

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/3/26 2009/13/0172

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.03.2014

## Index

E6j;

001 Verwaltungsrecht allgemein;

10/07 Verwaltungsgerichtshof;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

62002CJ0255 Halifax VORAB;

62003CJ0354 Optigen VORAB;

62004CJ0439 Kittel VORAB;

62011CJ0080 Mahageben und David VORAB;

62011CJ0285 Bonik VORAB;

BAO §167 Abs2;

UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

VwGG §41 Abs1;

VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der C GmbH in W, vertreten durch Prager & Partner Rechtsanwalts GmbH in 1010 Wien, Seilergasse 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Juli 2009, Zl. RV/0724-W/07, betreffend Umsatzsteuer 2002, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein 1998 gegründetes Großhandelsunternehmen, das Computer und Computerteile einschließlich "CPUs" (Mikroprozessoren) vertreibt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungsbericht vom 9. Oktober 2006) vertrat der Prüfer die

Auffassung, dass der Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2002 um 1.432.496,45 EUR zu kürzen sei. Der Beschwerdeführerin stehe der Vorsteuerabzug aus jenen Eingangsrechnungen der österreichischen G-GmbH nicht zu, in denen diese Mikrochips fakturiert habe, die von der Beschwerdeführerin an die C-Ltd. in Zypern weiterfakturiert worden seien. Den zu kürzenden Vorsteuerbeträgen würden Umsätze zugrunde liegen, die in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug mit CPUs eingebunden gewesen seien, und hätten Vertreter der Beschwerdeführerin vom Charakter dieser Geschäfte gewusst oder zumindest davon wissen müssen. Der abgabenbehördlichen Prüfung seien Erhebungen der Prüfungsabteilung Strafsachen Wien und des Hauptzollamtes Wien zu sogenannten Karussellgeschäften vorausgegangen, die im Auftrag des Landesgerichts für Strafsachen Wien stattgefunden hätten. Danach seien im Zeitraum 1999 bis 2002 von den aus dem kaukasischen Raum stammenden österreichischen Staatsbürgern EA und JA unter Beteiligung des russischen Staatsbürgers RM drei Umsatzsteuerkarusselle installiert worden. In eines dieser Karusselle sei die Beschwerdeführerin im Zeitraum Jänner bis September 2002 eingebunden gewesen.

Der Prüfer stellte fest, dass die Geschäftsbeziehung mit der G-GmbH zu einem sprunghaften Umsatzanstieg bei der Beschwerdeführerin geführt habe. So sei der Umsatz der Beschwerdeführerin aus dem Handel mit CPUs von rund EUR 5.800.000,-

- im Jahr 2000 mit dem Auftreten der G-GmbH im Jahr 2001 auf ca. EUR 10.450.000,- angestiegen und habe sich im Jahr 2002 weiter auf ca. EUR 23.580.000,- erhöht. Die von der Beschwerdeführerin gehandelten CPUs seien in diesem Zeitraum zu 98% von der G-GmbH zugekauft worden. Ab der Aufdeckung des Umsatzsteuerbetruges im zweiten Halbjahr 2002 und dem damit verbundenen Ausscheiden der G-GmbH als CPU-Lieferant sei der Jahresumsatz wieder auf einen Wert von ca. EUR 3.200.000,- im Jahr 2003 gefallen. Weiters hielt der Prüfer fest, dass im Zeitpunkt der (im Oktober 2003 begonnenen) Betriebsprüfung keine der mit dem CPU-Export befassten Personen mehr bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen sei. Die Feststellungen zur Anbahnung und Abwicklung der Geschäfte hätten aufgrund der Zeugeneinvernahmen des Hauptzollamtes Wien getroffen werden können. Danach sei der Kontakt mit der G-GmbH über den Einkäufer der Beschwerdeführerin, AT, im Frühjahr 2001 zustande gekommen, der die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der G-GmbH, GH, persönlich gekannt habe und ihr freundschaftlich verbunden gewesen sei. Im Jahr 2001 habe die Beschwerdeführerin CPUs von der G-GmbH in offenen, dh. nicht versiegelten Boxen, erworben. Schon zu diesem Zeitpunkt habe die I-GmbH, die Vorlieferantin der G-GmbH, die Umsatzsteuer aus dem CPU-Handel nicht abgeführt, und habe die Beschwerdeführerin durch die konkurrenzlos niedrigen Einkaufspreise für die CPUs profitiert, was ihren außergewöhnlichen Umsatzanstieg im CPU-Handel im Jahr 2001 erkläre. Ab Beginn des Jahres 2002 sei aufbauend auf der bestehenden Unternehmerkette (I-GmbH - G-GmbH - Beschwerdeführerin) ein Umsatzsteuerkarussell installiert worden, wodurch es zu einem weiteren atypischen Umsatzanstieg bei der Beschwerdeführerin gekommen sei. Dabei habe die Beschwerdeführerin CPUs in versiegelten Boxen ("sealt boxes") zu je 288 Stk. von der G-GmbH erworben und offiziell an die C-Ltd. in Zypern verkauft. Tatsächlich sei die Ware jedoch in die Slowakei transferiert, dort mit neuen Zollpapieren ausgestattet und wieder nach Österreich verbracht worden. Die versiegelten Boxen seien nur für den Export durch die Beschwerdeführerin bestimmt gewesen und seien diese, der Typologie eines Karussellbetruges entsprechend, immer wieder in den Kreislauf eingebracht worden.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin aus eine Reihe von Gründen vom Karussellbetrug gewusst habe oder zumindest davon hätte wissen müssen. Auffällig sei zunächst, dass die G-GmbH als Lieferantin der CPUs der Beschwerdeführerin die C-Ltd. als Abnehmerin für diese CPUs genannt und das Geschäft mit dieser, insbesondere trotz der geringen Margen im Handel mit Computerhardware, nicht selbst durchgeführt habe. Untypisch sei auch gewesen, dass der Beschwerdeführerin - entgegen ihrer übrigen Geschäftsgebarung - die gesamtlogistische Abwicklung (An- und Abtransport der Mikrochips) "abgenommen" und von den Initiatoren des Karussells organisiert worden sei. Bemerkenswert sei in diesem Zusammenhang auch, dass einer der Botenfahrer, der die Mikrochips zur Beschwerdeführerin angeliefert habe, der Vater von AT gewesen sei, was ein starkes Indiz dafür sei, dass dieser vom Umsatzsteuerkarussell gewusst und mit den Organisatoren kooperiert habe. Weiters habe die Beschwerdeführerin erst nach Eingang einer Bestellung durch die C-Ltd. die Mikrochips bei der G-GmbH bestellt, und habe sie diese nur gegen Vorkasse zur Abholung freigegeben. Die Beschwerdeführerin habe offenbar ganz bewusst kein wirtschaftliches Risiko eingehen wollen. Auch habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben bei diesen Geschäften immer etwas "Bauchweh" gehabt und sich über die Abwicklung eines jeden Geschäfts

informieren lassen. Obwohl AT Einkäufer der Beschwerdeführerin gewesen sei, habe er im Fall der "CPU-Geschäfte" den Vorschlag gemacht, auch den Verkauf durchzuführen. AT habe immer auf einen raschen Abschluss der Geschäfte mit der G-GmbH gedrängt. Obwohl seitens der Geschäftsleitung vorgeschlagen worden sei, von mehreren Lieferanten CPUs zu beziehen, sei ein solcher Kontakt nie zustande gekommen. Die offizielle Abnehmerin der CPUs, die C-Ltd., sei nach einer Auskunft des Kreditschutzverbandes vom Juni 2004 eine Offshore-Gesellschaft, die ihren Sitz an der Adresse einer Anwaltskanzlei in Nikosia habe. Bei ihren beiden Gesellschaftern handle es sich um Treuhandunternehmen, die ihren Sitz an derselben Adresse hätten. Die C-Ltd. sei offenbar eine reine Sitzgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb, woran auch der Eintrag in das zypriotische Firmenbuch nichts zu ändern vermöge. Auch habe die zuständige Verkäuferin der Beschwerdeführerin, HS, ausgesagt, dass es sich bei der Telefonnummer, unter der sie die Geschäfte mit der C-Ltd. abgewickelt habe, um eine russische und nicht um eine zypriotische Nummer gehandelt habe. Ihr Kontaktmann sei ein gewisser "Vladimir" gewesen, der nach eigenen Angaben für eine Firma RP aufgetreten sei und habe dieser verlangt, dass die Beschwerdeführerin die Ausgangsrechnungen nicht auf die RP sondern auf die C-Ltd. ausstelle, was nach Rücksprache mit der Verkaufsleiterin der Beschwerdeführerin auch erfolgt sei. Die C-Ltd. sei von den Initiatoren des Karussellbetrugs als Abnehmerin der von der Beschwerdeführerin gelieferten CPUs nur "vorgeschoben" worden und hätte dies die Beschwerdeführerin erkennen müssen. Auch hätten der schlagartige Umsatzanstieg in Verbindung mit der Tatsache, dass es sich bei der Lieferantin der CPUs um ein erst wenige Monate vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung gegründetes Unternehmen gehandelt habe, das neben der Gesellschafter-Geschäftsführerin nur eine weitere Arbeitskraft beschäftigt habe, sowie die Tatsache, dass es sich bei den CPUs um eine in der Branche als betrugsanfällig bekannte Ware gehandelt habe, die Beschwerdeführerin hellhörig machen müssen. Da somit aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass die Beschwerdeführerin von den Umsatzsteuermalversationen wusste bzw. zumindest hätte wissen müssen, sei ihr nach der Judikatur des EuGH der Vorsteuerabzug zu versagen gewesen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2002.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin u.a. aus, dass es sich bei den Lieferungen an die C-Ltd. um umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen nach § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 gehandelt habe, was von der Großbetriebsprüfung zunächst bestritten, letztlich aber doch anerkannt worden sei. Die Beschwerdeführerin habe sich vor der Ausfuhrlieferung davon überzeugt, dass die C-Ltd. in Zypern tatsächlich existiere, indem sie entsprechende Auskünfte, wie einen Handelsregisterauszug, eingeholt habe und würden diese Bestätigungen sowie die entsprechenden Ausfuhr- und zollamtlichen Bestätigungen der Finanzverwaltung vorliegen. Dass die Ware aufgrund einer Verfügung des Empfängers nicht nach Zypern, sondern in ein anderes Drittland verbracht worden sei, könne ihr nicht zur Last gelegt werden.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Judikatur des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Mehrwertsteuerbetrug brachte die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf Literaturstellen zum Kriterium des "Wissen Müssens" vor, es könne von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, dass er sich persönlich von der Entrichtung der Steuer jedes Vorlieferanten überzeuge. Zwar könne ein Steuerpflichtiger nicht allein auf eine Rechnung vertrauen, jedoch könnten die Schwächen des Mehrwertsteuersystems nicht zu Lasten des gutgläubigen Unternehmers gehen und müssten bestimmte Abfragen, wie die Überprüfung der UID-Nummer, das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung oder eine Firmenbuchabfrage als ausreichend erachtet werden. Dabei sei auch ein Branchenvergleich heranzuziehen, um festzustellen, welche Gepflogenheiten in der Branche üblich seien und verlangt werden könnten. Zu beachten sei dabei auch, dass das Merkmal des "Wissen Müssens" eine Grenze in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände finde. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer internen Organisation eine Reihe von Strukturen und Maßnahmen geschaffen, um Betrug bzw. Beteiligungen an einem Betrug möglichst zu verhindern. So seien verschiedene Mitarbeiter aus verschiedenen Bereichen für unterschiedliche Tätigkeiten verantwortlich. Es solle nicht so sein, dass ein Mitarbeiter einen Warenbereich (An- und Verkauf) vollständig kontrolliere. Vor der Aufnahme von Rechtsgeschäften mit einem neuen Lieferanten werde ein "Lieferantenanlagenformular" ausgefüllt und bestimmte Informationen, wie die UID-Nummer, ein Auszug aus dem Firmenbuch sowie die Gewerbeberechtigung, würden eingeholt bzw. überprüft. Weiters werde die Ware, obwohl es sich bei der Beschwerdeführerin um ein reines Handelsunternehmen handle, jeweils konkret und einzeln geprüft. So würden beispielsweise bei den vom Hersteller versiegelten Boxen, die auch von der Beschwerdeführerin nicht geöffnet werden dürften, Gewichtsüberprüfungen

vorgenommen und sei diese Vorgangsweise als absolut branchenüblich zu bezeichnen. Gerade in der Handelsbranche für Computerhardware könnten von den einzelnen Marktteilnehmern keine weiteren Überprüfungen verlangt werden, insbesondere sei es nicht zumutbar und tatsächlich auch nicht durchführbar, Einblick in die Geschäftsbücher des Lieferanten zu nehmen, um dort zu überprüfen, ob beispielsweise die Steuer entrichtet worden sei oder nicht und hätte dies im konkreten Fall auch zu keinem anderen Ergebnis geführt, weil die Lieferantin der Beschwerdeführerin die Steuer korrekt entrichtet habe.

Zur tatsächlichen Vorgehensweise bei den streitgegenständlichen Lieferungen führte die Beschwerdeführerin in der Berufung aus, es sei zwar richtig, dass die G-GmbH die C-Ltd. als mögliche Abnehmerin genannt habe, jedoch sei dies keineswegs zu Beginn der Geschäftsbeziehung zwischen der G-GmbH und der Beschwerdeführerin erfolgt. Vielmehr habe AT im Rahmen eines späteren, informellen Treffens die Geschäftsführerin der G-GmbH, GH, und deren Mitarbeiterin, SR, angesprochen, ob sie nicht weitere Kontakte in den Osten Europas hätten. SR habe in der Folge ein E-Mail mit einigen ihr bekannten Exportkontakten an AT gesandt und habe sich darunter auch die C-Ltd. aus Zypern befunden. Die Nennung der C-Ltd. sei somit aufgrund einer Anfrage von AT und nicht im Zusammenhang mit dem Verkauf der gegenständlichen CPU-Prozessoren erfolgt. Von der Einbindung in ein Steuerbetrugskarussell könne daher keinesfalls die Rede sein. Auch habe der Umsatz der Beschwerdeführerin mit CPUs der G-GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits mehrere Mio. EUR betragen und habe die G-GmbH offensichtlich eine gute und günstige Bezugsquelle für CPUs gehabt. Selbst wenn die G-GmbH die Abnehmer für die von ihr gelieferten CPU-Prozessoren genannt hätte, hätte die Beschwerdeführerin keinen Grund gehabt, Verdacht zu schöpfen, komme es in dieser Branche doch relativ häufig vor, dass Zwischenhändler aus Kapazitätsgründen, logistischen Gründen etc. eingeschaltet würden. Im konkreten Fall sei bekannt gewesen, dass die G-GmbH nicht über das logistische System verfügt habe, derartige Mengen an Waren und Warenwerten zu exportieren. Auch sei die Spanne der Beschwerdeführerin gering gewesen, weswegen es nicht habe auffällig sein können, dass ein Unternehmen einen Zwischenhändler beauftrage, gegen eine geringe Spanne die logistische Abwicklung des Exports vorzunehmen. Entgegen der Feststellung der Finanzverwaltung sei der Beschwerdeführerin auch nicht die gesamte logistische Abwicklung von anderen Teilnehmern des Karussells abgenommen worden. So habe die Finanzverwaltung selbst festgestellt, dass die Ware durch den Vater von AT zur Beschwerdeführerin transportiert worden sei. Im Übrigen beschränke sich die Logistik nicht auf den Versand und Transport, sondern müsse auch die gesamte Exportabwicklung vorgenommen und dokumentiert werden, was einen erheblichen bürokratischen und somit logistischen Aufwand bedeute. Der Vater von AT betreibe ein Taxiunternehmen und sei es nicht verwunderlich, wenn Ware in diesem Wert einem Taxifahrer mit einer familiären Nahebeziehung übergeben werde. Auch habe hinsichtlich der Spedition B, die im Auftrag der Abnehmer die CPUs bei der Beschwerdeführerin abgeholt habe, kein Verdachtsmoment auftreten können, habe es sich doch dabei um ein seriöses weltweit agierendes großes Speditionsunternehmen gehandelt. Die G-GmbH sei der Beschwerdeführerin gegenüber als funktionierendes Unternehmen aufgetreten und es könne ihr nicht vorgeworfen werden, dass sie über den Lieferanten der G-GmbH nicht informiert gewesen sei. Es sei nicht nur in dieser, sondern geradezu in jeder Branche unüblich, Erkundigungen über Vorlieferanten einzuholen und würden von Handelsunternehmen die eigenen Bezugsquellen oftmals als Betriebsgeheimnis geschützt. Selbst wenn die Beschwerdeführerin jene Informationen von der Vorlieferantin eingeholt hätte, deren Einholung ihr gegenüber ihrem Lieferanten zumutbar sei, hätte sie nur Kenntnis von deren UID-Nummer, Firmenbuchnummer und Gewerbeberechtigung erlangt. Erst bei Kenntnis des gesamten Warenkreislaufes hätte man das Bestehen eines derartigen Karussells ersehen können. Auch hinsichtlich der Weisung, dass die Rechnung auf die C-Ltd. in Zypern auszustellen sei, könne von der Beschwerdeführerin kein besonderes Verdachtsmoment erkannt werden, habe dies doch mit den Angaben im Frachtbrief, der mit der zollamtlichen Ausfuhrbestätigung versehen gewesen sei, übereingestimmt. Selbst dem Schlussbericht des Zollamtes Wien an das Landesgericht für Strafsachen vom 16. Oktober 2006 sei zu entnehmen, dass den Verantwortlichen im Betrieb der Beschwerdeführerin keine Tatbeteiligung vorzuwerfen sei. Auch AT, dem die Finanzverwaltung vorgeworfen habe, dass er vom Steuerbetrug hätte wissen müssen, sei im Schlussbericht des Zollamtes nicht genannt. Dort sei aber umfangreich dargestellt worden, welche Personen an dem Karussell beteiligt gewesen seien und davon "hätten wissen müssen".

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Zunächst stellte sie fest, dass die I-GmbH als "missing trader" in einem Umsatzsteuerkarussell fungiert habe. Die Gesellschaft sei laut Firmenbuch am 21. April 2001 errichtet und am 15. September 2005 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. Der Gesellschafter und Geschäftsführer der I-GmbH sei "untergetaucht". Die I-GmbH habe die CPUs von einer

"unbedenklichen" AF-Ltd. aus Hong Kong bezogen, auf deren Rechnungen als Empfänger eine Y-Corp. mit Adresse in Limassol, Zypern, aufgeschienen sei. Die CPUs seien jedoch auf Grundlage fingierter Eingangsrechnungen (Deckungsrechnungen) einer AN-Inc., mit Angabe zweier Adressen auf den Rechnungen in Wilmington, USA, und Limassol, Zypern, mit einem Bruchteil des Einkaufspreises und damit auch mit niedrigerer Zollsschuld und niedrigerer Einfuhrumsatzsteuer in das Rechenwerk der I-GmbH aufgenommen worden. Die Ware sei aus Hong Kong am Flughafen in Wien eingelangt und durch die Spedition B zur I-GmbH "geschleust" worden. In einem zweiten Schritt habe die I-GmbH fingierte Ausgangsrechnungen (ebenfalls Deckungsrechnungen) an existierende Unternehmen in Österreich ausgestellt, die die Ware nicht bestellt und von diesen Rechnungen nichts gewusst hätten. Aufgrund dieser Deckungsrechnungen habe sich nur eine geringe Umsatzsteuerzahllast der I-GmbH ergeben. Tatsächlich habe die I-GmbH die CPUs an die G-GmbH verkauft und dem tatsächlichen Warenwert entsprechend fakturiert, diese Rechnungen aber nicht in ihr Rechenwerk aufgenommen und die Umsatzsteuer nur in Höhe der fingierten Deckungsrechnungen erklärt.

Zur G-GmbH stellte die belangte Behörde fest, dass diese im Umsatzsteuerkarussell als "buffer" fungiert habe. Die G-GmbH sei am 15. Jänner 2001 gegründet worden und sei GH die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin gewesen. Die Geschäftstätigkeit der G-GmbH habe - zumindest im Streitjahr 2002 -

zum erheblichen Teil im Einkauf von CPUs von der I-GmbH und deren Weiterverkauf an die Beschwerdeführerin und an ein zweites Unternehmen in Österreich bestanden. Während die G-GmbH entsprechend den Rechnungen der I-GmbH im Jahr 2001 Vorsteuerbeträge in Höhe von EUR 2,029.929,61 und im Jahr 2002 in Höhe von EUR 20,216.474,51 geltend gemacht habe, habe die I-GmbH im Jahr 2001 nur Umsatzsteuerbeträge in Höhe von EUR 55.352,96 und im Jahr 2002 in Höhe von EUR 425.780,- erklärt. Aufgabe der G-GmbH sei es gewesen, die von der Beschwerdeführerin erhaltene Umsatzsteuer über den eigenen Einkaufspreis an die I-GmbH "durchzuschleusen". Hätte die G-GmbH selbst umsatzsteuerfrei an die C-Ltd. in Zypern verkauft, wäre bei ihr ein für die Finanzverwaltung auffallendes Vorsteuerguthaben, resultierend aus ihren Einkäufen bei der I-GmbH, entstanden. Damit wäre die I-GmbH vorzeitig in das Visier der Finanzverwaltung geraten. Daher sei die Beschwerdeführerin im Umsatzsteuerkarussell als "broker" eingesetzt worden. Der berufsgegenständliche Vorsteuerbetrag von EUR 1,432.496,45 ergebe sich aus 21 Rechnungen der G-GmbH, für die seitens der Großbetriebsprüfung der Nachweis korrespondierender Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin an die C-Ltd. erbracht worden sei. Dass ein Warenkarussell vorgelegen und die CPUs im Kreis geschickt worden seien, ergebe sich aus einer Dokumentation des Zollamtes Wien. Die Identität der im Kreis geschickten Ware lasse sich aus der immer durch 288 (Inhalt einer "sealt box") teilbaren Stückzahl, der Stückzahl der Behälter, dem gleichen Gewicht und den jeweils korrespondierenden österreichischen und slowakischen Zollabfertigungsnummern ableiten. Die von der Beschwerdeführerin offiziell an die C-Ltd. in Zypern verkaufte Ware sei von den Speditionen B und F nicht nach Zypern, sondern in die Slowakei verbracht und von dort sofort wieder nach Österreich zur I-GmbH als angeblich neue Ware der AN-Inc. gelangt.

Hinsichtlich der Namhaftmachung der C-Ltd. traf die belangte Behörde die Feststellung, dass diese der Beschwerdeführerin durch die G-GmbH genannt worden sei. So hätten GH und deren Mitarbeiterin SR angegeben, die jeweils andere habe der Beschwerdeführerin die C-Ltd. genannt. AT, der Einkäufer der Beschwerdeführerin, habe ausgesagt, dass die C-Ltd. ihm seitens der G-GmbH als Abnehmerin genannt worden sei, und hätten sowohl die Verkaufsleiterin der Beschwerdeführerin, AS, als auch der Einkaufsleiter und Vorgesetzte von AT, GD, bestätigt, dass AT ihnen gegenüber angegeben habe, dass die C-Ltd. von der G-GmbH bzw. von GH als Abnehmerin der CPUs genannt worden sei. Weiters habe SR die Existenz eines E-Mails, in dem sie der Beschwerdeführerin eine Reihe möglicher Abnehmer genannt haben sollte, bestritten und habe die Beschwerdeführerin ein solches auch nicht vorlegen können. Auffällig sei auch, dass die G-GmbH das Geschäft mit der C-Ltd. in Zypern nicht selbst zum höheren Verkaufspreis durchgeführt habe, sei die Ware doch durch die von der C-Ltd. beauftragte Spedition B bei der Beschwerdeführerin abgeholt worden und habe die Beschwerdeführerin keinesfalls ein besonderer "Exportaufwand" getroffen, den die G-GmbH nicht selbst hätte leisten können. Der Beschwerdeführerin sei die gesamte logistische Abwicklung abgenommen worden. Auch habe AT angegeben, dass er GH einmal vorgeschlagen habe, die CPUs im Transit am Flughafen Wien zu belassen und diese gleich wieder an den Auslandskunden zu versenden, was GH jedoch abgelehnt habe. Zur Geschäftsabwicklung mit der C-Ltd. stellte die belangte Behörde fest, dass ein sich als "Vladimir" vorstellender Mann in englischer Sprache über eine russische Telefonnummer die CPUs bei HS, der Verkäuferin der Beschwerdeführerin, bestellt habe. Im Zuge der Geschäftsbeziehung habe die Beschwerdeführerin von "Vladimir" Preisvorgaben erhalten,

die HS mit AT besprochen habe. Dabei habe nicht jede Anfrage zu einem Geschäft geführt. Die Bezahlung der Ware sei im Voraus erfolgt. Erst nachdem die Bestätigung der Swift-Überweisung per Fax bei der Beschwerdeführerin eingelangt sei, habe diese die Ware bei der G-GmbH bestellt. Weiters habe "Vladimir" angegeben, dass die russische Firma RP ihre Buchhaltung in Zypern habe und die RP sowie die C-Ltd. in Zypern ein und dieselbe Firma seien. Auf Wunsch des Kunden seien die Rechnungen von HS, nach Rücksprache mit deren Vorgesetzten AS, nicht an die RP, sondern die C-Ltd. ausgestellt worden. Die Beschwerdeführerin habe der belangten Behörde ein E-Mail vom 16. Jänner 2002 vorgelegt, das laut E-Mail-Adresse von der RP in Russland stamme und in dem "Vladimir" als Rechnungs- und Lieferadresse die C-Ltd., mit der Anschrift in Limassol, Zypern, sowie die Spedition B als Spediteur angegeben habe. Weiters sei ein E-Mail vom 29. April 2002 vorgelegt worden, in dem "Vladimir" sowohl im Namen der russischen RP als auch der zyprischen C-Ltd. gezeichnet habe. Die belangte Behörde führte aus, ihr liege neben der Auskunft vom Juni 2004 auch eine ältere Auskunft des Kreditschutzverbandes betreffend die C-Ltd. in Zypern vom 6. Dezember 2002 vor, aus der hervorgehe, dass es sich bei der C-Ltd. um eine Offshore-Gesellschaft gehandelt habe. Nach dieser Auskunft befinde sich der Firmensitz der C-Ltd. an der in den Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin angegebenen Adresse in Limassol. Am protokollierten Sitz in Nikosia befinde sich eine Anwaltskanzlei, welche die Protokollierung der C-Ltd. durchgeführt habe. Darüber hinaus stellte die belangte Behörde fest, dass sich die Beschwerdeführerin als Nachweis für die Existenz der C-Ltd. im Jahr 2002 mit drei "certificates" aus dem Jahre 1994 begnügt habe, wobei die Beschwerdeführerin nicht angeben könne, von wem sie diese zu welchem Zeitpunkt erhalten habe. Einem "Certificate of Incorporation" der Republik Zypern vom 21. Februar 1994 sei zu entnehmen, dass die C-Ltd. an diesem Tag als "Limited Liability Company" eingetragen worden sei. In einem weiteren "Certificate" vom 21. Februar 1994 sei der Sitz der C-Ltd. an der Adresse der Anwaltskanzlei in Nikosia angegeben. Das dritte "Certificate" vom 28. März 1994 nenne als Gesellschafter der C-Ltd. zwei weitere Ltd.'s mit derselben Anschrift in Nikosia. Weiters stellte die belangte Behörde fest, dass die in den "certificates" angegebene Adresse der C-Ltd. nicht mit jener übereinstimme, mit der die C-Ltd. der Beschwerdeführerin gegenüber aufgetreten sei. Bei letzterer Adresse in Limassol, Zypern, handle es sich um die private Wohnanschrift des russischen Staatsbürgers RM und seiner Familie und sei dort der Firmenstempel der C-Ltd. sowie jener der AN-Inc. sichergestellt worden.

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung führte die belangte Behörde unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH aus, einem Steuerpflichtigen sei der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei. Der Beschwerdeführerin stehe der Vorsteuerabzug aus den fraglichen Umsätzen nicht zu, da sie aufgrund einer Reihe von Tatsachen die Einbeziehung dieser Umsätze in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug hätte erkennen müssen. So seien CPUs bereits im berufsgegenständlichen Jahr 2002 als für einen Mehrwertsteuerbetrug anfällige Ware bekannt gewesen und habe KF, der nunmehr alleinige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, dies in der Berufungsverhandlung im Ergebnis bestätigt. Auch habe KF im Rahmen der Beschreibung des Geschäftsgebiets der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass es aufgrund des schnellen technischen Fortschritts und des damit verbundenen Preisverfalls für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich interessant gewesen sei, im ansonsten unverdächtigen "Graumarkt" die überschüssigen CPUs der PC-Hersteller über kleine Zwischenhändler, wie die G-GmbH, zu einem günstigen Preis einzukaufen und mit Gewinn weiterzuverkaufen. KF habe vorgebracht, die Nennung eines Abnehmers durch den Verkäufer sei ein unverdächtiger Vorgang gewesen, da die Beschwerdeführerin mehrmals von namhaften Produzenten, wie "Microsoft und Canon", angewiesen worden sei, eigene Produkte an bestimmte, von diesen Produzenten vorgegebene Kunden weiter zu verkaufen. Dazu hielt die belangte Behörde fest, dass die G-GmbH kein namhafter Produzent, sondern ein erst ein Jahr zuvor gegründetes kleines Handelsunternehmen gewesen sei, mit nur einer Gesellschafterin (GH) und einer einziger Dienstnehmerin (SR). Selbst wenn die Beschwerdeführerin die 21 berufsgegenständlichen Geschäfte des Jahres 2002 als Teil des für sie unverdächtigen "Graumarktes" eingestuft habe, sei für sie zu erkennen gewesen, dass die G-GmbH kein großer Produzent, wie "Microsoft oder Canon", sei und hätten die für sie handelnden Dienstnehmer nicht ohne weiteres von einer Unverdächtigkeit der Nennung der C-Ltd. als Abnehmerin der von der G-GmbH bezogenen Ware ausgehen dürfen. AT, der mit der Geschäftsführerin der G-GmbH persönlich bekannt gewesen und dem von dieser die C-Ltd. als Abnehmerin der CPUs genannt worden sei, habe in den 21 berufsgegenständlichen Geschäften eine Schlüsselstellung eingenommen. Obwohl er nur Einkäufer der Beschwerdeführerin gewesen sei, habe er den Vorschlag gemacht, auch den Verkauf an die C-Ltd. abzuwickeln und habe er auf einen raschen Abschluss der Geschäfte mit der G-GmbH gedrängt. Zwar sei seitens der

Geschäftsführung vorgeschlagen worden, von mehreren Lieferanten CPUs zu beziehen, dennoch sei ein Kontakt zu anderen Unternehmen nie aufgebaut worden. Auch habe der damalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, RH, in seiner Einvernahme angegeben, dass er bei den von AT eingeleiteten Geschäften immer etwas "Bauchweh" gehabt habe. Soweit die Beschwerdeführerin dies damit zu rechtfertigen versuche, dass RH "eine derartige Bündelung in einer Person nicht (wollte), um zu verhindern, dass dieser Mitarbeiter seine Kraft bzw. Energie zu sehr in ein Geschäft fokussiert und dadurch die andere Tätigkeit vergisst", könne dem seitens der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Vielmehr habe RH in seiner Einvernahme angegeben, dass er zur Vereinfachung der Geschäftsabwicklung den ausländischen Lieferanten der G-GmbH unter Provisionsbeteiligung von GH habe genannt bekommen wollen. Die Beschwerdeführerin habe einen Partner in Hong Kong gehabt, der die Prüfung der Ware sowie die Bezahlung hätte durchführen können. RH habe sich jedoch mit der Weigerung der GH zufrieden gegeben, wonach diese "dann gleich bei der (Beschwerdeführerin) angestellt werden könnte und sie das nicht will." RH habe daher nach eigener Aussage begründete Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Geschäftskonstruktion gehabt und habe er die Ware ohne Einschaltung der G-GmbH - aber unter Provisionsbeteiligung von GH -

an die C-Ltd. unter Verwendung der eigenen Infrastruktur der Beschwerdeführerin verkaufen wollen. Auch sei der Beschwerdeführerin bekannt gewesen, dass sich der Unternehmenssitz der C-Ltd. in Zypern, einem bekannten Steuerparadies, befunden habe. Weiters habe sich die Beschwerdeführerin mit acht Jahre alten zypriotischen Bestätigungen über die damals erfolgte Eintragung der C-Ltd. in das dortige Firmenbuch zufrieden gegeben und keine weiteren Informationen über den ausländischen Abnehmer eingeholt. Die Beschwerdeführerin könne nicht angeben, wann diese alten Bestätigungen eingelangt seien und wer sie entgegen genommen habe. Überdies sei in diesen acht Jahre alten Bestätigungen eine andere Adresse des ausländischen Abnehmers angegeben als auf den Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin. Zwar wende diese zu Recht ein, dass ihr von der Betriebsprüfung nicht der Inhalt einer erst nachträglich im Prüfungsverfahren beschafften Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 1. Juni 2004 vorgeworfen werden könne, jedoch liege der belangten Behörde auch eine Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 6. Dezember 2002 vor und könne aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhangs mit den berufungsgegenständlichen Geschäften (der letzte Verkauf sei am 20. September 2002 erfolgt) davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin, hätte sie zu Beginn der berufungsgegenständlichen Geschäfte im Jahr 2002 selbst eine Auskunft des Kreditschutzverbandes eingeholt, dieselbe Information erhalten hätte. In dieser sei zwar neben dem protokollierten Sitz in Nikosia auch noch als Firmensitz der C-Ltd. die in den Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin angegebene Adresse in Limassol angeführt, jedoch sei die C-Ltd. schon damals als Offshore-Gesellschaft bezeichnet worden. Auch wenn damit nur eine privilegierte, weil sehr geringe Ertragsbesteuerung im Sitzstaat umschrieben werde, könne es für die Beschwerdeführerin nicht ohne Interesse sein, über die finanziellen Belange der C-Ltd. informiert zu sein. Es sei daher nicht verständlich, warum sich die Beschwerdeführerin mit alten Bestätigungen über die Eintragung in das zypriotische Firmenbuch zufrieden gegeben habe, habe sie aufgrund dieser alten Unterlagen doch nicht einmal sicher sein können, ob die C-Ltd. im berufungsgegenständlichen Jahr 2002 - immerhin acht Jahre später - überhaupt noch rechtlich existent oder nicht bereits gelöscht sei. Ungewöhnlich sei auch, dass die Bestellung der Ware nur telefonisch von einem englisch sprechenden Mann, der sich als "Vladimir" vorstellt habe, über eine russische Telefonnummer erfolgt sei und "Vladimir" für die russische Firma RP aufgetreten sei, die Ware aber an die C-Ltd. in Zypern verkauft werden sollte. Sowohl Russland bzw. GUS als auch Zypern seien bereits im Jahr 2002 als nicht unproblematische Handelsverbindungen, insbesondere in Bezug auf die Bezahlung der Ware, anzusehen gewesen. Auch wenn der Verkauf gegen Vorkasse an ein Unternehmen in Osteuropa im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin durchaus üblich gewesen sei und die Beschwerdeführerin aufgrund der Vorauszahlungen durch die C-Ltd. keine weiteren Informationen über diese eingeholt habe, sei sie damit nicht von ihrer Sorgfalt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Geschäften entbunden gewesen. So habe es bereits im Jahr 2002 zum bekannten Erscheinungsbild des über die Landesgrenzen organisierten Mehrwertsteuerbetruges gehört, die an der kriminellen Konzeption nicht aktiv beteiligten Zwischenhändler durch Vorkassa in Sicherheit zu wiegen. Zur Erhaltung des Vorsteuerabzuges reiche es daher für einen ordentlichen Kaufmann nicht aus, sein eigenes wirtschaftliches Risiko durch Vorkassa abzusichern, gleichzeitig aber jene Umstände unbeachtet zu lassen, aus denen erkennbar gewesen wäre, dass andere an der Lieferkette Beteiligte einen Mehrwertsteuerbetrug verübten. Weiters stellte die belangte Behörde, gestützt auf die Aussage des Prokuristen der Beschwerdeführerin, CG, fest, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2002 mit der C-Ltd. nur die 21 streitgegenständlichen Geschäfte getätigt habe. Dass die Beschwerdeführerin von der G-GmbH weitere

Waren bezogen habe, ändere nichts daran, dass sie hinsichtlich der berufsgegenständlichen 21 Geschäfte vom Mehrwertsteuerbetrug hätte wissen müssen. Dies gelte auch für jene zwei der 21 Lieferungen der G-GmbH, bei denen die Beschwerdeführerin die Ware "aufgesplittet" und nicht die vollständige Lieferung der G-GmbH an die C-Ltd. weitergeleitet habe. Die von der Beschwerdeführerin nachträglich angefertigte Aufstellung, in der für jeden Tag die von der G-GmbH bezogenen CPUs und die von der Beschwerdeführerin weitergegebenen CPUs gegenübergestellt worden seien, habe insoweit keine Aussagekraft, als der Prüfer die 21 streitgegenständlichen Lieferungen anhand der Saldenliste der Beschwerdeführerin unter Übereinstimmung der Bruttorechnungsbeträge ermittelt habe. Auch könne dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Nennung der C-Ltd. als Abnehmerin habe keinen Verdacht erregen müssen, da die G-GmbH nicht über das logistische System verfügt habe, um derartige Mengen an Waren und Warenwerten zu exportieren, nicht gefolgt werden. Die Einbindung der Beschwerdeführerin in die Warenbewegung von der G-GmbH an die C-Ltd. erscheine vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin ihrerseits beim Export der Ware mit keinerlei eigenem Aufwand behaftet und die Ware ohne ihr Zutun kostenfrei abgeholt worden sei, sinnlos. Vielmehr hätte sich die Beschwerdeführerin die Frage stellen müssen, warum die Ware nicht direkt von der G-GmbH an die C-Ltd. zu dem um den Gewinnaufschlag der Beschwerdeführerin erhöhten Preis verkauft worden sei. Auch aufgrund dieser objektiven Umstände habe die Beschwerdeführerin als ordentlicher Kaufmann wissen können bzw. müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei. Auch die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Liquiditätsanforderungen, mit denen die G-GmbH bei einem Direktgeschäft mit der C-Ltd. konfrontiert gewesen wäre, würden die Beschwerdeführerin nicht von der bei Geschäften mit für einen Mehrwertsteuerbetrug anfälliger Ware notwendigen Sorgfalt befreien. Zwar sei der Beschwerdeführerin als großem Unternehmen die Vorfinanzierung des Wareneinkaufs sicher leichter gefallen als der G-GmbH, jedoch habe auch diese ihren eigenen Wareneinkauf zwischenfinanzieren müssen, weil anzunehmen sei, dass es auch zu kurzen Zeitspannen zwischen dem Geschäftsabschluss mit der Beschwerdeführerin und dem Einlangen des Kaufpreises am eigenen Bankkonto von ein oder zwei Tagen gekommen sei, wenn auch nicht so häufig wie bei den Auslandsüberweisungen der C-Ltd. an die Beschwerdeführerin. Auch habe kein einziges der berufsgegenständlichen 21 Geschäfte mit der C-Ltd. zu einem Gewährleistungs- oder Garantiefall geführt. Auch der Umstand, dass "Vladimir" immer eine bestimmte Marke und Anzahl von Prozessoren "zu einem sehr niedrigen Preis" angefragt und nicht jeden Preis akzeptiert habe, könne einen Steuerbetrug nicht ausschließen.

Die belangte Behörde wies den vor Ende der Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag auf "Einholung eines Sachverständigengutachtens über übliche Vorgänge im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahre 2002 zum Beweis dafür, dass etwa 10% des Handelsvolumens von solchen Distributoren nicht von Herstellern oder Generalimporteuren zugekauft (...), sondern über sogenannte Graumarktkanäle, die die Mehrmengen der Komponenten, die PC-Hersteller von den Komponentenherstellern (beziehen und) im weltweiten Computerkomponentengroßhandel (weiterverteilen würden)" ab. Eine übliche Vorgangsweise im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahr 2002 befreie den Unternehmer nicht von seiner gebotenen Sorgfalt beim Handel mit einer zum Mehrwertsteuerbetrug anfälligen Ware. Diese Sorgfaltspflicht bestehe unabhängig vom Prozentanteil der auffälligen Umsätze am Gesamtgeschäftsvolumen und sei der Beschwerdeführerin auch zumutbar gewesen. Im Übrigen stehe es jedem Unternehmer frei, verdächtige Geschäfte abzulehnen. Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf berufe, dass die in den bisherigen Entscheidungen der belangten Behörde maßgeblichen Umstände (z.B. Einkauf der Ware auf offener Straße mittels Barzahlung) für die Annahme, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug habe wissen müssen, im konkreten Fall gerade nicht vorgelegen seien, sei darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung der Schlechtgläubigkeit des Unternehmers an Hand einer Einzelfallbetrachtung zu erfolgen habe. Diese ermögliche es nicht, abschließende Kriterien für das "Kennen Müssen" bzw. das "Nichtkennen Können" aufzustellen. Letztendlich seien in einer Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen und hätte die Beschwerdeführerin aus den dargelegten Gründen die Einbeziehung ihrer Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug erkennen müssen.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einem Austausch weiterer Schriftsätze zwischen den Parteien erwohnen hat:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in seiner Stammfassung, BGBl. 663/1994, kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Mit dem AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, wurden in § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die letzten beiden Sätze angefügt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, wobei dies insbesondere auch gilt, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. RV 270 BlgNr. 23. GP, 12 f) kommt dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu, da nach der Judikatur des EuGH einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-354/03, C- 355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a., sowie vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling).

Der EuGH leitet die Versagung des Vorsteuerabzugs aus dem allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken sowie dem anerkannten und geförderten Ziel der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145, S. 1, bzw. der Richtlinie 2006/112/EG, ABl. L 347, S. 1, ab, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Steuermisbrauch zu bekämpfen (vgl. etwa die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, Rn. 70 f, vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 54, sowie vom 6. Dezember 2012, C- 285/11, Bonik EOOD, Rn. 35, mwN). Die sich aus der EuGH-Judikatur ergebende Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Einbindung des Steuerpflichtigen in einen Mehrwertsteuerbetrug ist somit auch im Geltungsbereich des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der oben zitierten Stammfassung für das Streitjahr 2002 zu beachten (vgl. in diese Sinne bereits die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2006, 2002/15/0203 und 2003/15/0015, weiters die Urteile des BFH vom 19. April 2007, V R 48/04, DStR 2007, 1524, vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und vom 17. Juni 2010, XI B 88/09, BFH/NV 2010, 1875, sowie Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 94, und Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 46).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass die fraglichen Umsätze, für die der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug versagt wurde, in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug einbezogen waren und wird dem in der Beschwerde auch nicht konkret entgegen getreten. Strittig ist damit nur, ob die Beschwerdeführerin von der Einbeziehung dieser Umsätze in den Karussellbetrug im Sinne der oben zitierten Judikatur des EuGH (vgl. zuletzt etwa auch das Urteil des EuGH vom 13. Februar 2014, C-18/13, Maks Pen EOOD, Rn. 27 ff) hätte wissen müssen, sodass ihr der Vorsteuerabzug aus den fraglichen Umsätzen zu Recht verwehrt wurde.

Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleiches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige "den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig" (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C- 439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 53 ff). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferant des Steuerpflichtigen den Mehrwertsteuerbetrug begeht, oder ob dieser von einem anderen Händler in der Lieferkette verübt wird (vgl. nur die Urteile des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 45 f, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 40, sowie das Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und Brandl, Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145). Soweit die Beschwerdeführerin daher vorbringt, die Versagung des Vorsteuerabzugs komme schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht ihre direkte Lieferantin, sondern eine Vorlieferantin den Umsatzsteuerbetrug begangen habe, so vermag dies der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass

er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61).

Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen (vgl. die Urteile des EuGH vom 21. Juni 2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 43).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat. Diese unterliegt insoweit der verwaltungsbehördlichen Kontrolle, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0027).

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte des Geschäftsfalles zur Auffassung gelangt, dass die Beschwerdeführerin von der Einbeziehung der strittigen Umsätze in einen Umsatzsteuerbetrug zumindest hätte wissen müssen. Dabei ist sie zutreffend davon ausgegangen, dass sich die Beschwerdeführerin als juristische Person das Wissen ihres Geschäftsführers (Vertreters) sowie die dienstlichen Kenntnisse der übrigen Mitarbeiter zurechnen lassen muss (vgl. insoweit Ruppe/Achatz, aaO, § 12 Tz 95 unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952; sowie weiters Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I12, 69).

Die belangte Behörde hat in der angefochtenen Entscheidung ausgeführt, der Beschwerdeführerin hätten die Geschäfte mit einer Offshore-Gesellschaft im Steuerparadies Zypern als Abnehmerin einer für Mehrwertsteuerbetrug anfälligen Ware, die auch einen signifikanten Umsatzanstieg bei der Beschwerdeführerin verursachte, verdächtig erscheinen müssen. So habe es sich bei der Lieferantin der Beschwerdeführerin um eine erst ein Jahr zuvor gegründete GmbH mit nur einer Gesellschafterin und einer Dienstnehmerin gehandelt und habe diese der Beschwerdeführerin die C-Ltd. als Abnehmerin genannt, eine Vorgangsweise, die von großen Produzenten, nicht aber von kleinen Handelsunternehmen gepflogen werde. Insbesondere habe der Beschwerdeführerin mangels entsprechender logistischer oder finanzieller Gründe ihre Zwischenschaltung sinnlos erscheinen müssen und habe diese nur ihr eigenes wirtschaftliches Risiko durch Vorkasse abgesichert. Auch habe der Einkäufer der Beschwerdeführerin, AT, der die Geschäftsführerin der G-GmbH persönlich gekannt und dem die C-Ltd. seitens der G-GmbH als Abnehmerin genannt worden sei, auf einen beschleunigten Geschäftsabschluss gedrängt. Weiters habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben bei den von AT eingeleiteten Geschäften immer etwas "Bauchweh" gehabt sowie selbst Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Geschäftskonstruktion gehegt.

Wenn die belangte Behörde im Rahmen einer Gesamtbetrachtung all dieser Umstände zum Ergebnis gelangt ist, dass die Beschwerdeführerin aufgrund dieser Verdachtsmomente bei entsprechender Sorgfalt von der Einbeziehung der konkreten Umsätze in einen Umsatzsteuerbetrug hätte wissen müssen, sodass ihr durch ihre Teilnahme an den streitgegenständlichen Geschäften im Sinne der EuGH-Judikatur (vgl. nochmals das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 57) eine Mitschuld an der in Rede stehenden Hinterziehung der Mehrwertsteuer anzulasten sei, vermag der Verwaltungsgerichtshof darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Soweit die Beschwerdeführerin ausführt, die Lieferungen an die C-Ltd. hätten nur einen Bruchteil ihres Gesamtumsatzes und nur einen kleinen Teil des Umsatzes mit der G-GmbH betragen, ändert dies nichts daran, dass der Beschwerdeführerin bei Anwendung der ihr zumutbaren Sorgfalt gerade ihre Zwischenschaltung in die Warenverkäufe an die C-Ltd. verdächtig hätte erscheinen müssen.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, die belangte Behörde habe nicht den Nachweis erbringen können, dass die Beschwerdeführerin im berufungsgegenständlichen Jahr 2002 keine weiteren von der G-GmbH bezogenen Waren an die C-Ltd. weiterverkauft hätte, sodass sehr wohl auch weitere nicht betrugsanfällige Lieferungen vorliegen könnten und die Beschwerdeführerin daher auch hinsichtlich der strittigen Umsätze keine Verdachtsmomente hätte haben müssen, ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde ihre Feststellung auf die Aussage des Prokuristen der Beschwerdeführerin, CG, in der mündlichen Berufungsverhandlung gestützt hat, wonach ausgeschlossen werden

könne, dass es weitere Lieferungen an die C-Ltd. gegeben habe. Soweit die Beschwerdeführerin an anderer Stelle der Beschwerde vorbringt, es könnten auch Mikrochips anderer Lieferanten an die C-Ltd. weiterverkauft worden sein, ist auf die nachvollziehbare Feststellung der belangten Behörde zu verweisen, wonach die (mit 21 Rechnungen weiterverkauften) Mikrochips nur nach Eingang der Bestellung der C-Ltd. bei der G-GmbH bestellt worden seien.

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde nicht die Feststellung getroffen, dass die C-Ltd. der Beschwerdeführerin seitens der G-GmbH bereits bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen genannt worden sei, sodass kein Widerspruch zum Vorbringen der Beschwerdeführerin besteht, wonach die Nennung der C-Ltd. erst ein Jahr nach Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit der G-GmbH stattgefunden habe. Soweit die Beschwerdeführerin vermeint, die belangte Behörde habe nicht tatsächlich nachgewiesen, dass die Nennung der C-Ltd. durch die G-GmbH erfolgt sei, ist auf die schlüssige Beweiswürdigung der belangten Behörde unter Zugrundelegung der Aussagen des AT, des Einkäufers der Beschwerdeführerin, sowie der Verkaufsleiterin der Beschwerdeführerin, AS, und des Einkaufsleiters und Vorgesetzten von AT, GD, zu verweisen. Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, SR, die Mitarbeiterin der G-GmbH, habe ihr eine Reihe möglicher Abnehmer genannt, sodass die Nennung der C-Ltd. nicht habe verdächtig erscheinen müssen, ist darauf zu verweisen, dass - wie die belangte Behörde festgestellt hat - die Beschwerdeführerin das fragliche E-Mail der SR nicht vorlegen konnte und SR, die als Verfasserin dieses E-Mails genannt wurde, dessen Existenz bestritten hat.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass die Nennung potentieller Abnehmer durch Lieferanten nicht unüblich sei und sie insoweit auch entsprechende Nachweise vorgelegt habe. Dazu hat die belangte Behörde schlüssig auf die mangelnde Vergleichbarkeit der Interessenslage namhafter Computerproduzenten mit der kleiner Handelsunternehmen verwiesen. Selbst wenn der Beschwerdeführerin die Nennung der C-Ltd. durch die G-GmbH für sich allein nicht hätte verdächtig erscheinen müssen, hätte sie doch bei entsprechend sorgfältigem Handeln - wie von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar aufgezeigt - erhebliche Zweifel an der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit ihrer Zwischenschaltung in die Warenlieferungen an die C-Ltd. haben müssen.

Soweit die Beschwerdeführerin ausführt, sie habe im Verfahren genau dargelegt, aus welchen Gründen ihre Einschaltung als Zwischenhändlerin erfolgt sei und welche Aufgaben sie wahrgenommen habe, ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt ist, dass die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten logistischen und finanziellen Gründe nicht vorgelegen seien. So sei der gesamte Warentransport im Rahmen des Exportgeschäftes durch die Empfängerin der Warenlieferung organisiert worden und habe es aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin ohnehin nur gegen Vorkasse geliefert habe, einer entsprechenden finanziellen Liquidität nicht bedurft. Auch soweit die belangte Behörde in diesem Zusammenhang ausführt, dass es keinen wesentlichen Unterschied gemacht hätte, ob die G-GmbH den Warenverkauf an die Beschwerdeführerin oder jenen an die C-Ltd. zwischenfinanziert hätte, wird dem in der Beschwerde nicht konkret entgegen getreten. Damit hat die belangte Behörde aber zu Recht die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführerin ihre Zwischenschaltung als eine zusätzliche, lediglich den Gewinn der Lieferantin schmälernde, Zwischenstufe wirtschaftlich nicht verständlich und damit hätte verdächtig erscheinen müssen.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihr Geschäftsführer habe der G-GmbH das Angebot eines Direkthandels mit deren Lieferanten nur unterbreitet, um günstigere Einkaufspreise zu erzielen, sodass die belangte Behörde darin zu Unrecht entsprechende Zweifel des Geschäftsführers an der Unbedenklichkeit der strittigen Umsätze erkannt habe. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid unter Zugrundelegung der Einvernahme des Geschäftsführers aber dargelegt, dass dieser die Geschäftsführerin der G-GmbH sehr wohl mittels Provision an diesen Geschäften beteiligten wollte, er bei den von AT eingeleiteten Geschäften nach seiner eigenen Aussage allerdings immer etwas "Bauchweh" gehabt und daher die Waren von einem Partner in Hong Kong habe prüfen lassen wollen. Wenn die belangte Behörde daraus ableitet, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin selbst Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Geschäftskonstruktion gehabt, es aber dennoch sorgfaltswidrig unterlassen habe, weitere ihm zumutbare Nachforschungen anzustellen, ist das nicht un schlüssig.

Die Beschwerdeführerin vertritt weiters den Standpunkt, ihr könne nicht der Vorsteuerabzug aus den Lieferungen der G-GmbH mit der Begründung versagt werden, dass ihrerseits Verdachtsmomente gegenüber der C-Ltd. hätten bestehen müssen. Nach der Judikatur des EuGH ist - wie oben erwähnt - der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn der den Vorsteuerabzug begründende Umsatz in eine vom Lieferanten oder einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer anderen Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen ist und der Unternehmer davon

wusste oder hätte wissen müssen. Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach lediglich Verdachtsmomente gegenüber der direkten Lieferantin maßgebend sein sollen, nicht beizupflichten.

Soweit die belangte Behörde aufgrund der vorgelegten acht Jahre alten Bestätigungen über die Eintragung der C-Ltd. in das zyprische Firmenbuch die Auffassung vertritt, dass die Beschwerdeführerin die C-Ltd. nicht in ausreichendem Maße überprüft habe, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass von ihr nur leicht zugängliche Nachforschungen, wie die Einholung einer Auskunft aus dem Firmenbuch oder dem Gewereregister verlangt werden könnten, genügt der Hinweis, dass auch einer solchen Verpflichtung nur durch zeitnahe Firmenbuchabfragen, nicht aber durch acht Jahre alte "certificates" entsprochen werden könnte. Soweit die Beschwerdeführerin das Alter der vorgelegten "certificates" bestreitet, ist auf das in den Zertifikaten angeführte Ausstellungsdatum zu verweisen. Weiters hat die belangte Behörde festgestellt, dass die in den "certificates" angegebene Geschäftsadresse der C-Ltd. nicht mit jener übereinstimme, unter der die C-Ltd. der Beschwerdeführerin gegenüber aufgetreten sei, und ist es nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde ausführt, dass dieser Umstand von der Beschwerdeführerin zumindest hinterfragt hätte werden müssen.

Dass die Beschwerdeführerin mit kaufmännischer Vorsicht vorging und die C-Ltd. nur gegen Vorauszahlung belieferte, kann ihr, wie sie zu Recht ausführt, zwar für sich nicht zum Vorwurf gemacht werden, sehr wohl aber die Tatsache, dass sie die für einen Mehrwertsteuerbetrug bestehenden, von der belangten Behörde in schlüssiger Weise aufgezeigten, Verdachtsmomente unbeachtet ließ. Auch dass die belangte Behörde im Rahmen der Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände eine Auskunft des Kreditschutzverbandes betreffend die C-Ltd. vom Dezember 2002 berücksichtigt hat, erscheint entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin aufgrund der kurzen zeitlichen Distanz zu den von Jänner bis September 2002 getätigten Umsätzen der Beschwerdeführerin nicht unzulässig.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe die Aussage ihres ehemaligen Einkaufsleiters, GD, nicht berücksichtigt, wonach die Geschäftsführerin der G-GmbH in der Branche der Computerdistribution seit über zehn Jahren bekannt gewesen und zu keinem Zeitpunkt durch Steuerbetrug oder sonstige Malversationen aufgefallen sei, sodass die Beschwerdeführerin bei den fraglichen Umsätzen keinen Verdacht habe schöpfen müssen. Mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin die von der belangten Behörde angenommenen Verdachtsmomente nicht zu entkräften, weist doch die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht darauf hin, dass GD in seiner Einvernahme in der mündlichen Berufungsverhandlung lediglich angegeben habe, dass die Geschäftsführerin der G-GmbH in "der Branche" bekannt gewesen sei, er sie aber nicht persönlich gekannt habe. Eine zeitliche Dimension findet sich in seiner Aussage nicht. Auf die Frage des steuerlichen Vertreters, ob die Geschäftsführerin "auffällig bekannt" oder "obskur" gewesen sei, gab der Einkaufsleiter nur an, dass ihm "nichts Negatives" bekannt sei.

Die Beschwerdeführerin bringt unter Bezugnahme auf eine Reihe anderer Entscheidungen der belangten Behörde zum Mehrwertsteuerbetrug vor, dass die in diesen Entscheidungen für die Versagung des Vorsteuerabzugs maßgeblichen Verdachtsmomente im Beschwerdefall allesamt nicht vorgelegen seien. Da für die Beurteilung, ob ein Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, auf die Umstände des konkreten Einzelfalles abzustellen ist, können allerdings keine abschließenden Kriterien für das "Kennen" bzw. "Kennen Müssen" einer Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufgestellt werden. Vielmehr sind in einer Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. Brandl, aaO, 150). Da im Beschwerdefall nicht die Lieferantin der Beschwerdeführerin, sondern deren Vorlieferantin den Mehrwertsteuerbetrug begangen hat, unterscheiden sich die möglichen Verdachtsmomente zwangsläufig von jenen, die im Falle eines Mehrwertsteuerbetrugs des direkten Lieferanten auftreten können.

In einer die Beschwerde vom 28. August 2009 ergänzenden Eingabe vom 8. Juli 2010 bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Geschäftsführerin der G-GmbH im Strafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien rechtskräftig vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freigesprochen worden sei. Wenn nicht einmal die Geschäftsführerin der G-GmbH "wusste oder wissen konnte", dass ihre Umsätze in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug einbezogen gewesen seien, müsse dies umso mehr für die Beschwerdeführerin gelten. Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren dem Neuerungsverbot unterliegt, ist dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Strafurteil nur zu entnehmen, dass die Geschäftsführerin der G-GmbH vom Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG freigesprochen wurde. Damit wäre aber für den Beschwerdefall nichts zu gewinnen, ist doch für die Beurteilung der Fragestellung, ob die Beschwerdeführerin von der

Mehrwertsteuerhinterziehung hätte wissen müssen, kein finanzstrafrechtlich relevantes vorsätzliches Handeln seitens der Vorlieferantin Voraussetzung. Im Übrigen besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an die Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung in einem gegenüber Dritten ergangenen Straferkenntnis (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0059, VwSlg. 7379/F).

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerde schließlich, die belangte Behörde habe es entgegen dem im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag unterlassen, ein Sachverständigengutachten über die üblichen Vorgänge im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahr 2002 einzuholen. Ein solches hätte belegt, dass etwa 10% des Handelsvolumens der Distributoren nicht von Herstellern oder Generalimporteuren zugekauft werde, sondern über sogenannte "G

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)