerichtes nicht den Tatsachen entsprechen. Insbesondere bestreitet die Bf., dass sie nach Außen aufgetreten ist, weil die Geschäfte von anderen Firmen abgeschlossen worden seien.

Das rechtsgeschäftliche Handeln der GesbR und deren Auftritt nach außen sind jedoch die Tatumstände, aus denen sich die Abgabenhinterziehung im Beschwerdefall ergibt: Der Umstand, dass GesbR Rechtsform einer GesbR im Streitzeitraum einen Autohandel betrieben haben, wurde vom Landesgericht für Strafsachen rechtsverbindlich festgestellt.

Auch das vorgebrachte Argument, dass die Bf. niemals Verfügungsmacht über die Fahrzeuge erlangt habe, widerspricht den vom Gericht getroffenen Tatsachenfeststellungen.

Wie bereits ausführlich erläutert, ist das BFG an die Tatsachenfeststellungen des Strafgerichtes gebunden (zuletzt VwGH 27.03.2018, Ra 2018/16/0043).

Wie im Verfahren vor dem VwGH 19.04.2018, Ro 2016/15/0002 behauptet die Bf. auch im hier anhängigen Beschwerdeverfahren, dass sie die Geschäfte, derentwegen sie bestraft wurde, gar nicht abgeschlossen habe.

Mit einem derartigen Vorbringen ist jedoch nichts zu gewinnen. Liegt eine rechtskräftige Entscheidung der zuständigen Behörde bzw. des zuständigen Gerichts vor, sind nach Ansicht des VwGH a.a.O. auch andere Behörden, etwa die Abgabenbehörde, aber auch das Bundesfinanzgericht daran gebunden. Die Bindungswirkung ist Ausfluss der Rechtskraft der betreffenden Entscheidung.

Widerspruch zum Unionsrecht

Soweit die Bf. meint, eine solche Entscheidung würde zwingend anzuwendendem Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) widersprechen, verkennt sie auch hierbei, dass das Straflandesgericht hinsichtlich des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft keine rechtliche Würdigung der Tatsachen, sondern eine Feststellung bezüglich des tatsächlichen Handelns getroffen hat. So ist im Urteil wörtlich zu lesen: „Da GesbR nach außen hin erkennbar als Mitunternehmer in Erscheinung traten...“

Dasselbe gilt für die Frage der Verschaffung der Verfügungsmacht: Wie um Unionsrecht vorgesehen, versteht auch § 3 UStG 1994 die Lieferung als „Verschaffung der Verfügungsmacht“.

Im Beschwerdefall hat das Straflandesgericht festgestellt, dass die Bf. die Verfügungsmacht an den Kfz erlangt hat und diese an die Käufer übertragen hat.

Ein Widerspruch zum Unionsrecht ist nicht gegeben, soweit das Gericht Tatsachenfeststellungen trifft und diese unionsrechtskonform beurteilt.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

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 19. September 2018