

mie für eigenbetriebliche Forschung (§ 108 c Abs 2 Z 1 EStG) zu. Aus der Systematik des § 108 c EStG folgt demnach, dass eine Forschungsprämie entweder für eigenbetriebliche Forschung und/oder Auftragsforschung geltend gemacht werden kann; ein Zwischenraum existiert nicht (vgl ebenfalls ErläutRV 922 BlgNR 22. GP 5).

Auch der Ausgabenkatalog des § 1 Abs 2 ForschungsprämienV bezieht sich im Rahmen der Auftragsforschung ausschließlich auf Aufwendungen, die beim Auftragnehmer angefallen sind: Abs 3 *leg cit* stellt klar, dass Aufwendungen des Auftraggebers „externe Aufwendungen“ sind bzw an „Dritte außer Haus vergeben“ werden. Dem Argument der RevWerberin, der Katalog der in § 1 Abs 2 *leg cit* genannten Aufwendungen beinhalte auch Aufwendungen des Auftraggebers, vermag daher nicht zu überzeugen. Folglich können uE solche Aufwendungen auch nicht partiell in die Bemessungsgrundlage der Auftragsforschung aufgenommen werden.

Dem VwGH ist daher zuzustimmen, stützen sich seine Überlegungen doch auf den Willen des historischen Gesetzgebers (vgl

ErläutRV 992 BlgNR 22. GP 5). Zudem werden diese auch vom Wortlaut des § 1 Abs 3 ForschungsprämienV getragen. Das vom VwGH erzielte Ergebnis entspricht der – soweit überblickbaren – einzigen und somit hA in der Lit (vgl zB *Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 108 c Rz 28; *Wallner/Grabner*, Praxisleitfaden Forschungsprämie 183).

Zusammengefasst können Kosten für Standardlieferungen und -dienstleistungen, welche zwar in einem Zusammenhang mit den in Auftrag gegebenen Forschungsleistungen stehen, jedoch weder von den Auftragnehmern in Rechnung gestellt wurden noch im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung angefallen sind, nicht im Förderungsregime des § 108 c EStG geltend gemacht werden.

*Mathias Drolle* ist Junior Researcher am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

*Laurin Lutz* ist Junior Researcher am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

## BFG: Wissenmüssen von einem Umsatzsteuerbetrug in der Lieferkette

ecolex 2022/337

Art 6 Abs 1, Art 7 Abs 1 UStG

BFG 1. 3. 2022, RV/3100529/2007

Umsatzsteuerbetrug; innergemeinschaftliche Lieferung; Beweislast; Reihengeschäft

**1. Das Fehlen einer rein formellen Voraussetzung führt nicht zu einer Versagung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach Art 7 Abs 1 UStG (vgl EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, *Collée*).**

**2. Steht eine Lieferung iZm einer Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen, ist sie gem Art 6 Abs 1 UStG dennoch steuerfrei, wenn der Unternehmer davon nicht wusste oder wissen musste. Gutgläubig ist ein Unternehmer beispielsweise, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger seit mehreren Jahren eine Geschäftsbeziehung besteht, wenn der Abnehmer über eine gültige UID-Nummer verfügt und wenn der Unternehmer die Lieferungen vollständig in den Zusammenfassenden Meldungen (ZM) erfasst.**

**3. Die Beweislast für das Vorliegen eines Umsatzsteuerbetrugs obliegt der Finanzverwaltung.**

### Sachverhalt:

Die *bf GmbH* betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum einen Kfz-Handel und eine Reparaturwerkstätte der Marke Toyota. Seit 1997 lieferte die *Bf* Fahrzeuge dieser Automarke direkt an einen niederländischen Abnehmer. Ende 2001 informierte der niederländische Abnehmer die *Bf*, dass die Einschaltung eines niederländischen Zwischenhändlers erforderlich ist, weil der niederländische Generalimporteur von Toyota auf den niederländischen Abnehmer Druck ausübte. Um die langjährige Geschäftsbeziehung aufrechtzuerhalten, wurden die Fahrzeuge ab Ende 2001 von der *Bf* an den niederländischen Zwischenhändler geliefert und von diesem wiederum zum niederländischen Abnehmer. Die *Bf* überprüfte – nach anfänglichen Schwierigkeiten – erfolgreich die UID-Nummer des niederländischen Zwischenhändlers, stellte die Ausgangsrechnungen entsprechend auf diesen aus und erfasste alle Fahrzeuglieferungen vollständig in den ZM. Zudem bestand zwischen der *Bf* und dem *Gf* des niederländischen Zwischenhändlers reger telefonischer

Kontakt. Unstrittig war, dass die Fahrzeuge tatsächlich in die Niederlande geliefert wurden. Es stellte sich daraufhin heraus, dass die beteiligten niederländischen Unternehmen zweifellos in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt waren, wobei der Zwischenhändler als *Missing Trader* diente (Anm: Ein *Missing Trader* ist ein Unternehmer, der nur auf dem Papier besteht und in eine Lieferkette eingebaut wird, wobei von Anfang an beabsichtigt ist, dass er keine Umsatzsteuer abführt). Das österr FA versagte daraufhin die Steuerbefreiung der Lieferungen an den niederländischen Zwischenhändler. Begründend führte das FA aus, dass die *Versendungsnachweise* mangelhaft waren und es somit an einer formellen Voraussetzung fehlte. Die *Bf* machte jedoch glaubhaft, dass sie vom Umsatzsteuerbetrug nicht wusste und auch nicht wissen musste, weshalb alle materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt waren. Die Mangelhaftigkeit der *Versendungsnachweise* als Formmangel alleine reichte nicht für eine Versagung der Befreiung aus. Aufgrund dessen erhob die *Bf* Beschwerde beim BFG.

### Anmerkung

In der vorliegenden E waren die Anwendung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung gem Art 7 Abs 1 UStG bei Fehlen einer rein formellen Voraussetzung sowie die Versagung der Steuerfreiheit aufgrund von Umsatzsteuerbetrug auf Grundlage des Art 6 Abs 1 UStG strittig. Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist die *Versendung* oder *Beförderung* eines Gegenstands in das übrige *Gemeinschaftsgebiet*. Der Abnehmer muss ein Unternehmer sein, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, und es muss sich um eine steuerbare Lieferung handeln, wobei der Erwerb des Gegenstands im anderen MS steuerbar sein muss. Zudem müssen auch die formellen Voraussetzungen gem Art 7 Abs 1 UStG erfüllt werden: Die UID-Nummer des Abnehmers muss dem liefernden Unternehmer mitgeteilt, die ZM abgegeben worden sein und der Buchnachweis vorliegen (*Schwab in Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG<sup>66</sup> [2021] Art 7 UStG Rz 15). Im vorliegenden Sachverhalt war die formelle Voraussetzung des *Versendungsnachweises* nur fehlerhaft, dh unvollständig erfüllt, weil auf diesem nicht der eigentliche Empfänger der Warenlieferungen aufschien, sondern der Zwischenhändler.

Der EuGH hat in der Rs *Collée* festgehalten, dass „eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen (...), über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen“ (EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, *Collée*, Rn 29). Entscheidend ist somit, dass der liefernde Unternehmer den Nachweis erbringen kann, dass die materiellen Voraussetzungen von Art 7 Abs 1 UStG zweifelsfrei vorliegen, auch wenn die formellen Voraussetzungen unvollständig sind (UStR 2000 Rz 4006; zum Ausreichen der materiellen Voraussetzungen s UStR 2000 Rz 2585).

Art 6 Abs 1 UStG sieht vor, dass die Steuerfreiheit iSd Art 7 Abs 1 UStG – trotz Vorliegens aller sonstigen Voraussetzungen – dennoch versagt werden kann, wenn der Steuerpflichtige von einem die in Frage stehende Lieferung betreffenden Umsatzsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen. Bei der Beurteilung der Gutgläubigkeit, dh der Frage, wann der liefernde Unternehmer von dem Betrug hätte wissen müssen, sind von diesem alle Beweise vorzulegen, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung belegen. In der Rs *Federation of Technological Industries* hat der EuGH ausgesprochen, dass „Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt, müssen (...) auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können dürfen (...)“ (EuGH 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Rn 33; vgl auch EuGH 6. 9. 2012, C-273/

11, *Mecsek-Gabona*, Rn 48). Zudem hat der EuGH in der Rs *Litdana* ausdrücklich ausgeführt, dass das Gericht bei der Beweismwürdigung langjährige Geschäftsbeziehungen bei der Beurteilung, ob alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen wurden, zu berücksichtigen hat (EuGH 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, Rn 44).

Die Steuerbehörde hat die mangelnde Gutgläubigkeit anhand objektiver Umstände hinreichend nachzuweisen, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Vorsteuerabzugs ausgeführte Umsatz vom Lieferer oder von einem anderen Unternehmer in der Leistungskette in eine Steuerhinterziehung eingebunden war (EuGH 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik EOOD*, Rn 43). Die Beweislast obliegt daher der Abgabenbehörde. Der Steuerpflichtige hat demgegenüber nur die notwendigen Informationen vorzulegen, die der Abgabenbehörde den Beweis ermöglichen. In der vorliegenden E hat die Bf die Fahrzeuglieferungen an ein Unternehmen mit einer zu diesem Zeitpunkt gültigen niederländischen UID-Nummer erbracht und diese in den ZM vollständig erfasst. Zudem hielt das BFG fest, dass zwischen der Bf und dem Abnehmer der Fahrzeuge eine jahrelange Geschäftsbeziehung bestand und die Zwischenschaltung eines Händlers für die Bf plausibel war. Da die Frage der Gutgläubigkeit der Bf eine Frage des Sachverhalts ist, welche das Gericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat, wurde die Rev nicht zugelassen. Eine aoRev wurde soweit ersichtlich nicht erhoben.

**Theresa Gessl**, LL.B. (WU), ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

**Jürgen Romstorfer**, LL.M., BSc, LL.B., BA, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



## Mit der ökosozialen Steuerreform!

- Samt Online-Update Anfang 2022 (Aktualisierung der Rechtslage und Tabellen)
- Alle Neuerungen für 2022 (zB Homeoffice, COVID-19-Kurzarbeit, Öffi-Ticket uvm)
- Mehr als 180 Beispiele & 50 Übersichtstabellen

Hofbauer/Krammer/Seebacher  
**Lohnsteuer 2022**

42. Auflage, 2021. XXVI, 680 Seiten. Br.  
**ISBN 978-3-214-02469-7**

**62,00 EUR**  
inkl. MwSt.

Im Abonnement

**49,60 EUR**  
inkl. MwSt.

shop.manz.at

