

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Martin Saringer und Mag. Claudia Melchert-Strohmaier über die Beschwerde der A-GmbH, A-Straße 9, 1XXX Wien, vertreten durch i-tax Steuerberatungs-GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, vom 23. Jänner 2013, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14. Jänner 2013, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002, nach durchgeführter mündlicher Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft, gegründet am 15. Jänner 2001. Der Unternehmensgegenstand war in den Streitjahren der nahezu ausschließliche Handel mit Mikroprozessoren (Central Processing Unit (=CPU)). Die Geschäftsführerin und Gesellschafterin der GmbH ist Gf.. Die Sitzadresse war 1ZZZ Wien, A-Gasse 3/5. Dienstnehmer bei der Bf. waren DN.1 von Februar 2001 bis Februar 2002 und DN.2 von Februar 2002 bis Beginn 2003.

Zu den Lieferfirmen zählten die Fa. L1-GmbH mit dem geschäftsführenden Gesellschafter I.Ab. und die Fa. L2-GmbH. Bei der L2-GmbH war der ursprüngliche geschäftsführende Gesellschafter M.S.; der nachfolgende Eigentümer/Geschäftsführer war F.M..

Mit dem Bericht gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 vom 18. Jänner 2007 (=PB) stellte die Großbetriebsprüfung (Groß-Bp) fest, dass bei einem Umsatzsteuerkarussell die Bf. als im Prüfungszeitraum fungierende " **Buffer**" die Aufgabe der Durchleitung der über den "**Broker**" lukrierten Vorsteuer an den die korrespondierende Umsatzsteuer nicht abführenden "**Missing Trader**" gehabt hätte. Die "Missing Traders" wären die Firmen L1-GmbH und L2-GmbH. "Broker" wären die Firmen C-GmbH und D-GmbH.

Angefochten sind die im Gefolge der Prüfung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 samt Nachschau (=USt-Nachschau) für Jänner bis Dezember/2002 ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2001 und 2002 vom 14. Jänner 2013. Strittig ist, ob 27.932.440,41 S/ 2.029.929,61 € für das Jahr 2001 und 20.216.474,51 € für das Folgejahr als gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugsfähige Vorsteuer anzuerkennen sind. Auf das zu einem der beiden Broker ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172, sei verwiesen.

Den angefochtenen Bescheiden vom 14. Jänner 2013 ging ein UFS-Bescheid voraus, mit dem der UFS die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben hatte. Grundlage für die Erstbescheide waren die Niederschrift der Groß-Bp gemäß § 149 Abs.1 BAO vom 16. Oktober 2006 (=NS) und der Bericht gemäß § 150 BAO vom 18. Jänner 2007 (=PB).

In der Präambel der zuvorgenannten Niederschrift wurde bezüglich des Sachverhalts und die Standpunkte der Verfahrensparteien auf die Schreiben der Groß-Bp vom 15. Juni 2004, 23. Juni 2005 (i.V.m. 25. August 2005) und 8. Mai 2006 sowie die Bf.-Schreiben vom 15. März 2005 und 15. November 2005 verwiesen.

In der Groß-Bp-Niederschrift vom 16. Oktober 2006 (=NS) wurde den Eingangsfakturen der L2-GmbH mit Ausstellungsdatum nach dem 19. Juni 2001 die Anerkennung als Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 wegen Fehlens des in § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 angeführten Rechnungsmerkmals [Identität des liefernden und rechnungsausstellenden Unternehmens] ab diesem Datum versagt. Auf die zur Rechtsansicht der Außenprüfung bezüglichen Darstellung im Schreiben vom 15. Juni 2004 sowie auf die EuGH-Urteile vom 6. Juli 2006, C-439/04 „Axel Kittel“ und 21. Februar 2006 C-255/02 „Halifax plc.“ wurde verwiesen.

Zur Rechtsansicht des geprüften Unternehmens [als Begründung für das Begehren auf Anerkennung des Vorsteuerabzugs aus den Eingangsrechnungen der L2-GmbH in voller Höhe] verwies die Groß-Bp in der Niederschrift über die Schlußbesprechung auf das zur Niederschrift beigelegte Schreiben vom 16. Oktober 2006 (" Niederschrift vom 16. Oktober 2006"), in dem zur Rechtsansicht des geprüften Unternehmens auf die Bf.-Schreiben vom 15. März 2005 und 15. November 2005 verwiesen und hinzugefügt wurde, dass für diese Niederschrift die folgenden Punkte herauszustreichen seien:

1. "Wissen oder wissen müssen" [über die Hinterziehung von Umsatzsteuern durch vor- bzw. nachgelagerte Unternehmen]:

Gf. verneinte, diesbezüglich etwas gewußt zu haben, bestritt, dass sie über die Hinterziehung von Umsatzsteuern durch vor- bzw. nachgelagerte Unternehmen "wissen musste und und konnte" und führte für den Fall des Nachweises der von der Abgabenbehörde behaupteten Umsatzsteuermalversationen und Karussellbetrügereien ins Treffen, dass die Geschäftsführerin der Bf. durch die Tätergruppe ohne Einbindung der Gf. in Details benutzt worden wäre. Dafür spreche - so Gf.- massiv der

unterlassene Versuch, das in der Bf. erwirtschaftete Barvermögen der Bf. möglichst schnell zu entziehen. Dieser Umstand hätte die Behörde erst in die Lage versetzt, mit Sicherstellungsauftrag der Bf.- Bankguthaben habhaft zu werden. Gf. habe versucht, möglichst konstruktiv an der Klärung des Sachverhalts mitzuwirken.

Die Abgabenbehörde selbst stelle fest, dass die Waren, die im vermeintlichen Betrug verhaftet gewesen sein sollen, zum Marktpreis gehandelt worden wären.

Die mangelnde Vergleichbarkeit des Wissenstand in der Öffentlichkeit an sich betreffend sog. Umsatzsteuermalversationen und Karussellbetrügereien im Jahr 2006 mit jenem im Jahr 2001 werde dadurch, dass die Behörde offensichtlich im Jahr 2001 ebenso nicht den heutigen Kenntnisstand gehabt hätte [USt-Nachschau für Jänner bis Juni 2001 vom 9. November 2001 bei genau denselben Symptomen, ohne Beanstandungen gebracht zu haben], untermauert.

Die Behörde habe wesentliche und verfahrensbedeutsame Beweisanträge der steuerlichen Vertretung abgelehnt. Beantragte Zeugeneinvernahmen wären nicht durchgeführt worden. Die Bf. habe die offensichtliche Manipulation von Zeugenaussagen festgestellt. Das Recht auf Wahrung des Parteiengehörs wäre dadurch massiv verletzt worden.

2. Rechnungsaussteller - lieferndes Unternehmen (§ 11 UStG) : An Einwendungen der Gf. zu diesem Punkt wurde festgehalten, dass die steuerlich vertretene Bf. der Abgabenbehörde den Sachverhalt, wie er sich Gf. dargestellt hätte, mehrfach dargelegt hätte. L2-GmbH wäre vom Anfang bis zum Ende der abgabenbehördlich untersuchten Geschäftsbeziehung Vertragspartnerin der Bf. gewesen. F.M. hätte M.S. im Beisein von Gf. dazu bevollmächtigt, weiter für die L2-GmbH gegenüber der Bf. tätig zu werden. In weiterer Folge wäre die L2-GmbH gegenüber verschiedensten Speditionen aufgetreten. Die Vertretung hätte teils F.M., teils M.S. wahrgenommen (vgl. diverse Zeugenprotokolle). Durch die Eingangsrechnungen der L2-GmbH und die Warenübergabe von F.M. oder M.S. im Namen der L2-GmbH bedingt wäre es Gf. unmöglich gewesen, die Nichtidentität des rechnungsausstellenden Unternehmens mit dem liefernden Unternehmen zu erkennen .

Mit dem Prüfbericht beschrieb die Groß-Bp unter Pkt.7.22.ff PB die einzelnen Phasen des Karussellbetrugs wie folgt:

Pkt. 7.22. PB: 1. Phase [Handel mit „verbilligten“ CPUs]: Bereits im Februar 2001 sei mit dem CPU-Weiterverkauf am österreichischen Markt begonnen worden. Gf. habe mit dem geschäftsführenden Gesellschafter der zu dieser Zeit gegründeten L1-GmbH bereits ein langjähriges, freundschaftliches Verhältnis verbunden. Gf.-Angaben zufolge hätte I.Ab. Gf. aufgrund dessen, da ss diese durchblicken habe lassen, sich selbständig zu machen, schon vor der Gründung immer wieder Geschäftsangebote gemacht. Die Vermittlung des Büros für die Bf. wäre über I.Ab. erfolgt.

Gf. sei die Geschäftsausübung der L1-GmbH zwar suspekt gewesen (NS 14. Jänner 2003), trotzdem habe sie CPUs von dieser Firma bis Anfang Juli 2001 bezogen.

Nach der Einstellung der L1-GmbH-Tätigkeit im Juli 2001 als Folge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der L1-GmbH mit dem Ergebnis der Aufdeckung

der dortigen Unregelmäßigkeiten bei der USt.-Abfuhr habe die Bf. für ihren einzigen CPU-Lieferanten lückenlosen Ersatz in Gestalt der L2-GmbH gefunden.

Der L2-GmbH-Gründer im Mai 2001 - M.S. - sei nicht mehr auffindbar; seine Identität sei bis dato ungeklärt. Bereits im Juni 2001 wären alle Gesellschaftsanteile der L2-GmbH an F.M. abgetreten worden. F.M. wäre auch als Geschäftsführer eingesetzt worden. Eigenen Angaben zufolge wäre F.M. für diese Tätigkeit von I.Ab. angeworben worden und hätte nur Hilfs- und Botendienste verrichtet. Die protokollierte F.M.-Zugabe vom 20. Jänner 2003, sich mit Computerkomponenten nicht auszukennen, erscheine wegen der in einem Protokoll dargestellten Lebensführung des F.M. (u.a. Verbüßen einer mehrjährigen Haftstrafe wegen Drogenschmuggels) mehr als glaubhaft.

Nach den Eingangsrechnungen habe die L2-GmbH CPUs an die Bf. von Juni 2001 bis September 2002 [bis durch Prüfungshandlungen die USt-Malversationen aufdeckt werden hätten können] geliefert.

L2-GmbH wäre von Gründung an nur für Betrugszwecke bestimmt gewesen und habe die Aufgabe gehabt, offiziell als CPU-Importeur zu fungieren.

Die Ware sei auf den Importpapieren mit nur rund 1/20 vom Marktwert angegeben worden. Zwecks Vortäuschung eines normalen Geschäftsbetriebs wären Deckungsrechnungen mit einem geringen Aufschlag auf den unterfakturierten CPU-Eingangswert an beliebige österreichische Adressaten ausgestellt worden. Diese hätten jedoch keine Faktura und keine Ware erhalten. Ihnen wäre nichts über die L2-GmbH bzw. deren Geschäfte bekannt gewesen.

Für die Finanzverwaltung sei die L2-GmbH mit der Meldung von Umsatzsteuerzahllasten in geringer Höhe zunächst nicht weiter auffällig gewesen.

Die Bf. scheine nicht als Kunde im Rechnungswesen der L2-GmbH auf und habe von den in ihr Rechenwerk aufgenommenen Eingangsrechnungen mit dem annähernd dem Marktwert der gehandelten CPUs den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Organisation habe mit jedem Umsatz dadurch, dass sich die Bf. von dem in ihrer Rechnung aufscheinenden höheren Warenwert die Vorsteuer vom Fiskus erstatten habe lassen und die L2-GmbH nur von einem Bruchteil des Warenwertes die Umsatzsteuer abgeführt habe, eine Spanne in Höhe der Differenz dieser Werte lukrieren können. In Hinblick darauf, dass diese Differenz teils als „Gewinn“ vereinnahmt, teils zur Preisvorteilverschaffung gegenüber anderen Anbietern verwendet worden sei, sei die Bf. somit zum CPU-Anbot zu konkurrenzlos günstigen Konditionen in der Lage gewesen. So würden sich die steigenden Umsätze erklären.

Im Zeitraum Februar 2001 bis Jahresende 2001 wären mehrere Abnehmer durch die Bf. mit Ware versorgt worden. Der Großteil des Umsatzes sei mit 2 Händlern [C-GmbH, D-GmbH] bestritten worden.

Pkt.7.23 PB: 2.Phase [Umsatzsteuerkarussell]: Ab Beginn 2002 habe die Bf. fast ausschließlich die beiden Großhändler bis zur Aufdeckung des Betrugsszenarios im September 2002 beliefert. In diesem Zeitraum wären das Inlandsgeschäft und die Exportgeschäfte über diese beiden Unternehmen abgewickelt worden. Aufbauend auf der Kette L2-GmbH-Bf.-C-GmbH/ D-GmbH sei ein Karussell installiert worden.

Diese Exportgeschäfte wären mit versiegelten Packungen mit je 288 CPUs Inhalt ("Sealed Boxes" (=Boxes)) betrieben worden. Das Box-Handelsziel wäre das Lukrieren von Vorsteuern gewesen.

Den vorliegenden Ausgangsrechnungen und Zollpapieren zufolge sei die an die Firmen C-GmbH und D-GmbH gelieferte Ware an die A-Ltd. weiter verkauft worden. Abfragenergebnissen von Wirtschaftsauskunftsdiensten zufolge sei A-Ltd. eine Briefkastenfirma ohne eigenen Geschäftsbetrieb mit Sitz an der Adresse einer Rechtsanwaltskanzlei in N.. In Zypern bestehe kein Telefoneintrag für die A-Ltd. samt Vorstand. Gf. habe der C-GmbH/ D-GmbH im Vorhinein die A-Ltd. als Abnehmerin genannt. Tatsächlich sei die Ware nachweislich nie nach Zypern gelangt, sondern sei im Auftrag der Tätergruppe nur in die Slowakei transportiert worden. Dort sei sie mit neuen Zollpapieren ausgestattet und wieder an die damalige Bf.-Adresse in 1ZZZ Wien verbracht worden. Dort hätten I.Ab. und Bruder S.Ab. die Ware gemäß den Angaben von Botendienstfahrern und Speditionsangestellten entgegengenommen.

Beim Reimport wären die Boxes nach dem bereits oben dargestellten Schema stark unterfakturiert worden, um den Warenwert und die damit verbundene Einfuhrumsatzsteuer niedrig zu halten. Die als Importeur aufgetretene L2-GmbH habe die Ware mit dem unterfakturierten Wert in die Bücher aufgenommen und auf den Papieren zum Grenzübertritt als USA-Import dargestellt.

In der Folge wären nach dem bereits bekannten Schema fingierte Ausgangsrechnungen in die Buchhaltung aufgenommen worden. Die Bf. habe die reimportierte Ware tatsächlich erhalten. In den die L2-GmbH als Lieferant ausweisenden Eingangsrechnungen sei ein um ein Vielfaches höherer Warenwert ausgewiesen. Die Bf. habe den Vorsteuerabzug vom bezahlten Bruttobetrag der Rechnungen geltend gemacht. Mit der Nichtabfuhr der korrespondierenden Umsatzsteuer (bzw. nur jener aus den betragsmäßig ungleich geringeren Deckungsrechnungen) durch die L2-GmbH komme es zum Systembruch. Mit der daraufhin abermaligen Box-Weiterlieferung mit fremdüblichen Bf.-Aufschlag auf den höheren Wert an die C-GmbH/ D-GmbH sei das Karussell erneut in Gang gesetzt worden. Der Typologie eines Karussellbetruges entsprechend wären die Boxes immer wieder in den Kreislauf eingebracht worden, um Vorsteuern zu lukrieren, denen bei der L2-GmbH keine entsprechenden Umsatzsteuerzahllasten gegenübergestanden seien. In manchen Fällen wäre der Warentransport in die Slowakei und zurück in die A-Gasse innerhalb eines Tages durchgeführt worden. Mit der Lieferung zur Bf. sei dieselbe Ware neuerlich im Kreislauf gewesen.

Die gesamte logistische Abwicklung sei im Auftrag eines Bekannten von I.Ab. und S.Ab., V.F. erfolgt. Dieser habe die Speditionen angewiesen und bar bezahlt. Die Speditionsrechnungen seien auf die A-Ltd. ausgestellt worden. Der Mikrochips-Kreislauf sei vom Zollamt in einer Vielzahl von Fällen belegmäßig nachvollziehbar und dokumentierbar gewesen.

Nach Darstellung des Betrugsschemas in einem Schaubild und der Erläuterung der Karussellfunktionsweise anhand eines fiktiven Zahlenbeispiels hielt die Groß-Bp fest, dass der Zweck der Karussellgeschäfte im Lukrieren von Vorsteuerguthaben

in betrügerischer Absicht gelegen wäre. Zwar ergebe sich der tatsächliche Bf. - Gewinn aus den Geschäften - 696.669,30 € - rechnerisch aus der Spanne zwischen Ein- und Verkaufspreis, wirtschaftlich gesehen handle es sich jedoch um einen entsprechenden Anteil aus den Vorsteuern.

Pkt. 7.24 PB Keine Ahnungslosigkeit der Gf. bei Einbindung in das Karussell: Unter diesem Punkt legte die Groß-Bp dar, den Umstand, dass Gf. die Hintermänner des Umsatzsteuerbetruges (= USt-Betruges) und deren Absichten gekannt habe, als erwiesen anzunehmen, und nannte an Indizien für eine Bf.-Verknüpfung mit der Tätergruppe wie folgt:

- Gf. habe I.Ab. persönlich gekannt, sei bereits langjährig mit ihm befreundet gewesen und habe von der Firmengründung an mit ihm zusammengearbeitet. Trotz Einstufung der L1-GmbH gemäß Gf.-Aussagen als suspekt sei eine fünfmonatige Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH gepflegt worden, welche erst nach Ausscheiden der L1-GmbH wegen steuerlicher Probleme als Lieferant beendet worden sei. L2-GmbH habe L1-GmbH nahtlos als Lieferant ersetzt. Im Umfeld der L2-GmbH sei wieder I.Ab. aufgetreten.
- Gf. habe C-GmbH und D-GmbH nachweislich die zypriotische Briefkastenfirma A-Ltd. als Abnehmerin jener von ihr gelieferten Boxes, mit denen der USt-Betrug durchgeführt wurde, genannt (vgl. z.B. Zg.-NS G.D., Einkaufsleiter der C-GmbH, 26. Februar 2003, R.R., Angestellter bei der D-GmbH). Einer weiteren Zeugenaussage zufolge habe Gf. ihren Kunden sogar I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter vorgestellt (NS. S.Af., Angestellte bei der D-GmbH).
- Der als Karussell-Drahtzieher auf internationaler Ebene geltende R.M. stehe hinter der A-Ltd. und kenne eigenen Aussagen zufolge die bei ihm auf Zypern gewesene Gf. (NS 5. Mai 2006).
- Die Bf.-Sitzadresse Top 5 (in weiterer Folge kurz Top 5) und die Wohnadresse des R.M. Top 18 (in weiterer Folge kurz Top 18) wären im Haus A-Gasse 3 gewesen. Mehreren Zeugenaussagen zufolge hätten auch I.Ab. und vermutlich auch M.S. Top 18 benutzt. Zwar bestreite Gf., Kenntnis von dieser Wohnung gehabt zu haben, jedoch wären der Aussage der Freundin des I.Ab., C.H., zufolge die Büroschlüssel fallweise in Top 18 aufbewahrt und über Gf.-Anruf von I. Ab. nach unten gebracht worden (NS C.H. 11. September 2003); somit könne das Gf.-Wissen von der Wohnung der Tätergruppe als erwiesen angenommen werden.
- I.Ab. habe sich Zeugenaussagen zufolge teilweise im Bf.-Büro aufgehalten, habe zusammen mit seinem Bruder S.Ab. die über die Slowakei rückgelieferten Boxes im selben Haus übernommen und habe auch den Botenfahrer F.H. für den Pakettransport von der Bf. zur C-GmbH/D-GmbH geworben (NS F.H. 9. September 2003).
- S.Ab. solle auf einen Hausbewohner den Eindruck gemacht haben, der Bf.-Chef gewesen zu sein. Der S.Ab.-Pkw sei des Öfteren nachweislich auf den Bf.-Abstellplätzen abgestellt gewesen (NS N.S., Gatte der Hausmeisterin, 13.Jänner 2003).

- Ab Mitte Mai 2002 habe die Bf. den Bruttoeinkaufspreis der Chips- unter Umgehung ihres angeblichen Lieferanten L2-GmbH - direkt auf ein zypriotisches Bankkonto der A-Corp., Zypern, bezahlt. Machthaber der A-Corp. sei wieder R.M. gewesen.

Für die Groß-Bp finde sich die einzig schlüssige Erklärung für die Überlassung von ca. 3% des Nettoumsatzes an C-GmbH/ D-GmbH, obwohl die Bf. dieses Geschäft auch selbst hätte machen können, zumal sie den Unternehmen auch einen Abnehmer (A-Ltd.) für die von ihr gelieferten Waren genannt habe und die Margen im CPU-Handel immer geringer würden, in der Bf.- Rolle als Buffer.

Im Karussell sei der Bf. die Aufgabe der Durchschleusung der vom Broker lukrierten Vorsteuer an den Missing Trader zugekommen. Im Falle des Bf.-Box-Exports wären bei der Bf. Vorsteuerguthaben in auffälliger Höhe entstanden, da der vom Fiskus erstatteten Vorsteuer aus dem CPU-Einkauf aufgrund des steuerfreien Exports - und mangels anderer Geschäfte - keine entsprechende Umsatzsteuer gegenüber gestanden wäre. Die Nachschaltung eines Großhändlers als Exporteur entschärfe dieses Problem insoweit, als bei diesem Unternehmen auf Grund der hohen Umsätze aus dem übrigen (Inlands-) Geschäft große Umsatzsteuerzahllasten anfallen und sich daher selbst bei größeren Exporten noch immer monatliche Zahllasten oder zumindest keine Vorsteuergutschriften in auffälliger Höhe ergeben würden.

Den Eingangsrechnungen zufolge habe die Bf. im Wesentlichen einen einzigen Lieferanten und zwei Abnehmer gehabt. Trotz Handels nahezu ausschließlich eines einzigen Produkts habe die Bf. mit Gf. und nur einer weiteren Arbeitskraft (ab Februar 2002 nur einer Halbtagskraft) einen Umsatz von 191.613.735,11 S (das seien 13.925.113,20 €) bereits im 1.Jahr des Bestehens und 101.761.545,11 € von Jänner bis Oktober des Folgejahres erwirtschaftet. Dieser Umsatzanstieg in Verbindung mit dem Bezug einer in der Branche als betrugsanfällig bekannten Ware von einem neu gegründeten Unternehmen hätte Gf. hellhörig machen müssen.

F.M. habe -klar erkennbar- keine einschlägigen Branchenkenntnisse vorweisen können (NS DN.1 27.April 2006).

DN.1-Angaben zufolge sei Gf. an vorgeschlagenen Kundenkontakten nicht interessiert gewesen, habe ausschließlich die von ihr beigebrachten Kunden (A-Ltd., D-GmbH) beliefern und DN.1 von allen Arbeiten, die Gf. an sich gezogen habe (wie z.B. Schreiben von Rechnungen und Lieferscheinen), fernhalten wollen. Die Retourware sei lange unbearbeitet herumgelegen. Obwohl diese Ware „bares Geld“ gewesen sei, habe DN.1 die Retourware nur erfassen, aber nicht weiter bearbeiten dürfen (NS 27.April 2006).

Pkt.7.3 PB: Die Groß-Bp begründete die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs aus den Eingangsrechnungen der L2-GmbH mit der Systematik der Umsatzsteuer und EuGH-Urteil vom 6.Juli 2006, C 439/04 "Axel Kittel", dem Erfordernis einer Rechnung gemäß § 11 UStG und dem EuGH-Urteil vom 21.Februar 2006, C-255/02 "Halifax plc.".

Pkt.7.31 PB Systematik der Umsatzsteuer und EuGH Urteil A.Kittel: Die Groß-Bp verwies hinsichtlich des Wesens des Umsatzsteuergesetzes 1994 nach dem Zitat des §1 Abs.1 Z.1 UStG 1994 auf die (Kosten-)Neutralität der Umsatzsteuer als leitenden Grundsatz

des EG-USt-Rechts (z.B. EuGH 5.Mai 1982, Rs 15/81, „Gaston Schul“, Slg. 1409; 8.März 2001, Rs C-415/98 „Bakcsi“, Slg I-1831; 17.Mai 2001, Rs C-322/99 und C-323/99 „Fischer“, Slg I- 4049), der damit auch Auslegungsgrundsatz für das UStG 1994 (vgl. Doralt-Ruppe, Steuerrecht Band I⁸, Tz.1208) sei, und legte dar, in der Nichtabführung der Umsatzsteuer durch das 1.Kettenmitglied beide Male eine bewußte Verletzung dieses Grundsatzes bei den Lieferungen in der Unternehmerkette L2-GmbH-Bf.-C-GmbH/D-GmbH (vgl.Pkt.7.22, 7.23 PB) erkannt zu haben. Im Gegensatz zu den Lieferungen in Pkt.7.22 PB, bei denen diese Vorgangsweise der Verbilligung der gelieferten Produkte gedient habe, hätten die Lieferungen unter Pkt.7.23 PB allein dem Lukrieren von Vorsteuern in betrügerischer Absicht gedient. Bei Ausgehen davon, dass die Bf. bzw. die für die Bf. handelnde Person vom Karussellbetrug "*wusste oder wissen musste*" (Pkt.7.24 PB), stehe der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der L2-GmbH nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH-Urteil A. Kittel) nicht zu. Damit gehe das Recht auf Versagung des Vorsteuerabzuges einher.

7.32 PB Fehlen des Erfordernisses einer Rechnung gemäß § 11 UStG: Den L2-GmbH-Rechnungen fehle das Rechnungsmerkmal des § 11 Abs.1 Z.1 UStG 1994, weil L2-GmbH Scheinfakturen an beliebige Adressaten ausgestellt habe und F.M. die Urheberschaft der von der Bf. verbuchten Eingangsrechnungen bestreite (NS 20. Jänner 2003). Die protokollierte F.M.-Behauptung betreffend Nichtstammung der von der Bf. verbuchten Eingangsrechnungen von der L2-GmbH werde durch Gf.-Aussagen gestützt, demnach die Bf.-Geschäftsführerin immer mit M.S. als Lieferanten verhandelt hätte, ohne dass dieser eine Funktion bei der L2-GmbH nach Abtreten der Gesellschaftsanteile inne gehabt hätte. Bestätigt werde die diesbezügliche Gf.-Kenntnis durch den in den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen vorgefundenen L2-GmbH-Firmenbuchauszug mit F.M.-Ausweis als geschäftsführenden Gesellschafter der L2-GmbH.

Der Gf.-Behauptung zur M.S.- Handlungsvollmacht erwiderte die Groß-Bp, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die Abwicklung aller Geschäfte, noch dazu in der vorliegenden Größenordnung, nur über einen Handlungsbevollmächtigten unüblich sei. F.M. habe nachweislich nicht über die Branchenerfahrung verfügt, um die Kontrollfunktion über die Gestionen eines Handlungsbevollmächtigten ausüben zu können. Nach den Regeln des täglichen Wirtschaftslebens sei der Umstand, dass sich ein Geschäftsführer einem Handlungsbevollmächtigten derart ausliefere, unüblich. In den L2-GmbH-Unterlagen würden sich keine Anzeichen über eine an M.S. erteilte Handlungsvollmacht und eine entsprechende Entlohnung für die angebliche Tätigkeit des M.S. als Handlungsbevollmächtigter finden. Eine unentgeltliche Ausübung einer Tätigkeit in diesem Umfang sei im Wirtschaftsleben unüblich.

Mit der in der DN.2-Aussage vom 11.Juli 2003 erwähnten Übergabe der Lieferscheine und Eingangsrechnungen im Kuvert mit der Aufschrift S bei der Warenlieferung des F.M sei der wahre wirtschaftliche Gehalt (L2-GmbH-Nichtlieferantin) auch nach außen hin dokumentiert.

Die protokollierte Aussage des Einkäufers der C-GmbH vom 14. April 2003, demnach Gf. die Ware über die Bf. selbst importiert und nach eigenen Aussagen die CPU-Preise aus Fernost bekommen hätte, was laut G.D.-Angabe in den frühen Morgenstunden erfolgt sei, sei ein Indiz für die Gf.-Direktbestellung. Gf. habe auch Vorkassa bis 11:00 Uhr benötigt, um die Weiteranweisung nach Fernost durchführen zu können. Der nachweislich nie erfolgte Zahlungsfluss von der L2-GmbH an einen Vorlieferanten lasse den Schluss darauf zu, dass die L2-GmbH nie über die von der Bf. eingekauften CPUs verfügt habe und somit auch nicht Bf.-Lieferant gewesen sein könne. Aus der G.D.-Aussage in Verbindung mit den übrigen Ausführungen ergebe sich, dass die L2-GmbH aufgrund ihrer ausschließlichen Funktion des Lieferantenauftritts nach außen hin nur vorgeschoben gewesen sei. Tatsächlich habe die Bf. die Ware offenbar über M.S. bezogen oder habe sie - möglicherweise unter Mithilfe von M.S. - sogar selbst importiert. In freier Beweiswürdigung und nach Abwägung aller Umstände sei somit davon auszugehen, dass die L2-GmbH nicht die tatsächliche CPU-Lieferantin gewesen sei, womit eine Rechnung des liefernden Unternehmens nicht vorliege.

Pkt. 7.33 PB EuGH-Urteil „Halifax plc.“: Bei den Bf.-Umsätzen müsse davon ausgegangen werden, dass sie nur zum Zweck der Vorsteuerlukrierung in der Unternehmerkette getätigt worden seien. Nach obigem Urteil sei die 6. Richtlinie jedoch dahingehend auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug jedenfalls dann entgegenstehe, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Mit der Berufung gegen die Erstbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 vom 28. Februar 2007 in Verbindung mit dem Schreiben vom 14. Jänner 2008 verwies der steuerliche Vertreter im Wesentlichen auf die Sachverhaltsdarstellungen im Zuge des Prüfverfahrens, rügte hinsichtlich nicht zugelassener Beweisanträge, dass mehreren, in den Schriftsätzen vom 15. März 2005 und 15. November 2005 gestellten Beweisanträgen nur teilweise bzw. nicht entsprochen worden wäre, nannte an Beispielen hierfür den Zeugenantrag V.S., Amtsorgan bei der USt-Nachschau Jänner bis Juni/2001, und merkte an, dass die Behörde trotz Sicherstellung aller Seriennummernaufzeichnungen im Rahmen der Beschlagnahmen (Pkt. II.9 bzw. Beil. 7) der beantragten Beweiswürdigung der lückenlosen Aufzeichnung der Seriennummern der von der Bf. weitergelieferten Waren nicht näher getreten wäre (abgbhdl. Schreiben 23. Juni 2005).

Dem Antrag auf Zeugeneinvernahme G.R., Beschäftigter der D-GmbH, wäre nicht entsprochen worden, obwohl dieser nachweislich einen Restauranttermin am 8. Februar 2002 mit Gf., S.Af. und R.R. wahrgenommen hätte, an dem angeblich, laut Aussage von S.Af., Gf. den I.Ab. als Vertreter der A-Ltd. vorgestellt haben soll, obwohl nur vier Personen, nämlich S.Af., R.R., G.R. und Gf. diesen Termin wahrgenommen hätten.

Die weiteren nicht zugelassenen Beweisanträge wären

1. die Zeugeneinvernahmen M.M., H.E. und W.S. zum

Beweisthema persönliche Beziehung Gf.-M.M. (Schreiben 15. November 2005));

2. die Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen und der Belegsammlungen der C-GmbH und D-GmbH der Jahre 2001/2002 zur Überprüfbarkeit der von der Behörde in Abrede gestellten Fremdüblichkeit des Bf.-Vertriebs [CPUs/Boxes] und Nachweisbarkeit der ausgefolgten Bf.-Lieferscheine und der Abwicklung der Reklamationen durch die Bf.-Mitarbeiter samt den angeführten CPU-Serien- und Siegelnummern (vgl. u.a. Schreiben 15.November 2005);
3. die Einvernahme der Zeugen R.R. und S.Af. jeweils unter Eid gemäß § 175 BAO (Schreiben 15.November 2005);
4. die DN.2-Einvernahme betreffend
 - a) die von F.M. behaupteten, angeblich nie stattgefundenen L2-GmbH-Warenlieferungen samt Handhabung der Seriennummern- und Siegelaufzeichnungen bei der Bf.,
 - b) die Erstellung der Lieferscheine an die Kunden samt Beilage der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Boxes,
 - c) die Abwicklung von Reklamationen (Schreiben 15.März 2005);
5. die Vorlage der abgabenbehördlichen Beweise zur Person, von der die besagten Bankkonten der L2-GmbH bei der V-Bank und W-Bank eröffnet worden wären, auf die die Bf. ihre Zahlungen geleistet habe (Schreiben 15.März 2005);
6. die Beibringung der Daten der Warenwirtschaftssysteme samt den Lieferscheinen der Kunden aus den Jahren 2001 und 2002, um die tatsächlich erfolgten Lagerzugänge bei den Unternehmen der Kunden aus den Zukäufen von der Bf. nachweisen zu können (Schreiben 15.März 2005);
7. die abgabenbehördlichen Beweisvorlage betreffend den Mieter der Wohnung Top 18 in Wien, A-Gasse 3, und den Abschlusszeitpunkt des besagten Mietvertrages (Schreiben 15.März 2005).

Zum Punkt „*Vorlage der Beweise, anhand derer die Behörde zu dem Schluss komme, dass sich die sog. Tätergruppe auch in den Bf.-Räumlichkeiten aufgehalten und dort auch Waren von Botendiensten und Speditionen im Namen der Bf. übernommen habe*“, stellte der Steuerberater die Anträge auf Zeugeneinvernahmen aller der Behörde bekannten Botenfahrer und Speditionsangestellten, die solche behaupteten Warenlieferungen an die Adresse Wien, A-Gasse 3, durchgeführt hätten, ebenso wie die Beweisvorlage betreffend **a)** die Identifizierbarkeit der Warenübernehmer (unterschiedene Warenübernahmescheine der liefernden Unternehmen), insbesondere I.Ab. und S.Ab., samt Feststellbarkeit der Seriennummern dieser übernommenen Waren, **b)** Auftraggeber der Lieferungen in der Slowakei samt Angabe des Namens, in dessen Auftrag die Lieferung erfolgt sei (Schreiben 15.März 2005).

Hinsichtlich der weiteren Beweisanträge erinnerte der Steuerberater an die Vorlage der Beweise betreffend Art und Weise der Identifikation der Warenübernehmer als I.Ab. und S. Ab. durch die Botenfahrer und Speditionsangestellten (Schreiben 15.März 2005) bzw. Behördenbehauptung betreffend Einschleusung immer derselben CPUs/Boxes in den Warenkreislauf [Vorlage der a) Aufzeichnungen betreffend Seriennummern der CPUs/

Boxes dieser Lieferungen, b) Niederschriften der diesbezüglichen Zeugeneinvernahmen, c) Lieferpapiere und Rechnungen dieser besagten Waren in der gesamten, von der Behörde behaupteten Kette, etc.] mit der Begründung, dass auf Grund der bisher unbekannten Unterlagen lediglich dieselbe Anzahl an CPUs auf Rechnungen und Zolldokumenten, nicht jedoch die Seriennummern bzw. LOT-Nummern der jeweiligen Sendungen aufgezeichnet worden wären (Schreiben 15.März 2005). Zu jener Person, die die nachweislich von der Bf. an die C-GmbH und D-GmbH gelieferten Waren an die A-Ltd. in Zypern fakturiert, jedoch die Warenbewegung in die Slowakei veranlasst habe, beantragte der Vertreter die Vorlage der Beweise dafür, dass Gf. über diese Vorgehensweise informiert gewesen sei und dass die C-GmbH/D-GmbH ein und dieselben Boxes lediglich in die Slowakei verbracht hätten (Schreiben 15.März 2005). Des Weiteren beantragte der Steuerberater die Nachholung aller im Schreiben vom 15.März 2005 und 15.November 2005 gestellten Beweisanträge sowie die eidliche Zeugeneinvernahme (im Zuge der Verhandlung) von

a)	I.Ab. zu den Themen: A-Ltd; sein Verhältnis zu Gf., sein Verhältnis zu DN.1, R.R., S.Af., G. R., A.T., G.D. und M.S.; den vermeintlichen Zypern-Besuch gemeinsam mit Gf. bei R.M. und Vorlage seines in den Jahren 1999 bis 2003 gültigen Reisedokuments; Telefonanrufe und Schlüsselabholungen für das Bf.-Büro; Verhältnis zu F.M. (Akquisition als Geschäftsführer der L2-GmbH).
b)	R.M. zu den Themen: Kontakte in Österreich der A-Ltd; Verhältnis zu Gf. sowie zu den Personen M.T., V.G., I. und S.Ab.; vermeintlicher Zypern-Besuch von I.Ab. mit Gf..
c)	C.H. zu den Themen: Bf.-Büro, Kontakte zu Gf.; vermeintlicher Zypern-Besuch bei R.M. von I.Ab. und Gf. samt Vorlage des in den Jahren 1999 bis 2003 gültigen Reisedokuments, Telefonanrufe und Abholungen der Bf.-Büroschlüssel
d)	F.H. zu den Themen: Bf.-Büro; Anwesenheit von I.Ab. in den Büroräumlichkeiten; Informationsstand zur Top 18 in A-Gasse 3.
e)	DN.1 zu den Themen: Bf.-Büro, Handhabung des Umgangs mit dem Büroschlüssel, Kontakte zur Firma C-GmbH/D-GmbH, I.Ab., S.Ab. und A-Ltd., Aufgabengebiete im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der Bf., offensichtliche Widersprüche in den Zeugenaussagen; Dienstverhältnis bei der Fa.T. ab 2002; Box-Handel ab 2002.

Die Anträge auf Zeugeneinvernahme von I) N.S. zu den Themen a) Benützung der Bf.-Parkplätze; b) Anwesenheitszeiten von I.Ab., S.Ab., R.M., C.H. im Gebäude A-Gasse 3; II) Vu.S. zur Person DN.1 im Zuge der Durchführung der Verhandlung wurden gestellt.

Mit dem Berufungsergänzungsschreiben vom 14.Jänner 2008 begründete der steuerliche Vertreter den Vorwurf der Protokollmanipulation (vgl. z.B. Schreiben 15.November 2005) mit dem Ergebnis des Vergleichs des Zeugenprotokolls H.E. vom 26.März 2003, 17:00 mit der Niederschrift J.P. vom 26.März 2003, 15:15, demnach sich beide Aussagen weitgehendst wortwörtlich decken würden. Die Fußzeile der Niederschrift mit dem Inhalt „*Niederschrift aufgenommen mit J.P., am*

26. März 2003" erhärte die Kopieeigenschaft der Niederschrift/ H.E., weil es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass zwei unterschiedliche Personen auf möglicherweise gleichartige behördliche Fragestellungen überwiegend wortwörtlich (gleiche Ausdrucksweise, gleiche Wortwahl, etc.) dieselben Antworten geben würden. Insofern bestehe der Verdacht der Vorlage des geringfügig adaptierten Protokolls des zuvor einvernommenen J.P. zur handschriftlichen Fertigung des H.E., womit die H.E.-Aussage durch die Behörde nicht wahrheitsgetreu niedergeschrieben worden sei. Auf das darin bestehende Wesen einer Zeugenaussage, dass der Zeuge in eigenen Worten die eigene Wahrnehmung und die eigenen Erinnerungsinhalte, dem Wahrheitsgebot entsprechend, auf gezielt gestellte Fragen der Behörde bekanntgebe, die in weiterer Folge von der Behörde in schriftlicher Form festzuhalten seien (Beil.12), wurde verwiesen. Zur USt.-Nachschau ohne Feststellungen gab der steuerliche Vertreter im Wesentlichen an, dass in diesem Zeitraum Geschäftsbeziehungen mit der L1-GmbH im Laufen gewesen wären (agbdl. Schreiben vom 15.Juni 2004). In den Umsatzsteuervoranmeldungen wären im Gegenzug zu Vorsteuern in Summe von 829.878,86 € 4.090.982,50 € an Umsätzen und vereinnahmten Anzahlungen sowie 818.196,50 € an Umsatzsteuer gemeldet worden. In Hinblick darauf, dass den Ausführungen im Behördenschreiben vom 15.Juni 2004 zufolge die L1-GmbH ihre Tätigkeit wegen behördlich aufgedeckter Unregelmäßigkeiten bei der USt-Abfuhr mit Juli 2001 einzustellen gehabt habe, sei für den Vertreter offenkundig: Die L1-GmbH Überprüfung hätte spätestens in Juli/2001 stattgefunden haben müssen. Spätestens ab diesem Zeitpunkt habe die Behörde Kenntnis davon gehabt, dass die L1-GmbH, nach Meinung der Behörde, keine vorsteuerabzugsberechtigenden Rechnungen an Dritte auszustellen vermöge. Trotz dieser Kenntnisse habe die Behörde die USt.-Gebahrung der Bf. im Zeitpunkt November 2001 als korrekt beurteilt. Somit habe es für die Gf. zu diesem Zeitpunkt keinen Hinweis auf eine nicht ordnungsgemäße, wirtschaftliche und steuerliche Gebahrung der im Firmenbuch eingetragenen L1-GmbH, allerdings ohne aufrechter Steuernummer, gegeben. Auf den Umstand, dass der Groß- Bp im Zuge dieser Nachschau die zu diesem Zeitpunkt bereits beendet gewesene Bf.-Geschäftsbeziehung zur L1-GmbH aufgefallen sein hätte müssen, wurde verwiesen. Eine abgabenbehördliche Gf.-Befragung zur Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH sei im Rahmen der Nachschau unterlassen worden, obwohl eine derartige Befragung zu diesem Zeitpunkt, im Wissen um die nicht ordnungsgemäße Abgabengebarung der L1-GmbH, für die Behörde verwertbare Ergebnisse hervorgebracht hätte. Da im Zeitraum Jänner bis Juni 2001 bereits 300.010,88 € an Vorsteuern aus Rechnungen der L2-GmbH der abgabenrechtlichen Überprüfung im Jahr 2001 unterzogen worden wären (Beil.15), sei der Behörde die L2-GmbH-Eigenschaft als Nachfolgelieferant bekannt gewesen (Beil.17).

Mit der Berufung vom 28.Februar 2007 in Verbindung mit dem Berufungsergänzungsschreiben vom 14.Jänner 2008 beantragte der steuerliche Vertreter die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern im Zeitraum vom 19.Juni 2001 bis 30.Juni 2001 in Höhe von 106.438,93 € zusätzlich mit der Begründung, dass diese bereits Gegenstand der USt-Nachschau Jänner bis Juni/ 2001 im Jahr 2001 gewesen wären

(Antrag 15.November 2005). Der Zeitpunkt, ab dem der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der L2-GmbH nicht mehr zulässig gewesen sein soll, sei erst im Zuge des laufenden Prüfverfahrens im Jahr 2005 bestimmt worden.

Hinsichtlich der Argumentation bezüglich des Zeitpunkts [Geschäftsführungswechsel in der L2-GmbH] äußerte der steuerliche Vertreter die Vermutung, dass sich diese tatsächlich erst im Laufe des Jahres 2005 entwickelt haben dürfte, da im Behördenschreiben vom 15.Juni 2004 noch alle Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH als nicht abzugsfähig eingestuft worden seien. Das Finanzamt habe diese „neue“ Argumentation im Laufe des Jahres 2005 im Prüfverfahren ohne Bf.-Einwirkung eingeführt, ohne jedoch den Betrag der vermeintlich abzuerkennenden Vorsteuern der eigenen Argumentation anzupassen; dies wäre erst über Anregung der Vertretung (und auch das nicht in vollem Umfang) mit Schreiben vom 15.November 2006 geschehen. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde die nachhaltige Durchbrechung der behördlichen Argumentationskette mit diesem Vorgehen darin erkannt, dass dann, wenn man der 2.Argumentation der Abgabenbehörde (EuGH Urteil Axel Kittel) folge, der von der Behörde eingeführte Zeitpunkt des Geschäftsführungswechsels nicht für die Zu- und Aberkennung von Vorsteuern aus Rechnungen der L2-GmbH maßgeblich sein könne; diesfalls wären keine Vorsteuern der L2-GmbH zum Abzug bei der Bf. zuzulassen. Im Fall der unterstellten (von Beginn weg bestehenden) Gf.-Mitwisserschaft wäre beinahe zwingend auch kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen der L1-GmbH bei der Bf. zulässig, da I.Ab. von der Behörde als Schlüsselfigur des vermeintlichen USt.-Betruges und Freund von der Gf. gesehen werde. Bedingt durch die Geschäftsführereigenschaft des I.Ab. bei der L1-GmbH, die laut Aussage der Behörde keine Steuernummer gehabt und keine Umsatzsteuerzahllasten dem Amt ordnungsgemäß gemeldet und ordnungsgemäß abgeführt habe, wäre für den Fall der behaupteten Gf.-Mitwisserschaft mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen [wie dies auch die Behörde durch unzählige Zitierungen von Zeugen- und Verdächtigaussagen zu beweisen versuche], dass Gf. von Beginn an [z.B. ab dem Bf.-Gründungszeitpunkt oder ab Aufnahme des Geschäftsbetriebes] über die vermeintlich geplanten und von der Behörde behaupteten Umsatzsteuermalversationen informiert gewesen sein hätte müssen.

Bedingt durch die im Zuge des Prüfverfahrens für die Jahre 2001 bis 2002 erfolgte, wissentlich und bewusste Änderung der abgabenbehördlichen Meinung hinsichtlich des Zeitpunkts der Vorsteuerabzugsaberkennung betreffend L2-GmbH-Rechnungen, wodurch neben Vorsteuerbeträgen aus L1-GmbH-Rechnungen auch solche aus Rechnungen der L2-GmbH-Rechnungen bis zum 19.Juni 2001 zum Abzug bei der Bf. zugelassen worden seien, gebe die Behörde den Nichtbestand einer von Beginn weg bestehenden Gf.-Mitwisserschaft und den Umstand, dass Gf. von den vermeintlichen Umsatzsteuermalversationen nicht wissen hätte müssen, zu erkennen.

Bei einer nicht von Beginn weg bestehenden Gf.-Involvierung in die vermeintlichen Umsatzsteuermalversationen der L1-GmbH und L2-GmbH fehle ein Grund für ihre Einweihung in die zukünftigen, nach gleichem Schema ablaufenden, vermeintlichen

Umsatzsteuermalversationen der L2-GmbH. Auch die gleichbleibende, stetige kommerzielle Bf.-Gebahrung spreche gegen eine Gf.-Mitwisserschaft, würden sich doch Mitwisser in der Regel entlohnen lassen.

Zum Gf.-Verhalten im Zuge der behördlichen Erhebungen verwies der steuerliche Vertreter u.a. auf die Belassung des vermeintlich durch Beihilfe zur Abgabenhinterziehung erwirtschafteten Geldes auf den Geschäftskonten und den auf Anraten der steuerlichen Vertretung geschafften Aufbau von formal korrekten Geschäftsbeziehungen mit Kunden und Lieferanten in den Jahren 2001 und 2002.

Unter dem ersten von den dem Berufungsergänzungsschreiben vom 14.Jänner 2008 ersichtlichen 16 Punkten in Verbindung mit den Beilagen (=Beil.) 1,2, brachte der Steuerberater zum Verhältnis I.Ab.-Gf. [7.22, 7.24 PB] vor, dass der R.R.-Aussage zufolge Gf. die Freundin von I.Ab. sei. I.Ab. sei jedoch, wenn man seinen eigenen und den Aussagen von C.H. glauben dürfe, mit C.H. liiert. C.H. habe wiederum von I. Ab. erfahren, dass Gf. ein Verhältnis mit M.M. gehabt haben soll; dies wolle I.Ab. wiederum von seinem Cousin A.Ab. erfahren haben. Während A.T. bei der Zeugeneinvernahme angebe, nicht zu wissen, ob M.M. und Gf. ein Verhältnis gehabt hätten, gebe G.D. wiederum zu Protokoll, entweder von A.T. oder von W.S. erfahren haben zu wollen, dass Gf. sehr wohl ein Verhältnis mit M.M. gehabt haben solle. Da es A.T. laut eigener Aussage aufgrund der Unkenntnis hinsichtlich dieses Umstands nicht gewesen sein könne, der G.D. diese Information gegeben habe, komme lediglich W.S. hierfür in Frage. Somit stehe fest, dass die Behörde nicht in der Lage sei, Beweise für die behauptete Beziehung M.M.-Gf. bzw. für die behauptete I.Ab.-Gf. Freundschaft zu liefern. M.M. gebe anlässlich seiner Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde am 18.Dezember 2002 an, seine Freundin wäre in der fraglichen Zeit M.R. gewesen.

Richtig sei: I.Ab. und Gf. habe keine langjährige Freundschaft verbunden. Gf. habe I.Ab. im Rahmen ihrer Verkaufsberater Tätigkeit für die Firma S/O-GmbH über Vermittlung eines Kunden (M.H.S.-M.M.) kennengelernt. Nach dem wesentlich späteren Gf.-Wechsel zur Fa.A -in der Zwischenzeit hätte kein Kontakt der Gf. zu I.Ab. bestanden- habe I.Ab., offensichtlich mit dem Hintergedanken einer beruflichen Zusammenarbeit, wieder Kontakt zu Gf. aufgenommen, ohne dass sich dadurch eine berufliche Nahebeziehung zwischen den beiden zu diesem Zeitpunkt ergeben hätte. Eine enge geschäftliche Beziehung zu I.Ab. habe sich erst nach Wechsel der Gf. zur C/E-GmbH entwickelt (Dienstverhältnis 1.Juli bis 31.Dezember 2000). Gf. habe jedermann erzählt, sich selbständig machen zu wollen. In Kenntnis dieser Information habe sich I.Ab. abermals bei Gf. gemeldet und habe ihr neuerlich eine Zusammenarbeit, diesmal im CPU-Handel, angeboten. Laut Gf.-Aussage habe I.Ab. dieses Anbot im zweiten Halbjahr 2000 erstattet.

Auch die behauptete Einladung von I.Ab. und C.H. bei Gf., welche laut Gf.-Angaben die Abholung von Bestellungsunterlagen durch I.Ab. gewesen sei, und das Summerstage-Treffen, welches laut Aussage von Gf. Zufall gewesen sei, würden nicht vermögen, über den von der Bp behaupteten Zeitraum des Bestehens einer Freundschaft der beiden den Nachweis, dass zwischen I.Ab. und Gf. tatsächlich freundschaftliche Bande gepflogen worden wären, zu erbringen. Bei diesen zwei Treffen mit I.Ab. hätte es sich um ein

geschäftliches/zufälliges Zusammentreffen gehandelt. Bei einer, nach der Darstellung der Behörde, langjährigen Freundschaft zwischen Gf. und I.Ab. (Schreiben 15.Juni 2004) würden zwei nachgewiesene, berufliche bzw. zufällige Treffen der Beiden in diesem langen Zeitraum nicht unbedingt einen Beweis für eine innige Freundschaft darstellen, die auch niemals bestanden hätte. Entgegen der Behauptung, I.Ab. sei langjähriger Gf.-Freund im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und der L1-GmbH gewesen, habe Gf. in I.Ab. immer nur einen Geschäftspartner gesehen und habe daher keinen freundschaftlichen Umgang mit diesem gepflegt.

Wider die protokollierte R.M.-Angabe vom 5.Mai 2006 zum Gf.-Zypernaufenthalt wandte der steuerliche Vertreter ein, dass Gf. nie mit I.Ab. zum Zwecke der CPU-Beschaffung in Zypern zu Gast bei R.M. im Zeitraum 2000 bis 2002 gewesen wäre, verwies auf die Vermerkspflicht bei Zyperneinreisen in diesem Zeitraum im Reisepass (Beil.10,11) und folgerte daraus, dass I.Ab. aus diesem Grund diese vermeintliche Geschäftsreise mit Gf. nach Zypern in seiner Einvernahme vom 14.April 2004 nicht erwähnt hätte. Dies hätte er mit Sicherheit bei Bestehen einer angeblich innigen Freundschaft zwischen ihm und Gf. getan, wenn diese Reise auch tatsächlich stattgefunden hätte. Auch sei der Zeitpunkt betreffend der angeblich stattgefundenen Reise offen. Wahr dürfte der Besuch von I.Ab. und C.H. bei R.M. auf Zypern im Jahr 2002 (C.H.-Aussage vom 11.September 2003) sein.

Unter Pkt.2 samt Beil.2,3, des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 legte der Steuerberater zur L1-GmbH u.a. potenziellen Lieferanten [7.22/7.24 PB] offen, dass I.Ab. die CPUs samt Rechnung und Lieferschein immer persönlich geliefert hätte. Bei den Lieferungen und den darüber ausgestellten Rechnungen sei es wiederholter Maßen zu Problemen gekommen. Bedingt durch die Nichtbeibringung des Finanzamtsnachweises über die L1-GmbH-Erfassung nach Warenreklamationen und Gf.-Aufforderungen habe Gf. beschlossen, die Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH im Jahr 2001 zu beenden.

Hinsichtlich der Gf.-Aussage (FA-Schreiben 15.Juni 2004) zur L1-GmbH-Geschäftsgebarung teilte der steuerliche Vertreter mit, dass sich diese Einschätzung neben häufigen Warenreklamationen primär auf Telefonate und Gespräche zwischen Gf. und der Kanzlei stütze. In diesen Gesprächen wäre der Gf. anhand des Buchwerks aufgezeigt worden, dass im Fall der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung zur L1-GmbH die Nichteinbringlichkeit der Rückforderungsansprüche von Kunden (Lieferung von defekten CPUs; sog. RMA-Abwicklung) gegenüber der Bf., die von dieser ihrerseits an die L1-GmbH durchzurechnen seien, bei der L1-GmbH zu befürchten sei. Die steuerliche Vertretung habe die Nichtbeibringung des steuerlichen Erfassungsnachweises als für die Bf. risikoreich eingestuft.

Zur Groß-Bp-Behauptung bezüglich der Warnung des Bf.-Vertreters vor dem Geschäftsführer der L1-GmbH legte der Vertreter im Wesentlichen dar, nur die verbuchten Rechnungen der L1-GmbH zu diesem Zeitpunkt gekannt zu haben. Aufgrund des Rats an die Gf., Bescheidkopien betreffend die Erteilung der Steuernummer und UID-Nummer der L1-GmbH zu beschaffen, um die UID-Nummer im Sinn eines redlichen und

vorsichtigen Kaufmannes in den Geschäftsunterlagen dokumentieren zu können, hätte Bf. die Geschäftsbeziehung zur L1-GmbH-Beziehung aufgrund fehlerhafter Lieferungen und der Nichtbeibringung des Nachweises der steuerlichen Erfassung der L1-GmbH beendet. Zum Beweis für die Richtigkeit der Befürchtungen der Vertretung hinsichtlich der Uneinbringlichkeit von Gewährleistungsansprüchen gegenüber der L1-GmbH verwies der Bf.-Vertreter auf den Jahresabschluss 2001 (Verbuchung von 25.580,39 € an uneinbringliche Rückforderungsansprüche gegenüber der L1-GmbH als Aufwand). Zum Buchwerk brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass in diesem alle Geschäftsfälle (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbewegungen, Kassabewegungen, etc.) erfasst worden wären (USt-Nachschau Jänner bis Juni /2001, Jänner bis September/2002). Zu jedem Zeitpunkt hätten die Bücher den Bestimmungen des § 131 BAO entsprochen und seien daher gemäß § 163 BAO in allen Zeiträumen als ordnungsgemäß einzustufen.

Die Lieferverbindlichkeitenbezahlung gegenüber der L1-GmbH sei ausschließlich durch Banküberweisung auf Bankkonten des betreffenden Lieferanten erfolgt, meistens im Voraus. Diese Vorgehensweise entspreche den üblichen Usancen in diesem Geschäftsbereich.

Den E-Mails der Beilage 3 zufolge hätte sich Gf. im Zeitraum 2001 und 2002 laufend um die Gewinnung neuer Lieferanten bemüht, um von ihren Lieferanten unabhängiger zu sein.

Unter Pkt.3 samt Beil.2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 legte der Steuerberater zu M.S. samt Verhältnis M.S.-Gf. [7.22 PB] im Wesentlichen dar, dass der Kontakt durch telefonische Kontaktaufnahme mit Gf. zustande gekommen wäre. M.S. hätte

- a) behauptet, Gf. aus ihrer Zeit bei der Fa.A (Dienstverhältnis bis 2.Juli 1999) zu kennen und von dort ihre Mobiltelefonnummer erhalten zu haben,
- b) angegeben, über Kontakte in die Computerkomponentenbranche zu verfügen,
- c) angekündigt, sich mit einer Firma in diesem Bereich [L2-GmbH] in Österreich selbständig machen zu wollen.

Nach Ausverhandlung der Details [CPU-Preise, CPU-Marken, CPU-Transportkosten, etc.] hätte die Geschäftsbeziehung Bf.-L2-GmbH begonnen. Von Kundenseite wäre bereits Druck auf die Bf. ausgeübt worden, die abgeschlossenen Kontrakte zu erfüllen. Dies wäre für Gf. in Anbetracht der schwierigen Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH das vordringlichste Unterfangen gewesen, um keinen finanziellen Schaden zu erleiden.

Die M.S.-Gf.-Beziehung sei rein geschäftlich ausgerichtet gewesen. Im Juni 2001 hätte M. S. die Geschäftsanteile an der L2-GmbH an F.M. veräußert. Ab diesem Zeitpunkt sei F.M. zum L2-GmbH-Geschäftsführer bestellt worden. In weiterer Folge sei M.S. [im Beisein von Gf.] von F.M. bevollmächtigt worden, weiterhin im Namen der L2-GmbH auftreten zu können und mit Gf. geschäftlichen Kontakt zu pflegen.

Für die M.S.-Bevollmächtigung durch den Geschäftsführer der L2-GmbH spreche auch die Erkennbarkeit bei Sichtung der Protokolle der Speditionsangestellten (z.B. H.F. 21.Jänner 2003; K.H. 13.Februar 2003) dessen, dass M.S. und F.M. noch weit nach

dem Juni 2001 im Namen der L2-GmbH aufgetreten wären und für diese Transport- und Speditionsleistungen beauftragt hätten.

Der Möglichkeit einer I.Ab.-L2-GmbH-Verbindung hielt der Steuerberater entgegen, dass Gf. erst im Rahmen des Finanzstraf- und Prüfverfahrens erfahren hätte, dass sich M.S. und I.Ab. angeblich kennen sollen. Über behördliche Befragung des I.Ab. zur L2-GmbH am 14. April 2004 führe dieser aus, zu glauben, dass es sich bei der L2-GmbH um die M.S.-Firma gehandelt hätte. Mangels Greifbarkeit des M.S. für die Behörden wäre M.S. zu den Vorkommnissen bis dato nicht befragbar gewesen.

Unter Pkt.4 samt Beil.2 und 3 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14. Jänner 2008 brachte der Steuerberater zur L2-GmbH u.a. potenzielle Lieferanten [7.22, 7.24PB] im Wesentlichen vor, dass der Behörde die Geschäftsbeziehung Bf.-L2-GmbH seit Mai 2001 (nicht wie behauptet Juni 2001) aufgrund der im Zuge der USt-Nachschau geprüften Eingangsrechnungen spätestens seit November 2001 bekannt sei.

Entgegen der behördlichen Stellungnahme vom 15. Juni 2004 sei somit richtig, dass die Bf. Geschäftsbeziehungen mit der L2-GmbH von Mai 2001 bis Oktober 2002 unterhalten habe (Pkt I.D dieses Schreibens).

Wie bei der L1-GmbH hätte sich Gf. auch bei der L2-GmbH vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen über die ordnungsgemäße Registrierung des Unternehmens versichert. Die im Firmenbuch registriert gewesene L2-GmbH (Beil.4) hätte über eine Steuernummer samt UID-Nummer (Beil.16) verfügt.

Der Aussage im Schreiben vom 15. Juni 2004 betreffend die L2-GmbH-Gründung durch M. S. bestätigte der Steuerberater deren Richtigkeit, verwies auf den Firmenbuchauszug und brachte des Weiteren vor, dass M.S. F.M. der Bf.-Geschäftsführerin vorgestellt hätte. Dies hätte Gf. nicht weiter verwundert, weil F.M. zu diesem Zeitpunkt bereits als L2-GmbH-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Aufgrund der Bevollmächtigung des M.S. durch F.M. [i m Gf.-Beisein], weiterhin bei der Geschäftsabwicklung mitzuwirken und als handlungsbevollmächtigte Person der L2-GmbH aufzutreten, wäre Gf. zu diesem Zeitpunkt klar gewesen: Es werde sich in der Abwicklung der Geschäfte zwischen den beiden Firmen nichts ändern.

Infolge der am 20. Jänner 2003 protokollierten F.M.-Angabe, demnach M.S. regelmäßig auf F.M. in Wien, A-Gasse 3, gewartet hätte, wenn er Pakete an die Bf. geliefert habe, und dem Tragen dieser Pakete entweder von M.S., oder DN.1 (Annahme unsererseits) in das Haus wäre für Gf. lediglich der Auftritt von nunmehr zwei Personen für die L2-GmbH erkennbar gewesen. Die Antwort auf die Fragen, ob und inwieweit F.M. von I.Ab., wie von der Behörde behauptet, für diese Geschäftsführungstätigkeit angeworben worden sei, sei Gf. nicht bekannt, da ihr dieser Umstand weder von F.M., noch von M.S. zur Kenntnis gebracht worden wäre.

Entgegen dem Prüfbericht sei I.Ab. nie im Zusammenhang und in der Zeit der Geschäftsbeziehung mit der L2-GmbH gegenüber der Bf. und Gf. aufgetreten. Die Behörde habe sich im Rahmen der USt-Nachschau Jänner-Juni 2001 und Jänner-September/2002 bei der Bf. von der Erfasstheit aller Geschäftsfälle zu jeder Zeit im Buchwerk (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbewegungen,

Kassabewegungen etc.) überzeugen können. Auch die Geschäftsfälle mit der L2-GmbH wären ordnungsgemäß verbucht worden. Die Bücher hätten zu jedem Zeitpunkt den Bestimmungen des § 131 BAO entsprochen und seien daher in allen Zeiträumen als ordnungsgemäß einzustufen.

Die Lieferverbindlichkeitenbezahlung gegenüber L2-GmbH sei ausschließlich durch Banküberweisung auf Bankkonten des betreffenden Lieferanten erfolgt, meistens im Voraus. Diese Vorgehensweise entspreche den üblichen Usancen in diesem Geschäftsbereich, womit Gf. auch in diesem Punkt sorgfältig agiert habe.

Aufgrund der E-Mails der Beilage 3 sei das Gf.-Bemühen betreffend Gewinnung von neuen Lieferanten für die Bf. im Zeitraum 2001 und 2002, um von ihren Lieferanten unabhängiger zu sein, ersichtlich.

Es habe für Gf. somit nie ein Zweifel über die Eigenschaft der L2-GmbH als Lieferantin und an der Eigenschaft der L2-GmbH als Unternehmer im Sinn des UStG 1994 bestanden. Auf die Tatsache, dass dieser Blickwinkel auch im zollbehördlichen Schlussbericht in der Strafsache gegen A.Ab., GZ. 000Ur000/02, mit der Einstufung der L2-GmbH als vorsteuerabzugsberechtigt geteilt werde, was nur bei einer in jeder Phase bestehenden Unternehmereigenschaft der L2-GmbH im Sinn des § 2 UStG 1994 der Fall sein könne (Beilage 25, 26), wurde verwiesen.

Unter Pkt.5 samt Beil.2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 legte der Steuerberater zu F.M. samt Verhältnis F.M.-Gf. [7.22 PB] im Wesentlichen dar, dass M.S. F.M. als zusätzlichen Ansprechpartner der L2-GmbH im Bf.-Büro vorgestellt hätte. Davor sei Gf. F.M. unbekannt gewesen. Vom Vorleben des F.M. habe Gf. erst im Rahmen des Finanzstraf-/Prüfverfahrens erfahren. Ob und inwieweit I.Ab. F.M. für diese Geschäftsführungstätigkeit angeworben habe, entziehe sich der Gf.-Kenntnis, da ihr dieser Umstand nicht von F.M. bzw. M.S. zur Kenntnis gebracht worden sei.

Die F.M.-Eigenschaft als Gesellschafter bedeute, dass F.M. zur Erreichung dieser Position auch Kapitalanteile für den Erwerb der Geschäftsanteile aufwenden hätte müssen. Zwar sei die Herkunft dieser Geldmittel bis heute ungeklärt, doch müsse durch die Eintragung des Gesellschafterwechsels im Firmenbuch Einvernehmen zwischen M.S. und F.M. hinsichtlich der Abtretungspreisbezahlung erzielt worden sein.

Gf. und F.M. hätten eine rein geschäftliche Beziehung unterhalten. F.M. hätte sich im Zuge der L2-GmbH-Warenlieferung an die Bf. auch in den Bf.-Räumlichkeiten aufgehalten. Ein Kuvert mit der Aufschrift „Herr S.“ als Beweis für ein Nichthandeln des F.M. in diesem Fall für die GmbH sei für die Vertretung nicht nachvollziehbar.

Betreffend die L2-GmbH-Unterlagen fügte der steuerliche Vertreter seiner Verneinung der Überprüfbarkeit dessen, dass keine Anzeichen für die Erteilung der Handlungsvollmacht in den Unterlagen der L2-GmbH wären, hinzu, dass die Behauptung der Behörde, demnach keine M.S.-Entlohnung für seine Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigter der L2-GmbH stattgefunden hätte und es sich somit um eine unübliche Tätigkeit in diesem Umfang gehandelt habe, dadurch, dass die Gf. weder Einblick in die finanzielle Gebarung der L2-GmbH, noch einen Einfluss darauf gehabt hätte, ins Leere gehe.

Des Weiteren bestritt der steuerliche Vertreter die damalige Erkennbarkeit für die Gf., ob F.M. die Qualifikation für die Ausübung der Geschäftsführerposition der L2-GmbH zum damaligen Zeitpunkt besessen habe oder nicht, mit der Begründung, dass F.M. durch den Firmenbucheintrag gesellschaftsrechtlich zur L2-GmbH- Vertretung befugt gewesen wäre und sich ein Dritter auf die Firmenbuchdaten vollinhaltlich verlassen könne. Dies hätte Gf. auch getan.

F.M. sei mit seiner aktiven Beteiligung an der operativen Abwicklung dieser Geschäfte für Gf. immer präsent, sichtbar und via Festnetztelefon oder Fax erreichbar gewesen.

Zu den protokollierten F.M.-Angaben vom 23.Jänner 2003 zur Verneinung von L2-GmbH-Lieferungen an die Bf., der Kenntnis von Eingangsrechnungen der Bf. mit der Angabe der L2-GmbH als Rechnungsaussteller und der Ausstellung dieser Rechnungen von F.M. bzw. der L2-GmbH-Buchhalterin brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bestellungen bei L2-GmbH überwiegend per Fax unter der von M.S. bekannt gegebenen Faxnummer erfolgt wären. Gf. hätte M.S. und F.M. unter der von M.S. genannten Festnetzfirmenlefonnummer erreicht. Die Warenlieferungen wären durch M.S. persönlich (anfangs) und in weiterer Folge durch F.M. erfolgt. Zum Beweis für die mehrfache CPU-Auslieferung an die Bf. durch F.M. bot der steuerliche Vertreter die Befragung des Zeugen DN.2 an.

Betreffend a) nichtverbuchter Zahlungen im L2-GmbH-Buchwerk und b) durch die L2-GmbH-Buchhalterin erfolgte Verbuchung von stark unterpreisigen Scheinausgangsfakturen der L2-GmbH an Unternehmen ohne Kontakt zur L2-GmbH brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Nichtzuleitung von Rechnungen samt Waren der L2-GmbH an die in den L2-GmbH-Büchern aufscheinenden Kunden dafür spreche, dass nur die Bf. reale Rechnungen, basierend auf dem Marktwert, gestellt habe und die CPUs auch tatsächlich geliefert worden seien.

Als weiteres Indiz für eine direkte Leistungsbeziehung L2-GmbH-Bf. nannte der steuerliche Vertreter die unternehmensinterne Aufzeichnung aller Seriennummern der gelieferten CPUs und die strukturierte Weitergabe der Nummern an die Kunden und führte zu dieser Dokumentation der CPU-Seriennummern des näheren aus, dass die Bf. über diese Dokumentation auch etwaige Kundenreklamationen (sog.RMA-Abwicklung) im Falle defekter CPUs mit dem Lieferanten abgewickelt hätte. Über die Aufzeichnungen der CPU-Seriennummern und auch anhand der dokumentierten RMA-Abwicklungen im Unternehmen von Gf. sei das körperliche Vorhandensein der Waren im Bf.-Geschäft beweisbar. Die Aufzeichnungen der Serien- und LOT-Nummern seien integrierender Rechnungsbestandteil der Ausgangsrechnungen und würden auch bei den Kunden der C-GmbH und D-GmbH aufliegen.

Auf die DN.2-Angaben (NS 11.Juli 2003), wonach DN.2 ausschließlich mit F.M. von Seiten der L2-GmbH zu tun gehabt und F.M. gemeinsam mit den CPU-Paketen auch gelbe verschlossene Kuverts [mit der Aufschrift „S.“] mit den dazugehörigen Lieferscheinen samt Rechnung der L2-GmbH als Inhalt geliefert hätte, wurde verwiesen.

Unter Pkt.6 samt Beil.1, 2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 brachte der Steuerberater zu Angestellten [7.24 PB], was DN.1 anbelangt,

vor, dass die Dienstnehmerin gemeinsam mit Gf. im Vertrieb bei der Fa. C-EGmbH im Jahr 2000 beschäftigt gewesen wäre. Davor wäre DN.1 schon jahrelang im Vertrieb von Computerkomponenten, insbesondere bei der Fa.E. tätig gewesen. Gemäß ihren Angaben vom 27.April 2006 (Beil.23) hätte sie über Kundenkontakte, auch ins Ausland, verfügt.

DN.1 bestätige in der Aussage, dass Gf. nicht an Exportkunden interessiert gewesen sei, die Empfehlung des Steuerberaters zur Nichtbelieferung von Exportkunden, da die Kosten samt Risiken, insbesondere durch die formalen umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und Formalvorschriften, für die Bf. massiv angestiegen wären. Auf Anraten der Vertretung hätte Gf. ihre ursprüngliche Intention, auch Exportgeschäfte abwickeln zu wollen, wieder verworfen (Exportgeschäft Bf.-A-Ltd. vom Mai 2001, abgewickelt von DN.1). Aufgrund der negativen Erfahrungen mit dem Exportkunden hätte Gf. nachweisbar die A-Ltd. als „dubios“ eingestuft. Dadurch, dass die Bf. mit Sicherheit keine weiteren Exportgeschäfte abgewickelt habe, irre die Behörde, wenn sie im Prüfbericht als einzige schlüssige Erklärung für die Nichtdurchführung von direkten Exportgeschäften seitens der Bf. die vermeintliche Positionierung der Bf. als „buffer“ anführe, denn diese würde das Bf.-Wissen um diese Position voraussetzen; ein Wissen, das jedoch nicht bestanden habe.

Die Argumentation zum Entstehen auffälliger Vorsteuerguthaben beim Box-Direktexport gehe durch die immer termingerechte Übermittlung aller Umsatzsteuervoranmeldungen an die Behörde und die damit verbundene rechtskonforme Offenlegung der Vorsteuern ins Leere. Infolge dessen, dass die sehr große Höhe der Vorsteuern in den USt.-Voranmeldungen auch ohne auffällige Vorsteuern aus Direktexporten die Behörde schon im Jahr 2001 zum Ergänzungsersuchen betreffend die USt.-Voranmeldungen März und April/2001 (Beil. 20) und zur Durchführung der USt.-Nachschau Jänner bis Juni 2001 (Beil.21) veranlasst hätte, wären der Behörde alle relevanten Umstände der Geschäftsgebarung, insbes. die im Prüfbericht angesprochene Entwicklung der Umsätze, die Kunden- und Lieferantenstruktur, von Beginn vollständig bekannt gewesen und offen gelegt worden.

Entgegen der in der DN.1-Aussage definitiv anders lautenden Darstellung hätte die von Gf. im Zuge der Bf.-Gründung als Vertriebsmitarbeiterin und Bearbeiterin der Reklamationswaren (RMA) eingestellte DN.1 die ihr übertragenen Aufgabenbereiche auch wahrgenommen. Die Tatsache, dass DN.1 nachweislich in zeitlich größerem Umfang diese Aufgabenbereiche eigenverantwortlich wahrgenommen habe, sei aufgrund der in den beschlagnahmten Aufzeichnungen und Geschäftspapieren der Bf. befindlichen Dokumentationen, insbesondere der Aufzeichnung der Serien- und Siegelnummern bzw. der RMA-Bearbeitungen, ersichtlich. Nach Kündigung des Dienstverhältnisses im Dezember 2001 hätte DN.1 sodann über Vermittlung von I.Ab. im Jänner 2002 begonnen, bei der Fa. T. (Fa. von V.M., Cousin von I.Ab. und S.Ab.) zu arbeiten.

Erst anlässlich u.a der Prüfung für die Jahre 2001 und 2002 wäre Gf. in den Besitz dieser Information gekommen. Nach der Zeugenaussage N.S. vom 13.Jänner 2003 hätte S.Ab. auf N.S. den Eindruck gemacht, Bf.-Chef zu sein. Dieser Anschein wäre dem

Hausbesorgerehepaar von der Bf.- Sekretärin mit der Mitteilung, S.Ab. spiele nur den Chef, bestätigt worden.

DN.1 habe immer die ganze Arbeit zu machen gehabt. Da DN.1 diese Arbeit gemäß eigener Aussage vom 27.April 2006 (Beil.23) nicht erledigen habe können, weil Gf. alles an sich gezogen habe, sei die DN.1-Aussage in diesem Punkt unglaubwürdig.

Durch oben Ausgeführtes sei auf der Hand liegend, dass intensive Kontakte zwischen DN.1, I. und S. Ab. schon lange vor dem Dezember 2001 gepflogen worden seien.

In Hinblick auf die Vermutung, dass DN.1 im Vorfeld auch Gefälligkeiten für I.Ab und S.Ab. erbringen habe müssen, um das Dienstverhältnis bei der Fa.T. ab 2002 zu erhalten, wäre die Höhe der Entlohnung von DN.1 bei der Fa.T. im Vergleich zu derjenigen bei der Bf. zu prüfen.

Die DN.1-Angabe vom 16.Oktober 2002 (Beil.24), wonach DN.1 I.Ab. über einen Bekannten ihres Freundes kennengelernt hätte, sei unglaubwürdig, weil I.Ab. zu Zeiten, als noch die L1-GmbH ausschließlicher Bf.-Lieferant gewesen wäre, im Bf.- Büro verkehrt hätte. Dies gebe DN.1 in ihrer Zeugeneinvernahme am 27.April 2006 (Beil.23) bekannt.

Auch die DN.1-Aussage (Beil.23), die A-Ltd. nicht gekannt zu haben, sei eine Falschaussage, da DN.1 diesen einzigen Exportfall aufgrund ihrer Exporterfahrung im Mai 2001 abgewickelt habe. Beweisbar wäre dies anhand der Bf.-Geschäftsunterlagen.

Die Wahrnehmung wichtiger unternehmensinterner Agenden durch die Gf. selbst, wie dies DN.1 in ihrer Aussage angebe (Beil.23), entspreche der Wahrnehmung der Verantwortung der Gf. als Geschäftsführerin der Kapitalgesellschaft.

DN.1 habe die gesamte Retourware und die Serien- und Siegelnummern (LOT-Nummern) der Handelsware bei Lieferung erfasst. Die Bestätigung des A.T. in der Einvernahme vom 27.Februar 2003, von DN.1 ein E-Mail mit ausländischen Kundenkontakten erhalten zu haben, in dem auch die A-Ltd. enthalten gewesen sein solle, widerspreche den DN.1.-Angaben (Beil.23) diametral.

Die Büroschlüsselweitergabe werde von DN.1 mehr als 3 Jahre später nur in dem bereits seit der Einvernahme des F.M. bekannten Ausmaß zugegeben. Die DN.1-Behauptung, Gf. hätte vom Aushändigen des Schlüssels an einen Dritten gewusst, stimme definitiv nicht. Betreffend DN.2 führte der Steuerberater ins Treffen, dass die Bf. nach Meldung der offenen Stelle beim AMS zu Beginn des Jahres 2002 ein Dienstverhältnis mit DN.2 am 11.Februar 2002 begründet hätte. DN.2 gebe an, dass er sich nicht über Vermittlung des AMS, sondern seiner Schwester, U.DN.2 (eine Lebensberaterin mit I.Ab als Klient), aus eigener Initiative bei der Bf. beworben hätte.

Die abgabenbehördliche Ableitung aus der F.H.-Aussage [demnach F.H. die Warentransporte für die Bf.-Kunden bis Oktober 2002 durchgeführt und im Bf.-Büro auch I.Ab. angetroffen hätte], dass F.H. I.Ab. auch nach dem Juli 2001 dort angetroffen hätte, stehe im Widerspruch zur N.S.-Aussage vom 12.Jänner 2003, wonach I.Ab. seit rund eineinhalb Jahren nicht mehr im Haus A-Gasse 3 gewesen wäre. Andererseits müsste DN.2 die I.Ab.- Anwesenheit im Bf.- Büro ab 11.Februar 2002 bestätigen können.

Die Behörde habe dem Umstand, dass DN.2 sich bei der Bf. hauptsächlich der lückenlosen Erfassung der Serien- und Siegelnummern gewidmet habe, keine Bedeutung beigemessen, obwohl über die erfassten Seriennummern bewiesen werden könne, dass die Waren tatsächlich ins Bf.-Büro geliefert worden wären, es sich nachweislich nicht um idente Waren gehandelt hätte (keine identen Seriennummern bei unterschiedlichen Lieferungen) und die Bf. die Waren auch tatsächlich an die Kunden ausgeliefert hätte. Eine der Hauptaufgabengebiete des bis zum 13. Jänner 2003 angestellten DN.2 hätte in der Abwicklung der Reklamationsware (RMA) und Verifizierung der erkannten und von den Kunden bekannt gegebenen CPU-Defekte bestanden. Das von DN.2 zur Erkennung und Austestung der kundenseitig beanstandeten CPU-Defekte entwickelte Verfahren hätte die Bearbeitungszeiten für die Reklamationsware massiv verkürzt.

Unter Pkt.7 samt Beil.2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14. Jänner 2008 brachte der Vertreter zu 7.23, 7.24 PB bzw. für die nachweisliche Überprüfung der Warenlieferung im Bf.-Geschäft vor, dass die Bestellungen bei der L2-GmbH überwiegend per Telefax unter der von M.S. bekanntgegebenen Faxnummer erfolgt wären. Gf. hätte M.S. und F.M. unter der von M.S. genannten Telefonnummer der L2-GmbH erreicht. Die L2-GmbH-Warenlieferung an die Bf. wäre entweder durch M.S. persönlich (anfangs) und in weiterer Folge durch F.M. oder den von Gf. als V.M. identifizierten Botenfahrer namens Z. erfolgt. Zum Beweis für die mehrfache CPU-Auslieferung an die Bf. durch F.M. nannte der steuerliche Vertreter den Zeugen DN.2.

Bezüglich den Zahlungen im L2-GmbH-Buchwerk, den Preisen der Scheinausgangsfakturen der L2-GmbH und die Unternehmen ohne Geschäftskontakt zur L2-GmbH wiederholte der Steuerberater, dass die Nichtzuleitung von Waren samt Rechnungen an die in den L2-GmbH-Büchern aufscheinenden Kunden dafür spreche, dass nur die Bf. reale Rechnungen, basierend auf den Marktwert gestellt hätte und die CPUs tatsächlich geliefert worden wären.

Als weiteres Indiz für eine direkte Leistungsbeziehung L2-GmbH-Bf. führte der steuerliche Vertreter die Seriennummern der gelieferten Waren ins Treffen und verwies auf die unternehmensinterne Aufzeichnung der Seriennummern, die strukturierte Weitergabe dieser Nummern an die Kunden und die Abwicklung etwaiger Kundenreklamationen (sog. RMA-Abwicklung) im Falle defekter CPUs mit dem Lieferanten über die Dokumentation der CPU-Seriennummern. Das körperliche Vorhandensein der Waren im Bf.-Büro sei über die Aufzeichnungen der CPU-Seriennummern und auch anhand der dokumentierten RMA-Abwicklungen im Unternehmen beweisbar. Da sich bei der Aufzeichnung der Serien- und/ oder Siegelnummern keine Nummernidentitäten ergeben hätten (dies habe auch die Behörde festgestellt und daraus einen unzulässigen Schluss, dass nachträglich von der Bf. die Aufzeichnungen manipuliert worden sein müssten, gezogen), liege der Schluss nahe, dass im Fall von tatsächlichen Umsatzsteuermalversationen in der von der Behörde behaupteten Form die CPUs/Boxes auf den jeweiligen Transportwegen unter Beibehaltung der ursprünglichen Stückzahlen ausgetauscht worden wären.

Wider die Unmöglichkeit für Gf., Unregelmäßigkeiten bei nicht identen Siegelnummern zu erkennen, brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass F.M. behauptet

hätte, im Zuge der Warenauslieferung, laut DN.2 Aussage, immer vom Flughafen gekommen zu sein [NS DN.2]. Dem Prüfbericht zufolge sollten die vermeintlichen Box-Transporte in die Slowakei und zurück nach Wien in manchen Fällen sogar innerhalb eines Tages durchgeführt worden sein. Die in weiterer Folge im Bf.-Büro ausgepackten Waren wären auf Vollständigkeit überprüft worden, alle CPU-Seriennummern wären lückenlos von der Bf. erfasst worden [NS. DN.2]. Trotz der Versendung der Originale der Erfassung der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Boxes als integrierender Bestandteil der Bf.- Ausgangsrechnungen an die Kunden (z.B. C-GmbH, D-GmbH), wo sie auch noch aufliegen müssten, sei die Erfassung der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Boxes nicht gewürdigt worden. Die Waren wären ohne Zeitverzögerung auf die Kunden aufgeteilt und wieder verpackt worden. Mittels Botendienst (vgl. u.a. NS. F.H.) wären die Waren samt den dazugehörigen Rechnungen, Lieferscheinen und der Aufstellung über die von der Bf. erfassten Serien- und Siegelnummern der zu liefernden CPUs an die Kunden geliefert worden.

Nach Bf.-Ansicht komme der abgabenbehördlichen Feststellung in der Stellungnahme vom 15.Juni 2004, demnach die Bf. jene Waren tatsächlich erhalten hätte, für die die L2-GmbH gegenüber den Speditionen und Botendiensten als Importeur und gegenüber der Bf. als Lieferant aufgetreten wäre, eine zentrale Bedeutung in diesem Verfahren zu.

Unter Pkt.8 samt Beil.2 und 8 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 wiederholte der Steuerberater zum Marktwert der Handelsware [7.22 PB] in Hinblick auf das L2-GmbH-Buchwerk, dass nur die Bf. reale Rechnungen, basierend auf dem tatsächlichen Marktwert gestellt hätte und die CPUs auch tatsächlich geliefert worden wären, und nahm in weiterer Folge zunächst Bezug auf den -wie folgt- zitierten Textteil in der behördlichen Stellungnahme vom 15.Juni 2004:

„Die Bf., die als Kunde im Rechnungswesen der L2-GmbH überhaupt nicht aufscheint, nahm hingegen Eingangsrechnungen zu Marktwert der gehandelten CPUs in ihr Rechenwerk auf und machte davon den Vorsteuerabzug geltend, indem die Bf. nun vom vollen Warenwert den Vorsteuerabzug vornimmt, die L2-GmbH aber nur von einem Bruchteil des Warenwertes die Umsatzsteuer abführt, kann die Täterorganisation mit jedem Umsatz rund 19% nur aus dem Umsatzsteuerschwindel „verdienen“, wodurch die CPUs entsprechend verbilligt werden. Wegen dieses „Preisvorteils“ konnten die CPUs von der Bf. zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis angeboten werden, womit sich die rasant steigenden Umsätze des geprüften Unternehmens erklären.“

Dem Zitat fügte der steuerliche Vertreter hinzu, dass damit auch die Behörde vom Vorliegen eines marktwertkonformen Einkaufs der CPUs seitens der Bf. ausgehe (Aufnahme zum vollen Warenwert in das Bf.-Rechenwerk, Vornahme des Vorsteuerabzugs auch von diesem Wert, Weiterveräußerung der von der L2-GmbH bezogenen Waren unter Anwendung eines marktüblichen Aufschlages an Inlandskunden), und wies darauf hin, dass diese Vorgehensweise jedem auf Gewinn gerichteten Unternehmen eigen sei. Bei einer solchen Vorgangsweise sei der ungerechtfertigte Bf.- Preisvorteil gegenüber den Konkurrenzunternehmen nicht erblickbar. Bei einem CPU-Einkauf, wie es die Behörde in den Ausführungen selbst feststelle, zu einem marktüblichen Preis durch

die Bf., der Wahl eines marktüblichen Aufschlags auf diesen Einstandspreis und der Warenveräußerung in Folge um diesen aufschlagserhöhten Preis an Inlandskunden müsse dieser Verkaufspreis zwangsläufig auch marktüblich und nicht, wie von der Behörde unterstellt, stark unterpreisig sein.

Betreffend das Nichtzustandekommen von Geschäftsabschlüssen brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bf. (auch) Geschäfte durch die Nichtmithaltbarkeit mit den Konkurrenzpreisen (vgl. @-mail Korrespondenz mit A.T.-vgl. Beil.8) verloren hätte. Auf die Angaben von H.S. vom 14.April 2003, wonach nicht jedes Geschäft aufgrund nicht entsprechender Preisvorgaben zu Stande gekommen wäre, wurde verwiesen.

Hinsichtlich der L2-GmbH-Rechnungen mit marktkonformen Warenpreis legte der Steuerberater unter Bezugnahme auf eine zollbehördliche Bestätigung samt Aktenvermerk vom 2.August 2006, Beil.13, dar, dass diese zollbehördliche Aussage sich auch im nachfolgend zitierten Text aus dem Schlussbericht in der Strafsache gegen A.Ab., GZ. 000Ur000/02, (Beil. 25, 26) finde:

„Die für die - als „Missing Trader“ bezeichnete - L2-GmbH und L1-GmbH falsch verzollten CPUs wurden von Februar 2001 bis Ende 2001 tatsächlich an die-als „Puffer“-bezeichnete Bf. verkauft und geliefert. In der Buchhaltung der L2-GmbH schien jedoch die Bf. als Käufer nie auf. Die L2-GmbH erstellte Scheinrechnungen an - zwar existente Personen - Warenlieferungen an diese bzw. Verkaufsgeschäfte erfolgten aber keineswegs. Die Bf. nahm die von der L2-GmbH enthaltenen Waren im Rechenwerk zu üblichen Preisen auf und verkaufte diese wiederum an Händler in Österreich weiter. Die L2-GmbH führte allerdings die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (in den Rechnungen an die Bf.) an das Finanzamt nicht ab.“

Unter Pkt.9 samt Beil.2,3,7,9 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 legte der Steuerberater zum Handel, zur Gf.-Warenaufzeichnung samt Reklamationsabwicklung [7.23, 7.24 PB] im Wesentlichen offen, dass Kunden zu Beginn der Geschäftstätigkeit nur offene Waren, sog. Tray-Ware [nicht in vom Hersteller versiegelten Kartons ausgelieferte Ware) nachgefragt hätten. Auf jedem Tray wären 10 bis 12 CPUs gewesen, eingewickelt in Luftpolsterfolie, mit Gummiringen fixiert gewesen. Nach Warenprüfung auf Vollständigkeit hin wären die Seriennummern erfasst worden (Beil.7), die Waren wären auf die einzelnen Kundenbestellungen aufgeteilt worden. Im RMA-Falle hätte die lückenlose Erfassung der Seriennummern als Nachweis für die Lieferung der defekten CPUs von der Bf. gegolten. Derartige Kundenreklamationen hätten in der Regel zu einer Gutschrift an die Kunden und durch den Lieferanten an die Bf. geführt (Beil.18). Auch Falschlieferungen der Lieferanten wären durch Gutschriften behoben worden (Beil.19). Die Listen mit den vollständigen Seriennummern wären den jeweiligen Bestellungen immer beigelegt und mit der Ware samt Rechnung an die Kunden ausgeliefert worden.

Zum Handel mit vom Hersteller versiegelten Boxen zu je 288 Stück CPUs legte der steuerliche Vertreter dar, dass die Bf. die Box bei einem beschädigten Siegel nicht mehr zur Weiterlieferung an die Kunden angenommen hätte, da auch die Kunden eine solche Box nicht akzeptiert hätten. Der Box-Handel wäre durch Kunden, insbesondere der C-

GmbH, G.D., Ende 2001 angeregt worden (NS A.T. 27. Februar 2003). Die Erfassung der Seriennummern wäre dadurch, dass die Siegel nicht aufgebrochen werden durften, in Form der Erfassung der Siegelnummern auf den Boxes erfolgt. Die Siegelnummer sei immer eine achtstellige alpha-numerische Kombination (=LOT-Nr.) gewesen (Beil.8, 9). Die Bf. habe die Waren nur von inländischen Lieferanten bezogen, niemals direkt, wie z.B. von G.D. behauptet, aus Fernost oder aus den USA. Gf. sei bemüht gewesen, die Bezugsquellen nicht den Bf.-Kunden zu offenbaren, da ansonsten die Gefahr des Direktabschlusses der Geschäfte mit den Lieferanten durch die Kunden und somit der Ersparnis der Bf.- Handelsspanne bestanden hätte.

Zur Feststellung zu den Excel-Listen über die Bf.-Nummernaufzeichnungen im o.a. Schlussbericht, Strafsache GZ. 000Ur000/02, betreffend laufendes Aufscheinen von verschiedenen Serien- und Siegelnummern brachte der steuerliche Vertreter wider eine nachträgliche Änderung der Seriennummer durch die Bf. vor, dass die Gf. die Aufzeichnung und Erfassung dieser Nummern samt Reklamationsabwicklung zum Großteil DN.1 u.2, übertragen hätte. Die Serien- und Siegelnummern wären auch den an die Kunden zu liefernden Waren in Form eines Lieferscheins beizulegen gewesen, um gegenüber den Kunden den von der Bf. gewährten Garantieanspruch auf die gelieferten Produkte nachweisen und etwaige Reklamationen bearbeiten zu können. In Anbetracht des Zeitdrucks bei der Abwicklung dieser Geschäfte (Einschaltung von Botendiensten, Bestellungen am frühen Morgen, Vorkassa etc.) und der überwiegenden Übertragung der Erfassungstätigkeit der Nummern an die Bf.-Mitarbeiter sei eine nachträgliche Nummernmanipulation durch Gf. und eine dritte Person ausschließbar, da zu diesem Zeitpunkt bereits Originallieferscheine der Bf. samt Auflistung der Nummern bei den Kunden aufgelegt wären.

Infolge dessen, dass Gf. niemals originär aufgezeichnete Serien- oder Siegelnummern nachträglich verändert hätte, wären die von der Bf. erfassten Nummern von Lieferung zu Lieferung tatsächlich immer unterschiedlich gewesen. Dies sei auch durch Aufliegen dieser originären Bf.-Nummernaufzeichnungen bei den Kunden beweisbar. In Hinblick auf die Nichterfassung der Siegelnummern in den Verzollungspapieren im Zuge des Zollverfahrens könne behördlich nicht als erwiesen angesehen werden, dass immer dieselben Waren angeblich im Kreis geschickt worden wären und es sich daher nicht um den von der Behörde behaupteten Karussellbetrug handle.

Unter Pkt.10 samt Beil.2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 legte der Steuerberater zur A-Ltd [7.23, 7.24 PB] im Wesentlichen dar, dass mittlerweile der Verdacht der Identität der Firmen A-Ltd. und Fa.R. aufgrund der H.S.-Aussage vom 14.April 2003 bestehe. Ca.im Mai 2001 hätte A-Ltd. [durch eine M.T. (phonetisch)] telefonisch Kontakt mit der Bf. aufgenommen. Die Existenz dieser Kontaktperson bei der A-Ltd. sei auch durch K.H. mit der Angabe bei seiner Einvernahme am 9.Mai 2005, wonach seitens der A-Ltd. in Zypern eine Frau R. (phonetisch) Kontakt mit ihm aufgenommen hätte, bestätigt. Aufgrund der Domizilierung der A-Ltd. in Zypern und der Eignung beider Firmen zu dieser Zeit von R.M. sei die Schlussfolgerung, die Person „M.T.“ sei mit der Person „R.“ ident, zu ziehen.

Am 22.Mai 2001 sei es zur einzigen Lieferung an die A-Ltd. gegen Vorkasszahlung gekommen. In weiterer Folge hätte M.T. für die A-Ltd. einen exklusiven Liefervertrag von der Bf. gewollt. Um diesem Vorhaben näher treten zu können, hätte sich Gf. einen Mustervertrag von der Wirtschaftskammer organisiert. Dieser Vertrag wäre in adaptierter und vervollständigter Form an die A-Ltd. gefaxt worden. Ab diesem Zeitpunkt hätte Bf. keinen Kontakt mehr zur A-Ltd. herstellen können. Mangels einer E-Mail-Adresse oder Web-Adresse der A-Ltd. wäre dieser Kontakt auch nicht weiterverfolgt worden. Gf. hätte die A-Ltd. Unterlagen mit dem Vermerk „dubios“ abgelegt. Das einzige Bf.-Geschäft mit der A-Ltd. hätte DN.1 auf Grund ihrer Erfahrungen mit Auslandskunden abgewickelt. Bestätigt werde die damit verbundene Erledigung des Geschäftskontakts „A-Ltd.“ für Gf. durch die beschlagnahmten Dokumente und Bf.-Schriftsätze. Seit der Vernehmung des A-Ltd.-Eigners vom 4.Mai 2006 sei festzuhalten, dass R.M. mit der A-Ltd. ein- oder zweimal Waren von der Bf. (namentlich Gf.) gekauft hätte. Die Zurechnung der A-Ltd. zu R.M. sei Gf. bis zur Durchführung des Prüfverfahrens nicht bekannt gewesen. Entgegen der R.M.-Aussage kenne Gf. R.M. nicht und sei auch nicht gemeinsam mit I.Ab. im fraglichen Zeitraum 2000 bis 2002 auf Besuch bei R.M. in Zypern gewesen (Beil.10, 11).

Der steuerliche Vertreter bestritt den Wahrheitsgehalt der Aussagen im Prüfbericht mit der Begründung, dass Gf. die A-Ltd. niemanden als potenziellen CPU-Abnehmer genannt oder näher gebracht hätte, und bezeichnete es vielmehr als wahrscheinlich, dass DN.1 die A-Ltd. den Bf.-Kunden genannt habe, da Gf. die A-Ltd. seit Ende Mai 2001 nachweislich als „dubios“ eingestuft hätte und den Willen gehabt hätte, mit dieser Firma keinen Geschäftskontakt mehr zu pflegen.

Zu den A.T.-Angaben brachte der Steuerberater vor, dass dieser Zeuge glaube, sich gemäß des Protokolls vom 27.Februar 2003 erinnern zu können, dass die Bf. die A-Ltd. der C-GmbH als Abnehmer genannt hätte. Angeblich hätten Vertreter der letztgenannten Firma anlässlich eines gemeinsamen Abendessens in einem Lokal am 25.Oktober 2001 (Teilnehmer wären A.T., G.D., DN.1, Gf. gewesen), zu dem die Bf. eingeladen hätte (Beil. 5), versucht, die Bf. auf etwaige Auslandskundenkontakte abzuklopfen, was Gf. abgelehnt hätte. In der Folge gebe A.T. jedoch an, von DN.1 ein E-Mail mit der Nennung der A-Ltd. neben einer Reihe anderer ausländischer Firmen als potenzieller ausländischer Kunde erhalten zu haben. Diese Information hätte die Gf. auf Grund ihrer nicht vorhandenen Erfahrungen mit Auslandsgeschäften gar nicht geben können. Der Behördenverweis auf die Zeugenprotokolle und G.D. betreffend A-Ltd. als potenziellen Kunden der C-GmbH sei daher nicht stichhaltig, hätten doch beide Personen ihr Wissen von A.T. bezogen, der als Zeuge aussage, dass die A-Ltd. in einem E-Mail der DN.1 und daher nicht der Gf., wie dies z.B. der Zeuge G.D. behaupte, genannt worden wäre.

Zur Niederschrift der Gf.-Aussage vom 26.März 2003 führte der Steuerberater ins Treffen, dass diese inhaltsmäßig gleichlaute. Demnach hätte es das o.a. Geschäftsessen tatsächlich gegeben. Anlässlich dieses Gesprächs hätten G.D. und A.T. erwähnt, dass Österreich als Exportland zu klein sei und C-GmbH verstärkt in den Export gehen müsse. DN.1 hätte im Gegenzug erwähnt, durch ihre langen Arbeiten im Exportbereich auch Exportkunden zu kennen. In dieser Sache habe Gf. G.D. und A.T.

zu verstehen gegeben, dass sie sich bezüglich potenzieller Exportkundenkontakte mit DN.1 ins Einvernehmen setzen müssten. Bei diesem Gespräch wären von keiner Person irgendwelche ausländische Firmennamen erwähnt worden. DN.1 hätte sich mit ihren Exportkundenkontakten bedeckt gehalten. Damals habe Gf. den Eindruck gewonnen, dass DN.1 ihre Exportkundenkontakte der C-GmbH verkaufen wollte.

Die Aussage DN.1 vom 27. April 2006 (Beil.23) betreffend Nichtweitergabe einer Kundenliste bzw. Nichtnennung der A-Ltd. als potenziellen Abnehmer an die Bf.-Kunden widerspreche der A.T.-Aussage vom 27. Feber 2003 und den Gf.-Angaben vom 26. März 2003.

Entgegen der DN.1-Aussage (Beil.23), die A-Ltd. nicht zu kennen, habe DN.1 den einzigen Bf.-Exportfall mit der A-Ltd. im Mai 2001 selbst abgewickelt. Ob DN.1 dieses besagte E-Mail jemals geschrieben habe oder ob A-Ltd. die C-GmbH und die D-GmbH von sich aus kontaktiert habe, wie dies auch bei der Bf. ursprünglich geschehen sei, entziehe sich der Kenntnis der Gf..

Hingegen bestätige H.S. (C-GmbH) in ihrer Aussage vom 14. April 2003, dass die Fa.R. (wahrscheinlich ident mit der A-Ltd.) über einen V.G. per E-Mail mit der C-GmbH in Kontakt getreten und selbiger Herr in weiterer Folge auch Ansprechpartner für die A-Ltd. gewesen wäre. Bestätigt werde der Auftritt des V.G. als einziger Ansprechpartner für die Fa.R. und A-Ltd. auch von R.R. (D-GmbH). Dass V.G. H.S. erstmals im Dezember 2001, jedenfalls nach dem E-Mail von DN.1 an A.T. kontaktiert habe, spreche für die Existenz dieses E-Mails.

Gf. verneinte, jemals I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter den Vertretern der D-GmbH, S.Af. und R. R. vorgestellt zu haben, und dass I. Ab. je bei einem Geschäftsessen der Bf. mit Kunden anwesend gewesen wäre.

Die S.Af.-Behauptung in ihrer undatierten Zeugenaussage, wonach Gf. S.Af. und R.R. I.Ab. als Vertreter der A-Ltd. anlässlich eines Lokalbesuchs (Anmerkung: Restaurant 8. Feber 2002) vorgestellt hätte, und die Tatsache, dass I.Ab. diesen Termin mit Gf., S. Af. und R.R. in einem Lokal in Wien anlässlich seiner Einvernahme am 14. April 2004 erwähne, stünden in Widerspruch zur Aussage des Zeugen R.R. [Lebensgefährte von S. Af.], demnach das Treffen zwar stattgefunden haben solle, jedoch V.G. als einziger Ansprechpartner für die A-Ltd. aufgetreten wäre.

Bei Betrachtung des Originalbelegs des Restaurants aus der Belegsammlung samt den auf der Rückseite vermerkten Teilnehmern zeige sich die Teilnahme von vier Personen (vier Gedecke verrechnet) zu diesem Einladungstermin (Beil.6), nämlich R.R., S.Af. und G.R. (bislang nicht von der Behörde als Zeuge einvernommen) und nicht, wie behauptet, auch I.Ab.. Der Grund dafür, dass alle der drei Einvernommenen die Anwesenheit von G. R., der trotz aufrechtem Beweisantrag bis dato nicht einvernommen worden sei, verschweigen würden und I.Ab. an seiner Stelle nennen würden, entziehe sich der Kenntnis der Bf..

Die sich nahezu ident deckenden Aussagen von 2 Personen (I.Ab.; S.Af.) in dem Punkt, dass Gf. die A-Ltd. als Abnehmer der D-GmbH und I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter genannt haben solle, lasse eine Absprache dieser 2 Personen vermuten, da sich diese 2 Personen

auch schon lange vor der Bf.-Gründung gekannt hätten. Hingegen gebe R.R. nur an, dass dieses Treffen zwischen I.Ab., S.Af., Gf. und ihm selbst stattgefunden haben solle, nicht jedoch welchen Inhalt es gehabt habe. In dieser abgeschwächten Form entspreche das auch nicht den Tatsachen, da I.Ab. diesem Treffen überhaupt nicht beigewohnt habe. In diesem Punkt würden sowohl die Aussagen von R.R. und S.Af., als auch die I.Ab.-Aussage nicht der Wahrheit entsprechen.

Nach K.H.-Angabe vom 9.Mai 2005 habe sich I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter bezeichnet und sei M.S. über Vermittlung von I.Ab. zur Spedition B. gekommen. All diese Vorgänge müssten im Jahr 2001 stattgefunden haben. Wenn sich I.Ab. schon im Jahr 2001 bei K.H. als A-Ltd.-Vertreter vorgestellt und Finanzierer für CPU-Deals gesucht habe und sich zumindest einerseits die Angestellten der D-GmbH R.R., S.Af., G.R., andererseits I.Ab. schon aus ihrer Zeit bei der Fa. Fa.D.L. gekannt hätten (AD.Pkt.11), stelle sich die Frage nach dem Grund für die Vorstellung des I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter diesen Personen durch die Gf. im Restaurant. R.R., S.Af. und G.R. hätten I.Ab. nachweislich längst gekannt. I.Ab. habe ihnen bereits höchstwahrscheinlich schon vorgelagert im Jahr 2001 persönlich mitgeteilt, A-Ltd.-Vertreter zu sein und Finanzierer von CPU-Deals zu suchen. Es entbehre daher die Behördenmeinung, wonach es der Gf.-Mitwirkung bedurft hätte, dass die drei Personen der D-GmbH am 8. Februar 2002 erfahren hätten, dass ein I. Ab. überhaupt existiere und dieser Vertreter der A-Ltd. sei, jeglichem Wahrheitsgehalt.

Nach K.H.-Angabe vom 9.Mai 2005 habe I.Ab. den Willen gehabt, die Spedition B. zur selbständigen Vornahme und Vorfinanzierung von CPU-Verkäufen zu gewinnen; dabei wären die österreichischen Verkäufer und alle ausländischen Warenabnehmer von I.Ab. der Sp.B. vorgegeben gewesen. Diese Spedition habe jedoch beschlossen, keine derartigen CPU-Deals durchzuführen, und habe die Fa.O-GmbH an I.Ab. vermittelt.

Ende 2005/Anfang 2006 hätte sich Gf. um Kontaktaufnahme mit G.R. (dem 4.Teilnehmer am Essen vom 8.Februar 2002) bemüht. G.R. habe Gf. den Bestand von Geschäftsbeziehungen zwischen der D-GmbH und der A-Ltd. bereits vor dem 8.Februar 2002 bestätigt (Beweis für diese G.R.-Aussage: beschlagnahmte Rechnungen Nr.5290, 5299 der D-GmbH vom 30.Jänner 2002 bzw. 31.Jänner 2002 mit der A-Ltd als Rechnungsempfänger (Beil.14)). Aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bereits bestandenen Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Firmen sei die A-Ltd. als CPU-Abnehmer der D-GmbH von Gf. am 8.Februar 2002 nicht vermittelbar gewesen.

Unter Pkt.11 samt Beil.1, 2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 führte der Steuerberater zum Personen- und Beziehungsgeflecht der D-GmbH [7.24 PB] ins Treffen, dass R.R. und S.Af. in einer Lebensgemeinschaft leben würden. Mit der Taufpateneigenschaft der S.Af. beim 1.Kind des G.R. sei der Bestand einer privaten Verbindung zwischen diesen drei Personen offenkundig. Zwischen dem Zeitpunkt der Hausdurchsuchungen bei der D-GmbH und den Einvernahmen der drei Personen sei genug Zeit verstrichen, um die Aussagen im Zweifelsfalle untereinander detailgetreu abzustimmen. In Hinblick darauf, dass alle drei Personen vor ihrer Beschäftigung bei der D-GmbH bei der Fa.D.L. gearbeitet hätten, die Fa.M. die Fa.D.L. beliefert habe, und die Vertreter der Fa.M. S.Ab., I.Ab., A.Ab. sowie M. M. gewesen wären, müssten die

drei genannten Personen zumindest I.Ab., S. Ab. und A.Ab. aus ihrer Zeit bei der Fa.D.L. gekannt haben, möglicherweise auch besser mit den Brüdern Ab. bekannt gewesen sein. Gf. hätte auch von R.R. in einem Gespräch erfahren, dass sich dieser und I.Ab. schon seit Langem kennen würden. Die R.R.-Angabe, wonach I.Ab. Gf.-Freund gewesen sei, könne sich nur auf I.Ab.-Aussagen stützen, da Gf. eine derartige Aussage gegenüber R.R. niemals getroffen hätte. In Hinblick auf die persönlichen Beziehungen des I.Ab. zu den Ansprechpartnern von Gf. und der Bf. bei der D-GmbH (R.R., S.Af., G.R.) schon lange vor dem Bf.-Gründungszeitpunkt sei anzunehmen, dass I.Ab. die Kundin D-GmbH durch direkte Einflussnahme auf R.R., S.Af. und G.R. ohne Bf.-Wissen zu Handlungen bzw. Reaktionen gegenüber der Bf. veranlassen habe können.

Unter Pkt.12 samt Beil.1,2,14 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 brachte der steuerliche Vertreter zum Personen- und Beziehungsgeflecht der C-GmbH [7.24 PB] vor, dass Gf. und A.T. sich aus ihrer gemeinsamen Zeit bei der Fa.A. kennen würden und auch Privatausflüge im Zeitraum der Verbindung Bf.-C-GmbH unternommen hätten. A.T. wäre Einkäufer bei der C-GmbH, G.D. unmittelbar Vorgesetzter (Einkaufsleiter, C-GmbH) gewesen. Aufgrund der CPU-Belieferung der C-GmbH von der Fa.M. hätten A.T. und G.D. die Vertreter der Fa.M. [M.M., die Brüder S.Ab., I.Ab. und A.Ab.] bekannt gewesen sein müssen. Der Vorschlag zum Box-Handel wäre nachweislich von G.D. Ende 2001 gekommen (NS A.T. 27.Februar 2003). Seitens der C-GmbH wäre es nie zu Box-Bestellungen gekommen, wenn G.D. nicht bereits zu diesem Zeitpunkt einen Box-Abnehmerkreis im Auge gehabt hätte. Hier wäre zu prüfen, ob seitens der C-GmbH Kontakte zu I.Ab. oder zum Umfeld von I.Ab. gepflogen worden seien. I.Ab. sei in intensivem Kontakt mit DN.1, die der C-GmbH die besagten Exportkontakte u.a. auch die A-Ltd. via E-Mail genannt habe.

Unter Pkt.13 samt Beil.2 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 bestätigte der steuerliche Vertreter hinsichtlich des Bf.-Büros samt den Parkplätzen [7.24 PB], dass I.Ab. Gf. Top 5 vermittelt hätte. Gf. hätte sich seinerzeit erstmals eigenständig um eine Büroräumlichkeit umzusehen gehabt und hätte daher die Hilfestellung eines zukünftigen Geschäftspartners angenommen.

Gf. habe keine Kenntnis hinsichtlich der Person des Mieters der Top 18, des dort laufend verkehrenden Personenkreises und der Geschäfte, die von den Personen abgewickelt worden wären, die sich in Top 18 aufgehalten hätten, gehabt. Gf. habe R.M. weder gekannt, noch kenne sie ihn entgegen dessen Aussage nicht. Ob I.Ab. und C.H. Top 18 benutzt hätten oder nicht, wenn ja, wann sie diese benutzt hätten, entziehe sich der Kenntnis von Gf. und auch jener von R.M. (R.M.-Angaben vom 4.Mai 2006).

Hinsichtlich der C.H. Aussage betreffend mehrmalige Hinunterbringung des Büroschlüssels nach Gf.-Anruf bei I.Ab. am Festnetztelefon schloß der steuerliche Vertreter die Möglichkeit der Feststellung der Person, die I.Ab. am Festnetztelefon angerufen hätte, durch C.H. [mit der Begründung, dass C.H. niemals direkten Kontakt mit dem/der Anrufer/in gehabt hätte,] ebenso wie die Anrufer-eigenschaft der Gf. dadurch, dass Gf. ihren Büroschlüssel niemals aus der Hand gegeben hätte und auch

nicht habe, aus und verwies auf die F.M.-Angaben vom 20.Jänner 2003, demnach dieser einmal den Büroschlüssel von DN.1 in A-ing übernommen hätte. Dies sei Gf. bis zum Zeitpunkt dieser F.M.-Aussage unbekannt gewesen. Im Falle dessen, dass diese behaupteten Telefonanrufe am Festnetz tatsächlich stattgefunden haben sollten, sei es somit mehr als wahrscheinlich: Die anrufende Person wäre DN.1 gewesen, die nachweislich und unautorisiert den Büroschlüssel betriebsfremden Personen ausgehändigt hätte.

Im Schreiben vom 8.Mai 2006 führe die Abgabenbehörde aus: „F.H., jener Botenfahrer, der die Ware von der Bf. weiter zur C-GmbH transportierte, sagt aus, dass er den Eindruck gehabt hatte, dass es in der A-Gasse noch eine Wohnung oder ein Büro gab. H. spricht dabei offenbar die Wohnung der Tätergruppe auf Top 18 an. Wenn schon ein Botenfahrer, der nur anlässlich der Abholung der Ware im Haus A-Gasse verkehrte, diesen Eindruck hatte, so ist es umso unglaublicher, dass Gf. diese Wohnung verborgen geblieben sein soll.“ Bei ihrer Schlussfolgerung vergesse die Behörde allerdings die Erwähnung dessen, dass z.B. F.H. der Vater der Freundin/Lebensgefährtin von I.Ab. zum damaligen Zeitpunkt gewesen wäre, der über Vermittlung seiner Tochter zur Arbeit als Botenfahrer für I.Ab. angehalten worden wäre. Bei Ausgehen davon, dass F.H. Top 18 gekannt bzw. davon zumindest Kenntnis gehabt habe, weil dort nach Aussage der C.H. diese mit I.Ab. verkehrt hätte, sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Tochter dem Vater die Existenz dieser Wohnung nicht verschwiegen hätte und möglicherweise ihm die Wohnung sogar gezeigt habe.

Hinsichtlich DN.1 verwies der Steuerberater auf Pkt.6., verneinte, dass I.Ab., F.M. und irgendeine andere in diesem Verfahren genannte Person, mit Ausnahme der Angestellten der Bf. und Gf. selbst, einen Schlüssel für das Bf.-Geschäft zur eigenen, freien Verfügung gehabt hätten, und legte dar, dass die Hausverwaltung XXX in Erfahrung bringen hätte können, dass lediglich zwei [nicht ohne Genehmigung von Gf. reproduzierbare] Büroschlüssel an Gf. übergeben worden wären.

Zu den abgabenbehördlichen Ausführungen betreffend Abstellung des S.Ab.-Pkw. auf dem Bf.-Stellplatz im Falle der Anwesenheit in Top 18 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Uhrzeit, zu der dies immer stattgefunden hätte, zu hinterfragen wäre. Der N.S.-Aussage folgend habe R.M. Top 18 3-4x/Jahr benutzt, sei abends gekommen und habe die Wohnung wieder am nächsten Morgen verlassen. R.M. sei immer in Begleitung von Leibwächtern und S.Ab. gewesen; das bedeute, dass sowohl die Leibwächter, als auch S.Ab. zumindest 3-4x/ Jahr am Abend in Top 18 anwesend gewesen wären, möglicherweise dort auch 3-4x genächtigt hätten. Auf das diesbezügliche Fehlen einer Aussage im Protokoll des Zeugen N. S. wurde verwiesen. Aufgrund der N.S.-Aussage stehe fest, dass S.Ab. den Parkplatz der Bf., sofern er das auch tatsächlich getan habe, nur abendlich bzw. nächtens benutzt haben hätte könne. Infolge der Behördenkenntnis von der Gf.-Tochter, die von Gf. täglich am späteren Nachmittag im gegenständlichen Zeitraum von der Tagesbetreuung abgeholt worden wäre, stelle sich die Frage, wie Gf. demnach Kenntnis von einer etwaigen abendlichen/nächtlichen Benutzung des Bf.-Parkplatzes durch S.Ab. erlangen hätte sollen. Ob der Bf.-Parkplatz 3- 4x im Jahr in der

Nacht von S.Ab. oder auch von einer anderen Person benutzt worden sei, entziehe sich der Kenntnis der Geschäftsführerin der Bf. . Laut N.S.-Aussage hätte I.Ab. hingegen anlässlich seiner spärlichen Anwesenheitszeiten seinen Golf immer vor dem Haus A-Gasse 3 abgestellt gehabt.

Die ursprünglich gemieteten Garagenplätze Nr.5 und 6, wären für das Kfz der Gf. und DN.1 vorgesehen gewesen. Nach Lösung des Dienstverhältnisses mit DN.1 hätte Gf. das Mietverhältnis hinsichtlich des zweiten Garagenplatzes sofort gekündigt.

Den Ausführungen in der abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 8.Mai 2006 könne, wenn das Finanzamt behaupte, dass ein Fahrzeug der Tätergruppe, gemäß N.S.-Aussage vom 13.Jänner 2003, meistens auf den Bf.-Garagenplätzen geparkt gewesen sei, was nach Behördenmeinung bedeuten müsse, dass dies daher auch untertags der Fall gewesen sei, nicht gefolgt werden. Dadurch, dass untertags beide Garagenplätze von Gf. und bis zur Rückgabe des 2.Garagenplatzes von DN.1 benutzt worden seien, habe untertags faktisch keine Möglichkeit der Benutzung der beiden Plätze durch ein Kfz. der sogenannten Tätergruppe bestanden.

Unter Pkt.14 samt Beil.10,11,22 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 hielt der Steuerberater der R.M.-Aussage vom 4.Mai 2006, 5.Mai 2006 bzw. 1.Juni 2006 entgegen, dass, wenn die Behörde im Schreiben vom 20.Juni 2006 ausführe, dass R.M. im Zuge der o.a. Einvernahme zugegeben habe, Mieter der Top 18 gewesen zu sein, und Wissen über ein Büro der Bf. auf Top 5 gehabt zu haben, dieses Wissen nur auf I.Ab. reduziert werden könne. I.Ab. habe schon Gf. das Büro in der A-Gasse vermittelt und wahrscheinlich auch R.M. an diese Adresse gelotst. Das Wissen um das Büro durch R.M. an derselben Adresse impliziere jedoch nicht den identen Wissensstand von Gf.. Gf. habe nichts von der Top 18-Miete des R.M. gewusst, habe damals R.M. nicht gekannt und kenne ihn auch heute noch nicht. Die Behörde habe auch die Ermittlung der Antwort auf die Frage, wie oft Top 18 tatsächlich von R.M., M.S. bzw. I.Ab. und S.Ab. benutzt worden sei, unterlassen. R.M. könne Auskunft weder darüber, wann und wie oft er selbst in dieser Wohnung übernachtet habe, noch, ob I.Ab. bzw. S.Ab. und/oder M.S. in Top 18 jemals übernachtet hätten, obwohl er ihnen den Schlüssel zur Top 18 überlassen habe wolle, erteilen. Lediglich C.H. bestätige in ihrer Aussage vom 11.September 2003, dass sie mit I.Ab., ihrem damaligen Lebensgefährten in Top 18 zeitweise übernachtet hätte.

Der R.M.- Behauptung eines gemeinsamen Besuches von Gf. und I.Ab. auf Zypern zwecks Besprechung des Kaufs von Computerkomponenten stehe entgegen, dass Gf. nicht auf Zypern im Zeitraum 2000 bis 2002 gewesen sei; Gf. habe lediglich einen vierzehntägigen Urlaub mit ihrer Tochter auf Zypern im Jahr 1999 verbracht (s. Pässe (Beil.10,11)). Auf das abgabenbehördliche Versäumnis der Sichtung des I.Ab.-Reisepasses auf die dort angebrachten Einreise- und Ausreisevermerke der zyprischen Behörde zwecks Feststellung, ob der Aussage von R.M. ein Wahrheitsgehalt zukomme oder diese vorweg als Falschaussage oder Irrtum zu qualifizieren sei, wurde verwiesen. Der steuerliche Vertreter bestätigte die behördliche Feststellung betreffend die kurz vor Ende der Geschäftsbeziehung mit der L2-GmbH (Oktober 2002) veranlasste Überweisung

von Gel debeträgen aus Lieferverbindlichkeiten gegenüber der L2-GmbH auf Anweisung von F.M. und M.S. auf ein Bankkonto der A-Corp. nach Zypern, und fügte hinzu: Die Überweisungsbeträge wären entweder Akontierungen, oder die der Bf. von der L2-GmbH in Rechnung gestellten Nettowarenwerte der CPUs zuzüglich 20% USt. gewesen. Als Begründung für diese Vorgehensweise legte der steuerliche Vertreter dar, dass durch die Bezahlung einer Verbindlichkeit gegenüber einer bestimmten Person an eine dritte Person keine Änderung in der Stellung des liefernden Unternehmens eintrete. Die L2-GmbH wäre auch nach der Zession ihrer Forderungen gegenüber der Bf. an die A-Corp. in Zypern Umsatzsteuerschuldner in Österreich verblieben. Um schuldbefreiend an A-Corp. zahlen zu können, wären alle Auslandsüberweisungsempfänger von der Bf. mit A-Corp./L2-GmbH bezeichnet worden. Gf. sei bis zur Durchführung der Prüfung der Jahre 2001 und 2002 bei der Bf. nicht bekannt gewesen, dass die L1-GmbH und die L2-GmbH ihre Umsatzsteuerschuldigkeiten weder der Behörde ordnungsgemäß gemeldet, noch beglichen hätten.

Nach Kenntnis zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerhebung sei zum Zeitpunkt der Bf.-Zahlung die A-Corp. von R.M. geeignet worden. Wenn R.M. behaupte (Beil.22), immer ohne Umsatzsteuer an wen auch immer (z.B.: B-GmbH, etc.) fakturiert zu haben, hätte ihm die betragsmäßige Differenz zwischen seinem Fakturenwert und der eingehenden Zahlung der Bf. im Auftrag der L2-GmbH auffallen müssen, denn die Bf. habe den Bruttofakturenwert der von der L2-GmbH in Rechnung gestellten Waren immer schuldbefreiend inklusive 20% Umsatzsteuer an das oben bezeichnete zypriotische Konto der A-Corp. bezahlt.

Unter Punkt 15 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14.Jänner 2008 bestritt der Steuerberater die Einstufung der Computerbranche [Pkt.7.24 PB] in Österreich in den Streitjahren als betrugsanfällig, verwies auf das an die Bf. adressierte Ergänzungersuchen vom 13.Juni 2001, mit dem sich die Behörde vorweg die Vorsteuern für März 2001 und April 2001 aufgliedern und den stark steigenden und mittlerweile 15.000.000 S hohen Umsatz dieser Monate erläutern habe lassen (Beil.20), und legte den Widerspruch, demnach im November 2001 die USt-Nachschau durchgeführt worden wäre, um bei Offenlegung der noch immer rasant ansteigenden Umsätze (Beil.21) festzustellen, dass alles in Ordnung sei, und der Tatsache, dass sich die Sachlage in der Prüfung für das Jahr 2001 im Mai 2003 zur Gänze anders darstelle, offen.

Schon im Nachschauzeitraum Jänner bis Juni/2001 [November 2001] hätten L1-GmbH und L2-GmbH als Großlieferanten der Bf. fungiert. F.M. wäre bereits seit Mitte Juni 2001 geschäftsführender Gesellschafter der L2-GmbH gewesen. Die Behörde hätte zwar der L1-GmbH die Zuteilung einer Steuernummer samt UID-Nummer im ersten Halbjahr 2001 verweigert, jedoch wären die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der Lieferanten im Nachschauzeitraum ohne Beanstandung zum Abzug zugelassen worden. Die Bf. habe zu jedem Zeitpunkt ordnungsgemäß ihre Umsatzsteuervoranmeldungen der Behörde übermittelt. Alle relevanten Daten zur Beurteilung der umsatzsteuerlichen Bf.-Situation wären somit zeitgerecht dem Finanzamt offen gelegt worden.

Unter dem letzten der 16 Punkte des Berufungsergänzungsschreibens vom 14. Jänner 2008 brachte der Steuerberater in rechtlicher Würdigung des Sachverhalts unter Berücksichtigung der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes [Pkt. 7. 3. PB] nach Verweis auf die Ausführungen in Punkt I.E. dieses Schreibens vor, dass beide Lieferfirmen nachweislich und körperlich Waren in das Bf.-Büro geliefert hätten. Die Bf. hätte alle CPUs/Boxes über die Erfassung der Serien- oder Siegelnummer registriert und in Form von Lieferscheinen an die Kunden mit den Waren gemeinsam weitergeliefert. Die nachweislichen Nichtaufzeichnungen von doppelten Serien- bzw. Siegelnummern im Zuge der Lieferungen bedeute, dass es sich immer um neue CPUs/Boxes gehandelt haben müsse. Sogar der zollbehördliche Schlussbericht in der Strafsache, GZ. 000Ur000/02 (Beil. 25, 26) führe aus, dass *„die für die - als „Missing Trader“ bezeichnete L2-GmbH und L1-GmbH falsch verzollten CPUs von Feber 2001 bis Ende 2001 tatsächlich an die ... Bf. verkauft und geliefert wurden.“* und dass *„die Bf. die von der B-GmbH erhaltenen Waren im Rechenwerk zu üblichen Preisen aufnahm und diese wiederum an Händler in Österreich weiter verkaufte.“*.

Die Bf. habe von den Lieferanten über die gelieferten Waren ordnungsgemäße, den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechende Eingangrechnungen erhalten. Die Bezahlung dieser Rechnungen sei ausschließlich mittels Banküberweisung erfolgt. Gf. habe sogar von den Geschäftsführern der Lieferantenfirma Nachweise der steuerlichen Registrierung ihrer Firmen bei den Bundesabgabenbehörden verlangt. Als diese die L1-GmbH nicht beibringen habe können, habe die Bf. ihren Lieferanten gewechselt. Der Geschäftsführer der L2-GmbH habe den Bescheid über die Erteilung der Steuernummer und den Bescheid über die Erteilung der UID-Nummer bei Gf. abgeliefert. Für Gf. sei weder erkennbar, noch nachvollziehbar, dass mit dem Wechsel in der Eigentümerstruktur und der Geschäftsführung der Lieferant ab diesem Zeitpunkt M.S. gewesen sein solle und nicht mehr die L2-GmbH, zumal M.S. vom neuen Geschäftsführer der L2-GmbH im Beisein von Gf. bevollmächtigt worden wäre, die Geschäfte mit der Bf. für die L2-GmbH weiter zu führen. Die Bf. sei ihrer Verpflichtung zur Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuerzahllasten in den Jahren 2001 und 2002 immer nachgekommen. Da somit die leistenden Unternehmer über tatsächlich ausgeführte Inlandslieferungen ordnungsgemäße Rechnungen im Sinn des § 11 UStG an die Bf. ausgestellt hätten, stehe formalrechtlich der Bf. der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen im Sinn des § 12 UStG 1994 auch zur Gänze zu. Das werde auch durch den zollamtlichen Schlussbericht in der Strafsache gegen A. Ab. u.a., GZ. 000Ur000/02 bestätigt, der im Hinblick auf die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer für den Empfänger (hier: L2-GmbH) laute: *„Einfuhrumsatzsteuer, keine Nachforderung seitens der Zollbehörde: Wie im Punkt 4) ausgeführt, wurden Zollabgaben nicht hinterzogen, weil die Waren „ex Tarif“ zollfrei sind. Eine nachträgliche Festsetzung (Nachforderung) der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 72a ZollR-DG seitens der Zollbehörden wird allerdings nicht durchgeführt, weil der Empfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war und Einfuhrumsatzsteuer - wenn auch zu niedrig - entrichtet worden war. Im Sinne des § 72a ZollR-DG hat die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 ZK die*

Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer im Rechtshilfeweg zu unterbleiben, soweit der Empfänger für diese Abgabe nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug (gemäß § 12 Abs. 1 Pkt. 2 lit.a) UStG 1994) berechtigt ist, es sei denn, dass der Steuerschuldner ausdrücklich anderes verlangt.“

Es könne somit nicht sein, dass die Behörde zum Schluss komme, dass einerseits die L2-GmbH kein Unternehmer im Sinn des UStG 1994 sei und somit den nachfolgenden Unternehmen der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der L2-GmbH aberkannt werden müsse, andererseits auf die Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer für die L2-GmbH aus Importgeschäften verzichtet werden könne, weil L2-GmbH der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 zustehe, was die Unternehmereigenschaft der L2-GmbH zu 100% impliziere. Komme es daher gemäß § 72a ZollR-DG zu keiner Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer bei der L2-GmbH (Empfänger), weil dieser der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 zustehe, so könne der L2-GmbH auf der anderen Seite nicht der Unternehmerstatus durch Wechsel in der Geschäftsführung und der Anteilseignerschaft abgesprochen werden, da ansonsten der L2-GmbH nicht mehr der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs.1 UStG 1994 zustehen würde.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Zusammenhang mit vermeintlichen Karussellbetrügereien, insbes. dem EuGH-Urteil "*A.Kittel*", sei dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für eine an ihn ausgeführte Lieferung, die in einen vom Verkäufer begangenen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen gewesen sei, zu gewähren, wenn er "*vom Betrug weder wusste, noch wissen musste*". Unternehmer, die alle Maßnahmen treffen würden, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden könnten, um sicher zu stellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen seien, müssten auf die Rechtmäßigkeit ihrer Umsätze vertrauen können und dürften nicht Gefahr laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Bei Feststehen aufgrund objektiver Umstände, dass die Lieferung an einen Unternehmer ausgeführt worden sei, der "*wusste oder wissen hätte müssen*", dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt habe, der in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen gewesen wäre, sei diesem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu verweigern.

Gf. habe vom vermeintlichen Vorsteuerbetrug ihrer Lieferanten nichts gewusst, jedoch stehe fest, dass eine Personengruppe rund um die Brüder S.Ab. und I.Ab. durch Fehlinformationen, teilweise durch Falschaussagen den Eindruck erwecken wolle, dass Gf. in die von der Behörde behaupteten Handlungen dieser Personengruppe involviert gewesen sei.

Die Bf.-Einkaufswaren seien beim Ein- und Verkauf mit dem Marktpreis gehandelt worden [Stellungnahmen der Abgaben- und Zollbehörde (Beil.25 und 26)]. Die Bf. habe nie, wie von der Behörde behauptet oder von einigen Zeugen vermutet, CPU-/Box- Direktimporte aus Asien oder den USA durchgeführt. Diesbezüglich müssten auch Überweisungen in diese Länder aktenkundig sein. Im Rahmen der Akteneinsicht am 2.August 2006 beim Zollamt hätte kein einziger kritischer Warentransport identifiziert werden können, in den die Bf. eingebunden gewesen wäre. Einige Bf.-Geschäfte wären aufgrund unüberbrückbarer Preisdifferenzen (zu hoher Bf.-Preis) nachweislich nicht zu Stande gekommen.

Die L1-GmbH wäre als Bf.-Lieferant , nachdem der Geschäftsführer keine Bestätigung der steuerlichen Verankerung der Gesellschaft in Österreich beibringen habe können, nicht mehr eingesetzt worden.

Sowohl die L1-GmbH, als auch die L2-GmbH hätten im fraglichen Zeitraum über ein Büro, Telefonfestnetzanschlüsse und Mobiltelefonanschlüsse verfügt. Nur L2-GmbH hätte einen Faxanschluss gehabt. Die Kontaktpersonen wären über diese Nummern jederzeit erreichbar und Gf. auch persönlich bekannt gewesen.

Die einzige und auch übliche Zahlungsmodalität sei die Banküberweisung seitens der Bf. an ihre Lieferanten und die Banküberweisung der Kunden an die Bf. gewesen.

Die Bf. sei im November 2001 einer abgabenbehördlichen USt.-Nachschau unterzogen worden, bei der es keine Beanstandungen gegeben habe, obwohl die Umsätze in diesem Zeitraum bereits rasant angestiegen wären und die Lieferanten der Bf. die L1-GmbH und L2-GmbH gewesen seien; dabei hätte bei der L2-GmbH F.M. bereits als Geschäftsführer und Gesellschafter der L2-GmbH fungiert.

An den Bf.-Geschäften sei somit weder einkaufsseitig, noch verkaufseitig eine Auffälligkeit zu entdecken, die die Gf. hellhörig machen hätte müssen. Die Bf. sei sogar mit dem viel weniger vertrauenswürdigen Lieferanten L1-GmbH abgabenbehördlich überprüft worden und dabei, trotz enormer Umsatzzuwächse, unbeanstandet geblieben. Mit L2-GmbH hätte die Unternehmereigenschaft des Lieferanten durch Vorlage des Bescheides über die Erteilung der Steuernummer und der UID-Nummer aus Sicht von Gf. im Vergleich zum Vorlieferanten abgesichert werden können.

Abschließend wurde vom Steuerberater auf den Schlussbericht der Zollbehörde in der Strafsache gegen A.Ab. GZ. 000Ur000/02 vom 16.Oktober 2006, demnach der L2-GmbH uneingeschränkte Unternehmereigenschaft attestiert werde, verwiesen (Beil.25 und 26).

Mit der darauffolgenden Stellungnahme vom 10.September 2008 replizierte die Groß-Bp hinsichtlich der in der zuvor genannten Berufung dargelegten Argumente und Beweisanträge, dass diese bereits im Rahmen der Prüfung behandelt worden wären (Präambel zur Niederschrift über die Schlussbesprechung mit angeführten Schriftverkehr vom 23.Juni 2005, 25.August 2005 und 8.Mai 2006 (in Kopie beiliegend), Prüfbericht), und fügte den Ausführungen die Punkte 1) Unschuldsvermutung, 2) Marktüblicher CPU-Wert, 3) Aufzeichnungen über die CPU-Seriennummern, 4) Gewinnung neuer Lieferanten hinzu.

Zur Unschuldsvermutung brachte die Groß-Bp im Wesentlichen vor, dass mit der Versagung des Vorsteuerabzuges u.a. aufgrund der EuGH-Urteile „Axel Kittel“ und „Halifax plc.“ (Pkt.7. 3 PB) die Gründe für das behördliche Ausgehen von Betrug oder Missbrauch bzw. für die Annahme, dass Gf. von den Umsatzsteuermalversationen gewusst habe oder zu wissen gehabt habe, im Prüfbericht darzulegen gewesen wären, ohne dass damit eine strafrechtliche Wertung verbunden sei.

Hinsichtlich des marktüblichen CPU-Werts rügte die Groß-Bp die unrichtige Zitierung der in der Berufung angeführten Textpassage aus dem Prüfbericht und stellte klar, dass im Originaltext die Rede von Rechnungen sei, „auf denen annähernd der Marktwert“ ausgewiesen sei.

Die angesprochene Akteneinsicht habe nur jene Waren, die Betrugsgegenstand gewesen wären, betroffen. Bei dieser Ware sei die Tatsache, ob unterpreisig oder zum Marktwert fakturiert worden sei, unerheblich, weil sie dadurch, dass sie nicht für einen Endabnehmer gedacht gewesen sei, nicht verbilligt werden habe müssen (Pkt.7.22 PB, Pkt.7.23 PB, Sachverhaltsdarstellung vom 23.Juni 2005, Pkt.2.7).

Hinsichtlich der CPU-Seriennummernaufzeichnungen erscheine die Vorlage der Aufzeichnungen aus dem Jahr 2001 insofern, als die Groß-Bp die körperliche Existenz der gehandelten Ware nie bestritten habe, überflüssig, weil es in dem Zeitraum der 1.Phase des Karussells ausschließlich um die Verbilligung der gehandelten Ware gegangen sei. Ein mehrfaches Aufscheinen von ein und denselben Seriennummern hier sollte schon deswegen ausgeschlossen sein, weil diese Ware über die Vertriebspartner den Weg zum Endabnehmer gefunden habe, womit die in Rede stehenden Aufzeichnungen nur für das mit Anfang 2002 beginnende Karussell von Bedeutung seien. Aufgrund der Kündigung der DN.1 bereits im Dezember 2001 sei es eher unwahrscheinlich, dass DN.1 eine zentrale Rolle beim Karussellbetrug gespielt haben solle.

Nach dem Ergebnis einer stichprobenartigen Kontrolle würden sich in den Aufzeichnungen Doppelbelegungen einzelner Seriennummern finden, wobei manchmal Nummern sogar an ein und demselben Tag mehrfach auftauchen würden. Nach protokollierten DN.2-Angaben wäre dem Angestellten eine Doppelbelegung einiger Nummern nicht bewusst gewesen. Die Erfassung der richtigen Seriennummern sei mit der Eintragung der Lieferungen in die Liste - Hinüberkopieren der jeweiligen Zeilen aus dem von Gf. geführten Lieferschein in die DN2.- Liste (Beide ein Excelldokument) - nicht gesichert. Insoweit dürfe die Aussagekraft der fraglichen Aufzeichnungen auch bezweifelt werden (Anhänge 4 (NS DN.2), 5 (AV betreff: grundsätzliche Mangelhaftigkeit der Seriennummernaufzeichnungen) zur Stellungnahme).

Zum Punkt "Gewinnung neuer Lieferanten" verwies die Groß-Bp hinsichtlich der vorgelegten E-Mails (Beil.3 zur Berufung) darauf, dass diese nahezu ausschließlich aus dem Zeitraum Oktober/November 2002 (=Zeit nach Aufliegen der Malversationen und Ausfall der L2-GmbH als Lieferant) wären. Aus der Zeit vor Oktober 2002 stamme nur der Schriftverkehr mit der B.Ltd.. In diesem Fall bestehe die Möglichkeit, dass den vorgelegten Schriftstücken zufolge die B.Ltd. an die Bf. herangetreten sein dürfte und nicht umgekehrt.

Der Stellungnahme der Groß-Bp vom 10.September 2008 wurden die Schreiben der Groß-Bp vom 23.Juni 2005 (Anl.1) und 8.Mai 2006 (Anl.3) jeweils ohne die im Original beigeschlossenen Niederschriften über Zeugeneinvernahmen, das mit 25.August 2005 datierte Ergänzungsschreiben zum Schreiben vom 23.Juni 2005 (Anl.2), die mit DN.2 aufgenommene Niederschrift vom 5.September 2006 (Anl.4) sowie der Aktenvermerk des Prüfers über die Seriennummernaufzeichnungen (Anl.5) beigelegt.

Mit dem in die Punkte 1. Verfahrensstand, 2. Inhaltliche Ausführungen, 3. Beweisanträge, 4. Schlussfolgerung untergliederten Groß-Bp-Schreiben vom 23.Juni 2005 (=ST) wurden die Antwort zum Bf.-Schreiben vom 15.März 2005, Niederschriften über die (Zeugen-/ Beschuldigten-) Einvernahmen von I. Ab., N.S., S.A., R.R., S.Af., A.T.,

G.D., DN.2, R.H., H.S., A.L., J.K., G.H., H.F., K. H. und A.T.sen. sowie Kopien von Zollbelegen, Rechnungen etc., die beispielhaft anhand von 7 Lieferungen die Existenz des Karussells nachvollziehbar machen würden, an den Steuerberater übermittelt (Pkt.3.13. Antwortschreiben).

Unter Pkt.2.3.ST hielt die Groß-Bp zur I.Ab.-Gf.-Beziehung und Kennenlernen der Gf. den I.Ab. über den Kunden M.M. fest, dass die Aussage zum Kontaktzustandekommen zwischen I.Ab. und Gf. in der I.Ab.-Niederschrift vom 14.April 2004 bestätigt werde. In Hinblick darauf, dass M.M. [Freund eines Cousins von I.Ab.] lt. I.Ab. nicht bloß Gf.-Kunde gewesen wäre, sondern M.M. und Gf. auch eine Beziehung gehabt hätten, sei der Darstellung der steuerlichen Vertretung, die Beziehung zwischen I.Ab. und Gf. wäre auf rein geschäftlicher Ebene zustande gekommen, entgegenzutreten. Die Angabe des I.Ab. in der Niederschrift betreffend den Bestand eines „sehr guten freundschaftlichen Verhältnisses“ zu Gf. und die protokollierte Erklärung der damaligen Freundin des I.Ab. - C.H.- vom 11.September 2003 betreffend Einladung der C.H. und I.Ab. bei Gf. in deren Privatwohnung zum Essen bzw.den Summerstage-Treff würden nach Ansicht der Groß-Bp ein Verhältnis zwischen I.Ab. und Gf. dokumentieren, das über einen rein geschäftlichen Kontakt hinaus gegangen sei und als freundschaftlich bezeichnet werden könne.

Unter Pkt.2.4 ST brachte die Groß-Bp zur Gf.-Kenntnis hinsichtlich Top 18 und den ausschließlichen Büroschlüsselbesitz von Gf., DN.1 und DN.2 vor, dass den N.S.-Angaben zufolge (NS v.13.Jänner 2003) ein gewisser R.M. Mieter der Top 18 gewesen wäre. N.S. sei Gatte der für das Haus A-Gasse 3 zuständigen Hausmeisterin, aufgrund dessen ihm die Hausverhältnisse bekannt seien. Seinen Aussagen zufolge sei die Wohnung von R.M. selbst nur 3-4x/Jahr benutzt worden. Seit der Bf.-Ansässigkeit auf Tür 5 sei die Wohnung jedoch von einer anderen, ihm unbekannten Person jeden Tag benutzt worden. R.M. sei immer in Begleitung von S.Ab. gekommen.Auf N.S. habe der seinen Pkw. immer auf den Bf.-Abstellplätzen abgestellt habende S.Ab. den Eindruck gemacht, der Bf.-Chef zu sein.

I.Ab. habe diese Wohnung nachweislich benutzt und habe auch in den Räumlichkeiten auf Top 5 verkehrt (Niederschriften F.H. (9.September 2003), C.H. (11.September 2003)). Nach C.H.-Angaben hätte I.Ab. Gf. nach deren Anruf öfters die Büroschlüssel zu Gf. hinunter gebracht.

Aus den Aussagen ergebe sich, dass Gf. von Top 18 gewusst haben müsse und auch darüber informiert gewesen sei, wer dort verkehrt hätte (Tätergruppe). Die in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung diesbezüglich enthaltenen Behauptungen wären daher unglaubwürdig.

Unter Pkt.2.5 ST bestritt die Groß-Bp hinsichtlich des Vorwurfs der abgabenbehördlichen Unterlassung der Aufmerksammachung der Gf. im Rahmen der USt-Nachscha Jänner bis Juni/2001 zur L1-GmbH- Verwicklung in USt-Malversationen im Wesentlichen die Nachvollziehbarkeit dessen, worin das Versäumnis der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang bestehen solle. Die Vorsteuern aus den L1-GmbH-Rechnungen

wären im Zuge der USt-Nachschau nicht beanstandet worden und würden auch im Rahmen der nunmehr laufenden Groß-Bp unbeanstandet bleiben. Allein die Tatsache der nichtordnungsgemäßen Abführung der Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen durch die L1-GmbH sei der Bf. nicht anzulasten. Das Stammen der Rechnungen von der L1-GmbH wäre nie in Zweifel gezogen worden. Für den damaligen Prüfer wäre die Tatsache, dass I.Ab. als Teil einer neuen Tätergruppe seine Umsatzsteuermalversationen fortsetzen werde, nicht absehbar gewesen. Auf die Einräumung des steuerlichen Vertreters dessen, Gf. im Zusammenhang mit der L1-GmbH vor I.Ab. gewarnt zu haben, nachdem I. Ab. für die L1-GmbH keine Steuernummer beibringen habe können, wurde verwiesen.

Unter Pkt.2.6 ST replizierte die Groß-Bp der Vorstellung des F.M. als „kompetenter Ansprechpartner“, dass F.M. sich gemäß eigenen Angaben in der Niederschrift vom 20.Jänner 2003 mit Computerteilen nicht auskenne, und bestätigte, dass dies aufgrund des in dieser Niederschrift dargestellten unsteten Lebenslaufes des F.M. (u.a. Verbüßen einer Haft wegen Drogenschmuggels) auch mehr als glaubhaft sei. Nach Ansicht der Behörde hätte Gf. spätestens zu dem Zeitpunkt der Kenntniserlangung vom Übergang der Geschäftsführung samt Gesellschaftsanteilen an der L2-GmbH auf den in punkto Handel mit Computerkomponenten völlig unbedarften F.M. klar sein müssen, dass die L2-GmbH nur mehr „vorgeschoben“ gewesen wäre. Der wahre Lieferant ab diesem Zeitpunkt wäre M.S. gewesen. Gf. hätte mit M.S. weiterhin die Geschäfte abgewickelt, während F.M. nur als Botenfahrer in Erscheinung getreten wäre.

Die Groß-Bp habe den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen der L2-GmbH zwar bis Juni 2001 im Rahmen der im November 2001 durchgeführten USO-Prüfung zu Recht anerkannt, bleibe aber bei der Ansicht, dass die ab Juli 2001 ausgestellten Eingangsrechnungen M.S. zuzurechnen seien. Zu diesem Zeitpunkt wäre der Übergang der Geschäftsführung samt Gesellschaftsanteile an der L2-GmbH auf F.M. durchgeführt und im Firmenbuch eingetragen worden und wäre somit nach außen hin erkennbar gewesen. Ein entsprechender Firmenbuchauszug wäre in den Bf.-Geschäftsunterlagen vorgefunden worden. M.S. habe Gf. zudem über die geänderten Umstände informiert. Gf. habe aber weiterhin mit M.S. ihre Geschäfte abgewickelt. In Hinblick darauf, dass die Rechnungen ab Juli 2001 nicht mehr auf den wahren Lieferanten (M.S.) lauten würden, würden sie bei der Bf. ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Unter Pkt.2.7 ST hielt die Groß-Bp zur nichtlogischen Nachvollziehbarkeit der Art und Weise des Zustandekommens des „ungerechtfertigten CPU-Preisvorteils“ fest, dass mit „Marktpreis“ im vorliegenden Fall ein Preis gemeint sei, der dem Preis anderer Anbieter zwar nahe komme, jedoch noch immer deutlich günstiger wäre. Dieser vom Vorlieferanten erhaltene Preisvorteil erkläre sich rein aus der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer für die Lieferungen durch den Vorlieferant, womit er billiger als andere Anbieter liefern hätte können. Die Weiterverrechnung mit einem fremdüblichen Aufschlag, was auch vom steuerlichen Vertreter nicht bestritten werde, habe aber aufgrund des Preisvorteils günstiger als andere Lieferanten sein können. Nach Aussage

der Einkäuferin der D-GmbH hätte der Bf.- Preisvorteil gegenüber anderen Lieferanten zwischen 10% und 15% betragen. Dieser Vorteil sei bei den knappen Handelsspannen im CPU-Geschäft nur durch die USt.- Hinterziehung auf einer Ebene der Unternehmerkette erklärbar. Nur infolge dieses Preisvorteils sei die Erwirtschaftbarkeit eines Umsatzes von nahezu 14.000.000 € bereits im Gründungsjahr möglich geworden. Bezeichnend dabei sei: Bereits in dieser Phase wäre ca. 84% des Umsatzes mit Abnehmern erwirtschaftet worden, die in der Folge auch in den Karussellbetrug verwickelt gewesen wären (C-GmbH, D-GmbH).

Unter Pkt.2.8 ST wandte die Groß-Bp hinsichtlich der Bestreitung des Steuerberaters von a) der Karussellexistenz, b) dem Gf.- Wissen von der Existenz des Karussells und der Warenweiterlieferung von den Warenabnehmern nach Zypern, c) der Namhaftmachung der A-Ltd. als Endabnehmerin gegenüber den Kunden die vorliegenden Niederschriften darüber, dass Gf. 1) C-GmbH und D-GmbH die A-Ltd. tatsächlich als Abnehmerin genannt oder 2) zumindest einen Bezug zur A-Ltd. gehabt hätte, ein.

Laut Aussage des für den Ein- und Verkauf von Computerkomponenten bei der D-GmbH zuständigen R.R. wäre das Geschäft mit der A-Ltd. auf Gf.-Vermittlung zustande gekommen. Laut Aussage der im Ein- und Verkauf bei der D-GmbH arbeitenden S.Af. hätte Gf. ihr einen gewissen „I.“ (Anmerkung des Verfassers: es habe sich offenbar um I.Ab. gehandelt) als A-Ltd.- Vertreter vorgestellt. Laut Aussage des im Ein- und Verkauf bei der C-GmbH arbeitenden A.T. jun. vom 27. Febr. 2003 wäre sich dieser „fast sicher“, dass der Kunde A-Ltd. von der Bf. (somit von Gf.) namhaft gemacht worden wäre. T. hätte Gf. auch den Vorschlag gemacht, die seiner Annahme nach von der Bf. importierten CPUs gleich im Transit am Flughafen zu belassen, um sie von dort weiter an den „Auslandskunden“ (offenbar A-Ltd., Anmerkung des Verfassers) zu versenden. Aufgrund dessen, dass Gf. ihm darauf jedoch zugesagt hätte, dass das nicht funktioniere, könne das als weiteres Indiz von ihrer Kenntnis bezüglich des Vorsteuerkarussells gewertet werden. Laut Aussage von S.A., Verkaufsleiterin der C-GmbH, hätte A.T. ihr mitgeteilt, dass die Bf. als CPU-Lieferant auch einen Warenempfänger, nämlich die A-Ltd., genannt hätte. Laut Aussage von G.D., Einkaufsleiter der C-GmbH, hätte T. ihm gegenüber angegeben: Die A-Ltd. sei bereits zu Beginn der Exportgeschäfte von der Bf./Gf. als CPU-Abnehmer bekanntgegeben worden.

Unter Pkt.2.9.ST bestritt die Groß-Bp die Richtigkeit der Bf.-Behauptung, wonach I. Ab. nach Auslaufen der Geschäftsbeziehungen zwischen der L1-GmbH und der Bf. nicht mehr öffentlich in Erscheinung getreten wäre und es daher Gf. nicht möglich gewesen wäre, ihn mit dem neuen Lieferanten der L2-GmbH in Verbindung zu bringen, weil mehrere Zeugenaussagen den weiterhin vorhandenen Gf.-Kontakt mit Ab. dokumentieren würden (siehe dazu u.a. Pkt.2.8, NS S.Af.; Pkt.2.4, NS N.S.).

Unter Pkt.3 ST wies die Groß-Bp betreffend Beweisanträge im ersten von 16 Punkten, welcher Bezug auf den Antrag auf Akteneinsicht betr. USt-Nachschau Jänner bis Juni/ 2001 nimmt, darauf hin, dass die Akteneinsicht bei jenem Finanzamt, bei dem der

diesbezügliche Arbeitsbogen aufliege, zu beantragen sei, und bestritt die Relevanz der Akteneinsicht für das laufende Verfahren damit, dass die Groß-Bp hinsichtlich des Vorsteuerabzuges aus den Eingangsrechnungen im Nachschauzeitraum zu keinem anderen Schluss wie die vom Finanzamt vorgenommene USt-Nachschau komme. Nach Pkt.3.2.ST könne die beantragte Zeugeneinvernahme des damaligen Prüfers für das gegenständliche Verfahren - V.S. - unterbleiben, weil der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der L1-GmbH im Rahmen der vorliegenden Prüfung unbeanstandet bleibe und sich somit keine Änderung gegenüber der vom Finanzamt 4/5/10 durchgeführten USt.- Nachschau ergebe.

Mit Pkt.3.3.ST hielt die Groß-Bp der beantragten Beweisvorlage zur Eröffnung des L1-GmbH - Bankkontos die Tatsache, dass im laufenden Verfahren nur der Vorsteuerabzug aus den L2-GmbH-Rechnungen strittig sei, entgegen und gab an, dass die Frage nach der Person, die das Bankkonto der L1-GmbH bei der V-Bank eröffnet hätte, daher für die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges aus den Eingangsrechnungen der L2-GmbH unerheblich sei.

Unter Pkt. 3.4.ST verwies die Groß-BP auf die Übermittlung der Niederschrift mit F.M. als Beilage zu dem an den steuerlichen Vertreter gesandten Schreiben vom 7.Juni 2005.

Unter Pkt.3.5 ST verwies die Groß-BP hinsichtlich der beantragten Zeugeneinvernahme DN.2 auf die der Stellungnahme als Anhang beigefügte Niederschrift vom 11.Juli 2003 und fügte hinzu, dass die Groß-Bp die DN.2-Angabe betreffend F.M. - Warenlieferung zur Bf. zwar nicht bestreite, jedoch sage dieser Umstand allein nichts über die Person, mit welcher Gf. die den Warenlieferungen zu Grunde liegenden Geschäfte tatsächlich abgeschlossen hätte, aus. Die DN.2-Aussage, demnach „für die L2-GmbH eine Person namens M.S. aufgetreten ist“, bestätige, dass F.M. nur für manipulative Tätigkeiten herangezogen worden sei und dass M. S. offensichtlich jener gewesen sei, mit dem Gf. ihre Geschäfte abgeschlossen hätte.

Unter Pkt.3.6.ST kündigte die Groß-Bp die Zeugenvorladung betreffend F.M samt Nachreichung der darüber aufgenommenen Niederschrift an.

Unter Pkt.3.7.ST wandte die Groß-Bp gegen die beantragte Datenvorlage zu der die Konten der L2-GmbH eröffnenden Person ein, dass der Bf. der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der L2-GmbH dadurch, dass die fraglichen Rechnungen nach Ansicht der Groß-Bp nicht von der L2-GmbH stammen würden, nicht zustehe, und bezeichnete die Frage nach der Person, die die Konten der L2-GmbH bei den in Rede stehenden Banken eröffnet hätte, als unerheblich.

Unter Pkt.3.8.ST verwies die Groß-Bp zu den beantragten Zeugeneinvernahmen hinsichtlich der mit der Abwicklung der CPU- und Boxes zuständigen Personen in allen betroffenen Unternehmen auf die dem Schreiben als Anhang beigefügten Niederschriften. Die Zeugenprotokolle betreffend die Personen im Zusammenhang mit der C-GmbH wären die Niederschriften mit A.T. jun. (Einkäufer), R.H. (Geschäftsführer), A.S. (Verkaufsleiterin), G.D. (Einkaufsleiter), H.S. (Verkäuferin), A.L. (Einkäuferin), R.R. (Verkäufer) und S.Af. (Einkäuferin). Die Protokolle hinsichtlich der Personen bei den Speditionen und

Botendiensten wären J.K., G.H., H.E., J.P Fa.Z.; H.F., Fa.F.; K.H. (Sp.B.), A.T.sen., Pensionist und Botenfahrer).

Unter Pkt.3.9.ST replizierte die Groß-Bp zur beantragten Beibringung von Daten über das Warenwirtschaftssystem der Bf.-Kunden, dass die Vorlage dieser Daten für die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges der Bf. aus ihren Eingangsrechnungen unerheblich wäre, zumal die Groß-Bp die Durchführung von Bf.-Lieferungen samt Unterziehung dieser Lieferungen der Umsatzsteuer nie bestritten hätte.

Unter Pkt.3.10.ST verwies die Groß-Bp bezüglich Beweise zu Top 18 samt Gf.-Kenntnis über diese Wohnung auf die Ausführungen in Pkt.2.4 und die bezugnehmenden (im Anhang übermittelten) Zeugenprotokolle betreffend N.S., F.H. und C.H..

Unter Pkt.3.11.ST führte die Groß-Bp zur beantragten Zeugeneinvernahme der Hausverwaltung zu Bf.-Büroschlüssel im Wesentlichen ins Treffen, dass vom Gf.-Wissen über die Anzahl der ihr anlässlich der Büromiete ausgehändigten Schlüssel samt Eignung der Schlüssel für die Duplizierung ausgegangen werden könne, womit derartige Beweise nicht von der Groß-Bp erbracht werden müssten. Der Nachweis für die Gf.-Kenntnis von beiden Wohnungen sowie des Verkehrs von zumindest Teilen der Tätergruppe im Bf.-Büro ergebe sich aus den Zeugenprotokollen (Pkt.2.4,3.10). In Hinblick darauf, dass die C.H.-Aussage betreffend Hinunterbringung der Büroschlüssel nach Gf.-Anruf am Festnetz zu Gf. durch I.Ab. zudem den Schluss auf eine Überlassung des eigenen Büroschlüssels der Gf. fallweise an Herrn Ab. zulasse, sei ein Duplizieren der Schlüssel nicht erforderlich gewesen.

Unter 3.12.ST legte die Groß-Bp bezüglich Beweise für den Verkehr der Tätergruppe auch im Bf.-Büro und die Warenlieferung in die A-Gasse samt dortiger Warenübernahme von den Brüdern Ab. dar, dass sich der Nachweis für den Verkehr von zumindest Teilen der Tätergruppe im Bf.-Büro aus den bereits mehrmals angeführten Protokollen (s. Pkt.2.4 + 3.10) ergebe. Der Beweis für die Warenlieferung in der Betrugssphase über die Slowakei wieder in die A-Gasse samt dortiger Warenübernahme von I.Ab. und S.Ab. ergebe sich aus den behördlichen Protokollen der Beschäftigten des Botendienstes Fa.Z (Übernahme des Warentransports in die Slowakei und zurück in die A-Gasse) und der Speditionen Fa. F. und B. (Besorgung der Warenverzollung). Aus den Aussagen in den beigelegten Protokollen [J.K. (24.März 2003), G.H.(24.März 2003), H.E. und J.P. (26.März 2003) von der Fa.Z; H.F. (13.Februar 2003) von der Fa.F.; K.H. (13.Februar 2003) von der Sp.B.] gehe hervor, dass dieselben, in die Slowakei verbrachten Waren mit neuen Papieren versehen in einem Zuge wieder nach Österreich reimportiert und in die A-Gasse geliefert worden wären. Der V.F.- Botendienst wäre beauftragt worden. Die Ware wäre in der A-Gasse von den Brüdern I.Ab. und S.Ab. übernommen worden.

Aufgrund der genannten Aussagen erscheine ein weiterer Nachweis anhand von Übernahmescheinen nicht mehr erforderlich, zumal die Botendienstfahrer die Brüder Ab. anhand den in Kopie den Niederschriften beigelegten Fotos identifiziert hätten.

Unter Pkt.3.13.ST verwies die Groß-Bp betreffend CPU/Box-Karussell- Beweise auf die unter Pkt.3.8 und 3.12 angeführten Niederschriften, stellte beispielhaft anhand von sieben Fällen die Warenbewegung in die Slowakei und zurück nach Österreich anhand

aller relevanten Dokumente wie Zollpapiere und Rechnungen dar [legte dem Schreiben die entsprechenden Belege bei] und merkte an, dass die Belege über jede einzelne Warenbewegung eingesehen werden könnten.

Zur Seriennummernaufstellung zu den „im Kreis geschickten“ CPUs als Karussellnachweis verneinte die Groß-Bp deren Eignung als tauglicher Beweis mit der Begründung, dass man davon ausgehen könne, dass die Karussellverschleierung im Interesse der beteiligten Unternehmen gewesen sei, womit kaum immer wieder dieselben Seriennummern aufgenommen worden wären.

Unter Pkt.3.14.ST stellte die Groß-Bp zur Akteneinsicht in den Zollakt im Wesentlichen fest, dass K.H. in jener Niederschrift, aus der die Beschlagnahmung von zwei Sendungen nach dem Markenschutzgesetz durch den Zoll hervorgehe, auch aussage, dass ihm ab diesem Zeitpunkt klar gewesen wäre, dass mit der importierten Ware etwas nicht stimme.

Unter Pkt.3.15.ST verwies die Groß-Bp bezüglich Beweise für die Nennung der A.-Ltd als Abnehmer gegenüber Bf.-Kunden auf Pkt.2.8 ST und die dem Schreiben beigelegten Zeugenprotokolle.

Unter Pkt.3.16.ST stellte die Groß-Bp zu Beweisen für die Veranlasser der Warenbewegung in die Slowakei, die Informationsquelle hinsichtlich dieser Vorgangsweise und die Boxidentität eine Überschneidung der Beweisangebote mit weiter oben angeführten Anträgen fest und fügte hinzu, dass mit der Selbstangabe des steuerlichen Vertreters, demnach die Ware von der Bf. nachweislich zu den Firmen C-GmbH und D-GmbH transportiert worden wäre, evident sei, dass diese beiden Unternehmen die Ware an die A.-Ltd. weiterfakturiert hätten, zumal ihnen, wie unter Pkt. 3.15 bewiesen, diese Firmen von Gf. als Abnehmer genannt worden wären. Die Veranlassung der Warenbewegungen in die Slowakei von einem Tätergruppenmitglied namens V.F. gehe z.B. aus dem Protokoll J.K. hervor (Pkt.3.12).

Aus dem im Verlauf dieser Stellungnahme gezeichneten und unter Beweis gestellten Gesamtbild ergebe sich, dass Gf. von dieser Vorgangsweise wissen hätte müssen. Gf. habe nachweislich ihren Kunden die A.-Ltd. als CPU-Abnehmer genannt und im Bf.-Büro mit Mitgliedern der Tätergruppe verkehrt (siehe dazu insbesondere die Pkt.3.10; 3.11; 3.12; 3.15). Aus den Aussagen der Botendienstfahrer (Pkt.3.12) und den unter Pkt.3.13 angeführten Zollpapieren ergebe sich die Verbringung von ein und dieselben Boxes in die Slowakei. Die Verbringung in die Slowakei sei nicht - wie in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters behauptet - von C-GmbH und D-GmbH, sondern - wie bereits mehrmals unter Beweis gestellt - im Auftrag eines Tätergruppenmitglieds erfolgt.

Mit dem als Anlage 2 beigelegten Schreiben vom 25.August 2005 teilte die Groß-Bp dem Vertreter in Ergänzung zum Schreiben vom 23.Juni 2005 zu Pkt.3.14 mit, dass eine von den zwei beschlagnahmten Sendungen wieder freigegeben worden wäre; zu dieser Sendung würden keine Unterlagen vorliegen. Die Unterlagen zur 2.Sendung seien dem Schreiben beigelegt. Hinsichtlich Pkt.3.6 hätte eine weitere Niederschrift mit F.M. wegen Nichterreichbarkeit des F.M. an dessen Meldeadresse nicht aufgenommen werden können.

Mit dem als Anlage 3 bezeichneten Schreiben vom 8. Mai 2006 wurde dem steuerlichen Vertreter die Stellungnahme der Groß-Bp zur Sachverhaltsdarstellung und den Beweisanträgen vom 15. November 2005 samt den Zeugnenniederschriften K.H. vom 31. Oktober 2002 und DN.1 vom 27. April 2006 übermittelt.

Mit dieser Stellungnahme (=St.) nahm die Groß-Bp unter Pkt. 1. St. wider dessen, dass Gf. unbeteiligt und unwissend in Bezug auf die aufgedeckten Umsatzsteuermalversationen gewesen wäre, Bezug auf die vorliegenden Beweise [Zeugenprotokolle, zeugenschaftliche Wahrheitspflicht gemäß § 174 BAO] und hielt fest, dass die Vielzahl von Einvernahmen sich zu dem schlüssigen, bereits im Schreiben vom 15. Juni 2004 dargestellten Gesamtbild zusammenfügen würden. Alle relevanten Aussagen wären der Vertretung in Kopie zur Verfügung gestellt worden. Der Bf. wäre der Warenkreislauf über die Slowakei und zurück an die Bf.-Adresse an Beispielen belegmäßig nachgewiesen worden. Die entsprechenden Unterlagen wären der Vertretung mit Schreiben vom 23. Juni 2005 übermittelt worden.

Entgegen der Behauptung des Vertreters, derzufolge die in zwei Fällen beschlagnahmten Waren wieder zum Verkehr zugelassen worden wären, sei dies nur bei einer der beiden fraglichen Lieferungen der Fall gewesen. Die Waren der 2. Lieferung wären beschlagnahmt geblieben. Die entsprechenden Unterlagen wären der Bf.-Vertretung - auf eigene Anforderung hin - mit Schreiben vom 25. August 2005 übermittelt worden. Unter Pkt. 2.1 St. bestritt die Groß-Bp bezüglich der Gf.-M.M.- Beziehung die Nachvollziehbarkeit dessen, wie der steuerliche Vertreter zur Meinung gelange, dass die Groß-Bp der Beziehung Gf.-M.M. eine „*derartige Bedeutung*“ beimesse, und begründete damit die Nichteinvernahme von M.M.. Des Weiteren betonte die Groß-Bp die Relevanz dessen, dass der Kontakt Gf.-I. Ab. [=Tätergruppenmitglied] über M.M. zustande gekommen wäre, und verneinte aufgrund der im Groß-Bp-Schreiben vom 25. Juni 2005 angeführten Aussagen die Schlüssigkeit dessen, dass Gf. zu beiden nur geschäftliche Kontakte gepflogen haben wolle. Auf die Frage nach dem Grund, warum I.Ab. die Unwahrheit angegeben haben sollte, wenn er die Beziehung zur Gf. als „*sehr gutes, freundschaftliches Verhältnis*“ bezeichne, wurde verwiesen. Aufgrund des Fehlens von Angaben zur Person W.S. samt dessen Wohnadresse und den Grund dafür, warum gerade er über die Beziehung zwischen Gf. und M.M. Auskunft geben könne, wurde der Antrag auf Einvernahme des W.S. als für den Fortgang des Verfahrens irrelevant erachtet.

Unter Pkt. 2.2. St. stellte die Groß-Bp zur Gf.-Kenntnis über Top 18 fest, dass Gf. auch im Lichte der Groß-Bp-Ausführungen im Schreiben vom 23. Juni 2005 bestreite, Kenntnis von der Wohnung der Tätergruppe im selben Haus sowie davon, dass ein Pkw der Tätergruppe auf dem Parkplatz der Bf. gestanden hätte, gehabt zu haben. Dies könne nur nächtens gewesen sein, in einer Zeit also, in der sie als alleinerziehende Mutter nicht im Büro gewesen wäre. Jedoch sage der Gatte der Hausmeisterin aus, der Pkw der Tätergruppe wäre meistens auf dem Bf.-Parkplatz gestanden. Dies lege den Schluss nahe, dass dies nicht nur in der Nacht gewesen sei. Auch stelle sich die Frage nach dem

Grund, warum N.S. nur in der Nacht darüber Wahrnehmungen treffen solle, wer auf welchem Parkplatz stehe.

Seitens der Groß-Bp wurde die Gf.-Behauptung, I.Ab. hätte den Büroschlüssel nicht auf Anruf der Gf. hin von Top 18 zu Top 5 hinuntergebracht bzw. die Anruferin könne nur DN.1 gewesen sein, als Schutzbehauptung mit der Unglaubwürdigkeit dessen, dass DN.1 ihre Arbeitgeberin nicht von solchen Vorfällen in Kenntnis gesetzt und den Büroschlüssel von sich aus Ab. überlassen hätte, begründet. Aufgrund des Widerspruchs dieser Behauptung zur C.H.-Aussage vom 11.September 2003, die in diesem Zusammenhang bewusst Gf. als Anruferin nenne, könne somit davon ausgegangen werden, dass C.H. die Person, die Anruferin gewesen wäre, nicht verborgen geblieben sei.

Tatsächlich sage DN.1 in der beiliegenden Niederschrift vom 27. April 2006 aus, sie hätte ihren Schlüssel nur ein einziges Mal mit Gf.-Wissen an F.M. weitergegeben, damit dieser Waren ins Büro liefern hätte können. An I.Ab. hätte sie den Schlüssel jedenfalls nie weiter gegeben.

Bei der Aussage des (die Ware von der Bf. weiter zur C-GmbH transportiert habenden) Botenfahrers, demnach dieser den Eindruck gehabt hätte, *„dass es in der A-Gasse noch eine Wohnung oder ein Büro gab“*, spreche F.H. offenbar Top 18 an. Wenn schon ein Botenfahrer, der nur anlässlich der Warenabholung im Haus A-Gasse 3 verkehrt hätte, diesen Eindruck gehabt habe, sei es umso unglaubwürdiger, dass Gf. diese Wohnung verborgen geblieben sein solle.

Unter Pkt.2.3. St. brachte die Groß-Bp zur Gf.-Kenntnis über die I.Ab.-Rolle vor, dass der I.Ab.-Aussage am 14.April 2004 zufolge die Geschäftsverbindung zwischen Bf. und M.S. über I.Ab. zustande gekommen wäre. Auch wenn Gf. dies nach eigenen Aussagen nicht bewusst gewesen sein sollte und sie die Geschäftsbeziehungen zur von I.Ab. geführten L1-GmbH wegen dessen steuerlicher Probleme abgebrochen haben sollte, stelle sich doch die Frage, warum I.Ab. nachweislich weiterhin bei der Warenübernahme im Bf.- Geschäft anwesend gewesen sei. Schon aus diesem Grund könne Gf. nicht verborgen geblieben sein, dass I.Ab. der Tätergruppe angehört habe.

Des Weiteren stellte die Groß-Bp fest, die Angabe, dass I.Ab. auf Telefonanruf von Gf. hin die Bf.-Büroschlüssel von Top 18 auf Top 5 hinunter gebracht hätte (Pkt.2.2.), als erwiesen anzunehmen.

Der Behauptung des Vertreters, wonach die F.H.- Aussage betreffend Anwesenheit auch des I.Ab. anlässlich der Warenübernahme in der Bf. jene Zeit betreffe, in der die L1-GmbH Bf.- Lieferant gewesen wäre, sei entgegenzuhalten, dass sich die F.H.-Aussage vom 9.September 2003 *„Diese Transporte führte ich dann bis Oktober 2002 durch.“*

I.Ab. war damals teilweise bei der Bf. in 1ZZZ Wien anwesend“ auf einen Zeitraum beziehe, in der längst die L2-GmbH Bf.-Lieferantin gewesen sei, womit die Behauptung der steuerlichen Vertretung ins Leere gehe.

Unter Pkt.2.4.St. führte die Groß-Bp zur Frage nach der tatsächlichen Eigenschaft der L2-GmbH als Lieferfirma bei der Bf. ins Treffen, dass der Umstand, dass Gf. die fehlende Fachkenntnis des Geschäftsführers der L2-GmbH verborgen geblieben wäre,

nur mit der Tatsache, dass Gf. ihre Geschäfte -wenn überhaupt- ausschließlich mit M.S. abgeschlossen hätte, erklärbar sei. Selbst DN.1 wäre aufgefallen, dass F.M. offenbar nicht vom Fach gewesen sei (Zitat NS 27.April 2006: *„Ich habe immer geglaubt, er ist nur der Chauffeur. Jedenfalls war sofort ersichtlich, dass er kein Computerfachmann war. Ich beschreibe ihn als etwas ungepflegten Mann, der jedenfalls nicht den Eindruck gemacht hat, dass er Geschäftsführer und Lieferant von Mikrochips sei.“*).

Wider die Behauptung des Handlungsvollmachterhalts des M.S. im Augenblick der Abtretung der Anteile/Geschäftsführung brachte die Groß-Bp vor, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die Abwicklung aller Geschäfte, noch dazu in der vorliegenden Größenordnung, ausschließlich über einen Handlungsbevollmächtigten unüblich sei. Der eingetragene Geschäftsführer habe nachweislich nicht über die nötige Branchenerfahrung verfügt, die Kontrollfunktion über die Gestionen eines Handlungsbevollmächtigten ausüben zu können. Die Auslieferung eines Geschäftsführers einem Handlungsbevollmächtigten in dieser Art sei nach den Regeln des täglichen Wirtschaftslebens unüblich. In den L2-GmbH-Unterlagen würden sich keinerlei Anzeichen über eine M.S. erteilte Handlungsvollmacht und für eine der angeblichen Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigter entsprechende Entlohnung finden; eine unentgeltliche Ausübung einer Tätigkeit in diesem Umfang sei im Wirtschaftsleben völlig unüblich. Mit der Erwähnung des steuerlichen Vertreters selbst von einem von F.M. bei Warenlieferung zur Bf. übergebenen Kuvert mit der Aufschrift „S“ und den Lieferscheinen und Eingangsrechnungen als Inhalt sei der wahre wirtschaftliche Gehalt [L2-GmbH wäre nicht der eigentliche Lieferant gewesen] nach außen hin dokumentiert.

Die Aussage des Einkäufers der C-GmbH - G.D. - in der Niederschrift vom 14.April 2003 betreffend Bf.-Eigenimport der Ware und Gf.-Erhalt der CPU-Preise aus Fernost in den frühen Morgenstunden sei ein Indiz für eine tatsächliche Direktbestellung der Gf. (siehe auch die Benötigung auch der Vorkassa bis 11:00 Uhr, um die Weiteranweisung nach Fernost durchführen zu können). Bei Zusammensetzung der G.D.-Aussage und der obigen Ausführungen ergebe sich, dass L2-GmbH nur die Funktion gehabt habe, nach außen hin als Bf.-Lieferant aufzutreten, und sei somit nur vorgeschoben gewesen. Tatsächlich habe Gf. die Ware über M.S. bezogen oder sie unter Mithilfe von M.S. selbst importiert.

Unter Pkt.2.5.St. bestätigte die Groß-Bp bezüglich der Preisgestaltung die Richtigkeit dessen, dass die Aussage, die Bf. wäre immer um 10 bis 15% billiger als andere CPU-Anbieter gewesen, von der Einkäuferin eines der beiden großen Kunden der Bf. namens A.L. stamme, womit dieser Aussage hohe Bedeutung beizumessen sei. Die Groß-Bp bestreite zwar nicht, dass einzelne Geschäfte aufgrund eines Anfangs zu hohen Preises nicht zustande gekommen wären, jedoch sage R.R. (D-GmbH) aus, dass die Bf.-Preise günstig gewesen wären, sodass sogar auf Reklamationen verzichtet worden sei. Die Aussagen von A.L. und R.R., die hohen gehandelten Volumina und die Tatsache der beispielsweise Abwicklung von ca. 98% des CPU-Einkaufs der C-GmbH über die Bf. in den Jahren 2001 und 2002 würden keinen anderen als denjenigen Schluss, dass die Bf. immer günstiger als andere Lieferanten gewesen wäre, zulassen. Bei den geringen

Handelsspannen lasse sich der von A.L. behauptete Preisvorteil nur aus der Tatsache der Warenverbilligung durch USt-Hinterziehung auf einer Stufe erklären.

Unter Pkt.2.6 St. stellte die Groß-Bp hinsichtlich der Gf.-Kenntnis betreffend A-Ltd. fest, dass das Zustandekommen des Kontakts zwischen den Bf.-Kunden und der A-Ltd. über Gf. als erwiesen anzunehmen sei (Schreiben vom 23.Juni 2005). Allein die Vermutung der Vertretung hinsichtlich einer Zeugenabsprache dahingehend, Gf. diesbezüglich zu belasten, erscheine als Gegenbeweis ungeeignet, zumal diese Vermutung nicht hinreichend begründet werde. Der ins Treffen geführte Umstand, dass sich die fraglichen Zeugen schon lange vor der Bf.-Gründung gekannt hätten, erscheine nicht stichhaltig. Auf die DN.1.-Angaben, demnach auch DN.1 am 27.April 2006 niederschriftlich ausgesagt hätte, dass Gf. die A-Ltd. gebracht hätte und DN.1 die A-Ltd. nicht kenne, wurde verwiesen. Gf. wäre offenbar nicht an den von DN.1 vorgeschlagenen Kundenkontakten interessiert gewesen, sondern hätte nur die von ihr gebrachten Kunden (A-Ltd., D-GmbH) beliefern wollen. Gf. hätte zudem alle Arbeiten, wie beispielsweise das Schreiben von Rechnungen und Lieferscheinen, an sich gezogen und hätte DN.1 davon offensichtlich fernhalten wollen. Auch wäre die Retourware sehr lange unbearbeitet herumgelegen. DN.1 hätte die Retourware nur erfassen, aber nicht weiter bearbeiten dürfen, obwohl diese Ware „bares Geld“ gewesen wäre.

Unter Pkt.3 St. stellte die Groß-Bp zu den Beweisanträgen fest, dass der erste Teil der Niederschrift über die Einvernahme des K.H. sowie die Niederschrift über die beantragte, am 27.April 2006 durchgeführte Zeugeneinvernahme DN.1 in der Anlage übermittelt werde, und verwies betreffend die beantragte Zeugeneinvernahme M.M. auf Pkt. 2.1 dieses Schreibens.

Zur Person H.E. führte die Groß-Bp gegen eine neuerliche Zeugeneinvernahme im Wesentlichen ins Treffen, dass der Vorwurf betreffend der finanzstrafbehördlichen Vorlage lediglich der „leicht adaptierten“ J.P.-Niederschrift dem H.E. nicht nachvollzogen werden könne, weil bei mit Hilfe von Textverarbeitungsprogrammen entworfenen Schriftstücken einzelne Textbestandteile übernommen würden bzw. auf bestehenden Textbestandteilen aufgebaut werde. Die am selben Tag vernommenen J.P. und H.E. seien Botendienstfahrer desselben Unternehmens und hätten weitgehend dieselben Wahrnehmungen getroffen, weshalb die Ähnlichkeit der Schriftstücke logisch sei. Die Unterschiede in den beiden Niederschriften würden im Detail liegen. Der hohe Übereinstimmungsgrad in den Aussagen der beiden Fahrer unterstreiche die Richtigkeit des von der Groß-Bp dargestellten Betrugsszenarios. Auf die Bestätigung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aussagen der Zeugen mit ihrer Unterschrift auf jedem Blatt der Niederschrift wurde verwiesen.

Des Weiteren verwies die Groß-Bp wider die beantragte Zeugeneinvernahme von W.S. auf Pkt.2.1.St. bzw. wider die beantragte Einsichtnahme in die Bücher der D-GmbH und C-GmbH auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht und bezeichnete den Beweis für die Tatsache, dass die Bf. Mikrochips zu günstigeren Preisen als Mitbewerber anbieten hätte können, nach Ansicht der Groß-Bp als hinreichend erbracht (Pkt.2.5 St.).

Wider die Anträge auf Zeugeneinvernahme von G.R. und neuerlicher Einvernahmen von S.Af. und R.R. zum Lokalbesuch [der im Februar 2002 stattgefunden haben soll] mit Vorstellung des I.Ab. als A-Ltd.- Vertreter führte die Groß-Bp unter Beachtung der Behauptung des Vertreters betreffend diesbezüglich gleichlautender Aussagen von R.R. und S.Af. samt der vermuteten Protokollierung abgesprochener Falschaussagen ins Treffen, dass eine akkordierte Falschaussage schon wegen des Fehlens einer Aussage hinsichtlich des fraglichen Lokaltermins in der R.R.- Niederschrift unmöglich sei. Der Vertreter habe keinen schlüssigen Grund für die Vermutung anführen können. Die angebliche Lebensgefährteneigenschaft der beiden Personen erscheine als Begründung dürftig. In Hinblick auf die Bestätigung des Treffens auch von I.Ab. müsste demzufolge auch Ab. die Falschaussage mit S.Af. und R.R. abgesprochen haben, was - nicht zuletzt mangels erkennbarer Vorteile für alle drei genannten Personen - völlig unschlüssig sei. Die Beweisanträge würden daher abgelehnt.

Hinsichtlich der Aufrechterhaltung der Beweisanträge des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 15.März 2005 verwies die Groß-Bp auf deren Ausführungen vom 23.Juni 2005.

Mit dem DN.2-Protokoll vom 5.September 2006 (Anl.4) legte der Zeuge dar, bei der Bf. für allgemeine Bürotätigkeiten und Reklamationen im speziellen verantwortlich gewesen zu sein. F.M., der meist die Ware geliefert hätte, habe auf DN.2 wie ein Botenfahrer gewirkt. Wichtige Dinge wären mit dem 1- 2x/Woche in der Firma anwesend gewesenenen M.S. besprochen und abgewickelt worden.

Gf. hätte Neu kunden nicht angenommen, da diese keine großen Umsätze, aber relativ viel Administration gebracht hätten. Die gelieferte Ware wäre immer in Kartons mit dem Vermerk "Zyprus" auf dem Karton verpackt gewesen. Diese Kartons wären auf Gf.- Anweisung zu entsorgen gewesen, um nicht Lieferanten den Kunden preiszugeben, wie sie gemeint habe.

Über Vorlage der Seriennummern-Liste (Beil.1) hinauf gab DN.2 zu Protokoll, diese als die von ihm geführte Liste zu erkennen. In diese Liste hätte er immer die Lieferungen in Form der Rüberkopierung der jeweiligen Zeile aus dem von Gf. geführten Lieferschein in die Liste des Zeugen, beide ein Excelldokument, eingetragen. Da die Seriennummern eine Kontrolle im Fall von Reklamationen ermöglichen sollten und DN.2 bisher eine Doppelbelegung einiger der Nummern nicht bewusst gewesen sei, reiche möglicherweise die Erfassung der Seriennummer in dieser Form nicht zur eindeutigen Identifizierung aus.

Mit dem als Anlage 5 gekennzeichneten Aktenvermerk zu Erhebungen betreffend Seriennummern von Prozessoren der Fa.I hielt die Groß-Bp fest, dass die Seriennummern gemäß Telefonauskünften von österreichischen I.-Distributoren und beim I-Vertrieb nur für den Fall des Zusammenschlusses von zwei Prozessoren wichtig sei, da von technischer Seite eine einwandfreie Funktion der Prozessoren nur dann gewährleistet sei, wenn diese von derselben Serie stammen würden. Die Seriennummer sei achtstellig, mit einer vierstelligen Unternummer nach einem Bindestrich (z.B. L1234-5678). Ob somit jede

Serie 9999 Stücke umfasse, und die vollständige Seriennummer dann eine eindeutige Zuordnung ermöglichen würde, sei nicht erhebbar gewesen.

Ohne die vollständige Seriennummer, wie geschehen bei der Bf., seien die Unternummern nicht erfasst, sei eine eindeutige Zuordnung keinesfalls möglich, man wisse nur die Serie. Unter Händlern, Distributoren und bei Fa.I sei die sogenannte SPECNr. (Specification Number) die wichtige Bezeichnung und werde auch im Gewährleistungsfall immer angegeben. Auch auf der I-Homepage gebe es einen „Processorfinder“, mittels diesen man einen Prozessor finden, zuordnen und auch seine technischen Daten feststellen könne. Auch dort werde die Specification Number und nicht die Seriennummer gefragt, womit die Erfassung der unvollständigen Seriennummer zwecks eindeutiger Identifikation eines I-Prozessors keinesfalls tauglich sei.

Mit dem Aufscheinen einer Vielzahl doppelter Seriennummern in der von der Bf. geführten Excel-Liste könnten somit Waren mehrmals durch das Unternehmen geschleust worden sein. Wegen Fehlens der Unternummer sei dies nicht mehr eindeutig feststellbar. Infolge Führung mangelhafter Aufzeichnungen könne eine eindeutige Aussage im Nachhinein, ob jetzt mit Absicht oder einfach aus Schlamperei und Unwissen, nicht mehr getroffen werden.

Nach Angaben des Zeugen DN.2 habe dieser als Anleger dieses Verzeichnisses die Excel-Liste durch Kopieren einer von Gf. erstellten Lieferscheinliste erstellt und könne somit selbst nicht deren Vollständigkeit und Richtigkeit garantieren.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 9. September 2011 vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) gab der steuerliche Vertreter in Anwesenheit von RA Mag. C. (Gf.-Verteidiger im Strafverfahren) dem Vertreter der Groß-Bp und dem Gesprächsleiter den Freispruch des Straflandesgerichts in der Strafsache gegen Gf. wegen gewerbsmäßiger, vorsätzlicher Abgabenhinterziehung gemäß § 259 StPO bekannt.

In der auf das Erörterungsgespräch folgenden Berufungsergänzung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass mit dem Freispruch des Straflandesgerichts am 24. Februar 2010 nunmehr gemäß § 280 BAO neue Tatsachen und Beweise hervorgetreten wären, die die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Bedacht zu nehmen haben würde. Das Gericht habe sich mit den nunmehr auch im Abgabenverfahren zu behandelnden Themen, insbesondere dem Bf.- Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der L2-GmbH, beschäftigt und habe u.a. sogar Zeugen der Fa.I aus Israel einfliegen lassen, um die von der belangten Behörde behauptete Unrichtigkeit der von der Bf. geführten Serien- und Siegelnummernlisten zu verifizieren. Auch der Themenkomplex der Geschäftsführerschaft der L2-GmbH wäre seitens des Gerichtes durchleuchtet worden. Fazit der umfangreichen Ermittlungen des Straflandesgerichts sei gewesen, dass Gf. als Bf. *"weder wusste, noch wissen musste, ja sogar auf Grund der gewählten Vorgehensweisen von Beteiligten, gar nicht wissen konnte, dass die Bf. in vermeintliche Malversationen verstrickt wurde."* Auf der abgabenrechtlichen Ebene hätte sich Gf. bemüht, allen ihr obliegenden Verpflichtungen, gemäß einem ordentlichen Kaufmann, zu entsprechen.

Des Weiteren wiederholte der steuerliche Vertreter die Grundlagenlosigkeit dessen, allein aus dem Geschäftsführerwechsel, der M.S.-Handlungsvollmacht und der Abwicklung der L2-GmbH-Geschäfte von den beiden Personen ab diesem Zeitpunkt (DN.2 - Aussage) einen für Gf. erkennbaren Wechsel im Lieferanten erkennen zu müssen. F.M. wäre für Gf. über Festnetz und Fax stetig erreichbar gewesen. Die Waren wären zum Teil von F.M. selbst geliefert und von der L2-GmbH an die Bf. durch F.M. übergeben worden. F.M. wäre im Firmenbuch eingetragen gewesen. Die UID-Nummer wäre bis zum Schluss aufrecht gewesen. Gf. hätte somit auf die Existenz und Richtigkeit der Daten im Firmenbuch in Verbindung mit den von ihr gemachten Wahrnehmungen bei der operativen Abwicklung der Geschäfte mit der L2-GmbH vertrauen können.

Selbst die Abgabenbehörde gestehe die Vorhandenheit der formalen Rechnungsbestandteile im Sinn des § 11 UStG auf den Bf.-Eingangsrechnungen mit der Rechnungsausstellerin L2-GmbH und, wie dem Schlussbericht in der Strafsache gegen A. Ab. vom 16. Oktober 2006 (Berufung Beil. 25, 26) ersichtlich, die uneingeschränkte Unternehmereigenschaft der L2-GmbH zu einem Zeitpunkt, indem sie der Bf. bereits den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH bereits aberkenne, zu.

Zur Erinnerung führte der steuerliche Vertreter an, dass Gf. jede Seriennummer der angelieferten Waren in Listen dokumentiert und den Rechnungen an die Kunden bzw. der an die Kunden versendeten Ware beigelegt hätte, um die Reklamationsabwicklung korrekt abwickeln zu können. Nach dem Ergebnis der straflandesgerichtlichen Ermittlungen hätten die von der Behörde behaupteten Listenmanipulationen durch Gf. nicht stattgefunden. Vielmehr hätte sich im Strafverfahren herausgestellt, dass die Behörde selbst in vielen Fällen, durch teilweise falsche Übertragungen der Seriennummern im Zuge der Abfrage bzw. Verifizierung der selbigen bei Fa.I, die „Nicht Gültig“ Rückmeldung von Fa.I verursacht hätte. Auch der als Zeuge geladene Mitarbeiter von Fa.I hätte bei Gericht, als dieses ihm ein Foto eines Originalsiegels von Fa.I präsentiert habe, welches Fa.I vorher als „Nicht Gültig“ qualifiziert habe, zugeben müssen, dass die negativen I-Auskünfte durch Fehler von der Fa.I erteilt worden sein könnten. Vom Gericht wäre in weiterer Folge festgestellt worden, dass L2-GmbH immer neue, nicht seriennummernidentische Waren an die Bf. geliefert hätte.

Zusammenfassend hielt der Steuerberater fest, dass die Bf.-Geschäftsführerin zu keinem Zeitpunkt erkennen hätte können, dass die Bf. Teil eines behaupteten USt.-Karussells geworden wäre. Gf. hätte bis zum Schluss Kontakt mit F.M. gehabt, der bis zu diesem Zeitpunkt für sie auch telefonisch und über Telefax jederzeit erreichbar gewesen wäre. L2-GmbH hätte alle Waren, wie von der Bf. bei der L2-GmbH bestellt, zum vereinbarten Zeitpunkt und marktüblichen Preis (das hätte auch die belangte Behörde mehrfach festgestellt) angeliefert. Die Bf.-Reklamationsabwicklung mit der L2-GmbH wäre ebenfalls unter markt- und somit fremdüblichen Bedingungen im Fax- und Zahlungsverkehr verlaufen. Die Bf. (Gf. oder die Bf.-Mitarbeiter) hätte hinsichtlich der eingehenden Ware, die sehr oft vom F.M. selbst bei der Bf. angeliefert worden wäre, die Seriennummern bzw. Siegelnummern in Listenform aufgezeichnet. Diese Listen wären als Packungsbeilage den Rechnungen bzw. den Warensendungen an die Bf.-Kunden beigelegt worden.

Infolge dessen, dass die Kundenbestellungen und die Reklamationsabwicklung mit den Kunden ebenfalls schriftlich und zu markt- und somit fremdüblichen Bedingungen abgewickelt worden wären (das habe auch die Abgabenbehörde mehrfach festgestellt), wäre es für Gf. unmöglich gewesen, zu erkennen, was die Abgabenbehörde ihr als Geschäftsführerin der Bf. nunmehr vorwerfe.

Diesbezüglich verwies der Steuerberater nochmals auf den Fachartikel von Tumpel/Prechtl vom 6. November 2006 (SWK 31/2006-Seite 872-Pkt. 4.2. Wissen und „Wissenmüssen“ des Unternehmers und Punkt 5. Zusammenfassung), sowie auf die EuGH-Ausführungen in der Sache Rs. Axel Kittel, C-439/04 vom 6. Juli 2006 (Schutz des guten Glaubens für das Umsatzsteuerrecht).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht merkte der Steuerberater ergänzend an, dass die Abhaltung des Erörterungstermins am 9. September 2011 gemäß § 279 Abs. 3 BAO in Unkenntnis des gegenständlichen Urteils des Straflandesgerichts an ihrer eigentlichen Zweckbestimmung vorbeigegangen wäre, insbesondere weil das Urteil im Strafprozess bisher im Berufungsverfahren noch nicht Gegenstand der Beweismwürdigung gewesen wäre, die Abgabenbehörde als Amtspartei von der Urteilsverkündung schon im Februar 2010 Kenntnis gehabt hätte und § 280 BAO die Amtswegigkeit der Berücksichtigung neuer Tatsachen und Beweise im Berufungsverfahren vorsehe. Im gegenständlichen Fall werde daher die Niederschrift über das Erörterungsgespräch hinsichtlich der vom Referenten geäußerten Rechtsansicht inhaltlich als unvollständig und unzulässig betrachtet, insbesondere weil sowohl der Referent, als auch die Amtspartei mehrfach betont hätten, dass sie gar nicht wüssten, dass es im Strafverfahren bereits ein Urteil gäbe und sie den Inhalt daher nicht kennen würden. In Unkenntnis dieses Urteils sei jedoch ein wesentliches Beweismittel nicht in die geäußerte Rechtsansicht des Referenten eingeflossen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter die Beischafterung des gesamten Strafaktes 000Hv000/07 als Beweismittel gemäß § 166 BAO iVm § 280 BAO, verwies auf die Tatsache, dass das Urteil unangefochten geblieben sei und sich das Gericht bei der Gf. nach den Bestimmungen der Strafprozessordnung an Stelle einer ausführlichen Urteilsbegründung mit einem gekürzten Protokolls- und Urteilsvermerk, der lediglich den Umstand des Freispruches und die zu Grunde liegende Bestimmung (§ 259 Z 3 StPO) enthalte, begnügen habe können. Des weiteren wurde die Verlesung der Zeugenaussagen im Strafverfahren vor dem Straflandesgericht von

- a) DN.2 zum Thema Reklamationsabwicklung, L2-GmbH Warenlieferung bei der Bf., Aufzeichnungen der Serien- und Siegelnummern,
- b) des vom Gericht geladenen Zeugen der Fa.I zum Thema Serien- und Siegelnummern,
- c) der Gf.-Aussagen zum Thema Geschäftsgebarung mit der L2-GmbH, Reklamationsabwicklung und Aufzeichnungen der Serien- und Siegelnummern durch die Bf. sowie
- d) die Ladung und Einvernahme von RA Mag. C. als Zeugen zum Thema Beweisverfahren im Strafprozess und Qualifikation des Gerichtsurteils im Zuge der durchzuführenden mündlichen Verhandlung vor dem UFS beantragt.

Mit Bescheid vom 13. September 2012 hob der UFS die angefochtenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Zum Beweis dafür, dass Gf. die Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften zumindest gegenüber dem Straflandesgericht Wien im Strafverfahren in der Strafsache gegen u.A. M.M., I.Ab., Gf., R.M. glaubhaft dazulegen vermocht hatte, wurde im Bescheid der nachfolgende Teil aus dem Urteil des Straflandesgerichts vom 24. Februar 2010 zitiert:

„...II. Freispruch

Hingegen werden folgende Angeklagte von der wider sie mit Anklageschrift ON 503 vom 4. Juli 2007 erhobenen Anklage, sie haben in Wien und anderen Orten als Inhaber von Firmen vorsätzlich, wobei es ihnen darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen,

I./ unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung der Umsatzsteuer bewirkt, indem sie es unterließen, eine entsprechende Voranmeldung abzugeben, sowie durch die Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuerbeträge, und die nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten haben, und zwar

A./ ...

... ...

C./ Gf. als Geschäftsführerin der Bf. im Bereich des Finanzamts für den 4., 5. und 10. (Bescheide 9., 18., 19.) Bezirk durch Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuerguthaben für das Jahr 2002 in Höhe von 19.657,104,66 € (entspricht 19.779.088,79 € weniger des geleisteten Betrages von 121.984,13 €) durch Geltendmachung von Rechnungen der Scheinfirma L2-GmbH (ON 481 im Zusammenhalt mit der Ergänzung des Schlussberichts 3. Teil),

... ...

II./ unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine in zu niedriger Festsetzung gelegene Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, nämlich der Umsatzsteuer bewirkt, und zwar

1./ Gf. als Geschäftsführerin der Bf. im Bereich des Finanzamts für den 4., 5. und 10. (Bescheide 9., 18., 19.) Bezirk für das Jahr 2001, indem sie ungerechtfertigte Vorsteuerguthaben durch Geltendmachung der Rechnungen der Scheinfirma L2-GmbH in Höhe von 2.029.929,65 € geltend machte (ON 481, L1-GmbH Rechnungen wurden vom Finanzamt nicht beanstandet, teilweise Rechnungen des UT M.S. ebenfalls nicht);

... gemäß § 259 Ziffer 3 StPO freigesprochen.

Grund des Freispruchs: Kein Schuldbeweis."

Im Anschluss an das vorher angeführte Zitat führte der UFS aus, dass sich damit der entscheidungswesentliche Sachverhalt für die Festsetzung der Umsatzsteuer und die Veranlagung der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 als vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt erwiesen hätte, infolge dessen

eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache auf Basis der derzeitigen Aktenlage unmöglich sei.

Betreffend das "Ermessen" hinsichtlich der Aufhebung sei es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde sei, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittle und einer Beurteilung unterziehe. In Hinblick darauf, dass eine abschließende Klärung des Sachverhalts im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten sei, sei von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung zur Vermeidung unnötiger Verfahrensverzögerungen abzusehen gewesen (§ 284 Abs. 3 BAO).

Im fortgesetzten Verfahren werde es nunmehr am Finanzamt gelegen sein, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens weiterer entscheidungswesentlicher Tatsachen herbeizuführen. Insbesondere werde der aktuelle Aufenthaltsort des Lieferanten M.S. zu erforschen sein, damit der seinerzeitige Lieferant einvernommen und die im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 9. September 2011 thematisierten Zweifel an der Vorsteuerabzugsfähigkeit der Rechnungen der L2-GmbH und L1-GmbH aufgelöst werden könnten.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt die nunmehr strittigen Bescheide jeweils für die Jahre 2001 und 2002 vom 14. Jänner 2013. In der Begründung wiederholte die Abgabenbehörde die Ausführungen im Prüfbericht betreffend den Sachverhalt, die Umsatzsteuersystematik und das EuGH-Urteil v. 6. Juli 2006 "Axel Kittel" und wies zu den Ausführungen zum Sachverhalt und zur Bf.-Rolle im USt-Betrug auf Pkt. 2.4 hin, mit denen die Gründe dafür, dass nach Ansicht des Finanzamts in freier Beweiswürdigung und unter Abwägung aller Tatsachen als erwiesen anzunehmen sei, dass die Bf. in Person der Geschäftsführerin vom USt-Betrug "*wusste oder zumindest wissen musste*", ausführlich dargelegt worden wären. Zu diesen Ausführungen führte die belangte Behörde ins Treffen, dass sie das Ergebnis umfangreicher Prüfungs- und Ermittlungsmaßnahmen mit der zum Teil mehrmaligen Einvernahme aller relevanten Zeugen und Auskunftspersonen miteingeschlossen wären.

Einzigste Ausnahme dabei sei der für die befassten Ermittler und Prüfer bis zum heutigen Tage nicht greifbare M.S.. Auch die nach der UFS-Entscheidung vom 13. September 2012 durchgeführten Nachforschungen und Abfragen in nationalen und internationalen Datenbanken hätten zu keinem Ergebnis geführt. Es bestehe die Vermutung, dass diese Person unter mehreren Namen - und mit gefälschtem Reisepass aufgetreten sei.

M.S. dürfte unmittelbar nach Auffliegen des Betruges das Land verlassen und womöglich eine neue Identität angenommen haben, womit der UFS-Auftrag, diese Person einzuvernehmen, de facto unerfüllbar sei. Aus Sicht des Finanzamts erscheine eine Einvernahme aber auch nicht erforderlich, weil das Vorliegen eines Karussells anhand der beschlagnahmten Rechnungen, Fracht- und Zollpapiere nachweisbar gewesen sei. Gestützt werde dieses Ermittlungsergebnis durch die Aussagen der Botenfahrer, die die Ware von der Bf. abholt und nach dem Transport in die Slowakei wieder dorthin zurückgebracht hätten. Es könne ausgeschlossen werden, dass eine M.S.-Einvernahme diesbezüglich ein anderes Ergebnis bringen würde. Wenn aber mit

Sicherheit vom Vorliegen eines USt-Betruges ausgegangen werden könne, stelle sich die Frage, welche weiteren Aufschlüsse eine M.S.-Einvernahme zur Frage liefern könnte, ob die Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Bf. vom USt-Betrug "*wusste oder wissen musste*". Dass Gf. vom Betrugsszenario zumindest "*wissen musste*", *erscheine* der Finanzverwaltung - wie bereits dargelegt - aufgrund der Ausführungen in Pkt.2.4 PB als hinreichend belegt. Die Geschäftsbeziehung Bf.-L2-GmbH würden durch Buchhaltungsunterlagen und die Zeugeneinvernahmen von Gf., DN1., DN.2 und dem als Geschäftsführer und Gesellschafter der L2-GmbH im Firmenbuch eingetragenen F.M. ausreichend dokumentiert erscheinen.

Zur Frage betreffend Ausreichenheit der unter Pkt.2.4 dargelegten Verdachtsgründe, die für ein „*Wissen oder Wissen müssen*“ sprechen, verwies das Finanzamt beispielsweise auf das EuGH-Urteil vom 11. Mai 2006, Rs C-384/04 Federation of Technological Industries, in dem das "*Wissen müssen*" mit dem Begriff des "*Bestehens hinreichender Verdachtsgründe*" beschrieben werde. Demnach wäre in jedem konkreten Fall eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Je stärker dabei die vorliegenden Verdachtsgründe wären, desto höher würden dann in jedem konkreten Fall die Anforderungen an die vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt sein müssen. Von einem Unternehmen dürfe im Hinblick auf seine Vorlieferanten ein durchaus nennenswertes Maß an Sorgfalt erwartet werden. Als vertretbar werde die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzusehen sein (EuGH-Urteil 21.Februar 2008, C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co OHG). Dies schließe mit ein, dass sich die Unternehmen bzw. die für sie handelnden Personen über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie Handel treiben, und die Verhältnisse ihrer Vorlieferanten informieren würden.

Für die Beurteilung der Frage, ob mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorgegangen worden sei, sei nicht auf die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern auf einen objektiven Maßstab abzustellen, der das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes ausmache, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren könne (Ruppe, UStG-Kommentar³, Art. 7 Tz. 25). Nach Ansicht der Finanzverwaltung habe die Bf. die nach objektiven Kriterien zu erwartende Sorgfalt in Gestalt ihrer geschäftsführenden Gesellschafterin nicht an den Tag gelegt.

Jeder Fall sei nach dem eigenen Sachverhalt zu entscheiden. Die Schlechtgläubigkeit des Unternehmers als Voraussetzung zur Versagung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug sei an Hand einer Einzelfallbetrachtung zu beurteilen. "*Die gebotene Einzelfallbetrachtung ermöglicht es weder, abschließende Kriterien für das Kennen bzw. das Kennen Müssen einer Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufzustellen, noch können Kriterien dafür aufgestellt werden, deren Erfüllung jedenfalls zur Zulässigkeit der Vorsteuerabzuges führt. Letztendlich sind in eine Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen*" (Brandl in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Linde 2008, Seite 150).

Maßgebend sei somit nicht eine isolierte Betrachtung bzw. das Herausgreifen einzelner Fakten, weil erst durch das Zusammenspiel sämtlicher Indizien im jeweils konkret zu beurteilenden Einzelfall eine Gesamtbetrachtung überhaupt erst ermöglicht werde. Im Zuge dieser Gesamtbetrachtung sei die Prüfung aus den oben dargelegten Gründen zum Ergebnis gekommen: Gf. hätte den Mehrwertsteuerschwindel erkennen müssen. Wider den Gf.-Freispruch vom Landesgericht für Strafsachen Wien hinsichtlich des Vorwurfs, als Bf.-Inhaberin vorsätzlich eine Umsatzsteuerverkürzung bewirkt zu haben, als Grund für eine Stattgabe verwies die belangte Behörde auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, weil es für die Aberkennung des Vorsteuerabzuges genüge, dass der Steuerpflichtige vom Betrug in der Lieferkette "*wusste oder wissen musste*", und dies -wie bereits hinlänglich ausgeführt- nach Ansicht des Finanzamtes als erwiesen anzunehmen sei.

Zum Auftrag „*die Gewissheit des Vorliegens weiterer entscheidungswesentlicher Tatsachen herbeizuführen*“ sei zu bedenken, dass die Streitjahre bereits etwa zehn Jahre zurückliegen würden. Aus Sicht der Finanzamts wären schon im Erstverfahren alle erfolgsversprechenden Erhebungen durchgeführt worden. So habe das Betrugsszenario schlüssig nachgewiesen werden können, die Gründe, die für ein „*Wissen oder Wissen müssen*“ von Gf. sprechen würden, hätten ausreichend dargestellt werden können. Ein zielführender Ansatz so lange nach Verwirklichung des Sachverhaltes sei für das Finanzamt auch nicht ersichtlich. Es sei mittlerweile gelungen, das Vorliegen des Vorsteuerkarussells anhand von Rechnungen, Fracht- und Zollpapieren nachvollziehbar zu dokumentieren und damit auch die letzten Zweifel an dessen Existenz auszuräumen. Im Anschluss an die vorangegangenen Ausführungen folgte die Wiederholung des Texts zum EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 "Halifax plc." aus dem Prüfbericht und die Conclusio der Begründung.

Mit der in weiterer Folge als Beschwerde bezeichneten Berufung gegen die zuvor genannten Bescheide beantragte der steuerliche Vertreter die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide der Jahre 2001 und 2002 samt erklärungskonformer Veranlagung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Streitjahre, erklärte das Berufungsschreiben vom 28. Februar 2007 samt Ergänzungsschreiben vom 14. Jänner 2008 gegen die seinerzeitigen USt.- und KSt.- Bescheide 2001 und 2002, alle vom 1. Februar 2007, zum integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Beschwerde und bezeichnete alle darin enthaltenen Beweisanträge und Anträge auch in dieser Beschwerde für aufrecht.

Gegen die angefochtenen Bescheide wandte der steuerliche Vertreter in der Beschwerde unter Bezugnahme auf den letztgenannten UFS-Bescheid ein, dass der UFS in seiner Erwägung über die Berufung feststelle, dass es Gf. gegenüber dem Straflandesgericht in einem sorgfältig und penibel geführten Strafverfahren gelungen wäre, die Erfüllung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Vorschriften zu beweisen. Dieser Umstand hätte auch Eingang in das Urteil des Straflandesgerichts Wien vom 24. Februar 2010 gefunden. Gf. sei vom Straflandesgericht vorbehaltlos von den ihr seitens der Staatsanwaltschaft zur Last gelegten Vorwürfen freigesprochen worden. Die Staatsanwaltschaft habe keine

weiteren Rechtsmittel gegen dieses Urteil ergriffen. In weiterer Folge stelle der UFS fest, dass der Sachverhalt für die Festsetzung der Umsatzsteuer und die Veranlagung der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 als vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt worden sei, infolge dessen eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache auf Basis der derzeitigen Aktenlage unmöglich sei. Hinsichtlich der Ausübung des Ermessens, welches die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO dem UFS einräume, führe dieser aus, dass es nicht im Sinne des Gesetzes sei, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrzunehmen, jene Behörde sei, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittle und einer Beurteilung unterziehe. Aus diesem Grund sei vom UFS auch von der Abhaltung der in der seinerzeitigen Beschwerde beantragten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat abgesehen worden, da auf Grund des unzureichend ermittelten Sachverhalts keine Klärung in der Verhandlung zu erwarten gewesen sei.

Der UFS habe somit mit seiner kassatorischen Entscheidung das Verfahren wieder an die belangte Behörde zurückverwiesen und dieser folgendes aufgetragen:

„Im fortgesetzten Verfahren wird es nunmehr am Finanzamt gelegen sein, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens weiterer entscheidungswesentlicher Tatsachen herbeizuführen; Insbesondere wird der aktuelle Aufenthaltsort des Lieferanten M.S. zu erforschen sein, damit der seinerzeitige Lieferant einvernommen und die im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 9. September 2011 thematisierten Zweifel an der Vorsteuerabzugsfähigkeit der Rechnungen der Firmen L2-GmbH und L1-GmbH aufgelöst werden können“.

§ 289 Abs. 1 BAO werde in der Praxis nur ausnahmsweise zur Anwendung gebracht, da es dem UFS eben auch freisteht, meritorisch in der Sache selbst zu entscheiden, was den Regelfall darstellen werde. Diese Vorgehensweise entspreche auch den Empfehlungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinen Erkenntnissen, womit davon auszugehen sei, dass die von der belangten Behörde unterlassenen Ermittlungshandlungen gemäß § 115 Abs. 1 BAO gravierender Natur sein müssten, wenn sich der UFS zu diesem außergewöhnlichen Schritt entschließe. Gemäß den Kommentierungen zur Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO seien die Behörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Diese Bindungswirkung treffe nach herrschender Ansicht nicht nur die belangte Behörde, sondern auch jene der zweiten Instanz (UFS) selbst und auch den Verwaltungsgerichtshof und den Verfassungsgerichtshof (z.B. Ritz; BAO, Kommentar § 289, Tz. 20ff). Deshalb wäre dem Bf.-Rechtsverständnis entsprechend, die belangte Behörde in weiterer Folge dazu aufgerufen gewesen, jene Ermittlungshandlungen nachzuholen, die der UFS in seiner Bescheidebegründung vom 13. September 2012 darlege und an die die belangte Behörde gemäß § 289 Abs. 1 BAO auch gebunden sei. Zumindest aber hätte man vor den neuerlichen Bescheiderlassungen erwarten können, dass die belangte Behörde zumindest andere, zielführende Ermittlungshandlungen in Folge der UFS-Entscheidung setzen werde, um ihre erstinstanzlichen Ermittlungsdefizite im bisherigen Abgabungsverfahren zu sanieren.

Auf Seite 12 der nunmehrigen Bescheidbegründung der belangten Behörde werde hingegen lediglich angemerkt, dass man Nachforschungen und Abfragen in nationalen und internationalen Datenbanken hinsichtlich M.S. durchgeführt hätte, die jedoch ohne Erfolg geblieben wären. Da der UFS die M.S.-Einvernahme jedoch als „insbesondere“ durchzuführende Ermittlungshandlung der belangte Behörde anführe, stelle sich die zwingende Frage, welche weiteren Ermittlungshandlungen die belangte Behörde durchgeführt habe, die ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens weiterer entscheidungswesentlicher Tatsachen offensichtlich herbeigeführt hätten. Darüber bleibe die Abgabenbehörde wieder einmal jede Erklärung schuldig. Beim Studium der Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2013 sei jedoch festzustellen, dass keine neuen Erkenntnisse durch irgendwelche durchgeführten, behördlichen Ermittlungshandlungen, wie vom UFS in seinem Bescheid vom 13. September 2012 aufgetragen, in diese eingeflossen wären. Somit müsse festgestellt werden, dass sich der Erkenntnisstand und wahrscheinlich auch der behördliche Ermittlungsstand, der zur Erlassung der angefochtenen Bescheide geführt hätte, auf dem Niveau der seinerzeit durch Beschwerde angefochtenen Bescheidlage vom 1. Februar 2007 befinden würden.

Zur Verfahrensdauer führte der steuerliche Vertreter aus, dass in einem Rechtsstaat wie Österreich generell dahingestellt bzw. zu hinterfragen sei, inwieweit es einem Steuerpflichtigen überhaupt wirtschaftlich und psychisch zuzumuten sei, ein Abgabenverfahren über 10 Jahre zu führen, um dann, nach Rückverweisung der gesamten Angelegenheit seitens des UFS an die belangte Behörde wegen unterlassener Ermittlungshandlungen gemäß § 115 Abs. 1 BAO, wieder einen, ohne Durchführung weiterer, erfolgreicher Ermittlungshandlungen, gleichlautenden erstinstanzlichen Bescheid in Händen zu halten. Wenn die Abgabenbehörde jedoch in der Bescheidbegründung die lange Verfahrensdauer als Grund für die nunmehr nicht mehr durchführbaren Ermittlungshandlungen unter Verweis auf den Umstand, dass aus ihrer Sicht alle relevanten Ermittlungshandlungen schon im ersten Abgabenverfahren durchgeführt worden wären, ins Treffen führe, stehe sie mit ihrer Meinung in Opposition zum UFS-Auftrag, an den sie nunmehr rechtlich gebunden sei. Offensichtlich sei die Behörde von der Qualität der von ihr seinerzeit durchgeführten und nur einseitig gewürdigten Ermittlungshandlungen derart überzeugt, dass sie weitere Ermittlungshandlungen bewusst nicht mehr betrieben habe. Dieser Umstand sei im Übrigen auch bereits in der Hauptverhandlung im Strafverfahren mehrfach thematisiert worden.

Des weiteren übersehe die Behörde bei dieser Argumentation, dass die von ihr unterlassenen oder nicht nachhaltig durchgeführten Ermittlungshandlungen gemäß § 115 Abs. 1 BAO maßgeblich zur zeitlichen Ausweitung des gegenständlichen Verfahrens beigetragen hätten. Es sei daher für die Qualität dieses erstinstanzlichen Abgabenverfahrens symptomatisch, dass die belangte Behörde in der nunmehr vorliegenden Bescheidbegründung wieder nur die, bereits im vorangegangenen erstinstanzlichen Verfahren ermittelten Sachverhaltsteile ins Treffen führe, die der UFS in seiner Bescheidbegründung vom 13. September 2012 jedoch, insbesondere unter

Zugrundelegung und Würdigung der inhaltlichen Erkenntnisse aus dem durchgeführten Strafverfahren, als unzureichend qualifiziert habe.

Die belangte Behörde könne auch nicht darauf verzichten, in der Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2013 immer noch von der „*Tätergruppe*“ zu sprechen und Gf. bzw. Bf. implizit als Teil dieser Gruppe zu bezeichnen, obwohl Gf. nunmehr seit fast drei Jahren rechtskräftig vom Straflandesgericht von diesen Vorwürfen freigesprochen worden sei. Einen noch viel tieferen Einblick in das Rechtsverständnis der Behörde erhalte man, wenn diese in der Bescheidbegründung, bei bestehender gesetzlicher Bindung gemäß § 289 Abs. 1 BAO, die vom UFS geforderten Ermittlungshandlungen als nicht erforderlich bezeichne. Hier verkenne die Behörde offensichtlich den Sinn und die Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Wenn der UFS in seiner Bescheidbegründung für die Zurückverweisung der Angelegenheit gemäß § 289 Abs.1 BAO an die erste Instanz jene Gründe ausführe, warum er zu dieser Entscheidung gelangt sei und der Behörde die Durchführung weiterer Ermittlungshandlungen gemäß § 115 Abs.1 BAO verordne, so sei davon auszugehen, dass der UFS im Zeitpunkt seiner Entscheidung in Kenntnis des gesamten Sachverhaltes und Verfahrensstandes gewesen sei und genau abgewogen habe, welche Informationen seitens der belangten Behörde noch von Nöten seien, um das Ermittlungsverfahren als abgeschlossen zu betrachten.

Neben der nochmaligen schriftlichen Aufbereitung des seinerzeit, im vorgelagerten erstinstanzlichen Verfahren, ermittelten Sachverhalts, lege die Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2013 in Folge nur nochmals ihre Rechtsansicht, unter Zitierung umfassender EuGH Judikatur, dar und versuche das von ihr behauptete „*Wissen*“ oder „*Wissen hätte müssen*“ um das angebliche Bestehen des USt-Karussells von Gf. darzulegen, wobei im Strafverfahren genau diese Punkte ein zentrales Thema dargestellt hätten und schlussendlich eben wegen „*Nichtwissens*“ und „*Nichtwissen Müssens*“ von Gf. zum besagten Freispruch ihrer Person geführt hätten.

Der von der Behörde nun nochmals dargelegte, in keinsten Weise durch neue behördliche Ermittlungsergebnisse bereicherte Sachverhalt, sei von der Bf. bereits in unzähligen Stellungnahmen bzw. Sachverhaltsdarstellungen gegenüber der Behörde entkräftet und widerlegt worden. Diesbezüglich würde insbesondere auf die Beschwerde vom 28. Februar 2007, das Ergänzungsschreiben vom 14. Jänner 2008 samt Beilagen und die Niederschrift vom 16. Oktober 2006 verwiesen werden.

Alle in der Bescheidbegründung ins Treffen geführten Beweise (Zeugenaussagen, Frachtpapiere, etc.), die das Bestehen des USt-Karussells für die Behörde eindeutig manifestieren würden, wären auch im Rahmen der Hauptverhandlung im Strafverfahren minutiös vom Straflandesgericht verfolgt, gehört und gewürdigt worden. Das Gericht wäre bei derselben Sachverhaltsdichte und im Zeitablauf identen Wissensstand zur Erkenntnis gelangt, dass Gf. von etwaigen Malversationen keine Ahnung haben hätte können, geschweige denn selbst Mitglied einer etwaigen kriminellen Organisation gewesen wäre.

An Widersprüchen des Finanzamts in der Bescheidbegründung in diesem Punkt führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die belangte Behörde immer von der Installation

des behaupteten USt-Karussells, nur zum Zwecke der Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuern, ausgehe, gleichzeitig aber erkläre, dass Vorsatz in der Person von Gf. i.S. des § 33 Abs. 2 FinStrG für die Versagung des Vorsteuerabzuges bei der Bf. nicht gegeben sein müsse (Bescheidbegründung vom 15.Jänner 2013). Bei Ausgehen aber von der Bildung einer kriminellen Vereinigung, die nur zum Ziel habe, Vorsteuern im Wege eines USt-Karussells ungerechtfertigt zu beanspruchen, müsse zwangsläufig jeder Mitwirkende die ihm von der Abgabenbehörde zugeschriebene Position einnehmen (Broker, Missing Trader, Buffer, etc.), um das Funktionieren des Karussells zu gewährleisten. Im Falle der tatsächlichen Einnahme der Position des „*Buffers*“ wäre das wohl nur mit "*dolus directus*" der Gf. möglich gewesen. In Hinblick darauf, dass sich im Strafverfahren vor dem Straflandesgericht das für diese Vorsatzqualifikation erforderliche, vollständige Vorliegen der Wollenskomponente (subjektive Tatseite) und der Wissenskomponente (objektive Tatseite) bei Gf. als nicht den Tatsachen entsprechend herausgestellt habe, sei nur der Schluss zulässig: Gf. und somit auch die Bf. wären nicht Teil der behaupteten Tätergruppe und eines behaupteten USt-Karussells gewesen. Vielmehr sei Gf. und somit auch die Bf. für den Fall, dass es zu den von der Behörde behaupteten Vorfällen im USt-Bereich tatsächlich gekommen sei, selbst Opfer der anderen handelnden Personen geworden, ohne diesen Umstand selbst erkennen zu können.

Aufgrund des unveränderten Erkenntnis- und Ermittlungsstands der Abgabenbehörde in dieser Angelegenheit seit dem UFS-Bescheid vom 13. September 2012 stehe fest, dass das Finanzamt die ihm vom UFS mit Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgetragenen Ermittlungshandlungen gemäß § 115 Abs. 1 BAO nicht durchgeführt und somit keine ergänzenden Informationen erlangt habe.

Abschließend legte der steuerliche Vertreter "*Highlights*" aus der Argumentationskette der belangten Behörde zum Beweis für die Verletzung des § 115 Abs. 3 BAO dar und fügte hinzu, dass diese Beispiele und viele andere sich auch in den unzähligen Stellungnahmen der Kanzlei an die belangte Behörde finden würden, die jedoch allesamt keinen Einfluss in das laufende Verfahren gefunden hätten. Hervorgehoben sei hier vor allem die Ergänzung zur seinerzeitigen Beschwerde vom 14.Jänner 2008.

1. L1-GmbH - Die Darstellung in der Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2013, demnach Gf. die L1-GmbH suspekt gewesen wäre und erst die Aktivitäten der Abgabenbehörde die Geschäftsbeziehungen beendet hätten, sei falsch! Richtig sei vielmehr, dass die bei der Bf. bereits am 19. November 2001 stattgefundenen abgabenbehördliche USt-Nachschau für Jänner bis Juni/2001 ohne Feststellungen der Behörde beendet worden sei. Überprüft worden wären hierbei fast alle L1-GmbH Eingangsrechnungen (Jänner bis Juni/2001) und auch bereits L2-GmbH-Eingangsrechnungen (Mai und Juni/2001). Zu diesem Zeitpunkt wäre die Geschäftsbeziehung Bf.-L1-GmbH bereits aufgrund der Empfehlung des steuerlichen Vertreters längst beendet gewesen. Über Empfehlung des steuerlichen Vertreters, Informationen über die steuerliche Erfassung des Lieferanten anzufordern (Steuernummer, Gewerbeschein, etc.), welche L1-GmbH nicht beigebracht hätte,

hätte Gf. daher die Geschäftsbeziehung mit L1-GmbH durch aktive Kündigung der Geschäftsbeziehung beendet.

2. L2-GmbH - L2-GmbH hätte alle von Gf. geforderten Unterlagen zur Dokumentation der steuerlichen Erfassung beigebracht. Die Gf.-Abforderung dieser Unterlagen wäre von der Behörde im Übrigen als verdächtig eingestuft worden. Für Gf. hätte somit zu keinem Zeitpunkt ein Zweifel über die Lieferanten- und Unternehmereigenschaft der L2-GmbH, bestanden. Diesen Blickwinkel teile im Übrigen auch die Zollbehörde in ihrem Schlussbericht in der Strafsache gegen A.Ab. GZ. 000Ur000/02, in Form der Einstufung der L2-GmbH in jeder Phase als voll vorsteuerabzugsberechtigt. Dies könne nur der Fall bei Unternehmereigenschaft der L2-GmbH i.S. des UStG 1994 in jeder Phase sein.
3. Rasant steigende Umsätze der Bf.: Der Steuerberater verwies auf die dem Schreiben beigelegte Bf.-Saldenliste Jänner bis Juni/2001 sowie die Kreditorenkonten L1-GmbH und L2-GmbH, jeweils Jänner bis Juni/2001, wie sie auch dem Prüfungsorgan bei der USt.-Nachschau der Monate Jänner bis Juni /2001 am 19. November 2001 vorgelegt worden wäre, und fügte hinzu, dass der Warenerlös 20% sich aufgerechnet per 30. Juni 2006 auf 54.752.281,13 S (3.979.003,45 €) belaufen hätte. Das wären durchschnittlich rund 663.167,24 € pro Monat. Die geschäftliche Betätigung der Bf. sei dem Finanzamt somit bereits seit 19. November 2001 bekannt gewesen. Auch die beiden Hauptlieferanten, L1-GmbH und L2-GmbH seien dem Finanzamt spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen.
4. CPU's als betrugsanfällige Ware: Der Umstand, dass in der Branche die schwere Betrugsanfälligkeit des CPU-Handels klar sein hätte müssen, wäre im Jahr 2001 offensichtlich noch nicht der Fall gewesen, denn selbst die Behörde hätte bei der USt-Nachschau am 19. November 2001 den CPU-Handel durch die Bf. nicht beanstandet. Die Behörde hätte auch nicht gestört, dass die Bf. mit dem „neugegründeten“ Unternehmen L2-GmbH in den Monaten Mai und Juni/2001 rund 28.265.500,00 S (rund 2.054.100,00 €) Nettoeinkaufsvolumen abgewickelt hätte.
5. Fremdüblichkeit der CPU-Preise: In der Stellungnahme der Behörde vom 15. Juni 2004 finde sich folgende Passage:

„Die Bf., die als Kunde im Rechnungswesen der L2-GmbH überhaupt nicht aufscheint, nahm hingegen Eingangsrechnungen zum Marktwert der gehandelten CPU 's in ihr Rechenwerk auf und machte davon den Vorsteuerabzug geltend. Indem die Bf. nun vom vollen Warenwert den Vorsteuerabzug vornimmt, die L2-GmbH aber nur von einem Bruchteil des Warenwertes die Umsatzsteuer abführt, kann die Täterorganisation mit jedem Umsatz rund 19% nur aus dem Umsatzsteuerschwindel „verdienen“, wodurch die CPUs entsprechend verbilligt werden. Wegen dieses „Preisvorteils“ konnten die CPUs von der Bf. zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis angeboten werden, womit sich die rasant steigenden Umsätze des geprüften Unternehmens erklären.“

Bei der abgabenbehördlichen Argumentation mit der Warenaufnahme (CPU) zum Marktwert (vollen Warenwert) in das Rechenwerk der Bf., womit die Bf. auch von diesem Wert den Vorsteuerabzug vorgenommen habe, und der aus den Bf.- Büchern ersichtlichen Weiterveräußerung der von der L2-GmbH bezogenen Waren (CPU)

unter Anwendung eines marktüblichen Aufschlages an Kunden im Inland sei der Umstand, wo bei einer derart gewählten Vorgehensweise, die im übrigen jedem auf Gewinn gerichteten Unternehmen eigen sei, der ungerechtfertigte „Preisvorteil“ der Bf. gegenüber den Konkurrenzunternehmen erblickt werden könne und wieso dadurch ein Anbieten der Ware (CPU) durch die Bf. zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis möglich gewesen sei, logisch nicht nachvollziehbar. Denn bei einem Wareneinkauf (CPU), wie es die Behörde in ihren Ausführungen selbst feststelle, zu einem marktüblichen Preis durch die Bf., der Wahl eines marktüblichen Aufschlags auf diesen Einstandspreis und der Weiterveräußerung der Waren in Folge um diesen aufschlagserhöhten Preis an Kunden im Inland müsse dieser Bf.-Verkaufspreis zwangsläufig auch marktüblich und nicht, wie von der Behörde unterstellt, stark unterpreisig sein.

Im Übrigen habe die Bf. auch Geschäfte verloren, da sie mit den Konkurrenzpreisen nicht mithalten hätte können (e-mail Korrespondenz mit A.T.). Auch H.S. gebe in ihrer Aussage vom 14. April 2003 an, dass nicht jedes Geschäft auf Grund nicht entsprechender Preisvorgaben zu Stande gekommen wäre.

Auch im Zuge der Akteneinsicht gemäß § 90 BAO und § 79 FinStrG, wahrgenommen von Gf. und ihrem steuerlichen Vertreter beim Zollamt Wien, hätte A.P. (Zollamt Wien) im Beisein von Fr.M. und Mag. J.S. (beide Groß-Bp Wien Körperschaften) die Tatsache, dass die L2-GmbH der Bf. Rechnungen mit marktkonformen Warenpreisen gelegt hätte, bestätigt.

Diese zollbehördliche Aussage finde sich im Übrigen auch im Schlussbericht in der Strafsache gegen A.Ab. GZ. 000Ur000/02 vom 16. Oktober 2006, wo die Zollbehörde folgendes ausführe:

„Die für die -als „Missing Trader“ bezeichnete - L2-GmbH und L1-GmbH falsch verzollten CPU's wurden von Februar 2001 bis Ende 2001 tatsächlich an die - als „Puffer“- bezeichnete Bf. verkauft und geliefert. In der Buchhaltung der L2-GmbH schien jedoch die Bf. als Käufer nie auf. Die L2-GmbH erstellte Scheinrechnungen an - zwar existente Personen- Warenlieferungen an diese bzw. Verkaufsgeschäfte erfolgten aber keineswegs. Die Bf. nahm die von der L2-GmbH erhaltenen Waren im Rechenwerk zu üblichen Preisen auf und verkaufte diese wiederum an Händler in Österreich weiter. Die L2-GmbH führte allerdings die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (in den Rechnungen an die Bf.) an das Finanzamt nicht ab.“

Fest stehe somit, dass die Bf. bestellt und die in den Bf.-Eingangsrechnungen angeführten, zum Marktwert ausgepriesenen CPUs von der L2-GmbH, oft sogar direkt vom ausgewiesenen Geschäftsführer, F.M., bzw. vom Handlungsbevollmächtigten M.S. erhalten hätte. Die Bf. habe diese CPUs zu einem marktüblichen Verkaufspreis weiter an inländische Kunden veräußert. Dabei wären alle Geschäftsfälle zeitgerecht und ordnungsgemäß in den Bf.-Büchern aufgezeichnet worden. Seitens der Bf. wären keine identen Serien- und Siegelnummern der CPUs und Boxes im Rahmen der Lieferungen festgestellt worden.

Hinsichtlich weiterer Beispiele wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. auf die Ergänzung zur seinerzeitigen Beschwerde vom 14. Jänner 2008 verwiesen.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2014 brachte die belangte Behörde zur weiteren Untermauerung der *"wissentlichen Beteiligung am Mehrwertsteuerkarussellbetrug"* vor, dass dem Ergebnis einer Sachverhaltsanalyse zufolge der schon bisher vom Finanzamt und der Groß-Bp im Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren (einschl. Prüfbericht und Groß-Bp-Stellungnahme vom 10. September 2008) vertretene Standpunkt eine weitere Stütze im VwGH-Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172, erfahren hätte, das einen verbundenen Fall und sogar denselben Karussellbetrug betreffe. Beim verbundenen Fall sei die beschwerdeführende Partei laut VwGH-Erkenntnis vom 26. März 2014 der Broker des nämlichen Mehrwertsteuerkarussellbetrugskomplexes gewesen.

Zur wissentlichen Bf.-Beteiligung am Karussellbetrug stellte die Behörde fest, im Lichte des nunmehr vorliegenden VwGH-Erkenntnisses die bisher im Rechtsmittelverfahren vertretene Rechtsansicht betreffend Versagung des Vorsteuerabzuges aus den inkriminierten Geschäftsfällen aufgrund der Feststellungen im Prüfbericht 2007 aufrecht zu erhalten, verwies auf die diesbezüglichen, unter Pkt. 2.4. der Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2013 aufgelisteten AP-Erhebungen (siehe unten) und brachte zum Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, vor, dass in diesem die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 17. Juli 2009, RV/0724-W/07 (C-GmbH betreffend) bestätigt werde. Nach dem Erkenntnis wäre beim vorliegenden Sachverhalt vom Wissen oder hätte wissen müssen der handelnden Organe der C-GmbH [dem (neben der D-GmbH) einzigen Warenabnehmer der Bf.] von der Einbeziehung der eigenen Umsätze in einen Karussellbetrug auszugehen. Demnach wäre der Vorsteuerabzug aus diesen Geschäften zu versagen.

In diesem Erkenntnis werde eindeutig auf die diesbezüglich mittlerweile ständige Judikatur des Europäischen Gerichtshofes verwiesen, derzufolge *"das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, 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 (= C-

GmbH) 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)."

Daran anschließend leitete das Finanzamt daraus, dass der VwGH diese Schlussfolgerung schon bei der in der Lieferkette nachgereichten C-GmbH gezogen hätte, ab, dass dies in einem Größenschluss umso mehr für die die gegenständlichen inkriminierten Geschäfte vermittelnde Person, nämlich Gf., gelten müsse. Durch ihre aktive Rolle in der Ausgestaltung des USt-Karussells stehe Gf. im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände dem verwirklichten USt-Betrug sogar noch näher und hätte daher nach Auffassung des Finanzamtes und der die Groß-Bp aufgrund der erdrückenden Indizien und Beweise (Bestätigung des Warenkreislaufes durch das Zollamt sowie zahlreiche Geschäftsfälle, schwer belastende Zeugenaussagen) von einer Einbeziehung der Bf.-Umsätze in einen USt-Betrug gewusst.

Zur Bf.-Rolle innerhalb des USt-Karussells zitiere der VwGH die oben angeführte, die C-GmbH als beschwerdeführende Partei betreffende UFS-Berufungsentscheidung (beginnend auf Seite 16 Mitte des Erkenntnisses) und bestätige dessen rechtlichen Schlussfolgerungen nachdrücklich.

Zwecks Verständlichkeit des nachfolgend zitierten Textteils sei bemerkt, dass die nachfolgend zitierten Kürzeln G-GmbH und C-Ltd. für die Bf. und die A-Ltd. stehen.

"So habe es sich bei der Lieferantin (= G-GmbH) 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 Vorauskasse 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."

Im Anschluss an die vorangegangene Textpassage des Erkenntnisses brachte die Behörde vor, dass genauso auch Gf. eine Mitschuld zu verantworten hätte, da sie die gebotene Sorgfalt beim Handel mit einer zum Mehrwertsteuerbetrug anfälligen Ware nicht eingehalten hätte. Diese Sorgfaltspflicht bestehe unabhängig vom Prozentanteil am Gesamtgeschäftsvolumen. Die gebotene Sorgfalt wäre Gf. im konkreten Fall auch zumutbar gewesen. So stehe es jedem Unternehmer frei, verdächtige Geschäfte abzulehnen. Dies hätte Gf. trotz der ihr bei Abwicklung der Geschäfte mit der L2-GmbH bekannten, dubiosen (von der Groß-Bp durch die erhobenen Beweismittel und Indizien eindeutig nachweisbar gewesenen) Umstände (siehe unten) nicht getan. Gf. hätte in ihrer damaligen Situation zumindest wissen müssen, dass die Bf.-Umsätze in einen Betrug einbezogen seien:

- Gf. hätte I.Ab. persönlich gekannt, wäre bereits langjährig mit ihm befreundet gewesen und hätte von der Gründung der Firma an mit ihm zusammengearbeitet. Sie habe zwar eigenen Aussagen zufolge - die von Ab. geführte L1-GmbH als suspekt eingeschätzt, hätte aber trotzdem eine fünfmonatige Geschäftsbeziehung mit diesem Unternehmen gepflegt, welche erst beendet worden wäre, als die L1-GmbH wegen steuerlicher Probleme als Lieferant ausgeschieden wäre. Die L1-GmbH wäre daraufhin als Lieferant nahtlos von der L2-GmbH ersetzt worden. Im Umfeld der L2-GmbH wäre wieder I.Ab. aufgetreten.
- Gf. habe ihren beiden Kunden C-GmbH und D-GmbH nachweislich die zypriotische Briefkastenfirma A-Ltd. als Abnehmerin jener von ihr gelieferten Boxes, mit welchen der Karussellbetrug durchgeführt worden wären (Aussagen von G.D. (Einkaufsleiter der C-GmbH) vom 26.Februar 2003 und von R.R. (DN. bei D-GmbH), genannt. Einer weiteren Zeugenaussage zufolge hätte Gf. ihren Kunden sogar I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter vorgestellt (Protokoll mit S.Af., Angestellte bei D-GmbH).
- Hinter der A-Ltd., Zypern, stehe der als Drahtzieher des USt-Karussells auf internationaler Ebene geltende R.M.. Eigenen Aussagen zufolge kenne er Gf. und sei diese sogar bei ihm auf Zypern gewesen (R.M.-Niederschrift vom 5.Mai 2006).
- R.M. sei Mieter der Top 18 im Haus, in dem die Bf. ihre Sitzadresse hatte. Top 18 wäre mehreren Zeugenaussagen zufolge auch von I.Ab. und vermutlich auch von M.S. benutzt worden. Gf. bestreite zwar, Kenntnis von dieser Wohnung gehabt zu haben, jedoch wären fallweise die Schlüssel für Top 5 in der Wohnung der Tätergruppe (Top 18) aufbewahrt und über Gf.-Anruf von I.Ab. nach unten gebracht worden (C.H.-Protokoll vom 11.September 2003). Es könne somit als erwiesen angenommen werden, dass Gf. von Top 18 gewusst habe.
- I.Ab. hätte sich Zeugenaussagen zufolge teilweise in Top 5 aufgehalten und hätte - wie oben beschrieben - zusammen mit seinem Bruder S.Ab. im selben Haus die über die Slowakei rückgelieferten "Sealt Boxes" übernommen. I.Ab. hätte auch den Botenfahrer

F.H. dafür angeworben, die Mikrochips-Pakete von der Bf. zu den Firmen C-GmbH und D-GmbH zu transportieren (F.H.- Protokoll vom 9.September 2003).

- S.Ab. solle auf einen Bewohner des Hauses A-Gasse 3 den Eindruck gemacht haben, Chef der auf Tür Nr. 5 etablierten Bf. gewesen zu sein. Jedenfalls wäre sein Pkw. des öfteren nachweislich auf den Bf.-Abstellplätzen abgestellt gewesen (N.S.- Protokoll vom 13.Jänner 2003).
- Ab Mitte Mai 2002 hätte die Bf. den Brutto(!)einkaufspreis der Mikrochips - unter Umgehung ihres angeblichen Lieferanten L2-GmbH- direkt auf ein zypriotisches Bankkonto der A-Corp., Zypern, bezahlt. Machthaber der A-Corp. wäre wieder R.M. gewesen.
- Es sei zunächst unverständlich, dass die Bf. ihren Kunden eine Marge von ca. 3% des Nettoumsatzes überlassen habe, obwohl sie dieses Geschäft auch selbst hätte machen können, zumal sie den Unternehmen auch einen Abnehmer (A-Ltd.) für die von ihr gelieferten Waren genannt hätte. Noch unverständlicher werde dieser Umstand, wenn man die immer geringer werdenden Margen im Handel mit Computerkomponenten berücksichtige. Die einzig schlüssige Erklärung dafür finde sich nach Ansicht der Groß-Bp in der "Buffer"- Rolle der Bf.. Der Bf. wäre im USt.- Karussell die Aufgabe zugekommen, die vom sog. Broker (C-GmbH/D-GmbH) lukrierte Vorsteuer an den Missing trader (L2-GmbH) durchzuschleusen. Im Falle des Boxexports durch die Bf. selbst wären bei ihr Vorsteuerguthaben in auffälliger Höhe entstanden, da der vom Fiskus erstatteten Vorsteuer aus dem CPU-Einkauf aufgrund des steuerfreien Exports - und mangels anderer Geschäfte - keine entsprechende Umsatzsteuer gegenüber gestanden wäre. Die Nachschaltung eines Großhändlers wie der C-GmbH als Exporteur entschärfe dieses Problem insoweit, als bei diesem Unternehmen auf Grund der hohen Umsätze aus dem übrigen (Inlands-)Geschäft große USt-Zahllasten anfallen und sich daher selbst bei größeren Exporten noch immer monatliche Zahllasten oder zumindest keine Vorsteuergutschriften in auffälliger Höhe ergeben würden.
- Die Bf. hätte den Rechnungen zufolge im Wesentlichen einen einzigen Lieferanten (nämlich die L2-GmbH) und 2 Abnehmer (C-GmbH, D-GmbH) gehabt. Zudem wäre nahezu ausschließlich ein einziges Produkt (CPU) gehandelt worden. Dennoch hätte die Bf. mit einer Geschäftsführerin und nur einer weiteren Arbeitskraft (diese wäre ab Februar 2002 sogar nur halbtags beschäftigt gewesen) bereits im 1.Jahr seines Bestehens einen Umsatz von 191.613.735,11 S (13.925.113,20 €), und in den Monaten Jänner bis Oktober des Folgejahres 101.761.545,11 € (!) erwirtschaftet. Allein schon dieser rasante Umsatzanstieg in Verbindung mit der Tatsache, dass die L2-GmbH ebenfalls ein neu gegründetes Unternehmen gewesen wäre, von dem noch dazu eine in der Branche als betrugsanfällig bekannte Ware bezogen worden wäre, hätte die Bf.- Vertreterin hellhörig machen müssen. Dies alles noch dazu im Lichte der Tatsache, dass der L2-GmbH-Geschäftsführer - offensichtlich klar erkennbar - keinerlei einschlägige Branchenkenntnisse vorweisen habe können (DN.1- Protokoll, von Februar 2001 bis Februar 2002 Bf.-Angestellte, vom 27. April 2006).

- DN.1-Angaben zufolge wäre Gf. auch nicht an den von DN.1 vorgeschlagenen Kundenkontakten interessiert gewesen, sondern hätte ausschließlich die von Gf. beigebrachten Kunden C-GmbH und D-GmbH beliefern wollen. Sie hätte zudem alle Arbeiten, wie z.B. das Schreiben von Rechnungen und Lieferscheinen, an sich gezogen und DN.1 davon offensichtlich fernhalten wollen. Auch wäre die Retourware sehr lange unbearbeitet herumgelegen. Obwohl diese ja *"bares Geld"* gewesen wäre, hätte DN.1 die Retourware nur erfassen, aber nicht weiter bearbeiten dürfen (DN.1-Protokoll vom 27. April 2006).

Unter Bezug auf Seite 20 des VwGH-Erkenntnisses brachte das Finanzamt vor, dass der VwGH dort auch noch auf das Gegenargument, wonach Gf. im Strafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien rechtskräftig vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freigesprochen worden sei, eingehe, und zitierte aus dem Erkenntnis wie folgt:

"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.'..."

Dem Zitat fügte das Finanzamt hinzu, dass dasselbe daher auch für Gf. in Bezug auf die einzige Bf.-Vorlieferantin, die L2-GmbH und deren Drahtzieher I.Ab. gelte.

Abschließend wies die belangte Behörde darauf hin, an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erste Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruhe, bei Freisprüchen nicht gebunden zu sein, und führte zum Beweis dafür die Erkenntnisse des VwGH vom 28. Februar 2008, 2005/16/0091, 2. September 2009, 2010/15/0045, 29. April 2010, 2007/15/0227, und 25. Mai 2011, 2007/13/0152, an.

Im Zuge der Verhandlung vom 1. Februar 2017 vor dem BFG wurde dem steuerlichen Vertreter das vorangegangene Schreiben der belangten Behörde ausgehändigt, zu dem die schriftliche Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2017 erfolgte. Der besseren Verständlichkeit halber werden zunächst die Angaben des steuerlichen Vertreters in dem zuvorgenannten Schreiben vom 20. Februar 2017 und erst danach die Ausführungen der Verfahrensparteien und des als Zeuge befragten DN.2 in der Senatsverhandlung vom 1. Februar 2017 dargestellt.

Der steuerliche Vertreter stellte mit Schreiben vom 20. Februar 2017 die Chronologie des Verfahrensablaufes wie folgt dar:

1.	13. Juni 2001 (Abgabenbehörde): Ersuchen um Ergänzung hinsichtlich UVA März und April/2001, inklusive Nachfrage hinsichtlich der hohen Umsätze in diesem Zeitraum (Beil. 1) - diesem Verfahrensschritt kommt im gegenständlichen Abgabenverfahren eine zentrale Bedeutung zu;
2.	10. Juli 2001 (Steuerberater): Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung durch Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen März und April/2001 und einer Aufgliederung der Vorsteuerbeträge März und April/2001; Auskunft hinsichtlich der Umsatzhöhen per Telefon am 20. Juni 2001 an die Abgabenbehörde erteilt - diesem Verfahrensschritt kommt im gegenständlichen Abgabenverfahren eine zentrale Bedeutung zu;
3.	9. November 2001 (Abgabenbehörde): Prüfungs- und Nachschauauftrag bei der Bf. betreffend die Abgabenart Umsatzsteuer Jänner bis Juni/2001 durch das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk, Prüfungsorgan V.S. (Beil. 2) - diesem Verfahrensschritt kommt im gegenständlichen Abgabenverfahren eine zentrale Bedeutung zu;
4.	19. November 2001 (Abgabenbehörde): Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO aF über das Ergebnis der UVA Prüfung mit dem Ergebnis, dass für den Zeitraum Jänner bis Juni/2001 keine Feststellungen, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlagen führen, getroffen wurden (Beil. 3) - diesem Verfahrensschritt kommt im gegenständlichen Abgabenverfahren eine zentrale Bedeutung zu;
5.	7. November 2002 (Abgabenbehörde): Prüfungs- und Nachschauauftrag bei der Bf. u.a. betreffend die Abgabenart Umsatzsteuer Jänner bis September/2002 durch das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk, Prüfungsorgan Fr.M. (Beil. 4);
6.	9. April 2003 (Abgabenbehörde): Bescheid Sicherstellungsauftrag hinsichtlich des Vermögens der Bf. (Beil. 5);
7.	19. Mai 2003 (Abgabenbehörde): Prüfungs- und Nachschauauftrag bei der Bf. u.a. betreffend die Abgabenart Umsatzsteuer 2001-2001 durch das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk, Prüfungsorgan Fr.M. (Beil. 6);
8.	16. Oktober 2006 (Abgabenbehörde): Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO aF und § 144 BAO aF (Beil. 7);
9.	1. Februar 2007 (Abgabenbehörde): Erlassung Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 (Beil. 8);
10.	28. Februar 2007 (Abgabepflichtige): Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002;
11.	14. Jänner 2008 (Abgabepflichtige): Ergänzung der Berufung vom 28. Februar 2007, da erst zu diesem Zeitpunkt alle sachverhaltsrelevanten Informationen seitens der Abgabenbehörde vorgelegen sind;

12.	24. Februar 2010 (Straflandesgericht): Urteilsverkündung im parallel abgehandelten Finanzstrafverfahren (§ 33 Abs. 1, § 33 Abs. 2 lit.a, § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG) betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2001 und 2002 - Freispruch in allen Anklagepunkten von Gf. als Geschäftsführerin der Bf. (Beil. 17);
13.	9. September 2011 (UFS): Erörterungsgespräch beim UFS - diesem ist der Verfahrensstand im Finanzstrafverfahren und die dort hervorgekommenen Beweismittel nicht bekannt (Beil. 9);
14.	11. Oktober 2011 (Abgabepflichtige): Berufungsergänzung aufgrund des Erörterungsgesprächs vom 9. September 2011, insbesondere Übermittlung der HV-Protokolle des Finanzstrafverfahrens (Beil. 10);
15.	13. September 2012 (UFS): UFS-Bescheid und Rückverweisung der Sache an das Finanzamt gemäß § 289 Abs. 1 BAO aF, da gemäß § 115 Abs. 1 BAO aF von dieser Ermittlungen unzureichend durchgeführt wurden und Erteilung des Ermittlungsauftrages an die Abgabenbehörde erster Instanz u.a. M.S. einzuvernehmen (Beil. 11);
16.	14. Jänner 2013 (Abgabenbehörde): Erlassung Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002, ohne weitere Ermittlungshandlungen durchgeführt zu haben, entgegen der Anordnung des UFS (Beil. 12);
17.	23. Jänner 2013 (Abgabepflichtige): Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002;
18.	14. Mai 2014 (Abgabenbehörde): Schriftsatz der Abgabenbehörde an das BFG (dort eingelangt am 19. Mai 2014), indem die Abgabenbehörde das Erkenntnis des VwGH 26. März 2014, 2009/13/0172 als zusätzliches Argument zur Stützung ihrer Sichtweise benennt und ihre Argumentation, unverändert zum bisherigen Abgabenverfahrensgang darlegt (Beil. 18);
19.	2. August 2016 (Abgabepflichtige): Fristsetzungsantrag gemäß Art. 133 Abs. 1 Z. 2 iVm Abs. 7 BVG an den VwGH hinsichtlich der anhängigen Berufung (ab 2014 nunmehr Beschwerde) gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002;
20.	6. September 2016 (BFG): Vorlage des Fristsetzungsantrages an den VwGH;
21.	19. September 2016 (VwGH): Verfahrensleitende Anordnung des VwGH an das BFG, innerhalb von 3 Monaten die Entscheidung zu erlassen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt;
22.	20. Dezember 2016 (BFG): Ladung zur Verhandlung am 1. Februar 2017, 10:30;

23.	9. Jänner 2017 (VwGH): Verfahrensleitende Anordnung des VwGH hinsichtlich der vom BFG beantragten Verlängerung der Entscheidungsfrist samt Aufforderung an die Bf., dazu Stellung zu nehmen;
24.	27. Jänner 2017 (BFG): Ladung zur mündlichen Verhandlung am 1. Februar 2017 um 09:00 - die Abgabepflichtige hat dieser Terminverlegung vorweg zugestimmt;
25.	1. Februar 2017 (BFG/Abgabenbehörde/Abgabepflichtige): Mündliche Verhandlung vor dem BFG - die Verhandlung wird auf den 6. März 2017, 09:00 vertagt (Beil. 23);
26.	3. Februar 2017 (Bf.): Beantwortung der verfahrensleitenden Anordnung des VwGH vom 9. Jänner 2017;
27.	20. Februar 2017 (Bf.): Stellungnahme der Bf. an das BFG zum Schriftsatz der Abgabenbehörde vom 14. Mai 2014

Nach Ausführungen zum Verfahren replizierte der steuerliche Vertreter in seiner Gegenäußerung zur abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde im Wesentlichen, dass die Behörde in ihrer Stellungnahme nämlich, im Gegensatz zu ihrem bisherigen Argumentationsmuster, insbesondere vor dem UFS, eine veränderte Position bezogen hätte und sich nunmehr, offensichtlich motiviert durch das VwGH-Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172, welches in der Abgabenangelegenheit der C-GmbH ergangen sei, fast ausschließlich auf das „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“ des möglichen Karussellbetruges im Bereich der Umsatzsteuer in den Jahren 2001 und 2002 seitens der Bf. stütze. Nur „in eventu“ halte die Behörde ihre bisherige Argumentationslinie, dernach der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG bei der Bf. dadurch, dass es sich bei den L2-GmbH-Rechnungen ab dem Wechsel der Geschäftsführung bei der L2-GmbH um nicht dem § 11 UStG entsprechende Rechnungen handle, zu versagen wäre, aufrecht.

Die Behörde ändere Jahre nach Verfahrensbeginn ihre Strategie, bei identem Sachverhalt (mit Ausnahme des im Jahr 2010 erfolgten Freispruches durch das Straflandesgerichts in der Finanzstrafsache Gf.), nunmehr grundlegend und konterkariere damit das bisherige Verfahren zum Teil nachhaltig; denn die Abgabenbehörde hätte bis zur Erstattung der Stellungnahme am 14. Mai 2014, unter Beibehaltung der bisherigen Argumentationsweise in jedem Jahresbescheid des Jahres 2001 (erlassen in 2007 und 2013) Vorsteuerabzüge aus Rechnungen der L1-GmbH und der L2-GmbH im Jahr 2001, nämlich bis zum besagten Wechsel in der L2-GmbH Geschäftsführung am 19. Juni 2001, zugelassen und aufgrund des Erkenntnisstandes der Jahre 2007 und 2013, welcher sich bis dato, mit Ausnahme des besagten Urteils des Straflandesgerichts in 2010, nicht geändert hätte, somit auch für rechtens erklärt. In Summe wären seitens der Behörde somit 300.010,88 € an Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH zum Abzug zugelassen worden, sodass sich der vorerst vom Finanzamt abzuerkennende Betrag an Vorsteuern bei Eingangsrechnungen der L2-GmbH von 2.329.940,50 € auf 2.029.929,61 €, mit Centdifferenz, verringert hätte. Die in 2001 durch die Bf. geltend gemachten Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der L1-GmbH (437.251,57 €) wären seitens der Behörde im

Zuge der Prüfungshandlungen (immerhin 2 Umsatzsteuernachschau, eine in 2001 und eine in 2003) unangetastet geblieben. Auch der UFS hätte sich in seinem Bescheid vom 13. September 2012 hauptsächlich mit der Ordnungsmäßigkeit der L2-GmbH-Rechnungen gemäß § 11 UStG beschäftigt, so auch der Referent im vorgelagerten Erörterungsgespräch vom 9. September 2011, eine Vorgehensweise, die unter dem Gesichtspunkt des nunmehrigen abgabenbehördlichen Standpunkts die Frage nach der grundsätzlichen Sinnhaftigkeit der bisherigen Argumentationslinie der Abgabenbehörde und eines Erörterungsgesprächs vor dem UFS aufwerfe.

Im Falle des nunmehrigen Umschwenkens der Abgabenbehörde aufgrund des Vorliegens eines VwGH-Erkenntnisses (VwGH 26. März 2014, 2009/ 13/0172) in der Argumentation auf das „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“ der Gf. spreche die bisherige Vorgehensweise der Behörde in diesem Abgabenverfahren mit der Teilanerkennung von Vorsteuerbeträgen aus Eingangsrechnungen der Lieferanten L1-GmbH und L2-GmbH im Rahmen des nunmehr von der Abgabenbehörde offensichtlich von Beginn weg als betrügerisch eingestuften Bf.-Geschäftsmodells massiv gegen diese neue, abgabenbehördliche Argumentationslinie.

Basierend auf dem straflandesgerichtlichen Freispruch vom 24. Februar 2010 im Finanzstrafverfahren gegen Gf. wären die Bf.-Umsätze mit den Kunden und die Bf.-Wareneinkäufe von den Bf.-Lieferanten gemäß den damals vorherrschenden Wissensständen von Gf. nie in einen USt-Karussellbetrug eingebunden gewesen. Gf. hätte auch nicht wissen müssen, dass die wirtschaftliche Betätigung der Bf. einen Bestandteil eines möglichen USt.-Karussells auf anderer Ebene der Lieferkette darstelle oder darstellen könnte. An diesbezüglichen Beweisen nannte der steuerliche Vertreter die Parteivernehmung, den Bescheid vom 13. September 2012 (Beil./11), das Protokoll vom 9. September 2011 (Beil.9), den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 (Beil./18) und das Urteil vom 24. Februar 2010 (Beil./17).

Unter dem Punkt „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“ brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sich die Behörde mit dem Wechsel in der Argumentation, nämlich die Versagung des Vorsteuerabzuges aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH ab dem 19. Juni 2001 auf den Umstand „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“ zu stützen, in jenen Bereich des finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gebe, der besonders intensiv und genau vom Straflandesgericht im abzuhandelnden Finanzstrafverfahren gegen Gf. erforscht und gewürdigt worden wäre. Das Finanzamt bleibe aber jede Begründung dafür, warum der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der L1-GmbH in 2001 und der L2-GmbH bis zum 19. Juni 2001 zugestanden werde, wenn nunmehr „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“ für die Versagung des Vorsteuerabzuges unterstellt werde und nicht, wie bisher, der Zeitpunkt des Wechsels in der L2-GmbH Geschäftsführung mit 19. Juni 2001, schuldig.

Mit diesem Wechsel in der Argumentationslinie hätte die Behörde ihre eigene Argumentationskette nachhaltig durchbrochen. Bei Folgen der nunmehrigen Argumentation der Abgabenbehörde (Stichwort: EuGH-Urteil A. Kittel C-439/04 vom 6. Juli 2006), dass nämlich Gf. von Beginn an über die vermeintlichen Malversationen Bescheid gewusst habe oder Bescheid wissen hätte müssen, könne der von der Behörde

eingeführte Geschäftsführungswechselzeitpunkt nicht für die Zu- und Aberkennung von Vorsteuern der Bf. aus Rechnungen der L1-GmbH und L2-GmbH maßgeblich sein. In diesem Fall wären einerseits überhaupt keine Vorsteuern der L2-GmbH zum Abzug bei der Bf. zuzulassen, andererseits wäre, im Falle des von der belangten Behörde unterstellten, von Beginn an bestehenden „*Wissen hätte müssen*“ von Gf., auch kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen der L1-GmbH bei der Bf. zulässig. Diese Schlussfolgerung sei deswegen beinahe zwingend, da I.Ab. von der Behörde als Schlüsselfigur des vermeintlichen USt-Betruges und Freund von Gf. dargestellt werde, der L1-GmbH-Geschäftsführer gewesen wäre. Schon die L1-GmbH hätte laut Aussage der Abgabenbehörde weder eine Steuernummer gehabt, noch USt.-Zahllasten der Behörde ordnungsgemäß gemeldet, geschweige denn USt.-Zahllasten an die Behörde ordnungsgemäß abgeführt, sodass für den Fall des von der Abgabenbehörde behaupteten „*Wissen hätte müssen*“ von Gf., mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen wäre, wie dies auch die Behörde durch unzählige Zitierungen von Zeugenaussagen und Verdächtigenaussagen zu beweisen versuche, dass Gf. nicht erst ab dem 19. Juni 2001, sondern schon von Beginn an, z.B. ab dem Zeitpunkt der Bf.-Gründung oder ab Aufnahme des Bf.-Geschäftsbetriebes von den seitens der Behörde behaupteten USt.-Malversationen „*Wissen hätte müssen*“. Die Abgabenbehörde bleibe schlussendlich auch jede Begründung schuldig, welcher Umstand am 19. Juni 2001 eingetreten sei, der zwingend den Schluss bedinge, dass ab diesem Zeitpunkt Gf. von den vermeintlichen USt.-Malversationen wissen hätte müssen.

In Hinblick darauf, dass die Behörde im Zuge und Verlauf des gegenständlichen Außenprüfungsverfahrens der Jahre 2001-2002 wissentlich und bewusst ihre Meinung hinsichtlich des Zeitpunktes der Aberkennung des Vorsteuerabzuges aus L2-GmbH Rechnungen zumindest einmal geändert und dadurch neben Vorsteuerbeträgen aus L1-GmbH Rechnungen auch Vorsteuerbeträge aus L2-GmbH-Rechnungen, nämlich bis zum 19. Juni 2001, zum Abzug bei der Bf. zugelassen hätte, gebe sie dadurch zu erkennen, dass ein von Beginn weg bestehendes „*Wissen hätte müssen*“ von Gf. nicht gegeben wäre und sich der Zeitpunkt 19. Juni 2001 lediglich auf die Argumentation des formalen Nichtentsprechens der L2-GmbH-Rechnungen gemäß § 11 UStG beziehe. Wenn Gf. aber nichts von den angeblichen USt.-Malversationen der L1-GmbH und L2-GmbH von Beginn weg „*Wissen hätte müssen*“, wäre der Grund, worin dann die Abgabenbehörde den Grund dafür erkenne, dass der Zeitpunkt des „*Wissen hätte müssen*“ genau mit 19. Juni 2001 eingetreten sei, fraglich. Die gleichbleibende, stetige kommerzielle Bf.-Gebarung samt den eingerichteten internen Controllingmaßnahmen (Dokumentation aller Seriennummern, penible RMA-Abwicklung, nur bargeldlose Bezahlungen, Kontakte nur mit den handlungsbefugten Organen der Lieferanten, zwei anerkannte und am Markt etablierte inländische Großabnehmer, korrekte steuerliche Gebarung. etc.) spreche zu jedem Zeitpunkt eindeutig gegen ein „*Wissen hätte müssen*“ von Gf..

Das Finanzstrafverfahren gegen Gf. habe bereits mit Urteil vom 24. Februar 2010 ohne Erhebung eines Rechtsmittels durch die Staatsanwaltschaft, rechtskräftig mit einem Freispruch der Gf. geendet. Die Wissens- und Wollenskomponente wären im

finanzstrafrechtlichen Verfahren intensiv durch das Straflandesgericht erforscht und untersucht worden. Dem Straflandesgericht wären hierbei alle Daten der vorgelagerten abgaben- und finanzstrafrechtlichen Ermittlungshandlungen samt den Stellungnahmen der Abgabepflichtigen und deren Geschäftsführerin zugänglich gewesen.

Schlussendlich sei das Straflandesgericht in seinem Urteil vom 24. Februar 2010 zur Erkenntnis gelangt, dass Gf. nichts von angeblichen USt-Malversationen wusste und ihr eigenes Verhalten als vollkommen gesetzeskonform einzustufen war. Infolge dessen, dass die Beziehungen aller im Finanzstrafverfahren Beteiligten vom Straflandesgericht sehr genau hinterfragt worden wären (siehe dazu den bezughabenden Straftakt), hätten auch alle von der Staatsanwaltschaft und der Abgabenbehörde als verdächtig eingestuften Sachverhalte zu Gf.-Gunsten geklärt werden können.

Auch der UFS habe in seinem Bescheid vom 13. September 2012, in den das besagte Strafverfahren, insbesondere die dort gewonnenen Erkenntnisse und Beweise Eingang gefunden hätten, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aF festgestellt, dass die Abgabenbehörde den entscheidungsrelevanten Sachverhalt für die Festsetzung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 unzureichend ermittelt und festgestellt hätte.

Mit Bescheid vom 13. September 2012 habe der UFS der Abgabenbehörde den Auftrag erteilt, den Aufenthaltsort des Lieferanten M.S. zu erforschen, damit der seinerzeitige Lieferant einvernommen und die im Zuge des Erörterungsgespräches vom 9. September 2011 thematisierten Zweifel an der Vorsteuerabzugsfähigkeit der L1-GmbH und L2-GmbH - Rechnungen aufgelöst werden können. Diesem Auftrag wäre die Behörde bis heute nicht nachgekommen.

Aufgrund der Erlassung gleichlautender Bescheide ohne Vornahme weiterer Ermittlungshandlungen, als ob der UFS der Behörde keinen Auftrag erteilt hätte, die nunmehr Gegenstand des derzeitigen Beschwerdeverfahrens seien, hafte der Makel der Rechtswidrigkeit an den nunmehr mit Beschwerde bekämpften Bescheiden.

Es spreche für das bisherige Vorgehen der Abgabenbehörde in dieser Abgabensache, dass sie nunmehr durch den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 zusätzlich versuche, unionsrechtliche Sichtweisen und die EuGH-Rechtsprechung durch das Heranziehen des die C-GmbH betreffenden VwGH-Erkenntnis (VwGH 26. März 2014, 2009/13/0172), unreflektiert und sachverhaltsentkleidet unter dem Hinweis „*was für den vermeintlichen „broker“ gilt, müsse zwangsläufig und um so mehr für den vermeintlichen „buffer“ gelten*“, auf das gegenständliche Abgabenverfahren der Bf. zu übertragen; dies, obwohl der VwGH selbst in dem besagten Erkenntnis feststelle, dass die Ab- oder Anerkennung von Vorsteuern auf Basis des im Raum stehenden Umstandes „*Wissen hätte müssen*“ immer einzelfallbezogen und unter Berücksichtigung des individuellen Sachverhaltes zu erfolgen hätte.

Erschwerend sei, dass die Bf. die Sachverhalte und die Beweismittel, die dem VwGH-Erkenntnis (26. März 2014, 2009/13/0172) zu Grunde liegen, nicht kenne. Dies wäre allerdings notwendig, um überhaupt die grundsätzliche Anwendungsmöglichkeit der

EuGH- und VwGH-Judikatur im Falle der C-GmbH (Abgabepflichtige im bezeichneten VwGH-Verfahren) beim Bf.-Sachverhalt prüfen zu können. Die Abgabenbehörde hingegen versuche eine Analogie durch nochmaliges und inhaltlich unverändertes Wiederholen ihrer bisherigen Argumente zu bewerkstelligen und lasse alle zu Bf.-Gunsten zu wertenden Beweismittel außer Acht, insbesondere die Erkenntnisse und Beweise aus dem gerichtlichen Finanzstrafverfahren, obwohl diese amtswegig aufzugreifen und zu würdigen wären. Diese im Schriftsatz der Behörde vom 14. Mai 2014 zum wiederholten Male vorgetragenen Argumente der Abgabenbehörde wären bereits Gegenstand des seinerzeitigen UFS-Verfahrens gewesen, welches im Jahr 2012 mit einer Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO aF an die belangte Behörde durch den UFS geendet hätte. Dies zeige auf den 1. Blick bereits den größten Unterschied zwischen dem Abgabungsverfahren der Bf. und C-GmbH auf. Denn im Fall der C-GmbH hätte der VwGH eine vorweg ergangene UFS-Entscheidung zu Gunsten der Sichtweise der Behörde lediglich zu bestätigen gehabt! Es sei somit offenkundig, dass der Sachverhalt in der Abgabensache C-GmbH anders als der in der Abgabensache Bf. gelagert sein habe müssen.

Zusätzlich merkte der Bf.-Steuerberater an, dass der VwGH im Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172, von offensichtlich seitens der (dortigen) Bf. unwidersprochenen, falschen Tatsachen ausgegangen wäre (kein fremdüblicher Marktpreis; Nennung der A-Ltd. durch die Bf.; CPU's als in der Branche betrugsanfällige Ware bekannt, angeblicher Grund warum die Bf. als „*buffer*“ installiert wurde; Warenkreislauf und Dokumentationen der CPU/Sealt Boxes Seriennummern - im gegenständlichen Bf.-Abgabungsverfahren: nachweislich keine sich wiederholenden Seriennummern). Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren wären sogar I-Zeugen aus T-Stadt geladen worden, die diesen Umstand letztendlich bestätigt hätten (Zeugenprotokoll A.P., Zollamt Wien-Beil. 24). Der VwGH spreche erst ab dem Jahr 2002 von einem USt.-Karussell, während das Finanzamt im gegenständlichen Bf.-Abgabungsverfahren bereits ab dem 19. Juni 2001 mit einem USt.-Karussell zwecks Aberkennung der Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH argumentiere. Dies sei der Bf. nicht nachvollziehbar.

Aufgrund der Verneinung der Mittäterschaft (Wollen und Wissen) und des reinen Wissens als Teile eines Vorsatzes bereits im gerichtlichen Finanzstrafverfahren durch Freispruch von Gf. ging der steuerliche Vertreter nochmals auf die einzelnen von der Abgabenbehörde angeführten Punkte, die für ein „*Wissen hätte müssen*“ sprechen würden, ein und führte an Beweisen die Parteivernehmung und so wie bisher das Urteil vom 24. Februar 2010 (Beil.17), den Bescheid vom 13. September 2012 (Beil./11), das Protokoll vom 9. September 2011 (Beil.19), den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 (Beil./18), das VwGH-Erkenntnis vom 26. März 2014 (Beil.19) und die Bescheide (Beil./12) an.

Zum Themenkreis I.Ab., L1-GmbH, M.S. L2-GmbH brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass der Umstand, dass I.Ab. und Gf. keine langjährige Freundschaft verbunden hätte, richtig sei. Gf. hätte Ab. im Rahmen ihrer Verkaufsberater Tätigkeit für die Fa. S/O-GmbH über Vermittlung eines Kunden (M.H.S.-M.M.) kennengelernt. Nach

einem wesentlich später erfolgten Wechsel der Gf. zur Fa. A. (in der Zwischenzeit hätte kein Kontakt zu I.Ab. bestanden) hätte I.Ab., offensichtlich mit dem Hintergedanken einer beruflichen Zusammenarbeit spontan wieder Kontakt zu Gf. aufgenommen, ohne dass sich dadurch eine berufliche Nahebeziehung zwischen den beiden zu diesem Zeitpunkt ergeben hätte. Eine „engere“ geschäftliche Beziehung zu I.Ab. habe sich erst nach dem Gf.-Wechsel zur Fa. C/E-GmbH entwickelt (Dienstverhältnis von 1. Juli 2000 bis 31. Dezember 2000). Gf. hätte jedermann erzählt, dass sie sich selbständig machen wolle. In Kenntnis dieser Information hätte sich I.Ab. abermals bei Gf. gemeldet und hätte ihr neuerlich eine Zusammenarbeit, diesmal im CPU-Handel, angeboten. Laut Gf.-Aussage hätte I.Ab. dieses Anbot im 2. Halbjahr 2000 erstattet. Der Behauptung, I.Ab. wäre ein langjähriger Freund von Gf. im Zeitpunkt der Aufnahme der Bf.- L1- GmbH Geschäftsbeziehungen gewesen, sei daher entschieden entgegenzutreten, da diese die wahren Verhältnisse in keinsten Weise abbilde. Gf. habe in I.Ab. immer nur einen Geschäftspartner gesehen und hätte daher keinen freundschaftlichen Umgang mit diesem gepflegt.

L1-GmbH wäre von I.Ab. geeignet und auch vertreten gewesen; I.Ab. hätte die CPUs samt Rechnung und Lieferschein immer persönlich geliefert. Sowohl bei den Warenlieferungen als auch bei den darüber ausgestellten Rechnungen wäre es wiederholter Maßen zu Problemen gekommen. Nachdem für die L1-GmbH nach mehrmaligen Warenreklamationen und Aufforderungen von Gf. kein Nachweis über die abgabenbehördliche Erfassung der Lieferfirma beigebracht worden wäre, hätte Gf. die Beendigung der problematischen Geschäftsbeziehung zur L1-GmbH im Jahr 2001 beschlossen.

Hinsichtlich der in der nunmehrigen abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 14. Mai 2014 enthaltenen Gf.-Aussage zur L1-GmbH-Geschäftsgebarung, die ihr suspekt vorgekommen wäre, wiederholte der steuerliche Vertreter, dass sich diese Einschätzung von Gf. neben den häufigen Warenreklamationen primär auf unzählige Telefonate und Gespräche zwischen ihr und der Steuerkanzlei stütze. In diesen Gesprächen wäre Gf. anhand von konkreten, im Bf.-Buchwerk nachvollziehbaren Umständen aufgezeigt worden, dass für den Fall der Aufrechterhaltung der L1-GmbH-Geschäftsbeziehung zu befürchten sei: Rückforderungsansprüche von Kunden (Lieferung von defekten CPUs; sog. RMA-Abwicklung) gegenüber der Bf., die von der Bf. ihrerseits an die L1-GmbH durchzurechnen wären, würden bei dieser Firma nicht einbringlich sein.

Des weiteren wäre kommunizierterweise die Nichtbeibringung des Nachweises der steuerlichen Erfassung der L1-GmbH für die Bf. als risikoreich eingestuft worden. Gf. hätte die Geschäftsbeziehung mit L1-GmbH somit vornehmlich auf Grund der fehlerhaften Warenlieferungen seitens der L1-GmbH und der Nichtbeibringung des Nachweises der steuerlichen Erfassung und nicht, wie von der Behörde behauptet, deswegen, weil diese die Fa. L1-GmbH überprüft hätte, beendet. Dieser Umstand wäre Gf. nämlich im Zeitpunkt der Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH nicht bekannt gewesen. Es wäre damit ausschließlich der eigene Gf.-Antrieb gewesen, die Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH zu beenden.

Zum Beweis für die Richtigkeit der Befürchtungen hinsichtlich der Uneinbringlichkeit von Gewährleistungsansprüchen gegenüber der L1-GmbH verwies der steuerliche Vertreter auf den Jahresabschluss 2001, in dem 25.580,39 € an uneinbringlichen Rückforderungsansprüchen gegenüber der L1-GmbH aufwandswirksam im Bf.- Buchwerk erfasst würden.

Zum Bf.-Buchwerk brachte der steuerliche Vertreter nochmals vor, dass sich die Behörde von der Erfassung aller relevanten Geschäftsfälle in diesem Buchwerk (Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Bankbewegungen, Kassabewegungen, etc.), im Rahmen zweier USt.-Nachschau (Jänner-Juni/2001, Jänner-September/2002) überzeugen hätte können. Insbesondere auch die Geschäftsfälle mit der L1-GmbH wären ordnungsgemäß verbucht worden. Die Bf.-Bücher hätten zu jedem Zeitpunkt den Bestimmungen des § 131 BAO aF entsprochen und wären daher gemäß § 163 BAO aF in allen Zeiträumen als ordnungsgemäß einzustufen (Beil. 25 - Zeugenaussage Fr.M., Bp). Die Bezahlung der Lieferverbindlichkeiten gegenüber der L1-GmbH wären im Übrigen ausschließlich durch Banküberweisung auf Bankkonten des betreffenden Lieferanten, meistens im Voraus und niemals durch Barzahlung erfolgt. Diese Vorgehensweise entspreche absolut den üblichen Usancen in diesem Geschäftsbereich. Gf. hätte somit auch in diesem Punkt sorgfältig agiert und sich keiner wie immer gearteten Fahrlässigkeit schuldig gemacht.

Hinsichtlich der L2-GmbH wiederholte der steuerliche Vertreter, dass der Kontakt mit L2-GmbH durch telefonische Kontaktaufnahme des M.S. mit Gf. zustande gekommen wäre. Dieser hätte behauptet, Gf. aus ihrer Zeit bei Fa.A (Dienstverhältnis bis 2. Juli 1999) zu kennen, und hätte von dort ihre Mobiltelefonnummer erhalten. M.S. hätte angegeben, über ausgezeichnete Kontakte in die Computerkomponentenbranche zu verfügen, und angekündigt, sich in Österreich mit einer Firma in diesem Bereich selbstständig machen zu wollen. Als diese Firma wäre Gf. die L2-GmbH von M.S. genannt worden. Nachdem grundsätzliche Details der abzuwickelnden Lieferungen, wie Preise der CPUs, Marken der CPUs, Transportkosten der CPUs, etc. ... zwischen Gf. und M.S. ausverhandelt waren, hätte für Gf., in Anbetracht der Schwierigkeiten mit der L1-GmbH auch überlebensnotwendig, die Bf-L2-GmbH-Geschäftsbeziehung begonnen. Von Kundenseite wäre bereits Druck auf die Bf. ausgeübt worden, die abgeschlossenen Kontrakte über die Lieferung von Waren (CPUs) pünktlich und in der geforderten Qualität zu erfüllen. Dies wäre in Anbetracht der schwierigen Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH für Gf. das vordringlichste Unterfangen gewesen, um keinen finanziellen Schaden in der Bf. zu erleiden. M.S. hätte seine Geschäftsanteile an der L2-GmbH an F.M. im Juni 2001 veräußert. F.M. wäre auch ab diesem Zeitpunkt zum L2-GmbH-Geschäftsführer bestellt worden. F.M. hätte M.S. in weiterer Folge im Beisein von Gf. bevollmächtigt, weiterhin im Namen der L2-GmbH auftreten zu können und mit Gf. einen Geschäftskontakt zu pflegen. Dies dürften im übrigen M.S. und F.M. in weiterer Folge nicht nur gegenüber der Bf. getan haben. Bei Sichtung der Einvernahmeprotokolle der vernommenen Speditionsangestellten (z.B. Niederschrift a) der Auskunftsperson H.F. vom 21. Jänner 2003, 9 Uhr, Seiten 2, 3 oder b) des Verdächtigen K.H. vom 13. Februar 2003 15:00, Seite 4) sei erkennbar, dass beide Personen noch weit nach Juni 2001 im Namen

der L2-GmbH aufgetreten wären und für diese Transport- und Speditionsleistungen beauftragt hätten; dies spreche auch eindeutig für die M.S.-Bevollmächtigung durch F.M.. Widrigenfalls hätte F.M. gegen die Vertretung der L2-GmbH durch M.S. ohne Vertretungsmacht vorgehen müssen. Die Abgabenbehörde irre, wenn sie meine, dass es Gf. möglich gewesen wäre, I.Ab. mit L2-GmbH in Verbindung zu bringen. I.Ab. selbst führe in seiner Verdächtigeinvernahme vom 14. April 2004, Seite 10, über Befragung durch die Finanzstraßbehörde, ob er die L2-GmbH kenne, aus, zu glauben, dass es sich dabei um die Firma des M.S. gehandelt hätte. Für den Fall, I.Ab. hätte M.S., so wie es die Abgabenbehörde darstelle, tatsächlich in das besagte CPU-Geschäft hineingehoben, müsste er doch die L2-GmbH genauestens kennen.

Vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen hätte Gf. sich, wie bei der L1-GmbH, auch bei der L2-GmbH über die ordnungsgemäße Registrierung des Unternehmens versichert. L2-GmbH wäre im Firmenbuch registriert gewesen und hätte nachgewiesener Maßen über eine Steuernummer und eine UID-Nummer verfügt, sodass seitens Gf. kein Grund für Zweifel an der Seriosität der L2-GmbH bestanden hätte. F.M. wäre Gf. vom ehemaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der L2-GmbH vorgestellt worden. Dies hätte Gf. auch nicht weiter verwundert, wäre doch F.M. zu diesem Zeitpunkt bereits als L2-GmbH-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen. Im Beisein von Gf. hätte M.S. F.M. bevollmächtigt, weiterhin bei der Abwicklung der Geschäfte zwischen der L2-GmbH und Bf. mitzuwirken und als handlungsbevollmächtigte Person der L2-GmbH aufzutreten. Gf. hätte daher zu diesem Zeitpunkt klar sein müssen, dass sich in der Abwicklung der Geschäfte zwischen den beiden Firmen nichts ändern werde. F.M. selbst hätte bei seiner Einvernahme als Verdächtiger am 20. Jänner 2003 09:30, Seite 9, zu Protokoll gegeben, dass M.S. regelmäßig in 1ZZZ Wien, A-Gasse 3, auf ihn gewartet hätte, wenn er Pakete an die Bf. geliefert hätte.

Die belangte Behörde habe sich von der Erfasstheit aller relevanter Geschäftsfälle im Bf.-Buchwerk zu jeder Zeit (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbewegungen, Kassabewegungen, etc.) im Rahmen zweier USt.-Nachschauen (Jänner bis Juni/ 2001 und Jänner bis September/2002) überzeugen können.

Insbesondere auch die Geschäftsfälle mit der L2-GmbH wären ordnungsgemäß verbucht worden. Die Bf.-Bücher hätten zu jedem Zeitpunkt den Bestimmungen des § 131 BAO entsprochen und seien daher gemäß § 163 BAO in allen Zeiträumen als ordnungsgemäß einzustufen (Beil. 25-Zeugenaussage Fr.M., Betriebsprüfer). Die Bezahlung der Lieferverbindlichkeiten gegenüber der L2-GmbH wäre im Übrigen ausschließlich durch Banküberweisung auf Bankkonten des betreffenden Lieferanten erfolgt, meistens im Voraus und niemals durch Barzahlung. Diese Vorgehensweise entspreche absolut den üblichen Usancen in diesem Geschäftsbereich. Gf. hätte somit auch in diesem Punkt absolut sorgfältig agiert und sich keiner wie immer gearteten Fahrlässigkeit schuldig gemacht. Für Gf. sei somit lediglich erkennbar gewesen: nunmehr wären zwei Personen, nämlich F.M., als neuer Geschäftsführer und M.S., als vom Geschäftsführer mit Handlungsvollmacht ausgestattet, für die L2-GmbH aufgetreten. Zum Beweis dafür führte

der steuerliche Vertreter die Parteivernehmung, den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 (Beil./18) und zwei Prüfungs- und Nachschauaufträge (Beil.2 und 6) ins Treffen.

Zum Themenkreis A-Ltd. bestritt der steuerliche Vertreter zwar, dass Gf. ad personam die A-Ltd. jemanden als potenziellen Abnehmer der CPUs genannt oder näher gebracht hätte, schloß allerdings nicht aus, dass möglicherweise DN.1 die A-Ltd. den Bf.-Kunden genannt hätte. Dies bestreite DN.1, da Gf. A-Ltd. seit Ende Mai 2001 nachweislich als "*dubios*" eingestuft hätte und mit dieser Firma keinen Geschäftskontakt mehr pflegen habe wollen. Der Zeuge A.T. glaube sich gemäß des Protokolls vom 27. Februar 2003 erinnern zu können, dass die A-Ltd. der C-GmbH von der Bf. als Abnehmer genannt worden wäre. Angeblich hätten Vertreter der C-GmbH anlässlich eines gemeinsamen Abendessens am 25. Oktober 2001 (Teilnehmer: A.T., G. D., DN.1 und Gf.) in ABCC in 1YYY Wien, zu dem die Bf. eingeladen hätte, versucht, die Bf. auf etwaige Auslandskundenkontakte abzuklopfen, was Gf. abgelehnt hätte. In der Folge gebe A.T. jedoch an, von DN.1 ein e-mail erhalten zu haben, indem ihm die A-Ltd. neben einer Reihe anderer ausländischer Firmen als potenzieller ausländischer Kunde genannt worden wäre-eine Information somit, die Gf. auf Grund ihrer nicht vorhandenen Erfahrungen mit Auslandsgeschäften gar nicht geben hätte können. Ob DN.1 dieses besagte e-mail jemals geschrieben habe oder ob die A-Ltd. die Firmen C-GmbH und D-GmbH von sich aus kontaktiert hätte, wie dies auch bei der Bf. ursprünglich geschehen sei, entziehe sich der Kenntnis der Gf.. Gf. habe keinem der beiden Kunden die Fa. A-Ltd. als Abnehmer namhaft gemacht und hätte keine Kenntnis davon gehabt, wenn dies DN.1 getan haben sollte. Der Verweis der Abgabenbehörde auf das G.D.- Zeugenprotokoll betreffend A-Ltd. als potenziellen C-GmbH-Kunden sei daher nicht stichhaltig, hätte er doch sein Wissen mittelbar von A.T. bezogen. A.T. selbst sage, wie oben angeführt, als Zeuge aus, dass die Fa. A-Ltd. in einem e-mail der DN.1 und nicht von Gf. genannt worden wäre.

Zum Punkt Lokalbesuch führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die Zeugin S.Af. in ihrer undatierten Aussage behaupte, dass Gf. S.Af. und R.R. I.Ab. als A-Ltd.-Vertreter anlässlich eines Lokalbesuchs im 20. Bezirk (Anmerkung: Restaurant ABCD vom 8. Feber 2002) vorgestellt haben solle. Der Zeuge R.R, der Lebensgefährte von S.Af., gebe hingegen in seiner undatierten Aussage an, dass das besagte Treffen im Restaurant am 8. Feber 2002 zwar stattgefunden haben solle, jedoch wäre V.G. als einziger Ansprechpartner für die A-Ltd. aufgetreten. Diese Aussage stehe somit im krassen Widerspruch zu den Aussagen von S. Af.. Zum Beweis dafür, dass Gf. I.Ab. niemanden und zu keinem Zeitpunkt als Vertreter der A-Ltd. vorgestellt hätte, beantragte der steuerliche Vertreter die Parteivernehmung.

Zum Themenkreis R.M., A-Corp., A-Gasse 3/18, brachte der steuerliche Vertreter zu der im abgabenbehördlichen Schreiben vom 14. Mai 2014 angesprochenen Angabe des R.M. in dessen Einvernahme, Mieter der Top 18 gewesen zu sein und die Bf-Büroadresse gekannt zu haben, vor, dass dieses Wissen nur auf eine Informationsquelle reduziert werden könne: I.Ab.

I.Ab. selbst hätte schon Gf. das Bf.-Büro in der A-Gasse vermittelt und hätte wahrscheinlich auch R.M. an diese Adresse gelotst. Das Wissen um das Bf.-Büro durch

R.M. an der selben Adresse impliziere jedoch nicht den identen Wissenstand auf Seiten von Gf.. Gf. habe definitiv nichts von der Top 18-Miete durch R.M. gewußt. Damals hätte Gf. R.M. nicht gekannt.

Die Abgabenbehörde hätte es auch nachlässigerweise unterlassen, zu ermitteln, wie oft Top 18 tatsächlich von R.M. und M.S. bzw. I.Ab. und S.Ab. benutzt worden wäre. Der Hauptmieter R.M. könne weder genaue Auskunft darüber geben, wann und wie oft er selbst in dieser Wohnung übernachtet hätte, noch darüber Auskunft erteilen, ob I.Ab. bzw. S.Ab. und/oder M.S. dort überhaupt jemals übernachtet hätten, obwohl er ihnen den Schlüssel zu dieser Wohnung überlassen haben wolle. Lediglich C.H. bestätige in ihrer Zeugenaussage vom 11. September 2003, mit I.Ab., ihrem damaligen Lebensgefährten, in Top 18 zeitweise übernachtet zu haben. Somit wäre nur C.H. nächtens in besagter Wohnung gemeinsam mit I.Ab. anwesend gewesen.

Weder I.Ab., noch F.M., noch irgendeine andere in diesem Verfahren genannte Person, mit Ausnahme der Bf.-Angestellten und Gf. selbst, hätte jemals einen Schlüssel für das Bf.- Büro zur eigenen, freien Verfügung gehabt. Seitens der Hausverwaltung XXX hätte in Erfahrung gebracht werden können, dass lediglich 2 nicht ohne Genehmigung von Gf. reproduzierbare Schlüssel für das Büro an Gf. übergeben worden wären.

Bezüglich der abgabenbehördlichen Ausführung, wonach S.Ab. bei dessen Anwesenheit in Top 18 seinen PKW [Mercedes E-Klasse Coupe] immer auf dem Bf.- Stellplatz abgestellt hätte, wäre die Uhrzeit, zu der dies immer stattgefunden hätte, zu hinterfragen. R.M. hätte nämlich die besagte Top 18, der Aussage des Hausmeisters N.S. folgend, drei- bis viermal pro Jahr benutzt, wäre immer am Abend gekommen und hätte Top 18 wieder am nächsten Morgen verlassen. Die N.S.- Zeugenaussage hinsichtlich der stetigen Begleitung des R.M. von Leibwächtern und S.Ab. bedeute die möglicherweise Anwesenheit der Leibwächter und S.Ab. des Abends in Top 18 samt dortiger Nächtigung zumindest drei- bis viermal pro Jahr. Hierzu finde sich im N.S.-Protokoll keine Aussage. Aufgrund der N. S.-Aussage stehe somit fest, dass S.Ab. den Bf.- Parkplatz, sofern er das auch tatsächlich getan hätte, nur abendlich bzw. nächtens benutzt haben könne. Amtsbekannt sei, dass Gf. eine minderjährige Tochter (geb. Datum****) gehabt hätte, die täglich (Montag bis Freitag) am späteren Nachmittag im gegenständlichen Zeitraum von der Tagesbetreuung von Gf. abzuholen gewesen wäre. Nach der Frage, wie Gf. demnach Kenntnis von einer etwaigen abendlichen/nächtlichen Benutzung des Bf.- Parkplatzes durch S.Ab. erlangen hätte können, bezeichnete der steuerliche Vertreter die Ausführungen der belangten Behörde in diesem Punkt als weder stichhaltig noch beweiskräftig und fügte hinzu, dass die Antwort auf die Frage, ob S.Ab. oder eine andere Person den Bf.- Parkplatz drei- bis viermal im Jahr in der Nacht benutzt hätte, sich der Kenntnis der Gf. entziehe.

Wider die R.M.-Behauptung betreffend den gemeinsamen Besuch von Gf. und I.Ab. bei R. M. auf Zypern zwecks Besprechung des Computerkomponentenkaufs führte der steuerliche Vertreter als Begründung für die Wertung dieser Aussage als Falschaussage ins Treffen, dass Gf. im Zeitraum 2000 bis 2002 kein einziges Mal auf Zypern gewesen wäre. Dies würde sich durch Vorlage ihres damaligen Reisepasses

eindeutig nachvollziehen lassen, da die Ein- und Ausreise in Zypern im Reisepass durch Anbringen eines Einreise- und Ausreisevermerks dokumentiert würden. Die Abgabenbehörde habe es nach Bf.-Wissen verabsäumt, den I.Ab-Reisepass auf die dort angebrachten Einreise- und Ausreisevermerke der zypriotischen Behörde zu sichten, um festzustellen, ob der Aussage von R.M. überhaupt ein Wahrheitsgehalt zukomme oder diese vorweg als Falschaussage oder Irrtum zu qualifizieren sei.

Der abgabenbehördlichen Feststellung, wonach die Bf. kurz vor Ende der Geschäftsbeziehung mit L2-GmbH (Oktober 2002) Geldbeträge aus Lieferverbindlichkeiten gegenüber der L2-GmbH auf Anweisung von F.M. und M.S. auf ein Bankkonto der A-Corp. nach Zypern überwiesen hätte, bestätigte der steuerliche Vertreter die Richtigkeit und fügte hinzu, dass die festgestellten Überweisungsbeträge entweder Akontierungen, oder die Bruttorechnungsbeträge, also um die der Bf. von der L2-GmbH in Rechnung gestellten CPU-Nettowarenwerte zuzüglich der gesetzlichen, österreichischen Umsatzsteuer von 20% wären. Diese Vorgehensweise sei damit zu erklären, dass durch die reine Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit gegenüber einer bestimmten Person an eine dritte, andere Person (Zession) keine Änderung in der Stellung des liefernden Unternehmens eintrete.

Die L2-GmbH sei auch nach der erfolgten Zession ihrer Forderungen gegenüber der Bf. an die A-Corp. in Zypern, Umsatzsteuerschuldner in Österreich geblieben. Zwecks Möglichkeit der schuldbefreienden Zahlung an A-Corp. wären alle Auslandsüberweisungsempfänger von der Bf. mit „A-Corp./L2-GmbH“ bezeichnet worden. An Beweisen zu diesem Punkt nannte der steuerliche Vertreter die Parteivernehmung, den Schriftsatz vom 14.Mai 2014 (Beil./18) und die Zeugenaussagen C.H. vom 11.September 2003 (Beil./20) und N.S. vom 13.Jänner 2003 (Beil./21).

Zum Themenkreis Bf.-Rolle, Geschäftsentwicklung und Betrugsanfälligkeit der Computerbranche brachte der steuerliche Vertreter vor, dass im Zusammenhang mit der höchst verdächtigen „rasanten“ Geschäftsentwicklung der neugegründeten Bf. und diesem Verfahren die abgabenbehördliche USt.-Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO aF hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis Juni/2001 bemerkenswert sei, weil die Nachschau mit Niederschrift vom 19.November 2001 ohne Beanstandungen seitens des Finanzamts Wien 4/5/10 geendet hätte. In der Begründung zur Berufung vom 14. Jänner 2008 und im Bf.- Schreiben vom 15. Mai 2005 auf Seite 4 sei dazu folgendes, einen eindeutigen Blick auf die Zeitschienen in diesem Verfahren ermöglichendes, ausgeführt:

„In diesem Zusammenhang möchten wir allerdings ausdrücklich darauf verweisen, dass mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 9.November 2001 das Finanzamt für den 4., 5. und 10.Bezirk durch den Prüfer V.S. für den Zeitraum 01/2001 bis 06/2001 eine Umsatzsteuernachschau durchführte, welche laut Niederschrift gemäß § 151 (3) BAO vom 19.November 2001 keine Feststellungen seitens der Abgabenbehörde nach sich zog. In diesem Nachschauzeitraum waren jedoch, wie dies auch die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 15.Juni 2004 mehrfach ausführt, Geschäftsbeziehungen der Bf. mit der L1-GmbH im Laufen und alleine in diesem Nachschauzeitraum (01-06/2001) wurden

von der Bf. in Summe bereits 829.878,86 € an Vorsteuern geltend gemacht. Im Gegenzug wurden von der Bf. in den Umsatzsteuervoranmeldungen 01-06/2001 auch 4.090.982,50 € an Umsätzen und vereinnahmten Anzahlungen sowie 818.196,50 € an Umsatzsteuer gemeldet.

Gemäß den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 15. Juni 2004, musste die L1-GmbH ihre Tätigkeit mit 07/2001 einstellen, da die Abgabenbehörde bei der L1-GmbH eine Überprüfung durchführte und Unregelmäßigkeiten bei der Abfuhr der Umsatzsteuer aufdeckte. Demnach ist u.E. auch offenkundig, dass die gegenständliche Überprüfung der L1-GmbH durch die Abgabenbehörde spätestens in 07/2001 stattgefunden haben muss, sodass der Abgabenbehörde spätestens ab diesem Zeitpunkt auch bekannt war, dass die L1-GmbH, nach Meinung der Abgabenbehörde, keine vorsteuerabzugsberechtigenden Rechnungen an Dritte auszustellen vermag. Trotz dieser Kenntnis wurde, wie bereits oben dargelegt, die umsatzsteuerliche Gebarung der Bf. von der Abgabenbehörde im Zeitpunkt 11/2001 als korrekt beurteilt. Es gab somit für die Vertreterin der Abgabepflichtigen zu diesem Zeitpunkt keinen Hinweis, dass die wirtschaftliche und steuerliche Gebarung der L1-GmbH, als im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, allerdings ohne aufrechter Steuernummer, wie sich später im Zuge dieses Verfahrens herausstellen sollte, nicht ordnungsgemäß sei, und dies, obwohl dem Betriebsprüfer im Zuge der Umsatzsteuernachschau 01-06/2001 aufgefallen sein muss, dass die Geschäftsbeziehung der Bf. zur L1-GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits beendet war.

Tendenziell wurde die Vertreterin der Abgabepflichtigen aufgrund des Ergebnisses der durchgeführten Prüfungshandlung sogar darin bestärkt, dass alles seine Ordnung habe. Die Abgabenbehörde hat es auch im Rahmen der durchgeführten Umsatzsteuernachschau 01-06/2001 unterlassen, Gf. zur Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH explizit zu befragen, obwohl eine derartige Befragung zu diesem Zeitpunkt, im Wissen um die nicht ordnungsgemäße Abgabengebarung der L1-GmbH, mit Sicherheit für die Abgabenbehörde im höchsten Maße verwertbare Ergebnisse hervorgebracht und auch die Bf. vor weiterem Schaden bewahrt hätte.“

Des Weiteren merkte der steuerliche Vertreter an, dass im Zeitraum Jänner bis Juni/2001, nämlich in den Monaten Mai und Juni/2001 auch bereits 300.010,88 € an Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH dieser abgabenrechtlichen Überprüfung im Jahre 2001 unterzogen worden wären, ohne eine abgabenbehördliche Beanstandung erfahren zu haben. Der Behörde wäre somit bekannt gewesen, dass die L2-GmbH die designierte Nachfolgelieferantin der L1-GmbH gewesen wäre und wie sich das Geschäft im Zeitraum Jänner bis Juni/2001 der Bf., einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft, dargestellt hätte (Umsätze Jänner bis Juni 2001: 4.090.982,50 €; Materialaufwand Jänner bis Juni/2001: 4.124.343,13 €). Es sei daher verwunderlich, wenn die Abgabenbehörde trotz Kenntnis der Betrugsanfälligkeit der Computerbranche in Kenntnis der rasanten Bf.-Geschäftsentwicklung, die noch dazu von der Abgabenbehörde selbst mit der Feststellung „alles in Ordnung“ versehen worden wäre, und der Tatsachen, dass die L1-GmbH offensichtlich über keine ordnungsgemäße Umsatzsteuergebarung verfüge und es sich bei

der L2-GmbH ebenfalls um eine Neugründung handle, nunmehr so argumentiere, als hätte jeder erkennen und wissen müssen, dass es sich bei einer solcher Fallkonstellation um einen vermeintlichen Umsatzsteuerbetrug handeln müsse.

Faktum sei: Die Abgabenbehörde habe diesen vermeintlichen Umsatzsteuerbetrugsfall im November 2011, bei Zugriff auf alle relevanten Grundlagendaten, jedenfalls nicht erkannt. Der abgabenbehördlichen Behauptung in der Stellungnahme vom 14. Mai 2014, wonach Gf. auf Grund der Betrugsanfälligkeit der Computerbranche erkennen hätte müssen, dass es sich in diesem Fall um einen vermeintlichen Betrugsfall handle, trat der steuerliche Vertreter mit der Begründung wider die Einstufbarkeit der Austro-Computerbranche in den Jahren 2000 bis 2002 als betrugsanfällig entgegen, dass sich die Behörde bei der Bf. vorweg mit Ergänzungsersuchen vom 13. Juni 2001 die Vorsteuern der Monate März und April 2001 aufgliedern und sich auch den stark steigenden und mittlerweile rund 15.000.000 S hohen Umsatz dieser Monate erläutern habe lasse. Im November 2001 führe die Behörde eine USt.-Nachschau für den Zeitraum Jänner bis Juni/2001 durch, um festzustellen, dass umsatzsteuerrechtlich alles in Ordnung sei (bei voller Offenlegung der noch immer rasant ansteigenden Umsätze im Zeitraum Jänner bis Juni/2001 seitens der Bf.). Erst im Rahmen der nochmalig angesetzten Außenprüfung für das Jahr 2001 im Mai 2003 stelle sich die Sachlage für die Abgabenbehörde zur Gänze anders dar. Offensichtlich sei der Behörde eben in den Jahren 2000 bis 2002 die von ihr selbst behauptete Betrugsanfälligkeit der Computerbranche selbst nicht bekannt gewesen. Als Großlieferanten der Bf. hätten die L1-GmbH und die L2-GmbH schon im USt-Zeitraum Jänner bis Juni/2001 (Durchführungszeitpunkt der USt.-Nachschau Jänner bis Juni/2001 wäre November 2001 gewesen) fungiert. F.M. wäre bereits seit Mitte Juni 2001 geschäftsführender Gesellschafter der L2-GmbH gewesen. Der L1-GmbH hätte das Finanzamt im 1. Halbjahr 2001 offensichtlich die Zuteilung einer Steuernummer und einer USt.-Identifikationsnummer verweigert. Trotzdem habe die Behörde die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der L1-GmbH und L2-GmbH bei der Bf. im Zeitraum Jänner bis Juni/2001 ohne Beanstandung zum Abzug zugelassen.

Die Bf. hätte mit den dem Finanzamt zu jedem Zeitpunkt ordnungsgemäß und pünktlich übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen, aus denen die Höhe der monatlichen Umsätze, die monatliche Umsatzsteuer und die monatliche Vorsteuerbeträge ersichtlich waren, alle relevanten Daten zur Beurteilung der umsatzsteuerlichen Situation der Bf. zeitgerecht bei der Abgabenbehörde offen gelegt.

Das abgabenbehördliche Argument hinsichtlich der notwendigen Bf.-Zwischenschaltung zwecks Vereitelung echt umsatzsteuerbefreiter Exportumsätze und hoher Bf.-

Rückzahlungsforderungen gegenüber dem Finanzamt infolge hoher Vorsteuern laufe ins Leere, da das Finanzamt - vollkommen losgelöst davon - das 1. Ergänzungsersuchen zur UVA März und April/2001 im Juni 2001 gestellt hätte [bereits dort wäre nach den hohen Umsätzen Jänner bis April 2001 gefragt worden]; die erste abgabenbehördliche USt.-Nachschau bei der Bf. wäre im November 2001 durchgeführt worden. Im Zuge der Nachschau wären alle für die Beurteilung des Sachverhalts relevanten Informationen

bereits vorgelegen (Lieferanten, Eingangsrechnungen, Kunden, etc.). Dennoch sei der Bf. die Ordnungsmäßigkeit der Umsatzsteuergemarung 2001 attestiert worden.

Im Anschluss an die Fragen, was sich nach abgabenbehördlicher Meinung bei Direktexport in Drittländer aus abgabenrechtlicher Überwachungssicht für die Bf. auf der Zeitschiene ändern hätte sollen und wie Gf. bei Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Bf.-Umsatzsteuergemarung durch die Behörde in November 2001 einen möglichen USt-Betrugsfall erkennen hätte sollen bzw. davon wissen hätte müssen, hielt der steuerliche Vertreter in Hinblick darauf, dass das Finanzamt sehr rasch die Bf.- USt-Gemarung einer Überprüfung unterzogen hätte (Ergänzungsersuchen im Juni 2001, USt.- Nachschau in November 2001), fest, dass alle nunmehr vom Finanzamt ins Treffen geführten, verdächtigen Sachverhaltselemente bereits zu diesen Zeitpunkten vorgelegen wären. Dennoch wäre der Bf. die Ordnungsmäßigkeit der USt-Gemarung attestiert worden. Als Beweis für die Ausführungen zu diesem Punkt wurden die Parteivernehmung, das Einschreiben (Beil./11), die Prüfungs- und Nachschauaufträge (Beil./2,4,6), die Niederschrift (Beil./3) und der Sicherstellungsauftrag (Beil./5) genannt.

Zum Themenkreis DN.1 legte der steuerliche Vertreter nochmals dar, dass DN.1 gemeinsam mit Gf. im Vertrieb bei der Fa. C/E-GmbH im Jahr 2000 beschäftigt gewesen wäre. Davor wäre DN.1 schon jahrelang im Vertrieb von Computerkomponenten, insbesondere bei der Fa.E. tätig gewesen und hätte nach ihrer eigenen Zeugenaussage vom 27. April 2006 zur Folge über exzellente Kundenkontakte, auch in das Ausland, verfügt. DN.1 selbst hätte in ihrer Zeugenaussage vom 27. April 2006 bestätigt, dass Gf. nicht an Exportkunden interessiert gewesen wäre. Die Empfehlung hierzu, keine Exportkunden zu beliefern, hätte von der damaligen steuerlichen Bf.-Vertretung gestammt, da die Kosten und die Risiken, insbesondere durch die formalen umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und Formalvorschriften, für die Bf. massiv angestiegen wären. Die ursprüngliche Intention von Gf. wäre gewesen, auch Exportgeschäfte seitens der Bf. abwickeln zu wollen (vgl. das einzige Bf.-Exportgeschäft mit A-Ltd. vom Mai 2001, abgewickelt von DN.1). Diese Intention wäre jedoch von Gf. auf Anraten der steuerlichen Vertretung wieder verworfen worden. Auf Grund der negativen Bf.-Erfahrungen mit A-Ltd. [Gf. hätte, nachprüfbar in den von der Finanzstraßbehörde beschlagnahmten Bf.-Geschäftsunterlagen, die A-Ltd. als „DUBIOS“ eingestuft.] hätte die Bf. mit Sicherheit keine weiteren Exportgeschäfte abgewickelt. Die Abgabenbehörde irre somit, wenn sie in der Stellungnahme vom 14. Mai 2014 und im Bericht gemäß § 150 BAO aF als einzige „*schlüssige*“ Erklärung für die Nichtdurchführung von „*direkten*“ Exportgeschäften seitens der Bf. die vermeintliche Bf.- Positionierung als „*buffer*“ anführe, denn das würde das Wissen um diese Position seitens der Bf. voraussetzen, welches jedoch nicht vorhanden gewesen wäre.

Im Zuge der Bf.-Gründung hätte Gf. DN.1 als Vertriebsmitarbeiterin und Bearbeiterin der Reklamationswaren (RMA) eingestellt. DN.1 hätte die ihr übertragenen Aufgabenbereiche auch tatsächlich wahrgenommen, was sie in ihrer Zeugenaussage jedoch anders darstelle. Auf Grund der in den seinerzeit beschlagnahmten Aufzeichnungen und Geschäftspapieren der Bf. befindlichen Dokumentationen, insbesondere der

Serien- und Siegelnummernaufzeichnung bzw. der RMA-Bearbeitungen sei ersichtbar, dass DN.1 nachweislich in zeitlich größerem Umfang genau diese Aufgabenbereiche eigenverantwortlich wahrgenommen hätte. Nach Aussage des DN.2 in der Verhandlung vor dem BFG-Senat am 1. Februar 2017 hätte er genau die Tätigkeiten durchgeführt, die auch DN.1 durchgeführt hätte, nämlich Seriennummernkontrollen, Seriennummerndokumentationen, RMA-Abwicklungen, etc.. An Beweisen dafür führte der steuerliche Vertreter die Parteivernehmung, die Zeugenaussagen DN.1 und DN.2 (Beil./22 und 23) sowie den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 (Beil./18) an.

Zum Themenkreis Fremdübliche Preisgestaltung/Üblicher Marktpreis brachte der steuerliche Vertreter erneut vor, dass der Umstand, dass die in den Büchern der L2-GmbH aufscheinenden Kunden weder Rechnungen noch Waren (CPUs) von der L2-GmbH zugeleitet bekommen hätten, eindeutig dafür spreche, dass nur die Bf. reale Rechnungen basierend auf dem tatsächlichen Marktwert gestellt hätte; die Waren (CPUs) wären auch tatsächlich geliefert worden.

Die Passage in der Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 15. Juni 2004

„Die Bf., die als Kunde im L2-GmbH-Rechnungswesen überhaupt nicht aufscheint, nahm hingegen Eingangsrechnungen zum Marktwert der gehandelten CPU's in ihr Rechenwerk auf und machte davon den Vorsteuerabzug geltend, indem die Bf. nun vom vollen Warenwert den Vorsteuerabzug vornimmt, die L2-GmbH aber nur von einem Bruchteil des Warenwertes die Umsatzsteuer abführt, kann die Täterorganisation mit jedem Umsatz rund 19% nur aus dem Umsatzsteuerschwindel „verdienen“, wodurch die CPU 's entsprechend verbilligt werden. Wegen dieses „Preisvorteils“ konnten die CPU 's von der Bf. zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis angeboten werden, womit sich die rasant steigenden Umsätze des geprüften Unternehmens erklären.“

bringe eindeutig zum Ausdruck, dass auch das Finanzamt vom Vorliegen eines marktwertkonformen Einkaufs der CPUs seitens der Bf. ausgehe. Zum Einen argumentiere die Behörde mit der Warenaufnahme (CPUs) zum Marktwert (vollen Warenwert) in das Bf.-Rechenwerk und der Vornahme des Vorsteuerabzugs auch von diesem Wert, zum Anderen ergebe sich aus den Bf.-Büchern eindeutig die Weiterveräußerung der von der L2-GmbH bezogenen Waren unter Anwendung eines marktüblichen Aufschlags an Kunden im Inland. Der Umstand, wo nun bei einer derart gewählten Vorgehensweise, die im Übrigen jedem auf Gewinn gerichteten Unternehmen eigen sei, der ungerechtfertigte „Preisvorteil“ der Bf. gegenüber den Konkurrenzunternehmen erblickt werden könne und wieso dadurch ein Anbieten der Ware (CPU) durch die Bf. zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis möglich gewesen wäre, lasse sich logisch nicht nachvollziehen, denn im Falle des Wareneinkaufs (CPUs), wie es die Abgabenbehörde in ihren Ausführungen selbst feststelle, zu einem marktüblichen Preis durch die Bf., der Bf.-Wahl eines marktüblichen Aufschlag auf diesen Einstandspreis und der Weiterveräußerung der Waren in Folge um diesen aufschlagserhöhten Preis an Inlandskunden müsse dieser Bf.-Verkaufspreis zwangsläufig auch marktüblich sein und nicht, wie von der Behörde unterstellt, stark unterpreisig. Im Übrigen habe die Bf. auch

Geschäfte verloren, da sie mit den Preisen der Konkurrenz nicht mithalten hätte können (s. dazu die @-mail Korrespondenz mit A.T.).

Auch H.S. gebe in ihrer Zeugenaussage vom 14. April 2003 an, dass nicht jedes Geschäft auf Grund nicht entsprechender Preisvorgaben zu Stande gekommen sei. Auch im Zuge der Akteneinsicht gemäß § 90 BAO aF und § 79 FinStrG, wahrgenommen von Steuerberater und Gf. beim Zollamt Wien, hätte A.P. (Zollamt Wien) im Beisein von Fr.M. und Mag. J.S. (beide Groß-Bp Wien Körperschaften) bestätigt, dass die L2-GmbH der Bf. Rechnungen mit einem marktkonformen Warenpreis ausgestellt hätte (Aktenvermerk vom 2. August 2006). Diese Aussage der Zollbehörde finde sich im Übrigen auch im Schlussbericht in der Strafsache gegen A.Ab. GZ. 000Ur000/02 auf Seite 18 vom 16. Oktober 2006, wo die Zollbehörde folgendes ausführe:

„Die für die - als „Missing Trader“ bezeichnete - L2-GmbH und L1-GmbH falsch verzollten CPU's wurden von Februar 2001 bis Ende 2001 tatsächlich an die -als „Puffer“- bezeichnete Bf. verkauft und geliefert. In der Buchhaltung der L2-GmbH schien jedoch die Bf. als Käufer nie auf. Die L2-GmbH erstellte Scheinrechnungen an - zwar existente Personen - Warenlieferungen an diese bzw. Verkaufsgeschäfte erfolgten aber keineswegs. Die Bf. nahm die von der L2-GmbH erhaltenen Waren im Rechenwerk zu üblichen Preisen auf und verkaufte diese wiederum an Händler in Österreich weiter. Die L2-GmbH führte allerdings die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (in den Rechnungen an die Bf.) an das Finanzamt nicht ab.“

Feststehe somit die Bestellung der Bf., die die in den Eingangsrechnungen der Bf. angeführten und zum Marktwert ausgepriesenen CPUs von der L2-GmbH, oft direkt vom ausgewiesenen Geschäftsführer, F.M., bzw. vom Handlungsbevollmächtigten der L2-GmbH, M.S., erhalten hätte. Bei der Weiterveräußerung dieser CPUs zu einem marktüblichen Preis an Inlandskunden wären alle Geschäftsfälle zeitgerecht und ordnungsgemäß in den Bf.-Büchern aufgezeichnet worden. Seitens der Bf. wären keine identen Serien- und Siegelnummern der CPUs und sealt boxes im Rahmen der Lieferungen festgestellt worden. Abschließend nannte der steuerliche Vertreter zum gegenständlichen Punkt die Parteivernehmung, die Zeugenaussage H.S. (Beil./24) und den Aktenvermerk vom 2. August 2006 (Beil./13).

In abschließender Würdigung brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass das Finanzamt die Argumentationsstrategie [CPU-Lieferungen durch M.S ab Geschäftsführungswechsel per 19. Juni 2001] mit dem Schriftsatz vom 14. Mai 2014 entscheidend geändert hätte. Nunmehr solle laut Amtsvertreter, über explizite Nachfrage durch den Vorsitzenden des BFG-Senats, diese Argumentation nur mehr „in eventu“ Gegenstand des Abgabenvorgangs sein, insoweit die nunmehr neu eingeschlagene Argumentationslinie nicht erfolgsversprechend sei (BFG-Protokoll über die Verhandlung am 1. Februar 2017). Nach Meinung der Bf. zeige die hier beschriebene Vorgehensweise der Behörde deutlich, dass diese aufgrund der vorliegenden Tatsachen über keine erfolgsversprechende Argumentation zur Erreichung des erklärten Zieles, nämlich den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH bei der Bf. ab 19. Juni 2001 zu

versagen, verfüge und somit schlussendlich jedes Mittel für recht erkläre, welches helfe, dieses Ziel zu erreichen.

Die vom Finanzamt nunmehr vertretene Rechtsansicht stütze sich weitgehend auf die gängige EuGH-Judikatur und das „Wissen“ oder „Wissen hätte müssen“. Aufgrund des mit einem Freispruch der Angeklagten beendeten Finanzstrafverfahrens gegen Gf. vor dem Straflandesgericht komme ein „Wissen“ in der gegenständlichen Abgabensache als immanenter Teil eines Vorsatzes nicht in Frage. Die Abgabenbehörde beschränke sich schlussendlich daher in ihrem Schreiben vom 14. Mai 2014, gestützt auf das VwGH-Erkenntnis 26. März 2014, 2009/13/0172, auf das in der EUGH-Judikatur vertretene Argument des „Wissen hätte müssen“, um die Vorsteuerabzüge aus Eingangsrechnungen der L2-GmbH ab dem 19. Juni 2001 bei der Bf. nicht zuzulassen.

Zur Frage, was sich ab dem 19. Juni 2001 am Sachverhalt geändert hätte, damit die Abgabenbehörde ab diesem Zeitpunkt objektiv darstellen und argumentieren könne, dass Gf. als Bf.-Geschäftsführerin ab diesem Zeitpunkt von einem USt-Karussellbetrug in der Lieferkette jedenfalls wissen hätte müssen, folgte der steuerliche Vertreter aus der abgabenbehördlichen Anerkennung aller Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der L1-GmbH und der L2-GmbH für den Zeitraum davor, dass das Finanzamt damit ausdrücklich davon ausgehe, dass bis dahin Gf. nichts von einem angeblichen USt-Karussellbetrug wissen hätte müssen, und führte als Begründung für seine Verneinung einer Änderung ab dem Stichtag 19. Juni 2001 ins Treffen, dass die Bf. ihre steuerliche Gebarung gleich von Beginn, ab Gründung weg, zu 100% ordnungsgemäß und im Einklang mit den geltenden steuergesetzlichen Bestimmungen unter Hinzuziehung eines akkreditierten, steuerlichen Vertreters aufgesetzt hätte. Dieser Umstand hätte sich nach dem 19. Juni 2001 nicht geändert. Die Abgabenbehörde habe sich mit dem Ergänzungsersuchen vom 13. Juni 2001 einen Überblick über die von der Bf. beanspruchten Vorsteuern in den UVAs März und April/2001 und die dynamische Bf.-Umsatzentwicklung im Jahr 2001 verschafft. Die in den Monaten Juni und Juli jeweils des Jahres 2001 erfolgte Bf.-Beantwortung habe zu keiner Aberkennung von jenen Vorsteuerbeträgen aus den Eingangsrechnungen der Lieferfirmen geführt, die der Abgabenbehörde im Zuge der Beantwortung offengelegt worden wären. Die bis dahin gepflogene Bf.-Geschäftsgebarung sei auch nach dem 19. Juni 2001 nicht geändert worden.

Die Bf. habe bereits im Juni 2001 auf Anraten ihres Steuerberaters die Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH beendet, da diese der wiederholten Bf.-Aufforderung zur Beibringung der Steuernummer und UID-Nummer nicht nachgekommen sei. Seitens der steuerlichen Vertretung sei somit u.a. das Risiko, den Vorsteuerabzug aus den L1-GmbH-Rechnungen, aufgrund des Nichtentsprechens der Bestimmungen des § 11 UStG zu verlieren, als zu hoch eingeschätzt worden (Protokoll der steuerlichen Vertretung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren); die Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH wäre nicht mehr aufgenommen worden, somit sei keine Änderung nach dem 19. Juni 2001 erfolgt.

Die Abgabenbehörde habe sich in der USt-Nachschau für den Zeitraum Jänner bis Juni/2001 (Prüfungsauftrag vom 9. November 2001) einen Überblick über die USt-

Gebarung der Bf. verschafft. Alle Rechnungen der beiden Lieferfirmen und das einzige Bf.-Exportgeschäft an die A-Ltd. wären dabei Thema dieser USt-Nachschau gewesen. Die Bf. habe von den Geschäftsbeziehungen jene zur L1-GmbH [bereits] in Juni 2001 beendet bzw. jene mit der L2-GmbH ab dem Monat Mai 2001 aufgenommen. Das Prüforgang der Abgabenbehörde habe somit alle zur Beurteilung der Sachlage notwendigen Unterlagen und Informationen zur Verfügung gehabt:

- Die Namen und Anschriften der die Bf. beliefernden Unternehmen samt Firmenbuchauszügen (L1-GmbH und L2-GmbH);
- die Namen und Anschriften der von der Bf. belieferten Unternehmen (insbesondere C-GmbH und D-GmbH);
- Die komplette Bf.-Belegsammlung der Monate Jänner bis Juni/2001 (alle Eingangs- und Ausgangsrechnungen inkludiert);
- das gesamte Bf.-Buchwerk Jänner bis Juni/2001 inklusive Nebenbüchern, Saldenlisten und OP-Listen; die Bf.-Umsatzentwicklung im Zeitraum Jänner bis Juni/2001 (4.090.982,50 € bis 30. Juni 2001) sei daher der Abgabenbehörde aller spätestens zu diesem Zeitpunkt voll bekannt gewesen; von der L1-GmbH hätten sich Eingangsrechnungen in Höhe von brutto 2.623.509,42 € und von der L2-GmbH in Höhe von brutto 2.444.698,89 € im Bf.-Buchwerk Jänner bis Juni 2001 befunden; an die C-GmbH hätten sich Ausgangsrechnungen in Höhe von brutto 2.507.514,33€ befunden, an die Fa.D.L. Handels GmbH brutto 1.679.014,76 €, an die H-GmbH brutto 267.699,82 €, an die A.-Ltd. brutto 111.984 € im Bf.-Buchwerk Jänner bis Juni/2001 (Beil. 14,15);
- Das Bf.-Umsatz- und Vorsteuerjournal für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001;
- Die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13.Juni 2001 betreffend UVAs März und April/2001 und die rasante Bf.-Umsatzentwicklung vom Mai und Juni 2001 (Beil. 16);
- Das Wissen der Eigentümer- und Geschäftsführereigenschaft des I.Ab. bei der L1-GmbH;
- Wissen betreffend Übergang der L2-GmbH-Geschäftsführung im Juni 2001;
- Das Wissen betreffend Gutschriften durch Reklamationen (RMAs) bei Retournierung der fehlerhaften Teile an den Lieferanten.

Alle diese Umstände hätten sich im Zeitraum ab dem 19. Juni 2001 grundsätzlich nicht verändert. Der Umsatz Jänner bis Dezember/2001 hätte 13.925.113,20 € betragen (Jänner bis Juni/2001: 4.090.982,50 € ohne Erlösabgrenzung), der Wareneinsatz hätte im selben Zeitraum 13.703.446,06 € (Jänner bis Juni/2001: 4.124.343,13 € ohne Inventur) ausgemacht. Die Lieferanten- bzw. Kundenstruktur der Bf. wäre stabil und weitgehend ident mit jener vor dem 19. Juni 2001 geblieben. Die handelnden Personen hätten sich nach dem 19.Juni 2001 nicht geändert. Diese Umstände dürften auch der Grund für die abgabenbehördliche Beendigung der USt.-Nachschau für den Zeitraum Jänner bis Juni/2001 bei der Bf., ohne dass die Besteuerungsgrundlagen geändert worden wären, gewesen sein. Die Bf. wäre vom Organ der Abgabenbehörde sogar ermuntert worden, weiterhin so rechtskonform ihren Geschäften nachzugehen und über die Vorgehensweise bei etwaigen, zukünftigen innergemeinschaftlichen Warenverkehren und

damit einhergehenden Meldeerfordernissen bei der Zusammenfassenden Meldung belehrt worden.

Wie somit ersichtlich, wären die nunmehr seitens der belangten Behörde unter dem Titel „*Wissen hätte müssen*“ neuerlich im Schriftsatz vom 14. Mai 2014 vorgebrachten Sachverhaltsmomente spätestens im Zeitpunkt der Durchführung der USt-Nachscha Jänner bis Juni/2001 in November 2001 dieser vollständig vorgelegen, wahrscheinlich aber schon große Teile davon im Zuge der Beantwortung des abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens im Juni 2001 betreffend UVA März und April/2001.

Die Abgabenbehörde habe bereits seit Juni 2001, spätestens aber seit November 2001 Kenntnis über

- alle Bf.-Lieferanten, genauestens dokumentiert durch die Gf. selbst,
- alle Kunden der Abgabepflichtigen,
- die Bf.-Umsatzentwicklung im Zeitraum Jänner bis Juni/2001,
- die Neugründung der L1-GmbH, L2-GmbH und die handelnden Personen in den einzelnen Gesellschaften,
- die von der Bf. ein- und verkaufte Ware
- den Aufbau des Bf.-Geschäftsmodells (Vorkasse, Zahlungen nur über das Bankkonto, etc.),
- die Reklamationsabwicklungen samt Führung zu Gutschriften der Lieferanten,
- die von der Bf. verrechneten Aufschläge in diesem Geschäftsfeld gehabt.

Bei Ansehung des Handels mit Computerteilen (CPUs) laut Ausführungen der Behörde schon im Jahr 2001 als betrugsanfällig und Darstellung der Umsatzdynamik beim Handel mit derartigen Waren und kurze Bestandsdauern von Unternehmen als weitere Warnsignale dränge sich für die Bf. zwangsläufig die Frage nach dem Grund dafür, warum die Behörde nicht schon spätestens in November 2001 durch Überprüfungen der Bf.-Lieferanten, z.B. im Rahmen einer Kettenprüfung, festzustellen versucht habe, ob die zum Vorsteuerabzug im Bf.-Buchwerk 2001 herangezogenen Eingangsrechnungen der L1-GmbH und der L2-GmbH zu korrespondierenden Umsatzsteuerzahllasten in selber Höhe bei diesen Lieferanten der Bf. geführt hätten, auf. Beide Firmen wären Neugründungen gewesen, die auf Grund des Einkaufsvolumens der Bf. bei diesen, ebenso eine hohe Umsatzdynamik aufweisen hätten müssen, also generell als abgabenbehördlich überprüfungswürdig einzustufen gewesen wären, neben der unterstellten branchenüblichen Gefährdungslage. Die Bf. wäre, so nehme Gf. an, genau aufgrund dieser Kriterien für das Ergänzungsersuchen hinsichtlich UVAs März und April/2001 und die USt-Nachscha Jänner bis Juni/2001 von der Behörde zur Überprüfung selektiert worden.

Aufgrund des nachweislichen Nichteintritts einer Sachverhaltsänderung ab dem 19. Juni 2001, der den Standpunkt der Abgabenbehörde in ihrer Argumentation des „*Wissen hätte müssen*“ von Gf. stütze, und des Umstands, dass dieselbe Abgabenbehörde in zwei Überprüfungsschritten [Ergänzungsersuchen betreffend UVAs März und April/2001 in Juni/2001; USt-Nachscha Jänner bis Juni/2001 in November/2001] und in Kenntnis aller

sachverhaltsrelevanten Daten keinen Grund zur Beanstandung der Bf.-USt-Gebahrung feststellen habe können [trotz Neugründungsthematik, trotz hoher Umsatzdynamik in 2001, trotz angeblich betrugsanfälliger Branche, trotz Lieferanten, die allesamt auch Neugründungen gewesen wären, trotz Kenntnis der handelnden Personen, trotz Kenntnis des Bf.- Geschäftsmodells, usw.] werde die Argumentation der Behörde des „*Wissen hätte müssen*“ auch unter dem Gesichtspunkt des VwGH-Erkenntnisses 26. März 2014, 2009/13/0172, für nicht aufrechterhaltbar gehalten.

In eventu des wider Erwarten abgabenbehördlichen Zurückschwenkens auf die bisherige Argumentationslinie (Aberkennung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen der L2-GmbH ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels von M.S zu F.M.) verwies der steuerliche Vertreter auf die Berufung vom 14. Jänner 2008, die Beschwerde vom 23. Jänner 2013, den UFS-Bescheid vom 13. September 2012 unter Zurückverweisung der Sache selbst an die Abgabenbehörde erster Instanz und die vom UFS der Abgabenbehörde zur Nachholung aufgetragenen, von Seiten der belangten Behörde bis dahin unterlassenen Ermittlungshandlungen zur Stellung des Lieferanten L2-GmbH bzw. M.S. und erklärte, dass auch in diesem Fall die abgabenbehördliche Position, insbesondere aufgrund der vom UFS gerügten unzureichenden Ermittlungshandlungen und den von der Abgabenbehörde bis heute nicht erfüllten UFS-Ermittlungsauftrag, der die Rechtswidrigkeit der nunmehr mit Rechtsmittel bekämpften Bescheiden anhaften lasse, nicht haltbar sei.

Anlässlich der Senatsverhandlung vor dem BFG am 1. Februar 2017 brachte der steuerliche Vertreter nach Verweis auf das äußerst ausführliche und lange Strafverfahren, in dem sogar L2-GmbH-Zeugen aus Israel einvernommen worden wären und die Behörde diese Sache sehr ausführlich erörtert hätte, im Wesentlichen vor, dass die Gf. dadurch, dass sie keinerlei Tathandlungen gesetzt und kein Wissen von gesetzten Tathandlungen gehabt hätte, freigesprochen worden wäre. Beim Erörterungsgespräch wäre dem UFS und der Behörde dieses Gerichtsurteil, obwohl Amtspartei, nicht einmal bekannt gewesen. Das Urteil wäre dann nachgesendet worden. Trotzdem hätte der Referent dem UFS empfohlen, der Sichtweise der Abgabenbehörde zu folgen, jedoch wäre der UFS der Sichtweise nicht gefolgt und hätte dieses Urteil trotz Fehlens einer Bindungswirkung zwischen diesen beiden Verfahren als Beweismittel herangezogen. Das Straflandesgericht habe festgestellt, dass es Gf. gelungen wäre, dem Gericht zu beweisen, dass sie weder eine schuldhafte Handlung gesetzt, noch von einer solchen gewusst hätte.

Aufgrund dessen hätte der UFS unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid aufgehoben und der Abgabenbehörde aufgetragen, wesentliche Sachverhaltsermittlungen nachzuholen, u.A. zentraler Punkt, die Einvernahme des M.S., der angeblich der Lieferant hätte sein sollen. Dem sei die Abgabenbehörde zumindest auf Grund der Bescheide nicht nachgekommen. Das sei der Grund für den nochmaligen Gang in die zweite Instanz gewesen, weil die Abgabenbehörde an die UFS-Anordnung gebunden sei, sich am Sachverhalt nichts geändert hätte und der Sachverhalt bereits im Vorverfahren ausführlich gewürdigt worden wäre.

In den vierzig Seiten Beschwerde komme eindeutig hervor, dass die Behörde unzulässige Schlüsse ziehe, um ein klares Täterbild zu schaffen, welches es jedoch nicht gebe. Beispiel: Marktkonforme Preise. Auf die Beschwerdeausführungen wurde nochmals verwiesen.

Über Frage des Verhandlungsleiters nach den Gründen für die Gf.-Unschuld gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass der zentrale Punkt die minutiöse Auflistung der ganzen CPUs gewesen wäre. Aufgrund der Reklamationen wäre jede Seriennummer aufgezeichnet worden. Diese Listen, welche auch jeder Lieferung beigelegt worden wären, wären auch seinerzeit beschlagnahmt, jedoch von der Abgabenbehörde nie gewürdigt worden.

Diese Listen seien im Zuge vor dem Straflandesgericht ein Thema geworden. Die Seriennummern wären zur Fa. I geschickt worden, um zu verifizieren, ob diese Nummern echt seien. Die abgabenbehördliche Behauptung eines Karussellbetrugs heiße, dass die Nummern öfters vorkommen hätten müssen. Das Zollamt habe diese Liste an die Fa. I geschickt und die Verantwortlichen auch als Zeugen namhaft gemacht.

Gf. hätte die schadhaften Pakete im Zuge ihrer Reklamationswicklungen auch fotografiert. Alle Nummern, die als malversiv eingestuft worden wären, hätten identifiziert werden können. Deren Vorhandenheit wäre nachweisbar gewesen. Bei vier von fünf Nummern hätte sich die Abgabenbehörde verschrieben. Das alles liege dem Gericht vor.

Die einvernommenen Zeugen hätten keine Aussage treffen können, dass Gf. irgendwo in den Täterkreis zu implementieren sei. Gf. hätte alles abgabenrechtlich auf Anweisungen der steuerlichen Vertretung hin abgewickelt. Es wäre auch klar in der Verhandlung hervorgekommen, dass alle von der Staatsanwaltschaft zur Tätergruppe geschlagenen Brücken nicht haltbar gewesen wären. Gf. hätte sich immer rechtskonform verhalten.

Die Abgabenbehörde behaupte zwar die seinerzeitige Bekanntheit der Betrugsanfälligkeit der Computerbranche, hätte aber eine USt-Nachschau im Jahr 2001 durchgeführt, sich alle L1-GmbH Rechnungen und die vorhandenen L2-GmbH Rechnungen angeschaut und die Prüfung mit Null beendet. Der steuerliche Vertreter und sein Partner hätten Gf. in USt.-Fragen so beraten, dass weder für Gf., noch für den steuerlichen Vertreter ein Schaden entstanden wäre. Alle Rechnungen der Firmen L1-GmbH und L2-GmbH hätten die formalen Voraussetzungen des § 11 UStG erfüllt. Alle Leistungen wären erbracht und geprüft worden. Die Ware wäre auch weitergeliefert und ordnungsgemäß fakturiert worden. Die Bf. sei für die Finanz immer zu 100% transparent gewesen.

Die Marge sei beim CPU-Handel eher gering, die Menge jedoch relativ groß. Die Bf. hätte daraus trotzdem eine gewisse Geldsumme erwirtschaftet. Die Abgabenbehörde hätte zu prüfen begonnen und hätte die Bf. mit den Vorwürfen konfrontiert. Monate später wäre ein Sicherstellungsauftrag erlassen worden. Trotzdem hätte Gf. in der Zwischenzeit das Geld nicht abgezogen. Das Geld liege auch noch nach 14 Jahren bei der Finanzverwaltung. Zum Strafprozess wies Gf. im Wesentlichen auf die Verfahrensdauer, die umfangreichen Ermittlungen und die Tatsache, dass Gf. als einzige von allen Beschuldigten freigesprochen worden wäre, hin.

Zur Einstellung der Geschäftsbeziehung zur L1-GmbH brachte die Gf. vor, dass die Rechnungen dieser Firma teilweise schlampig gewesen wären. Auf Anraten des Steuerberaters wären weitere Unterlagen von der L1-GmbH angefordert worden, welche Gf. jedoch nie bekommen hätte. Daraufhin hätte der Steuerberater zur Beendigung dieser Geschäftsbeziehung geraten.

Der steuerliche Vertreter fügte den Ausführungen seiner Mandantin ergänzend hinzu, dass Gf. verschiedene Daten von der L1-GmbH gewollt, jedoch nur eine UID-Nummer bekommen hätte. Genau über diesen Zeitraum wäre auch die USt-Sonderprüfung durchgeführt worden (9. November 2001). Der Zeitraum Jänner bis Juni 2001 sei geprüft worden. Diese Vorsteuern seien anerkannt worden.

Zur L2-GmbH gab Gf. zu Protokoll, dass sie auch von der L2-GmbH dieselben Unterlagen angefordert hätte. Die von L2-GmbH erhaltenen Unterlagen - die Steuernummer, ein Firmenbuchauszug, ein Auszug aus dem Gewerbeverzeichnis, die UID-Nummer, ein Foto vom Geschäftsführer - würden auch dem BFG vorliegen.

Es sei auch erwiesen worden, dass Gf. ihrer Sorgfaltspflicht nachgekommen wäre. Zu keiner Zeit hätte sich für Gf. ein Verdacht ergeben, dass irgendetwas nicht in Ordnung wäre. Gf. sei damals alleinerziehende Mutter eines kleinen Kindes gewesen und wäre niemals auf die Idee gekommen, ein Risiko einzugehen.

Von M.S. hätte sie nur das, was er Gf. erzählt hätte, gewusst. Er wäre ein gebürtiger Pole und verheirateter Vater von zwei Kindern, der im amerikanischen S.V. gearbeitet hätte. Über Frage, wie M.S. auf die Bf.-Geschäftsführerin gekommen wäre, hätte dieser dafür eine ganz plausible Erklärung geben können. Im Zuge ihres Jobs hätte Gf. als Leiterin der Marketing- und Kommunikationsabteilung bei Fa. A Hausmessen veranstaltet oder spezielle Veranstaltungen für spezifische Kunden wie z.B. HP gemacht. M.S. hätte behauptet, Gf. von dort zu kennen, hätte dort angerufen und sich die Telefonnummer der Gf. geben lassen. Auf Gf. hätte er wie ein vertrauensvoller Geschäftsmann gewirkt. M.S. und F.M. wären eines Tages bei Gf. im Büro gewesen. M.S. hätte erklärt, dass F.M. die Geschäftsführung übernommen hätte. F.M. hätte gesagt, dass M.S. weiterhin für ihn tätig sein werde. Trotz des Wechsels in der Geschäftsführung und der Anteile würden sich keine Änderungen ergeben. Dies sei ein üblicher Vorgang, der Gf. nicht verdächtig vorgekommen sei.

F.M. hätte auf Gf. normal gewirkt. Gf. habe keinen Anhaltspunkt gehabt, dies nicht zu glauben. Gf. hätte dann mit beiden Herren zu tun gehabt.

Es gebe zwar keine schriftliche Handelsvollmacht, es habe aber alles klaglos funktioniert. Hinsichtlich A-Ltd. bestritt Gf., an die Bf.-Kunden die A-Ltd. als Kontakt weitergegeben zu haben, und verwies auf den Strafprozess, in dem dies auch bewiesen worden wäre.

Zwar glaube A.T. sich zu erinnern, eine Mail bekommen zu haben, wo eventuell die A-Ltd. hätte oben stehen können, doch wäre es so nicht gewesen. Bei der D-GmbH ergebe sich laut Dr.A. ein ähnliches Bild.

Es sei erwiesen, dass die D-GmbH mit der A-Ltd und Fa.R., welche angeblich ein und dieselbe Firma gewesen sein solle, eine Beziehung gehabt hätte. Nach Angaben des

R.R. wäre die Fa. R. per E-Mail auf ihn zugekommen, bevor die Bf. mit D-GmbH in Geschäftsverbindung getreten wäre (siehe Hauptverhandlungsprotokolle).

Zum Vorwurf betreffend Bf.-Überweisung an die A-Corp. gab Gf. zu Protokoll, dass M.S. Gf. angesprochen hätte, ob eine Direktüberweisung auf das Konto dieser Firma möglich wäre, weil M.S. ihnen Geld schulde. Nach Rücksprache mit dem Steuerberater hätte M.S. immer eine Bestätigung von der L2-GmbH mit Angabe des Widmungszwecks erhalten. Es sei immer die Rechnungsnummer der L2-GmbH oben gestanden. Es gebe keine einzige Ausnahme.

Zur R.R.-Aussage gab Gf. zu Protokoll, dass das Datum der angeblichen Kontaktweitergabe nach den Lieferungen des R.R. an die A-Ltd. liege. Seine Erklärung, Gf. hätte zu ihm gesagt, sie hätte zu wenig Geld um das Geschäft mit der A-Ltd. zu machen, sei komplett aus der Luft gegriffen, weil Gf. immer mit den Bf.-Kunden auf Vorkasse gearbeitet habe. Das hätte Gf. in diesem Fall ja genauso machen können, wenn sie gewollt hätte.

Der steuerliche Vertreter fügte den Ausführungen seiner Mandantin hinzu, dass sich für ihn und Gf. die A-Ltd. als normale Firma dargestellt hätte, mit der "wir" in Kontakt treten wollten, nur hätte sich die Firma nie mehr gemeldet. Alles, was "wir" jetzt über die Firma wissen, hätte sich erst im Zuge der Erhebungen herausgestellt.

Zum Punkt "Weitergabe von Preisen zu untypischen Zeiten" wurde seitens der Bf. zu Protokoll gegeben, dass die Bf.-Lieferanten sich über 2 Monate überschritten und Gf. offensichtlich Einkäufe in Amerika und Asien (verschobene Zeiten) vorgegaukelt hätten. Die Bf.-Kunden hätten die Preise in der Früh wollen. Gf. hätte die Preise ab 6 Uhr in der Früh bekommen, die Bf.-Kunden hätten diese Preise auch schon zu diesem Zeitpunkt haben wollen. Dies sei auch schlüssig, weil z.B. R.R. ausführe, er beliefere seine Kunden in Italien, die auch informiert werden müssten und darüber nachdenken würden; dann sei es bereits 10 Uhr. Die Weitergabe von Preisen zum damaligen Zeitpunkt in der IT-Branche wären ganz übliche Zeiten gewesen.

Der steuerliche Vertreter legte dar, dass die CPU-Preise sich ununterbrochen - vergleichbar mit Börsenpreisen - verändern würden. Im Falle der Nichtbestellung vormittags hätte Gf. nie die Preise, wie sie in der Früh besprochen wurden, bekommen.

Zum Vorwurf der Marktunüblichkeit der Preise wurde seitens der Bf. im Wesentlichen eingewandt, dass die Preise nach den Feststellungen der Abgabenbehörde, der Zollbehörde, des Gerichts und der Fa.I sehr wohl marktüblich gewesen wären. Der Bf.-Aufschlag wäre zwischen 0,5% und 1,5% gewesen. In den Akten gebe es auch E-Mails von A.T., wo drinnen stehe: viel zu teuer, wir kaufen woanders. Seitens der Bf. wären somit Geschäfte nicht zustande gekommen. Dies könne nicht dem Wesen eines Karussellbetrugs entsprechen.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die abgabenbehördliche Stellungnahme vom 15. Juni 2004, S. 28 der Berufung, wo von marktüblichen Preisen die Rede sei, und Seite 29 der Beschwerde, wo dieser Sachverhalt gleichfalls festgestellt werde.

Gf. gab zu Protokoll, dass die Ware von Bf. übernommen und ausgepackt worden wäre. Von jedem als Tray Ware (offen) gekommenen Produkt wäre mit der Lupe die Seriennummer erfasst worden. DN.2 und Gf. hätten jede Seriennummer in eine Excel-Datei geschrieben. Diese Liste wäre seinerzeit auch beschlagnahmt worden.

Bei den geschlossenen Paketen wären die Sealed Nummern aufgenommen worden. Im weiteren Ablauf wäre die Ware ausgeliefert worden. Mit jeder Rechnung wäre ein Anhang mit den Seriennummern aller Produkte erstellt worden. Beim Wareneingang bei den Bf.-Kunden wisse die Bf. jetzt, dass diese das auf Übereinstimmung genau überprüft hätten. Nach diesbezüglichem Verweis des steuerlichen Vertreters auf S. 30 seiner Berufung setzte Gf. fort, dass die Rechnung, Seriennummern, Lieferscheine und Liste mitgeliefert worden wären. Auch der Herr von der Fa.I hätte bestätigt, dass es keine einzige wiederholende Seriennummer in dieser Liste gebe.

Nur so wäre Bf. die Abwicklung der Reklamationsansprüche auch möglich gewesen. DN.2 hätte die häufigen Reklamationen und auch Falschlieferungen bearbeitet. Sonst hätte der Kunde an die Bf. zurückschicken können, was er wolle. Vom Gericht wäre alles bis ins kleinste Detail zerlegt worden. So wäre beweisbar gewesen, dass Gf. alles richtig gemacht habe.

Nach Verweis auf die ausführlichen Gegendarstellungen in der Beschwerde vom 14. Jänner 2008 gab Gf. über Befragen der Laienrichterin zu Protokoll, dass die Gf.-Tochter damals noch im Kindergarten gewesen wäre. Ein unternehmerisches Risiko gebe es zwar immer, Gf. wäre aber kein vorsätzliches Risiko eingegangen.

Gf. hätte neben den hier angeführten auch noch weitere Abnehmer gehabt. Es wären ungefähr zehn bis zwölf, allerdings nur Kleinabnehmer gewesen.

Die Bf. hätte zwei Lieferanten (L1-GmbH und L2-GmbH) gehabt. Während der Zusammenarbeit mit L2-GmbH wäre Gf. auf der Suche nach weiteren Lieferanten gewesen, weil Gf. nicht von einem abhängig sein wollte. Das Problem wäre gewesen, dass diese zwar die gleichen Preise wie der Bf.-Lieferant gemacht hätten, aber die Transport- und Lieferkosten wären über das Übliche hinausgegangen. Gf. hätte dadurch keinen gescheiten Preis zusammengebracht. Deswegen sei eine Zusammenarbeit nicht zustande gekommen. Man hätte weiterverhandeln müssen; das sei aber durch das Abgabungsverfahren verunmöglicht worden. Es werde zwar immer so dargestellt, als ob Gf. mit der Firma aufgehört hätte, doch sei dies falsch. Man hätte Gf. die Geldmittel entzogen. Mit Oktober 2002 wäre es nicht mehr möglich gewesen, zu arbeiten. Gf. hätte DN.2 noch bis Ende 2003 angestellt gehabt, weil sie dachte, es müsse schon und es werde schon. Über Befragen des Berichterstatters zum Freispruch gab der steuerliche Vertreter im Wesentlichen zu Protokoll, dass der Freispruch gemäß § 259 Z. 3 StPO kein Freispruch im Zweifel sei; einen solchen gebe es nicht mehr. Der Gf.-Freispruch sei nicht beeinsprucht worden.

Zu den Kosten führte Gf. ins Treffen, dass es mit den Firmen L1-GmbH und L2-GmbH ein monatliches Pauschale betreffend Lieferung und Versicherung gegeben hätte. Gf. habe zwar gewusst, dass es sich bei der L2-GmbH um die Firma des M.S. gehandelt hätte, was

aufgrund seiner Angaben für Gf. plausibel erschienen sei, wisse jedoch nicht mehr, ob M.S. Kundenreferenzen vorgelegt hätte. Ein M.S.-Ausweis wäre verlangt worden. Gf. wäre in der Zeit, in der sie in der IT-Branche gearbeitet hätte, mit keinem einzigen Betrugsfall konfrontiert gewesen.

Betreffend die Bf.-Geschäftsräumlichkeiten gab Gf. zu Protokoll, ein Büro mit guter Verkehrsanbindung gesucht zu haben. Einer der Tipps wäre von Herrn Ab. gewesen. Gf. hätte dieses Büro nach Besichtigung gemietet. Gf. wäre mit Herrn Ab. meistens in telefonischem Kontakt gewesen, ohne zu wissen, dass I.Ab. an derselben Adresse eine Wohnung gehabt hätte, wie heute hervorgekommen sei.

Hinsichtlich Büroschlüssel bestritt Gf., diese jemals irgendwo deponiert oder weitergegeben zu haben, und fügte hinzu, nachweislich nur zwei Schlüssel gehabt zu haben. Das Bf.-Büro habe sich im ersten Halbstock (top 5) befunden. Ein Nachmachen der Schlüssel ohne Gf.-Wissen wäre wegen deren Codierung nicht möglich gewesen. Gf. hätte Ab. in diesem Haus nie außerhalb der geschäftlichen Kontakte gesehen, sonstfalls hätte Gf. ihn auch gefragt, was er da mache.

Hinsichtlich der Überweisung an die A-Corp. wies Gf. nochmals darauf hin, dass es sich um eine Zession handle.

Der als Zeuge in der Verhandlung am 1. Februar 2017 einvernommene DN.2 hielt seine bisherigen Aussagen vollinhaltlich aufrecht und gab zu seinen Wahrnehmungen als Dienstnehmer bei der Bf. zu Protokoll, dass F.M. auf DN.2 wie ein Botenfahrer gewirkt hätte, der Ware zustelle, aber nicht, wie jemand, der für ein Meeting in die Firma komme. An M.S. könne DN.2 sich heute nicht mehr erinnern. Als Kunde wäre ein Kaufinteressent aus Kärnten betreffend 10 bis 15 Prozessoren abgelehnt worden, weil Bf. nur größere Mengen verkaufen würde.

Die Lieferware wäre ins Büro im ersten Stock hinaufgebracht und dort kontrolliert worden. Nach Vergleich der Lieferscheine mit den Etiketten wären auch die einzelnen Prozessoren kontrolliert und die Seriennummern erfasst worden. Das wäre die Hauptaufgabe des DN.2 gewesen. Die Lieferung wäre auf ihre Vollständigkeit und Unversehrtheit kontrolliert worden. DN.2 hätte die Seriennummern zuerst händisch erfasst und anschließend das Ganze in eine Excelliste übertragen. DN.2 wäre auch für Reklamationen zuständig gewesen. Der Hauptanteil der Reklamationen hätte fast ausschließlich AMD-Prozessoren betroffen. Bei Fa.I-Prozessoren hätte es kaum Reklamationen gegeben.

Bei den Lieferungen wäre auch Gf. immer anwesend gewesen und hätte DN.2 geholfen. Gf. und DN.2 hätten nach Vier-Augen-Prinzip gearbeitet, damit Fehler rechtzeitig entdeckt würden.

Soweit erinnerlich, hätte eine Warenlieferung zweimal, höchstens dreimal in der Woche stattgefunden. Die Auslieferung wäre gemeinsam durchgeführt worden, die Lieferscheine wären erstellt worden. Die Ware wäre immer durch den gleichen Boten abgeholt worden. Die Anlieferung wäre immer von F.M. getätigt worden.

Bei Reklamationen hätte DN.2 die Fehler in einer Liste erfasst und die Ware an den Lieferanten zurückgeschickt. Für fehlerhafte Ware hätte Bf. eine Gutschrift erhalten.

In dieser Zeit wäre der Zeuge der einzige Angestellte in der Firma gewesen; dies mit einem 40-Stunden-Ausmaß. DN.2 habe nur F.M. als Anlieferer in Erinnerung. Die Listen mit den Seriennummern wären den Lieferungen beigelegt worden. Die Daten wären vom handschriftlichen Zettel in die Excel-Listen übertragen worden.

Für Fehler, die DN.2 immer wieder einmal gemacht hätte, hätte es das Vier-Augen-Prinzip gegeben.

Den Ausführungen des DN.2 fügte Gf. hinzu, dass Gf. sogar die handschriftlichen Zettel des Zeugen aufgehoben hätte.

Im Anschluss an die Zeugenbefragung bestritt der steuerliche Vertreter hinsichtlich der vom Zoll beschlagnahmten Ware, dass diese die Bf. betroffen hätte, und gab zur Argumentationslinie der belangten Behörde zu Protokoll, dass sich diese darauf stütze, dass ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels nicht mehr L2-GmbH, sondern M.S. der Lieferant gewesen wäre. Diesbezüglich hätte der UFS der Behörde im Bescheid aufgetragen, M.S. einzuvernehmen, weil der Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt worden wäre. Mehr habe der steuerliche Vertreter nicht vorzubringen.

Der Amtsvertreter verwies zur Frage des "*Wissen oder wissen hätte müssen*", um die es dem Finanzamt einzig und allein gehe, auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, das denselben Mehrwertsteuerkarussellbetrug betreffe, und zwar den nachfolgenden in der Bf.-Lieferkette, die C-GmbH, und fügte hinzu, dass die steuerliche Vertretung in diesem Erkenntnis alles finden würde, was einzig und allein ausschlaggebend für die Beurteilung dieses Falles sei: Dass bei dieser objektiven Sachlage jeder Wirtschaftsteilnehmer wissen oder wissen hätte müssen, dass sein Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei, denn in einer solchen Situation gehe der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich mitschuldig. Je ungewöhnlicher die Anbahnung und Abwicklung des Geschäftes mit den betrügerisch handelnden Leistungserbringern gestaltet sei, desto mehr an Maßnahmen werde der Abnehmer zu setzen haben, um letztlich in seinem Vertrauen geschützt zu sein.

Gf. wäre aktiv an dem USt.-Karussell federführend beteiligt gewesen und somit noch näher am Umsatzsteuerbetrug involviert gewesen. Gf. hätte diese verdächtigen Geschäfte bei entsprechender Sorgfalt aus freien Stücken ablehnen können. Der finanzstrafrechtliche Freispruch sei kein Indiz für ein "*Wissen oder nicht wissen hätte müssen*" und sei für die Beurteilung hier nicht relevant.

In eventu stütze das Finanzamt seinen Antrag auf Abweisung auch auf fehlende oder mangelhafte Rechnungsmerkmale im Sinne des § 11 UStG.

Zu dem VwGH-Erkenntnis führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, keinen Einblick in den Sachverhalt zu haben und von der geänderten Argumentationsweise bis heute nichts erfahren zu haben.

Hinsichtlich der fehlenden Rechnungsbestandteile bestritt der steuerliche Vertreter diese Sichtweise und merkte im Wesentlichen an, dass Gf. weder erkennen oder erkennen hätte müssen, dass es sich hier um ein "*ungewöhnliches*" Geschäft handle. Mag sein,

dass das BFG nicht an das Urteil des Landesgerichts für Strafsachen gebunden sei, aber dort getätigte Zeugenaussagen und Sachverhaltsfeststellungen wären jedenfalls zu berücksichtigen, was auch der UFS in seinem aufhebenden Bescheid getan hätte. Hinsichtlich des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bestritt der steuerliche Vertreter die Vergleichbarkeit des im VwGH-Erkenntnis festgestellten Sachverhalts mit dem der Beschwerde zugrunde gelegenen Sachverhalt mit der Begründung, dass es die C-GmbH, einen Distributor, betreffe, sodass es in abgabenrechtlicher Hinsicht vom Sachverhalt gar nicht vergleichbar sein könne.

Nach "Schlusswort" der Gf. verkündete der Vorsitzende den Beschluss auf Vertagung der Verhandlung zur Einvernahme der Zeugin DN.2 und zur Erörterung der Stellungnahme des Finanzamtes vom 14. Mai 2014.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 23. März 2017 zur Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2017 hielt das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der Bf. zum Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, vor, dass der VwGH als oberste Instanz für die Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte bereits mit genau dem gegenständlichen Karussellbetrug (und nicht irgendeinem anderen) befasst gewesen wäre und - entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung - den völlig identen und damit einzig relevanten Sachverhalt zu beurteilen gehabt hätte.

Zum Tatbestand des "*Wissen oder Wissen hätte müssen*" hätte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Verfahren diesen Tatbestand (jetzt § 12 Abs. 14 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 in den Fassungen des BGBl. I Nr. 118/2015 bzw. 117/2016) vom Umsatzsteuerbetrug zu beurteilen gehabt, also ob es den Beteiligten aufgrund der von der BP festgestellten, konkreten Verdachtsmomente möglich gewesen wäre, den USt-Betrug erkennen zu können. Die Sorgfaltspflicht des Abnehmers sei umso höher, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert sei und sei daher wesentlich weiter als der Tatbestand der Abgabenhinterziehung des § 33 FinStrG gefasst! Demnach hätte das Landesgericht für Strafsachen einen völlig anderen, weil vorsätzlichen Tatbestand zu beurteilen gehabt, weshalb das Gf. freisprechende Urteil für die im vorliegenden Verfahren vorzunehmende abgabenrechtliche Beurteilung des Wissen-Müssens- abermals entgegen der Argumentation des steuerlichen Vertreters - völlig irrelevant sei.

Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichtshofs in dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis hätten die C-GmbH-Organen im vorliegenden Sachverhalt unzweifelhaft vom Vorliegen eines Karussellbetrugs wissen müssen!

Mit dem Schreiben vom 23. März 2017 übermittelte das Finanzamt dem BFG einen Artikel zum genannten VwGH-Erkenntnis im BFG-Journal mit Gelbmarkierung der wichtigsten Passagen und nannte folgende Fakten, die die Bf. und somit Gf. massiv belasten und den zwingenden Schluss zulassen würden, dass sie in ihrer Eigenschaft als ordentlicher Kaufmann zumindest Wissen hatte müssen, dass sie sich mit ihren Umsätzen an einem Umsatzsteuerbetrug beteilige:

1. Die L2-GmbH sei (so wie die L1-GmbH, Gründung am 1. Februar 2001) ein Missing Trader und wäre erst ein Jahr zuvor (nach Auffliegen des Umsatzsteuerbetrugs der L1-GmbH) am 21. April 2001 gegründet worden.
2. Das Warenkarussell sei vom Zoll eindeutig nachgewiesen worden (sealed boxes, verschlossene Ware immer in der gleichen Stückelung 288)
3. Die Bf. sei der Buffer -> Verlängerungseffekt (Ein-Frau-GmbH, sei kurz vor der L1-GmbH und der L2-GmbH am 15. Jänner 2001 gegründet worden)
4. Die C-GmbH sei der Broker.
5. Die A-Ltd. [ausländischer Abnehmer] sei eine Offshore-Gesellschaft, protokolliert am 21. Februar 1994 mit dem Betriebsgegenstand: Schafwolleexport von Russland nach Belgien, Import von Lebensmitteln aus Russland. Für abgabenrechtliche Nachweiszwecke sei der (auch von Gf.) vorgelegte Firmenbuchauszug dadurch, dass er im Verwendungszeitraum 2002 bereits acht Jahre alt und durch die Angabe eines völlig anderen Betriebsgegenstands bedingt falsch gewesen sei, völlig unbrauchbar gewesen. Diese im höchstem Maße auffälligen Verdachtsmomente wären auch für Gf. erkennbar gewesen!
6. Die Ware sei als betrugsanfällig bekannt gewesen.
7. Die Bf. sei eine Kleinst-GmbH gewesen und hätte in kürzester Zeit exorbitant hohe Umsätze (bis 2002 über 100.000.000 €!) gehabt.
8. Der Einkaufsleiter der C-GmbH sei ein persönlicher Bekannter der Gf. gewesen.
9. Der Verwaltungsgerichtshof werfe auch die sich einem ordentlichem Kaufmann niemals stellende Frage, warum der Buffer die Ware nicht selbst ins Ausland verkauft habe, auf!
- 10 Die finanzielle Absicherung durch Vorkassa bei Handel mit betrugsanfälligen Waren sei in der Computerbranche völlig unüblich gewesen!
- 11 Der VwGH bestätige die schlüssige BFG-Beweiswürdigung: Die Bf. habe der C-GmbH die A-Ltd. als CPU-Abnehmer genannt!
Bei der Beurteilung des umsatzsteuerrechtlichen Tatbestandes "*Wissen hätte müssen*" sei ein freisprechendes Strafurteil zu einem Vorsatzdelikt irrelevant!

Zur abgabenrechtlichen Beurteilung der vorliegenden Verdachtsmomente durch das Finanzamt wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde die Tatfrage in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen habe.

Aufgrund folgender zusätzlicher eindeutiger Indizien gehe das Finanzamt vom (zumindest!) "hätte wissen müssen" von Gf. aus:

1. Obwohl I.Ab. laut Gf.-Angaben ein für sie völlig Fremder gewesen wäre, lasse sie sich auf Handelsgeschäfte in Millionenhöhe ein und wundere sich nicht, dass ein völlig Fremder sich sie als Abnehmerin aussuche, obwohl sie neu am Markt gewesen wäre. In Hinblick darauf, dass Gf. - wie mehrmals erwähnt - als alleinerziehende Mutter kein Risiko eingehen habe wollen, hätte sie als Vorsichtsmaßnahme zumindest auf eine Umsatzsteuerüberrechnung bestehen müssen.

2. Die Aussagen der Zeugin C.H. (Ex-Lebensgefährtin von I.Ab. im Tatzeitraum) vom 11. September 2003 würden Gf. belasten: „Seine Wohnung in der A-Gasse benutzten zeitweise I.Ab und C.H., wenn R.M. nicht da war. I.Ab. brachte auch öfters die Büroschlüssel zu Gf. hinunter, nachdem diese am Festnetzanschluss dieser Wohnung I.Ab. angerufen hat.

... kurze Zeit ein Verhältnis hatte, um sie von einer Firma abzuwerben! I. Ab. erzählte C.H., dass die Bf. eigentlich seine Firma sei und Gf. für ihn arbeite. Weiters soll auch R.M. an dieser Firma im Hintergrund beteiligt sein."

N.St. (Hausmeister A-Gasse 3) vom 13. Jänner 2003: " S.Ab. erweckte für mich den Anschein, dass er der Chef der auf Top Nummer 5 etablierten Firma sei. Dies wurde von der Sekretärin der Bf. gegenüber meiner Frau auch bestätigt. Die Bf. ist meiner Erinnerung nach seit dem Jahre 2000 etabliert. Es handelte sich bei der Sekretärin um eine schwarzhaarige Person, die am Anfang des Bf.-Einzugs dort beschäftigt war. Diese tätigte gegenüber meiner Frau die Aussage, dass er (S.Ab.) nur den Chef spielt und sie die ganze Arbeit macht.

S.Ab. fuhr mit einem Pkw der Marke Mercedes E-Klasse Coupe mit Wr. Kennzeichen. Dieses Fahrzeug war meistens auf den Bf.-Abstellplätzen abgestellt. Die Bf. hat die Abstellplätze mit den Nummern 5 und 6 in der Garage gemietet."

DN.1 (Bf.-Angestellte) vom Jänner und Februar 2003 sowie 27. April 2003 (auffällig: dann nahtlos bei der nächsten Betrugsfirma T. ab 15.Juni 2002 beschäftigt!):

"Vors: Wissen Sie, ob die Kunden im Voraus zahlen mußten?

Zeugin: Ja, alle Kunden mußten im Voraus bezahlen und deshalb konnte ich meine Kunden vergessen, weil diese Kunden waren gewöhnt, dass sie 30 Tage Zahlungsziel hatten. Vorkassa war in dieser Branche sehr ungewöhnlich."

DN.2 (ab Februar 2002 nach DN.1 Bf.-Angestellter) vom 11.Juli 2003: I.Ab. war (auch noch zu dieser Zeit!) in Kontakt mit Gf., trotz des Scheiterns der ... Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH!

Frage: Wie oft haben sie I.Ab. in der Bf. gesehen?

Antwort: Nicht sehr oft gesehen, weil auch Gf. nicht sehr oft im Büro war. I.Ab. war, soweit ich es feststellen konnte, ca. achtmal im Bf.-Büro.

Frage: Kennen sie die Person, die vor ihrer Tätigkeit bei der Bf. gearbeitet hat?

Antwort: Einmal habe ich die Person gesehen, als sie ihre Sachen aus dem Büro abgeholt hat. Gf. hat mir gegenüber erwähnt, dass das Dienstverhältnis einvernehmlich beendet wurde. Gf. sagte auch, dass die Arbeitsmoral von DN.1 nicht gestimmt hat und dass sie zu viel privat telefoniert hat.

DN.1 hatte auch die Listen mit den Seriennummern vor meiner Zeit geführt. Die Listen wurden jedoch sehr schlampig und unvollständig geführt. Es gab auch Probleme wegen der RMA Ware, da DN.1 immer sämtliche Reklamationen mit Gutschriften erledigt hatte."

Für die belangte Behörde wäre damit bewiesen, dass mehrere Zeugen unabhängig voneinander ausgesagt hätten, dass sich die Brüder I.Ab. und S.Ab. immer wieder

nachweislich an der Adresse A-Gasse 3 aufgehalten, sich ihnen gegenüber als eigentlicher "Chef" der Bf. geriert und sich auch so verhalten hätten.

S.Ab. hätte "als Chef" der Bf. meistens deren Parkplatz benutzt.

I.Ab. hätte "als Chef" der Bf. deren Schlüssel für die Büroräumlichkeiten bei sich in Top 18 aufbewahrt und hätte sich sogar mehrere Male in den Bf.-Büroräumlichkeiten- trotz angeblichen Abbruchs der Geschäftsbeziehung seitens Gf. mit der unter Betrugsverdacht stehenden L1-GmbH - aufgehalten. Das bedeute, dass er auch während der Bf.-Betrugsgeschäfte mit der L2-GmbH sehr wohl noch in geschäftlicher Beziehung zu Gf. gestanden wäre!

Zum Themenkreis "*Gf. als ordentlicher, risikoscheuer Kaufmann*" führte das Finanzamt aus, dass Gf. auch bei den M.S.-Geschäften dadurch, dass sie mit einem ihr völlig Unbekannten sofort Geschäfte in Millionenhöhe gemacht habe (als alleinerziehende Mutter und wieder ohne Überrechnung der Umsatzsteuer), nicht als vorsichtiger Kaufmann gehandelt hätte. Auf die Frage, wie man als Kleinst-GmbH so schnell Kunden finde, die solche exorbitanten Mengen an CPUs in Millionenhöhe benötigen, vor auszahlen und dabei noch fremdunübliche, niedrige Warenversicherungen verlangen würden, folgte die Frage nach dem Grund dafür, dass es nach Auffliegen des Karussells schlagartig weder einen Lieferanten, noch irgendeinen Abnehmer gegeben hätte, samt der Hinzufügung des Stichworts "*erfolglose Gf.-Geschäftsreise nach Asien*".

Zum Argument Zession an A-Corp. stellte das Finanzamt Fragen nach diesbezüglichen schriftlichen Unterlagen, die die Bf. vorlegen könne, bzw. nach der Art und Weise der Umsatzsteuerbezahlung der Bf. , wenn sie ihre Forderungen mit Umsatzsteuer zediere. Wider die Nichtbefolgung des BFG-Erhebungsauftrages hinsichtlich Identität und Aufenthaltsort des M.S. in der aufhebenden UFS-Entscheidung vom 13.September 2012 verwies das Finanzamt auf die noch zusätzlich durchgeführten Erhebungen der Abgabenbehörde betreffend Identität und Aufenthaltsort von M.S. , jedoch wären die Identität und der Aufenthaltsort des M.S aufgrund dessen, dass M.S ein Deckname mit gefälschtem Ausweis sei, unmöglich festzustellen gewesen. Die Person M.S. sei ein von den Hintermännern des USt-Betrugs erfundener Strohmännchen, damit er für die Behörde nicht greifbar sei und daher auch nicht verantwortlich gemacht werden könne. Dies sei der Lerneffekt aus der zu schnell aufgefliegenen L1-GmbH gewesen. Es sei natürlich nicht verwunderlich, dass I.Ab. das vor Gericht abstreite.

Zur geänderten Argumentationslinie des Finanzamts wurde vorgebracht, dass das Hauptargument für die Versagung des Vorsteuerabzuges der Bp und in weiterer Folge des Finanzamtes immer das „Wissen oder wissen hätte müssen“ vom USt.-B etrug und nicht, wie in der Stellungnahme dargestellt, die M.S. Lieferanteneigenschaft ab dem Geschäftsführerwechsel gewesen wäre. Diese Argumentation wäre zusätzlich in eventu vorgebracht worden. Der Zeitpunkt, ab dem klar sein musste, dass die Lieferungen Teil eines USt.-Betruges seien, wäre von der Groß-Bp mit dem Geschäftsführerwechsel bei der L2-GmbH angenommen worden, zumal F.M. ein Kleinkrimineller ohne erkennbare IT-Erfahrung gewesen wäre, was wohl auch für Gf. erkennbar sein musste. Das sei auch der

Grund für die Anerkennung der Vorsteuern aus den ersten Eingangsrechnungen der Bf. gewesen.

Im Falle des Abzielens der steuerlichen Vertretung mit dieser Argumentation auf die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das Finanzamt gehe dieser Einwand ins Leere, da dieser Grundsatz nach der Judikatur des VwGH nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schütze, sondern die Behörde verpflichte, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0049).

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen würden, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (VwGH 15. September 2011, 2011/15/0126).

Auch hindere der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hätte, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10. Oktober 1996, 95/15/0208, 0209; 19. November 1998, 98/15/0150).

Zur fremdüblichen Preisgestaltung/üblicher Marktpreis hielt das Finanzamt der auf Seite 19 aufgestellten Behauptung *"die Abgabenbehörde selbst sei in ihrer Niederschrift über die Schlussbesprechung davon ausgegangen, dass die Ware zum Marktpreis gehandelt wurde"* entgegen, dass in der zitierten Passage der Versuch, die Funktionsweise eines USt-Karussells anhand fiktiver Zahlen zu erklären, unternommen worden wäre. Eine Aussage dahingehend, dass die Ware zum Marktpreis gehandelt worden wäre, sei daraus jedoch nicht ableitbar. Bei der Bf. wären diesbezüglich auch keine Untersuchungen durchgeführt worden, zumal es auf Ebene des Buffers völlig unerheblich sei, ob die Ware zum Marktpreis gehandelt werde oder nicht. Der Buffer soll die Ware ja nur durchleiten und nicht weiter auffällig sein. Irgendwann werde aber wohl die Ware an einen Endabnehmer verkauft werden müssen. Aufgrund des durch die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer auf einer oder mehreren Ebenen erlangten Vorteils werde die durch ein Karussell gelaufene Ware dem Endkunden billiger als reguläre Ware angeboten werden können.

Genau aufgrund der zuvor aufgeführten, eindeutigen Verdachtsmomente, die Gf. bei objektiver Sorgfalt als einem ordentlichem Kaufmann und als risikoscheuer, alleinerziehender Mutter auffallen hätten müssen, gehe das Finanzamt nunmehr von Anbeginn der Geschäftsbeziehung mit den Firmen L1-GmbH und L2-GmbH von *"ihrem Wissen hätte müssen"* iSd § 12 UStG 1994 aus und beantrage daher die Verböserung der Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 dahingehend, dass auch die bisher anerkannten Vorsteuern der L1-GmbH in Höhe von 437.251,57 € und die der L2-GmbH in Höhe von 300.010,88 € nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen werden.

Die Fortsetzung der Verhandlung wurde zwar gemäß Vertagungsbeschluss für den 6. März 2017 anberaumt, musste jedoch durch Erkrankung eines Senatsmitglieds bedingt auf den 4. April 2017 verschoben werden.

Bei der Verhandlung am 4. April 2017 gab Gf. über Befragen des Vorsitzenden zu Protokoll, sich bei den Lieferfirmen L1-GmbH und L2-GmbH eine Transport- und Versicherungspauschale für die Lieferungen ausgehandelt zu haben. Die anderen Lieferanten wären auf das nicht eingegangen. Es wäre dann kein wettbewerbsfähiger Preis mehr gewesen.

Infolge des Fa. A-Ltd. (M.T.)-Zukommens auf die Bf. hätte Gf. mit ihrem steuerlichen Vertreter Rücksprache gehalten. Die Firma hätte einen Exklusivvertrag mit der Gf. gewollt. Gf. wäre zwar bei der Kammer gewesen, hätte alles ausgefüllt und um Unterlagen gebeten, jedoch hätte A-Ltd. sich bei Gf. nie mehr gemeldet. Es hätte eine Testlieferung gegeben.

Der steuerliche Vertreter fügte hinzu, dass er Gf. in Hinblick auf die erhöhten Risiken, von denen Ausfuhrlieferungen umfasst seien, zur Abstandnahme von einem Vertrag mit der Firma geraten hätte, wenn nicht alles ganz klar sei. Der steuerliche Vertreter hätte nur zugestimmt, wenn alle Formerfordernisse für ihn als Berater glasklar auf dem Tisch gelegen wären.

Nach der Gf.-Bemerkung dessen, zwar noch versucht zu haben, die Fa. A-Ltd. zu erreichen, was aber nicht möglich gewesen wäre, setzte der steuerliche Vertreter fort, dass die Firma nicht verdächtig gewesen wäre. Das alles wäre von der Abgabenbehörde unbeanstandet geblieben.

Hinsichtlich der A.Corp. bestätigte der steuerliche Vertreter, auch in dieser Sache eingeschaltet gewesen zu sein. Der Steueranspruch bleibe in Österreich.

Nach Zusammenfassung des Schriftsatzes der Amtspartei vom 14. Mai 2014, der diesbezüglichen Stellungnahme der Bf. vom 20. Februar 2017 und der Gegenäußerung der Amtspartei vom 23. März 2017 durch den Verhandlungsleiter führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen aus, dass der VwGH kassatorische und keine meritorischen Entscheidungen treffe, d.h. der Sachverhalt gründe sich auf den dem UFS im Jahr 2009 zur Verfügung stehenden Sachverhalt. Danach hätte es ein Strafverfahren gegeben, wo Gf. Angeklagte gewesen wäre. Der Sachverhalt wäre massiv und minutiös zerlegt worden. Da dies nicht der Entscheidung des VwGH zu Grunde gelegen wäre, sei das VwGH-Erkenntnis von falschen Sachverhaltselementen ausgegangen und daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Nach Verweis auf § 115 BAO setzte der steuerliche Vertreter fort, dass Zeugenangaben unreflektiert übernommen worden wären, führte als Beispiel den Gf.-Aufenthalt in Zypern ins Treffen, der mit dem Reisepass widerlegbar gewesen wäre, verwies zur ausführlichen Diskussion mit der Abgabenbehörde betreffend Fremdüblichkeit auf den vorliegenden Aktenvermerk und gab im Wesentlichen zu Protokoll, dass es hier so viele Detaillinge gebe, die nicht stimmen, vorgebracht und wiederholt würden.

Zur Zeitschiene gab der steuerliche Vertreter bezüglich des von der belangten B ehörde
gesagten "*Wissen hätte müssen*" zu Protokoll, dass derjenige, der b behauptete, jemand
müsse etwas wissen, dann dieser das auch selber wissen müsse. Im Gegensatz zur
Behörde mit ihrem Zugriff auf alle Steuerdaten könnte Bf. als Einzelunternehmen das
nicht alles überprüfen. Die Bf. habe 2001 begonnen, sich in dieses Geschäft
hineinzubewegen. Entgegen der abgabenbehördlichen Vermutung, dass das heimlich
passieren hätte sollen, sei der vom Finanzamt an die Bf. bereits am 30. Juni 2001
geschickte Ergänzungsauftrag für die Monate März und April/2001 mit dem Punkt
Aufklärung der Vorsteuern: "*Wieso weiche das Geschäftsmodell von dem im Fragebogen
anlässlich der Erteilung der Steuernummer für die Bf. ab?*" am 19. Juni 2001 beantwortet
worden. Alle Kreditoren und Rechnungen wären geschickt worden, mit der Referentin
wäre telefoniert worden. Das Ganze hätte in einer Phase, wo die Abgabenbehörde
gesagt habe, "*da gab es schon Probleme mit der L1-GmbH*", d azu geführt, dass die
Rechnungen der L1-GmbH in Ordnung befunden worden seien und der Vorsteuerabzug
zustehe.

Am 9. November 2001 komme die Behörde angekündigt zu einer Prüfung für Jänner
bis Juni 2001 [Nachschauauftrag für März und April/2001] in die Kanzlei, lasse sich
das Gesamtbuchwerk samt den Eingangs- und Ausgangsrechnungen vorlegen, *und
stelle nach Prüfung des einzigen Ausfalls, nämlich der A-Ltd, am Schluss fest: O.k..
So sinngemäß, dass es noch so erfolgreiche Unternehmen gebe, (Ergänzung des
Sachbearbeiters: sei zu begrüßen).*

Empfohlen worden sei lediglich, dass bei Innergemeinschaftlichen Lieferungen, sofern
es solche geben sollte, eine zusammenfassende Meldung ausgefüllt werden sollte. Das
sei die einzige Feststellung gewesen.

Trotz

a) des Zugriffs der Behörde auf alle Daten der Bf., L1-GmbH und L2-GmbH,
b) der wiederholten Behauptung der Behörde im Verfahren hinsichtlich schon
frühzeitig aufgetauchter abgabenrechtlicher Probleme mit der L1-GmbH, schon
vor Juni/2001,

c) des Wissens des Geschäftsführerwechsels bei der L2-GmbH am 19. Juni 2001,

d) der abgabenbehördlichen Behauptung, demnach die Computerbranche schon
immer äußerst betrugsanfällig gewesen sei,

e) der unschweren Erkennbarkeit der genannten Firmen als Neugründungen,

f) der durch die UVAs bedingten vollständigen Information über die Umsätze,

Umsatzsteuern und Vorsteuern der Bf., L1-GmbH und L2-GmbH,

somit trotz dessen, dass damals alles schon bekannt gewesen sei, finde die
Abgabenbehörde es nicht für notwendig, die Bf.- Vorsteuern mit den Umsatzsteuern der
L1-GmbH und der L2-GmbH zu verproben. Die unterlassene Verprobung sei aus Sicht
des steuerlichen Vertreters schadenskausal. Im Falle dessen, dass das alles so bekannt
gewesen wäre, gebe es nur zwei Möglichkeiten: Entweder habe die Abgabenbehörde
es gewusst und der Republik einen großen Schaden zugefügt, oder sie habe es nicht
gewusst. Dann frage sich der steuerliche Vertreter, wie das die Bf. hatte wissen müssen.

Alle Steuerdaten von allen beteiligten Unternehmen würden bei der Abgabenbehörde liegen, die nur hineinzuschauen brauche. Das halte der steuerliche Vertreter für die zentrale Frage. Auch der Groß-BP-Gruppenleiter wäre immer dabei gewesen. Nach sechzehn Jahren werde ein Verböserungsantrag eingebracht. Nach einem zurückverweisenden UFS-Erkenntnis und einem Strafverfahren, indem der Sachverhalt mindestens genauso zerlegt worden sei, komme das Finanzamt eine Woche vor der mündlichen Verhandlung darauf, einen Verböserungsantrag zu stellen, wo die eigene Behörde über Jahrzehnte diesen Standpunkt verteidigt hätte.

Auch der UFS (Senatsvorsitzender Dr. Lenneis) habe einen genauen Erkenntnisstand gehabt und habe im Jahr 2012 zurückverwiesen, obwohl das C-GmbH Erkenntnis schon vorher gewesen wäre.

Am 19. November 2001 sei die USt-Sonderprüfung mit einem Nullergebnis abgeschlossen worden, es sei alles voll anerkannt worden. Bei Verfolgung des Strafprozesses wisse man, dass die ganze Sache aus einem familiären Gerichtsprozess (Anmerkung des Sachbearbeiters: im Zuge dieses Gerichtsprozesses wurden abgabenrechtlich relevante Vorgänge bekannt) und nicht aus Erhebungen der Abgabenbehörde hochgekommen sei. Im Bf.-Fall sei die Abgabenbehörde von Anfang an in den Sachverhalt involviert gewesen.

Daraufhin replizierte der damalige Gruppenleiter der Groß-Bp im Wesentlichen, damals in den Fall sehr stark involviert gewesen zu sein, und führte zum freisprechenden Gerichtsurteil ins Treffen, dass es bei diesem dem Wissen des Gruppenleiters zufolge um ein Vorsatzdelikt gegangen wäre. Im vorliegenden Beschwerdefall wäre ein anderer Sachverhalt gegeben. Im Bericht wäre nie davon die Rede, dass Gf. einen Karussellbetrug geplant hätte oder Mastermind gewesen sei. Es sei nur in Bezug auf die Vorsteuer zu beurteilen gewesen, ob Gf. von dem Betrug gewusst habe oder davon wissen hätte müssen. Dies wäre auch auf Grund des EuGH-Urteils Kittel zu prüfen gewesen.

Der Gruppenleiter bestritt, dass nur gegen die Bf. ermittelt worden wäre, und bestätigte, dass mehrere Firmen, auch die C-GmbH, geprüft worden wären, und fügte hinzu, dass es in dieser Sache dutzende Einvernahmen durch die Steuerfahndung und durch die BP gegeben hätte. Das sich daraus ergebende Gesamtbild wäre im Bericht ausgeführt worden. Auch von Anfang an wäre nicht mit Formalerfordernissen auf der Rechnung argumentiert worden, zentrale Argumentationsschiene wäre das Wissen oder Wissen-Müssen von Gf. gewesen (Bericht S.9 ff.).

Des Weiteren bestritt der Gruppenleiter im Wesentlichen, dass die Behörde aus ein paar, aufgrund eines Vorhaltes etc. vorgelegten Rechnungen das "*Wissen müssen*" beurteilen könne bzw. dass der Abgabenbehörde von Anfang an alles bekannt gewesen wäre, und fügte im Wesentlichen hinzu, dass das Bild sich erst mit der Zeit ergeben hätte. Hinsichtlich der Frage nach dem Zeitpunkt, ab wann Gf. das wissen musste, wäre die Indizienkette am Stichtag des Geschäftsführerwechsels [Installierung eines Strohmans in Form einer Person, die keine Ahnung von EDV und CPUs hatte und ein Kleinkrimineller war, als Geschäftsführer] so dicht gewesen. Nach Ansicht des Finanzamts "*musste man*

erkennen, um welche Person es sich dabei handelt". Deswegen wäre dann auch die Vorsteuer aberkannt worden.

Der steuerliche Vertreter verneinte zwar, jemals behauptet zu haben, dass das Finanzamt nur gegenüber der Bf. Verfolgungshandlungen gesetzt hätte, warf der Behörde aber vor, einseitig ermittelt zu haben. Der steuerliche Vertreter gebe dem Teamleiter hinsichtlich des Fehlens einer Bindungswirkung des Straferkenntnisses für das Abgabenverfahren recht, jedoch seien die dort aufgetretenen Sachverhaltselemente gemäß § 115 BAO zu würdigen. Mit Wegfall des Wissens mit dem Strafurteil gehe es hier nur mehr um das *"Wissen hätte müssen"*.

Weder für die Abgabenbehörde, noch für die Bf. hätte es irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass etwas nicht stimme, gegeben. Auf die USt.- Nachschau im Jahr 2001 wurde verwiesen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuersonderprüfung hielt der steuerliche Vertreter dem Einwand des Gruppenleiters, demnach der Prüfer normalerweise nur ein oder zwei Tage Zeit für die Vornahme einer derartigen Prüfung habe, entgegen, dass die Prüfung hier zehn Tage gedauert hätte, woraufhin der Gruppenleiter replizierte: *" Ich halte eine derartige Prüfung auch nicht in 10 Tagen für möglich. Das große Ganze ist im Bericht dokumentiert. Die Indizienkette hat sich erst nach Jahren aus Zeugenaussagen etc. ergeben."*

Gf. bemängelte bezüglich des Gerichtsprozesses im Wesentlichen, dass im Prüfbericht nur ein Puzzlewerk stehe. Man müsse sich das Gesamtbild mit allen Unterlagen anschauen. Gf. wisse ganz genau, was wer gesagt habe, wieder zurückgenommen habe etc. Das sei ein *"in die Pfanne hauen"* mit Dingen, die nicht stimmen würden, die konstruiert worden wären.

Die als Zeugin einvernommene DN.1 gab im Wesentlichen zu Protokoll, ihre bisherigen Aussagen voll inhaltlich aufrecht zu halten. Im Hinblick dessen, dass alles schon fünfzehn Jahre her sei, müsse sie sich auf die Aussagen beziehen, die sie damals gemacht hätte. DN.1 sei weggegangen, weil sie damals etwas anderes machen wollte und sich gesundheitlich nicht wohl gefühlt habe.

Die Aufgaben der Zeugin seien gewesen, die Retourwaren abzuwickeln. DN.1 hätte Gf. gefragt, wie sie das am besten machen sollten. Gf. und DN.1 hätten das zu zweit gemacht. Im Abwesenheitsfall hätte Gf. das gemacht. Die Rechnungen hätte Gf. geschrieben. DN.1 hätte das vielleicht einmal oder zweimal gemacht.

Soweit erinnerlich, hätte DN.1 bei den Retourwaren die Seriennummern in ein Excel Sheet eingetragen, damit man bei Kommen der neuen Ware oder der Ersatzware eine Kontrolle vornehmen könne.

An die A-Ltd. könne die Zeugin sich nicht mehr erinnern.

Zu den Exportgeschäften gab DN.1 zu Protokoll, dass bei diesen das Problem sei, dass die Oststaaten(unternehmen) keine Vorauszahlungen leisten würden. DN.1 glaube, ein- oder zweimal einen Kunden in Rumänien angerufen zu haben, den die Zeugin von der Vorfirma gekannt hätte.

Gf. hätte keinen Willen gehabt, dass Geschäfte mit Oststaaten zustande kommen würden. DN.1 denke, sie wollte es nicht, weil diese Firmen keine Vorauszahlungen leisten würden. Die Zeugin hätte einen Büroschlüssel gehabt, den sie 100%ig nie weitergegeben hätte. Über Befragen des Berichterstatters zu ihrer Tätigkeit in der Computerbranche gab die Zeugin zu Protokoll, bei der Fa.E., bei der es auch Privatkunden gegeben hätte, gearbeitet zu haben. Im Falle einer nichtlagernden Ware hätten die Kunden direkt bei der Zeugin bestellt. Wenn die Zeugin etwas wissen wollte, hätte sie Gf. gefragt. Gf. hätte sich gut ausgedacht. Es hätte kaum etwas zu fragen gegeben. Vorauskassa sei zwar ungewöhnlich gewesen, DN.1 hätte aber diese Vorgangsweise verstanden. Da hätte man schon ein Konzern zu sein gehabt, dass man die Ware auch so vorbestelle. DN.1 selbst hätte sich auch gut ausgedacht. Das Wissen der Zeugin hätte DN.1 von der Fa.E. gehabt. DN.1 hätte Bürokauffrau gelernt, wäre bei der Firma im Exportbereich (Computerproducts) tätig gewesen und hätte das mit den CPUs von Fa.E. gewußt. Außerdem sei DN.1 ein Technikfreak.

Soweit erinnerlich, wäre bei der Bf. nichts exportiert worden. Großteils wären österreichische Kunden beliefert worden.

Über Befragen durch den Amtsvertreter gab DN.1 zu Protokoll, durch Zufall zur Fa. T. gekommen zu sein. Herr I. hätte DN.1 gefragt, ob sie einen Job brauche. Die Zeugin habe zwar einen Herrn Ab. gekannt, wisse jedoch dessen Vornamen nicht mehr. Die Zeugin könne sich auch nicht mehr an den Hausmeister in der A-Gasse erinnern. I. Ab. wäre ein paar Mal in den Geschäftsräumlichkeiten gewesen und hätte dort etwas gegessen.

Über Befragen nach Differenzen zwischen DN.1 und Gf. gab die Zeugin zu Protokoll, dass es keine Differenzen mit Gf. gegeben hätte, und brachte des Weiteren vor, nicht mehr genau zu wissen, wann sie bei der Bf. aufgehört hätte, zu arbeiten. Die Zeugin hätte dann wegen der ewigen Preiskämpfe nicht mehr in der Computerbranche bleiben wollen und hätte versucht, die Excel-Listen korrekt zu führen. DN.1. glaube, dass sie mit Gf. die Seriennummern direkt von der Packung (Sealt Boxes) abgeschrieben hätte bzw. dass manchmal die Seriennummern auch auf den Rechnungen angeführt gewesen wären. Über die Benützung der Parkplätze durch Abramov könne DN.1 nichts sagen.

Zum Thema Parkplätze gab Gf. zu Protokoll, in der A-Gasse zwei Parkplätze - einen für sich, den anderen für DN.1 - gemietet zu haben. Die Parkplätze wären nur zu den Geschäftszeiten benutzt worden. Ob dort in der Nacht jemand gestanden sei, entziehe sich der Kenntnis der Gf.

Unter dem Punkt Seriennummern führte der Gruppenleiter hinsichtlich der Behauptung, bei Karusselllieferungen müssten immer wieder dieselben Seriennummern kommen, ins Treffen, dass DN.1 Angestellte bei der Bf. von 2001 bis ca. 2002 [damals wäre das Karussell noch nicht installiert gewesen] gewesen wäre. Die Bf.-Abnehmer hätten die Ware damals noch am freien Markt verkauft. Es seien damals ungefähr 13.000.000 Umsatz gewesen. Zu diesem Zeitpunkt wäre schon beim Vorlieferanten keine Umsatzsteuer abgeführt worden. Die Aussage von DN.1 könne nur für die erste Phase

gelten, wo man quasi aufgrund der USt-H Interziehungen die Ware verbilligt hätte. In der zweiten Phase wären nur vereinzelt idente Seriennummern dabei gewesen. So leicht würde man das, der Gruppenleiter möchte hier betonen, „*wer auch immer*“ der Finanzbehörde auch nicht machen. Fakt sei, dass die Ware im Kreis geschickt worden sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass die Seriennummern bis zum Ende des Geschäftsbetriebs der Bf. aufgezeichnet worden wären. Das Zollamt hätte die Seriennummern zur Fa.I geschickt. Aussage der Fa.I : 95% der Seriennummern existieren und keine sei ident gewesen.

Der Gruppenleiter erinnerte daran, dass L2-GmbH bekanntlich nie eine Umsatzsteuer abgeführt hätte, womit nat ürllich ein anderer Preis anbietbar sei. Als die Lieferkette schon installiert gewesen sei, wäre die Ware in der zweiten Phase in den Kreis geschickt worden. Im zweiten Jahr wären bereits 101.000.000 Umsatz gewesen, was für eine Eineinhalb-Personen-Firma ungewöhnlich sei.

Des Weiteren verwies der Gruppenleiter auf den BP-Bericht mit dem dortigen Hinweis auf zwei Phasen des Betrugs und fügte hinzu, dass auch eine Warenverbilligung von ein bis zwei Cent schon einen Wettbewerbsvorteil verschaffe. Die vom Finanzamt angeführten Indizien würden für beide Phasen des Betrugs gelten.

Gf. gab zu Protokoll, dass die Fa.I- Vertreter dem Straflandesgericht in ihrer Aussage bestätigt hätten, dass 95% der von Gf. notierten Seriennummern stimmen würden. Gf. sei nicht erkennbar gewesen, dass es sich immer um die gleiche Ware gehandelt hätte. Es wären nicht alle Geschäfte zustande gekommen, weil Gf. nicht die Konditionen erfüllen konnte.

Es hätte in Summe 614 Fälle gegeben , von denen 91 von der Behörde extrahiert worden wären. Zu den 91 hätte A.P. vom Zollamt fünfmal vor Gericht zu erscheinen gehabt. Vier Fälle davon wären übrig geblieben. Für die Warenrückführung (im Kreissenden der Ware-Karussell) hätte vor dem Straflandesgericht kein Beweis erbracht werden können.

Der Amtsvertreter replizierte, dass nach Ansicht des Finanzamts das vorliegende Erkenntnis des VwGH ganz eindeutig auch auf diesen Fall anzuwenden sei. Aufgrund dessen, dass es ganz eindeutig der gleiche Sachverhalt sei, wären die dort getroffenen Feststellungen sehr wohl auch für diesen Fall relevant (Stellungnahme des Finanzamts vom 23. März 2017).

Zum Punkt " *Treu und Glauben*" verwies der Amtsvertreter b ezüglich des Vorwurfs des Steuerberaters, dass der USO-Prüfer selbst diesen Betrug nicht erkennen konnte, auf das VwGH-Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, wonach die Behörde verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Genau deswegen habe dann die BP nach fast jahrelangen Ermittlungen erkannt, dass die Indizienkette schon viel früher vorgelegen sei und stelle deswegen auch den Verböserungsantrag.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass es um die Sachverhaltsermittlung und um das "Wissen hätte müssen" gehe. Vielmehr sei die Frage, was zu dem Zeitpunkt passiert sei, zu dem die Handlungen gesetzt worden wären, zu klären.

Wenn er jetzt höre, dass die L2-GmbH nie etwas abgeführt hätte, koste es das Finanzamt genau fünf Minuten für eine Nachschau bei der L2-GmbH-Steuernummer, um zu erkennen, dass dort keine Umsatzsteuern gemeldet worden wären.

Es wäre der Republik viel Geld erspart geblieben. Der steuerliche Vertreter gehe also davon aus, dass in letzter Konsequenz die Abgabenbehörde genauso viel oder wenig wissen hatten müssen wie die steuerlich vertretene Bf., weil es eben zu diesem Zeitpunkt nicht erkennbar gewesen sei. Der steuerliche Vertreter verwies noch einmal auf die Zeitschiene, auf den in vielen Punkten widerlegten Sachverhalt, der dem VwGH vorgelegt worden wäre, und auf die UFS-Entscheidung in der Sache der Bf. aus dem Jahr 2012, der in der Entscheidung hinsichtlich des Sachverhaltes bei der C-GmbH dies nicht so gesehen hätte, weil eben der Sachverhalt bei der Bf. anders gelagert sei.

Abschließend verkündete der Vorsitzende den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass der Unternehmensgegenstand der am 15. Jänner 2001 gegründeten Bf. der nahezu ausschließliche Handel mit Mikroprozessoren (Central Processing Unit (=CPU)) in den Streitjahren gewesen ist. Die Sitzadresse der von Gf. für die Bf. geführten Geschäfte war 1ZZZ Wien, A-Gasse 3/5. Die Dienstnehmer waren DN.1 von Februar 2001 bis Februar 2002 und DN.2 von Februar 2002 bis Beginn 2003. Die Lieferfirmen waren die Firmen L1-GmbH mit dem geschäftsführenden Gesellschafter I.Ab. und die L2-GmbH [letzte Firma bis 19. Juni 2001].

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die Umsätze für die Streitjahre dargestellt:

2001 (in Schilling)

Umsätze laut Abgabenerklärung	190.114.765,55 ATS	20% Umsatzsteuer: 38.022.953,11 ATS
Vorsteuer		37.878.195,88 ATS
Vorauszahlung	144.757,00 ATS	

2002 (in Euro)

Umsätze laut Abgabenerklärung	101.769.681,69 €	20% Umsatzsteuer: 20.353.936,34 €
Vorsteuer		20.232.057,49 €
Zahllast	121.878,85 €	

Unter Tz 7 des Berichts gemäß § 150 BAO vom 18. Jänner 2007 werden die Vorsteuern für die Streitjahre wie folgt dargestellt:

2001 (in Schilling) (Vorsteuern Prüfungszeitraum)		2002 (in Euro) (Vorsteuern Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2002)
ATS		€
bisher	37.878.195,88	20.232.057,49
Minderung gemäß der Niederschrift	-27.932.440,41	-20.216.474,51
Lt. Ap	9.945.755,47	15.582,98

Hinsichtlich der Lieferfirma L2- GmbH steht fest, dass der als erster geschäftsführende Gesellschafter im Firmenbuch registrierte M.S. durch F.M. ersetzt worden ist. Bestätigt wird dies durch die entsprechenden Eintragungen im Firmenbuchauszug der L2-GmbH.

Auf Grund des Berichts gemäß § 150 BAO betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 vom 18. Jänner 2007 in Verbindung mit dem Freispruch für die Gf. gemäß § 259 Z.3 StPO in dem beim Landesgericht für Strafsachen anhängigen Finanzstrafverfahren gegen Gf. steht fest, dass die Bf. zwar die über die Firmen C-GmbH und D-GmbH lukrierte Vorsteuer geltend gemacht hat, jedoch haben die Lieferfirmen die korrespondierende Umsatzsteuer nicht abgeführt.

Strittig ist, ob bei dem der Beschwerde der Bf. zu Grunde gelegenen Sachverhalt von der vorwerfbaren Einbeziehung der eigenen Umsätze der Bf. für die Streitjahre in einen Karussellbetrug auszugehen ist und somit der Vorsteuerabzug aus diesen Geschäften zu versagen ist.

Seitens der Geschäftsführerin der Bf. wird der Vorsteuerabzug bei den Rechnungen der Lieferfirmen L1-GmbH und L2-GmbH mit dem Ergebnis abgabenbehördlicher Prüfungen bei der Bf. (Bestätigung der Unternehmereigenschaft dieser Lieferfirmen im Sinn des § 2 UStG 1994, Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994, tatsächliche Warenanlieferungen der Lieferfirmen) und der Tatsache, dass ein gegen u.a. die Gf. beim Landesgericht für Strafsachen unter der GZ. 000Ur000/02 anhängiges Finanzstrafverfahren für die Gf. mit einem Freispruch gemäß § 259 Z.3 StPO endete, begründet.

Seitens der belangten Behörde ist ursprünglich die Anerkennung der Abzugsfähigkeit der in den L2-GmbH-Eingangsbuchrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 bei der Bf. ab dem 19. Juni 2001 aufgrund von Feststellungen im Bericht gemäß § 150 BAO versagt worden.

Zu den Feststellungen zählen u.a. der Wechsel des geschäftsführenden Gesellschafters der L2-GmbH per 19. Juni 2001, fehlende Eignung des im L2-GmbH-Firmenbuchblatt eingetragenen Geschäftsführers/Gesellschafters F.M. für den

CPU-Handel, Lieferungen durch ein von der L2-GmbH verschiedenes Unternehmen ab 19. Juni 2001, eine mit Offenlegung der L2-GmbH/A-Corp. verbundene Zahlung der Bf., Bf.-Geschäftsabschluss mit Vorauskassa.

Abweichend vom Bericht gemäß § 150 BAO beantragte der Amtsvertreter mit seinem Schreiben vom 23. März 2017 [abgabenbehördliche Stellungnahme zur Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters zum Schriftsatz betreffend weitere Untermauerung der "wissentlichen Beteiligung am Mehrwertsteuerkarussellbetrug"] die Aberkennung der Vorsteuern aus den Rechnungen der L1-GmbH und L2-GmbH für die Streitjahre. Gestützt wird der abgabenbehördliche Verböserungsantrag vom 23. März 2017 auf das abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172, mit dem der Bestand jenes USt-Karussellbetrugs bestätigt worden war, in den die C-GmbH (=beschwerdeführende Partei im Verfahren vor dem VwGH zur Gz. 2009/13/0172) eingebunden war.

Zu diesem Erkenntnis führte der Amtsvertreter im vorgenannten Schreiben vom 23. März 2017 unter Bezugnahme auf die Gf. als Geschäftsführerin der Bf. bezüglichen Sachverhalt ins Treffen, dass der VwGH als oberste Instanz für die Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte bereits mit genau dem gegenständlichen Karussellbetrug (und nicht irgendeinem anderen) befasst gewesen wäre und den völlig identen und damit einzig relevanten Sachverhalt zu beurteilen gehabt hätte.

Zum Tatbestand des "*Wissen oder Wissen hätte müssen*" hätte der VwGH in diesem Verfahren diesen Tatbestand (jetzt § 12 Abs. 14 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 in den Fassungen des BGBl. I Nr. 118/2015 bzw. 117/2016) vom Umsatzsteuerbetrug zu beurteilen gehabt, also ob es den Beteiligten aufgrund der von der BP festgestellten, konkreten Verdachtsmomente möglich gewesen wäre, den USt-Betrug erkennen zu können. Die Sorgfaltspflicht des Abnehmers sei umso höher, je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert sei. Das Gf. freisprechende Urteil vom Vorwurf des Tatbestands der Abgabenhinterziehung des § 33 FinStrG sei für die im vorliegenden Verfahren vorzunehmende abgabenrechtliche Beurteilung des Wissen-Müssens völlig irrelevant.

Nach den Feststellungen des VwGH in dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis hätten die C-GmbH-Organen im vorliegenden Sachverhalt unzweifelhaft vom Vorliegen eines Karussellbetrugs wissen müssen.

An Gf. belastende Fakten nannte der Amtsvertreter in Zusammenhang mit dem Erkenntnis des VwGH die Missing Trader-Position der Lieferfirmen L1-GmbH und L2-GmbH, den eindeutigen Nachweis des Warenkarussells vom Zoll, die Buffer-Position der Bf., die Broker-Position der C-GmbH, CPU als betrugsanfällige Ware, die Eigenschaft der Bf. als Kleinst-GmbH mit exorbitant hohen Umsätzen in kürzester Zeit (bis 2002: über 100 Millionen Euro), die Eigenschaft des Einkaufsleiters der C-GmbH als persönlichen Bekannter der Gf., die Unüblichkeit der finanziellen Absicherung durch Vorauskassa bei Handel mit betrugsanfälligen Waren, die Bestätigung der schlüssigen Beweiswürdigung des Bf., demnach Bf. der C-GmbH die A-Ltd. als Abnehmer genannt hätte, die Irrelevanz eines freisprechenden Urteils vom Vorwurf eines Vorsatzdelikts bei der Beurteilung des

umsatzsteuerrechtlichen Tatbestands "Wissen hätte müssen" und die Vorlage eines im Jahr 2002 acht Jahre alten Firmenbuchauszugs der A-Ltd als Offshore-Gesellschaft mit Angabe eines völlig anderen Betriebsgegenstands.

Mit dem Verböserungsantrag wurden an Argumenten, die die Verletzung der Ausübung einer Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns und risikoscheuen, alleinerziehenden Mutter mit eindeutigen Verdachtsmomenten begründen, aufgrund dieser selbst den ursprünglich anerkannten Vorsteuern für L1-GmbH und L2-GmbH die Abzugsfähigkeit gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 versagt werden sollte, die Erfolglosigkeit von Erhebungshandlungen hinsichtlich Identität und Aufenthaltsort des M.S. [in Datenbanken] sowie die bereits bekannten, nochmals schlagwortartig angeführten Gründe, vorgebracht:

- a) Handelsgeschäfte der L1-GmbH mit der neu gegründeten GmbH in Millionenhöhe, ohne auf eine Überrechnung der Umsatzsteuer zu bestehen;
- b) Aussagen über nachweislichen Aufenthalt der Brüder I.Ab. und S.Ab. an der Adresse A-Gasse 3 [Lebensgefährtin von I.Ab: C.H.; Hausmeister des Hauses A-Gasse 3, DN.1 und DN.2];
- c) Handelsgeschäfte der L2-GmbH in Millionenhöhe mit dem Gf. völlig unbekannten M.S.;
- d) Keine Lieferanten und Abnehmer nach Auffliegen des USt.-Karussellbetrugs;
- e) erkennbare Branchenunkundigkeit des F.M. und
- f) Unerheblichkeit des Warenpreises bei einem Buffer.

Rechtslage

§ 2 Abs.1 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes (**UStG 1994**) beruht auf Art. 4 Abs.1 und 2 der 6. EG-Richtlinie und bestimmt, dass derjenige Unternehmer ist, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 in der Fassung des **BGBl. I Nr. 59/2001** beruht auf Art.22 Abs.3 der 6.EG-Richtlinie und bestimmt, dass ein Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet ist, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – an Angaben

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z. 5) entfallenden Steuerbetrag enthalten.

Vereinbart der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten beiden Sätze sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten Satzes ausgestellt worden sind.

§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 beruht auf den Artikeln 17 bis 20 der 6. EG-Richtlinie und bestimmt, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen kann. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Rechnung mit offenem Steuerausweis eine für die Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wie sie auch in Österreich in Geltung steht, charakteristische und wesentliche Voraussetzung (VwGH 12. Dezember 1988, 87/15/0079, samt Hinweis auf VwGH 1. Dezember 1983, 83/15/0033, VwSlg 5835 F/1983).

Die genannte im UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges finden ihre Grundlage im unmittelbar anzuwendenden Unionsrecht der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. der ab 1. Jänner 2007 geltenden MwSt-SystemRL 2006/112/EG. Nach Art. 2 Nr. 1 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 2 Abs. 1 a) und c) MwSt-SystemRL 2006/112/EG unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MwSt-RL (dem entsprechend Art 9 Abs.1 Unterabsätze 1 und 2 MwSt-SystemRL) bestimmen:

"Abs.1: Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Abs. 2: Die in Abs.1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der

Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

In Art. 10 Abs.1 und 2 der 6.MwSt-RL (dem entsprechend Art 63 - 66 MwSt-SystemRL) heißt es:

"Abs.1: Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird..."

Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. MwStRL idF ihres Art. 28f Nr. 1 (dem entsprechend Art 168 lit.a MwSt-SystemRL) bestimmt:

"Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

Nach Art 18 Abs. 1 lit. a der 6.MwStRL idF ihres Art 28f Nr. 2 (dem entsprechend Art 178 lit. a MwSt-SystemRL) muss der Steuerpflichtige eine gemäß Art.22 Abs.3 dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzen, um das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art.17 Abs.2 lit.a dieser Richtlinie ausüben zu können.

Bezüglich der Rechnungsmerkmale normiert Art.22 Abs.3 lit.b der 6.MwStRL:

"Unbeschadet dieser in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß Buchstabe a) Unterabsätze 1, 2 und 3 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

- das Ausstellungsdatum,*
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird,*
- die Umsatzsteueridentifikationsnummer nach Abs.1 Buchstabe c), unter der der Steuerpflichtige die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt hat,*
- die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Kunden nach Abs.1 Buchstabe c), unter der er eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A erhalten hat,*

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen,
- das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung nach Buchstabe a) Unterabsatz 2 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist,
- die Besteuerungsgrundlage für jeden Steuersatz oder (jede) Befreiung, den Preis je Einheit ohne Steuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind,
- den anzuwendenden Steuersatz.
- den zu zahlenden Steuerbetrag, außer bei Anwendung einer speziellen Regelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird,
- ..."

und Artikel 226 MwSt-SystemRI lautet diesbezüglich:

"Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

1. das Ausstellungsdatum;
2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
3. die Mehrwertsteueridentifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;
4. die Mehrwertsteueridentifikationsnummer im Sinn des Artikels 214, unter der der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen nach Art. 138 erhalten hat;
5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbes oder Dienstleistungsempfängers;
6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände bzw. Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen,
7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinn des Art. 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;
8. die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze bzw. die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;
9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz.

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird, ..."

So hielt der europäische Gerichtshof (EuGH) in seinen Urteilen vom 22. Oktober 2015, C-277/2014, PPUH Stehcemp und vom 15. September 2016, C-516/14, Barlis, unter Verweis auf seine Rechtsprechung fest, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Dieses Recht ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Durch die so eingeführte Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

Zu den für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen geht aus dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a 6. MwStRL bzw. Art 168 lit. a MwSt-SystemRL hervor, dass, um dieses Recht geltend machen zu können, zum einen erforderlich ist, dass der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie ist, und zum anderen, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile Centralan Property, C-63/04, Rz 52. Toth, C-324/11, Rz 26, und Bonik, C-285/11, Rz.29 sowie Beschluss Jagiello, C-33/13, Rz.27).

Im Hinblick auf die formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug sieht Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vor, dass der Steuerpflichtige eine nach Art. 22 Abs. 3 dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzen muss. Gemäß diesem Art. 22 Abs. 3 Buchstaben b muss die Rechnung insbesondere die Umsatzsteueridentifikationsnummer gesondert ausweisen, unter der der Steuerpflichtige die Lieferung bewirkt hat, seinen vollständigen Namen und seine vollständige Anschrift sowie die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände.

Als Tenor seiner Entscheidungen hält der EuGH fest, dass der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer es erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Folglich dürfen die

Abgabenbehörden, wenn sie über die Angaben verfügen, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rz 42, vom 1. März 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, Rz. 43, sowie vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, Rz 58 und 59 sowie die dort angeführte Resprechung).

Weiters führt der EuGH aus, dass das Erfüllen der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen, die für Entstehung und die Ausübung des Rechts maßgeblich sind, es mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinigen, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste, noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u.A., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rz.51, 52 und 55, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Rz. 44 bis 46 und 60, sowie Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, Rz 44, 45 und 47).

Verfügt die Steuerverwaltung demnach über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so darf sie daher hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können. Anders verhält es sich, wenn der Vorstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.

Die in Art. 22 Abs. 3 lit. c der Richtlinie 77/388/EWG normierte Befugnis der Mitgliedstaaten, jene Kriterien aufzustellen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann, muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (VwGH 2. September 2009, 2008/15/0065, EuGH 14. Juli 1988, Rs 123/87 und 330/87, Jeunehomme und EGI, Slg 1988, 4517, Rn. 16 und 17; EuGH 17. September 1997, Rs C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land gegen Bernhard Langhorst, Slg.1997, I-5073, Rn 17). Demnach können die Mitgliedstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (EuGH 5. Dezember 1996, Rs C-85/95, Reisdorf, Slg.1996, I-6257, Rn. 24).

Gemäß § 11 Abs.1 UStG 1994 in der Fassung des **BGBI. I Nr.132/2002** hat die Rechnung weiters das Ausstellungsdatum, eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren

Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird, sowie die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu enthalten.

Nach Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar 4. Auflage, 2011, S 1121 ist die Rechnungsvorlage in verfassungskonformer Auslegung (teleologische Reduktion) des § 12 Abs. 1 und unter Beachtung des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzuges, sondern dient (lediglich) als Beweis der materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen. Sie ist allerdings das zentrale Beweismittel, dessen Beschaffung daher auch zivilrechtlich abgesichert ist. In Hinblick auf den Leitgedanken der Kostenneutralität der Umsatzsteuer darf der Vorsteuerabzug aber nicht an Formalfehlern der Rechnungslegung scheitern. Beweisführung durch andere Beweismittel muss zulässig sein, doch gehen hier alle Zweifel zu Lasten des Unternehmers.

Das BFG kommt in den Erkenntnissen vom 6. Mai 2016, RV/7104806/2015 und vom 9. Februar 2017, RV/7103035/2010, zum Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug bei fehlenden Rechnungsmerkmalen auch dann zusteht, wenn die Steuerverwaltung über alle Angaben verfügt, um feststellen zu können, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.

Im Erkenntnis vom 11. Februar 2017, RV/7101049/2010, kommt das BFG zum Ergebnis, dass - EuGH 15. September 2016, C-516/2014, Barlis und EuGH 15. September 2016, C-518/14 Senatex, folgend - in einer Rechnung zumindest angeführt sein müsse, wer wann an wen was geleistet habe und wie hoch das Entgelt gewesen sei. Fehle eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder seien die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, sei ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringe, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien. Als Nachweis dafür sei jede von der Bf. beigebrachte Information zu berücksichtigen. Es sei bei allen Rechnungen als erwiesen anzusehen, dass sie von jenen inländischen Unternehmern ausgestellt worden seien, die die darin angegebenen Leistungen für die Bf. erbracht haben.

Nach BFG 10. April 2015, RV/2100659/2014 und BFG 4. April 2014, RV/2100415/2012, ist die Verweigerung des Vorsteuerabzuges bei bloßem Fehlen der UID des Leistungsempfängers unverhältnismäßig.

Nach diesen Entscheidungen ist die Rechnungsvorlage kein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzuges (mehr), sondern dient (lediglich) als Beweis der materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen.

Der Vorsteuerabzug steht nach BFG bei fehlenden Rechnungsmerkmalen auch dann zu, wenn die Steuerverwaltung über alle Angaben verfügt, um feststellen zu können, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.

Auch der VwGH scheint von der Judikatur der Rechnungsmängel als materiellrechtlicher Voraussetzung für den Vorsteuerabzug abzugehen, da er mit Aussetzungsbeschluss vom 21. September 2016, 2013/13/0039, die Beschwerdeverfahren bis zur Entscheidung des

EuGH in den Rs C-374/16 (Geissel BFH XI R 20/14) und C-375/16 (Butin V R 25/15) aussetzte. In dem Revisionsverfahren geht es um die Frage der Richtigkeit der Anschrift des Rechnungsausstellers, der an der angeführten Anschrift nicht auffindbar gewesen sein soll.

Der VwGH führt in der Begründung aus:

"Das nach Einbringung der Beschwerde ergangene Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, lässt möglicherweise den Schluss zu, dass es für den Vorsteuerabzug nicht auf das Vorliegen aller formellen Rechnungsvoraussetzungen ankommt oder zumindest die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen keine Anschrift voraussetzt, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet wurden. Im Hinblick darauf haben die beiden Umsatzsteuersenate des deutschen Bundesfinanzhofs mit zwei Vorabentscheidungsersuchen ... den EuGH u.a. um die Klärung der Anforderungen ersucht, die im Umsatzsteuerrecht an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, damit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist."

Das BFG stützt sich in seiner zit. Judikatur im Hinblick auf das Erfordernis der Richtigkeit und Gültigkeit der UID-Nummer des Leistenden insbesondere auch auf das Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2010, Rs C-438/09 Dankowski. In diesem Fall ging es um den Mangel der fehlenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden. Der Gerichtshof vertrat die Auffassung, wenn die zuständige Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der kommerziellen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts auf Abzug der Vorsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (vgl. Rz 35). Aus diesen Erwägungen folgt, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zustehe, die er für eine Dienstleistung entrichtet hat, die von einem anderen Steuerpflichtigen, der nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, erbracht wurden, wenn die entsprechenden Rechnungen alle nach Art. 22 Abs. 3 Buchstabe b (RL 77/388) vorgeschriebenen Angaben enthalten, um die Person, die die Rechnungen ausgestellt hat, und die Art der erbrachten Dienstleistungen zu identifizieren (Rz 38). Daraus folgt laut BFG, dass dies nicht nur bei fehlender UID-Nummer, sondern umso mehr auch bei unrichtiger bzw. ungültiger UID-Nummer gelten muss.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27. Februar 2014, 2013/15/0287, ist die Voraussetzung dafür, dass Unternehmer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann, u.a., dass der Rechnung eindeutig die Unternehmer zu entnehmen sind, die einander als Leistungsempfänger einerseits und als Leistungserbringer andererseits gegenüber gestanden sind. § 11 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 (idF vor BGBl. I Nr. 112/2012) UStG 1994 erfordern für die eindeutige Feststellung der beteiligten Unternehmer bei Rechnungslegung nicht nur die Angabe des Namens, sondern auch der Adresse.

Der Sinn des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ist, dass der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen ist, der tatsächlich geliefert und geleistet hat (auch eine Domizilgesellschaft kann Unternehmer sein, wenn sie nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt, vgl. Ruppe/ Achatz, UStG⁴, § 2 Tz.19/1, sowie Haider, ÖStZ 2011/122, 78), um - auch im Sinne des Unionsrechts - eine "genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern" (vgl. 26. November 2014, 2010/13/0185, 1. Juni 2006, 2004/15/0069, VwSlg 8140 F/2006).

Der Vorsteuerabzug kann dann vorgenommen werden, wenn die Leistung erbracht worden ist und eine formgerechte Rechnung vorliegt (vgl. VwGH 28. September 2011, 2010/13/0146).

Nach der früheren ständigen Rechtsprechung des VwGH zur inhaltsgleichen Bestimmung des UStG 1972 musste in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG sowohl der richtige Name als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27. November 2007, 2004/13/0133, ist in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht wegen Verletzung der Formvorschriften, sondern aus materiellen Gründen zu versagen.

Nach der früheren Rechtsprechung des VwGH war die Rechnung auch dann mangelhaft, wenn die auf der Rechnung angegebene Adresse zwar mit der Eintragung im Firmenbuch übereinstimmt, aber nicht den Sitz des Unternehmers im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bezeichnet (vgl. VwGH 10. August 2005, 2005/13/0059 und 28. Februar 2007, 2004/13/0039; Scheiner/Kolacny/Caganeck, Umsatzsteuergesetz 1994; 34. Lfg Juli 2012).

Nach dem Beschluss des VwGH vom 4. September 2014, Ra 2014/15/0014 entsprach es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, auf deren Ausstellung auch ein zivilrechtlicher Anspruch besteht (vgl. § 11 iVm § 31 Abs. 2 UStG 1994), in Betracht kommt (vgl. etwa VwGH 24. Februar 2010, 2005/13/0006, mwN), 24. Februar 2011, 2007/15/0004, 26. Februar 2014, 2011/13/0030). Das entsprach auch der früheren Judikatur des Europäischen Gerichtshofs, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt, die die in Art. 22 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie idF der RL 2001/115/EG bzw. in Art. 226 der MwStRL 2006/112/EG normierten Kriterien enthält (vgl. etwa die Urteile des EuGH vom 1. April 2004, C-90/02, Bockemühl, Rn. 40, vom 15. Juli 2010, C-368/09, Pannon Gep., Rn. 39 ff, und vom 8. Mai 2013, C-271/12, Petroma Transports SA, Rn. 25). Erforderlich waren hiezu insbesondere auch zutreffende Angaben zum Tag der Lieferung (vgl. dazu VwGH 22. April 2009, 2006/15/0315).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172 wurden mit dem AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, in § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 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 6. Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145, S. 1, bzw. der Richtlinie 2006/112/EG, ABl. L 347, S.1, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Steuermisbrauch zu bekämpfen, ab (vgl. etwa die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, Rn.70 f; 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 54.; 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 35, mwN). Die sich aus der Judikatur des EuGH 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 Stammfassung für das Streitjahr 2002 zu beachten (vgl. in diesem Sinne bereits die Erkenntnisse des VwGH 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; 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952; 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).

Nach dem Beschluss des VwGH vom 25. Februar 2015, Ra 2014/13/0023, ergibt sich aus der Judikatur des EuGH, wie der VwGH schon ausgesprochen hat, eine *"Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Einbindung des Steuerpflichtigen in einen Mehrwertsteuerbetrug"* (vgl. dazu VwGH 26. März 2014, 2009/13/0172).

Nach der Judikatur des EuGH kommt es nicht darauf an, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, an den Fiskus entrichtet wurde (vgl. dazu die Entscheidungen des EuGH vom 3. März 2004, Transport Service, C-395/02, Rn. 26; vom 12. Jänner 2006, Optigen u.a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rn. 54; vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Rn. 49; vom 21. Juni 2012, Mahageben und David, C-80/11 und C- 142/11, Rn. 40; und vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, Rn. 28).

Steht 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, so hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wobei es keinen Unterschied macht, auf welcher Umsatzstufe der Lieferkette die Mehrwertsteuerhinterziehung erfolgt (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172).

Ein Steuerpflichtiger, der von der Einbindung des Umsatzes in eine Mehrwertsteuerhinterziehung weiß oder wissen müsste, geht den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig, weshalb ihm der "*Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug*" zu verweigern ist (vgl. Rn. 56 bis 59 und 61 der Entscheidung des EuGH in den Rechtssachen Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, und seit den im Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, zitierten etwa noch die Entscheidungen des EuGH vom 13. März 2014, FIRIN, C-107/13, Rn. 40 bis 44, und vom 18. Dezember 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, Rn. 42 bis 69).

Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt und dem Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, zu entnehmen ist, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn auf Grund 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 wissen hätte 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. die Urteile des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 4 5 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). 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. Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61).

Nach dem Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen Ltd u.a., DStR 2006, 133, LEXinform 0175952) über den Vorsteuerabzug im

Umsatzsteuerkarussell wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist. Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung.

In einem weiteren Urteil vom 6. Juli 2006 (C-439/04 und C-440/04, DStR 2006, 1274, LEXinform 5210171) hat der EuGH seine Rechtsprechung vom 12. Jänner 2006 bestätigt und klargestellt, dass, wenn auf Grund objektiver Umstände feststeht, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern hat.

Art. 167 ff. MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht. Die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, sind nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (vgl. EuGH 21. Februar 2006, Rs. C-255/02, Halifax u.a., DStRE 2006, 4447, Rz.59).

Denn die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist, worauf der Gerichtshof bereits hingewiesen hat, ein Ziel, das von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteil vom 29. April 2004 in den Rs. C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep, DStRE 2004, 1473, Rz. 76).

Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ist nicht erlaubt (vgl. u.A. Urteile vom 3. März 2005 in der Rs. C - 32/03, Fini H, DStRE 2005, 596, Rz. 32).

Nach dem Urteil des EuGH vom 21. Juni 2012 (C-80/11 und C-142/ 11, DStRE 20102, 1336, LEXinform 0589336; Gehm, NWB 40/2012, 3237) kann der Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht wegen Unregelmäßigkeiten verweigert werden, die der

Rechnungsaussteller begangen hat (s.a. Pressemitteilung des EuGH Nr.85/12 vom 21. Juni 2012, LEXinform 0438086).

Der EuGH führt aus, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, wenn Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Steuerbehörde kann jedoch nicht generell verlangen, dass der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Mehrwertsteuerabzug ausüben will, überprüft, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen. S. dazu auch die Urteile des EuGH vom 31. Jänner 2013 (C-643/11, UR 2013, 346, LEXinform 5212267 und C-642/11, UR 2013, 275, LEXinform 5212266).

Der EuGH geht mit Urteil vom 31. Jänner 2013 (C-643/11, UR 2013, 346, LEXinform 5212267) u.A. der Frage nach, ob ein Umsatz im Hinblick auf den Aussteller der Rechnung und den Empfänger der Rechnung einer identischen Beurteilung bedarf. Wegen des Fehlens bzw. Nichtvorlegens verlangter Dokumente hat das Finanzamt auf das Fehlen einer steuerpflichtigen Lieferung des Rechnungsausstellers geschlossen, der dies allerdings bestreitet. Fraglich war, ob der Empfänger der Rechnung trotz der angeblich fehlenden Lieferung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In seiner Entscheidung vom 31. Jänner 2013 (C-643/11, LEXinform 5212267) verweist der EuGH u.A. auf sein Urteil vom 21. Juni 2012 (C-80/11, LEXinform 0589336) indem er feststellt, dass die Steuerverwaltung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen kann, zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und der Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorgelagerten Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder entsprechende Unterlagen vorzulegen. Folglich muss ein nationales Gericht, das zu entscheiden hat, ob es in einem bestimmten Fall an einem steuerpflichtigen Umsatz fehlt, und vor dem sich die Steuerverwaltung insbesondere auf vom Rechnungsaussteller oder einem seiner Lieferanten begangene Unregelmäßigkeiten - wie Lücken in der Buchführung - beruft, dafür Sorge tragen, dass die Beweismittel nicht dazu führt, dass der Empfänger der Rechnung mittelbar zu Nachprüfungen bei seinem Vertragspartner verpflichtet wird, die ihm grundsätzlich nicht obliegen.

Nach dem EuGH-Urteil vom 13. Februar 2014 (C-18/13, LEXinform 0589418) schließt die Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer abzieht, die in den von einem Leistenden ausgestellten Rechnungen ausgewiesen ist, wenn die Leistung zwar erbracht worden ist, sich aber herausstellt, dass sie nicht tatsächlich von diesem Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden ist, insbesondere weil diese nicht über das erforderliche Personal sowie die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert wurden oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als

Leistende unterzeichnet haben, sich als falsch erwiesen hat, sofern zwei Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich

1. diese Umstände den Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens erfüllen und
2. auf Grund der von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diesen Betrug einbezogen war.

Auf Grund der Tatsache, dass 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.

Wie der EuGH mit Urteil vom 21. Februar 2006 (C-255/02, UR 2006, LEXinform 0175994) entschieden hat, ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht im Sinn des § 115 BAO besteht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (z.B. VwGH 28. Mai 2002, 97/14/0053; 9. September 2004, 99/15/0250; 13. September 2006, 2002/13/0091; 25. Juni 2007, 2004/17/0105), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22. Jänner 1992, 90/13/0200; 7. Juni 2001, 95/15/0049; 30. September 2004, 2004/16/0061). Auch wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167) festzustellen (vgl. VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine

Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23. September 2010, 2010/15/0078; 28. Oktober 2010, 2006/15/0301; 26. Mai 2011, 2011/16/0011; 20. Juli 2011, 2009/17/0132). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „*im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn*“ nachweisen (VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Aus folgenden **Gründen** war der **Vorsteuerabzug** hinsichtlich der Umsatzsteuer in den von der belangten Behörde beanstandeten Rechnungen der L2-GmbH gemäß den Feststellungen im Bericht gemäß § 150 BAO ab 19. Juni 2001 zu **versagen**, die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide als unbegründet abzuweisen und dem Verböserungsantrag des Finanzamtes vom 23. März 2017 nicht zu folgen:

Im gegenständlichen Beschwerdefall umfasst der Warenhandel den Warenankauf von Lieferanten, die Beförderung sowie den Verkauf der Waren an gewerbliche Abnehmer, ohne dass die Waren verändert oder verarbeitet werden. Nach Hannah Leimert, Strukturanalyse des Wiener Computerhandels Wien, Wirtschaftsuniversität Wien, 12. März 2015, S. 6., weist der Handel mit Computern, Computerkomponenten und Software eine sehr hohe Dynamik auf, weil durch neu entwickelte Technologien sich ein ständiger Wandel in den angebotenen Produkten und Leistungen ergibt. Gf. hat vor Beginn ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin bei der Bf. bereits in der Computerbranche gearbeitet, wo sie den späteren Geschäftsführer der L1-GmbH beruflich kennengelernt hat. Bestätigt wird die Beziehung zwischen der Geschäftsführerin der Bf. und dem Geschäftsführer der L1-GmbH u.a. durch

a) die Angaben der Gf. und I.Ab., und

b) die Hilfsleistung des I.Ab. bei der Suche nach dem Betriebssitz für die Bf..

Die CPU-Lieferungen der L1-GmbH an die Bf. waren daher Folge der Erfahrung, Kundigkeit und Erprobtheit des I.Ab. in der Computerbranche zum Zeitpunkt der Gründung der L1-GmbH.

Für die Glaubwürdigkeit der Gf.-Behauptung, die Gf.-I.Ab.-Beziehung wäre rein beruflicher Natur, sprach die Eigenschaft der Gf. als alleinerziehende Mutter eines Kindes, die A.T. aus ihrer gemeinsamen Zeit bei Fa.A gekannt und mit A.T. in der Freizeit Ausflüge unternommen hatte. Im Gegensatz dazu fehlen konkrete Beweise, die geeignet sind, die Behauptung der Geschäftsführerin, wonach die I.Ab.-Gf.-Beziehung eine reine Geschäftsbeziehung gewesen wäre, zu widerlegen. Vereinzelt Treffen zwischen der Geschäftsführerin der Bf. und ihrem Geschäftspartner I.Ab., wie jenes z.B. auf der Summerstage oder zum Verzehr einer Speise, sind zu wenig, um das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung, die auch die Lebensführung der Gf. samt Kind berührt hätte, glaubhaft zu machen und eine Einbeziehung der Gf. in eine Tätergruppe offen zu legen.

Die Tatsache, dass Gf. ihre Beziehung zu I.Ab. immer als rein beruflich bezeichnet hat und I.Ab. A.T. bekannt gewesen sein musste, beweist nicht zwangsläufig die "Buffer"- Position der Bf. bzw. das "Wissen hätte müssen" der Gf. von der Einbeziehung der Bf.- Umsätze in den USt.-Karussellbetrug, weil das Motiv für das I.Ab-Verhalten gegenüber Gf. nicht eindeutig bestimmbar und daher mehrdeutig war. Bestätigt wird dies durch die Hilfe, die I.Ab. Gf. bei der Bf.-Bürosuche geboten hat, zumal diese Hilfshandlung einen zwingenden Rückschluss auf die Art der Veranlassung des I.Ab. für dieses Tun nicht zulässt. Es bleibt somit offen, ob die Hilfestellung rein betrieblich, rein privat oder sowohl privat, als auch betrieblich veranlaßt war. In Hinblick auf die geringe Gewinnspanne bei Geschäften mit der Handelsware CPU war jedenfalls der Bestand eines bloßen Interesses des I.Ab an der Förderung der Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen der Gf., durch das die Handlungsweise des I.Ab von einem in erster Linie die persönliche und damit außerbetriebliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert war, nicht gänzlich auszuschließen.

Aufgrund der Belieferung der C-GmbH mit CPUs von der Fa. M, deren Vertreter u.a. die Brüder Ab. waren, musste I.Ab. dem Einkäufer bei der C-GmbH (A.T.) ebenso wie dem unmittelbaren Vorgesetzten von A.T., somit Einkaufsleiter der C-GmbH (G.D.) bekannt gewesen sein.

Bei dieser Konstellation war es gerade der über Anraten des rechtsfreundlichen Vertreters der Bf. rechtzeitig getroffene Entschluss, die Bf.-L1-GmbH-Geschäftsbeziehung zu beenden, der Gewissheit über die Sorgfaltsausübung durch Gf. in einer Intensität, die jener eines ordentlichen und geschäftstüchtigen Kaufmanns entsprochen hatte, verschaffen konnte.

Infolge der nur wenige Monate dauernden Geschäftsbeziehung zwischen L1-GmbH und Bf. und des Freispruchs der Gf. im in Rede stehenden finanzstrafrechtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht war die Frage, ob letztendlich die abgabenbehördlichen Aktivitäten bei der L1-GmbH oder eine Empfehlung des steuerlichen Vertreters der Grund für die Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der Lieferfirma L1-GmbH gewesen waren, für die Entscheidung über die angefochtenen Bescheide vom 14.Jänner 2013 ohne Belang.

Die Steuernummer, deren Fehlen bei der im Jahr 2001 gegründeten L1-GmbH von der steuerlich vertretenen Bf. beanstandet wurde, stellt in Hinblick darauf, dass die [im gleichen Jahr wie die L1-GmbH gegründete] Bf. in den ersten Monaten des Jahres 2001 über keine Steuernummer verfügt hat, kein Indiz für eine Bf.-Beteiligung an einem Karussellbetrug dar. Der Grund dafür ist, dass die Bf. nach der Aktenlage (Formular Verf.26) ihre Tätigkeit bereits im Februar 2001 aufgenommen hat und die Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich der am 15.Jänner 2001 errichteten Bf. (Formular Verf. 26) mit 26. April 2001 datiert, ohne dass die Bf. innerhalb dieses Zeitraum über eine Steuernummer verfügt hat. Der Stempel des abgabenbehördlichen Erhebungsdienstes der Betriebsprüfungsabteilung mit Angaben des Datums und nur der Nummer des Arbeitsbogens auf dem Akt der Groß-Bp zur Nachschau ist somit der Beweis dafür, dass der Bf. zum Stichtag 26. April 2001 noch keine Steuernummer zugewiesen worden ist. Tatsache ist, dass bei der Steuernummervergabe ein Ordnungsbegriff, das heißt eine Abgabekontonummer, bestehend aus einer zweistelligen Finanzamtsnummer und einer

siebenstelligen Steuernummer, erst im Zuge der nach Prüfung der Unterlagen erfolgten Unternehmensregistrierung beim Finanzamt vergeben und ein neuer Steuerakt angelegt wird. Erst dann wird die Abgabekontonummer dem Abgabepflichtigen mitgeteilt, die für die Identifikation der abgabepflichtigen Person dient und daher auf allen Belegen (Schriftstücken, Zahlungsabschnitten usw.), die dem Finanzamt übermittelt werden, angeführt werden sollte. Bei der neu errichteten Bf. umfasst der Zeitraum von der Errichtung der Bf. [15. Jänner 2001] bis zum Zeitpunkt der letztgenannten Nachschau [26. April 2001] somit drei Monate und neun Tage.

Die Gewöhnlichkeit dessen, dass im Zuge der Neuaufnahme eines Unternehmens wie der Bf. ein Außendienstorgan des Finanzamtes dem jeweiligen Betrieb einen Besuch abstattet, bestätigt der Text auf der BMF-Homepage zum Punkt Steuern/ Für Selbstständige & Unternehmen / Ich mache mich selbstständig / Sonstige organisatorische Maßnahmen / Vergabe einer Steuernummer, demnach ein derartiger "Antrittsbesuch" vor Ort der Behörde zweifellos ein besseres Bild vermittelt, als wenn die Dinge lediglich von der "Amtsstube" aus beurteilt werden, und auch als Servicemaßnahme der Aufklärung über die Rechte und Pflichten als Unternehmerin/ Unternehmer dient. Die Umsetzung dieser Vorgangsweise in der Praxis wurde durch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2017, demnach das abgabenbehördliche Organ die Geschäftsführerin der Bf. über die Vorgehensweise bei etwaigen, zukünftigen innergemeinschaftlichen Warenverkehren und damit einhergehenden Meldeerfordernissen bei der Zusammenfassenden Meldung im Zuge der USt.-Nachschau für den Zeitraum Jänner bis Juni/2001 belehrt hätte, bestätigt.

Es war zwar somit nicht verdächtig, dass L1-GmbH zum Zeitpunkt der Eröffnung des Gewerbebetriebs und den unmittelbar darauffolgenden Monaten des Jahres 2001 noch keine Steuernummer gehabt hatte, dennoch begründete die Anlieferung von betrugsanfälligen Waren durch neu gegründete Lieferfirmen die Pflicht für die Bf., hinsichtlich der jeweiligen Lieferfirma für Beweise, die ein der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entsprechendes Verhalten dokumentieren, Vorsorge zu treffen.

Zur Bedeutung der UID-Nummer für ein Handelsunternehmen in den Streitjahren sei bemerkt, dass diese Nummer kein Rechnungsmerkmal im Sinn des § 11 UStG 1994 für die in den Streitjahren ausgestellten Rechnungen gewesen ist und daher kein Verdachtsmoment bezüglich einer Einbeziehung der Bf. Umsätze in einen USt-Karussellbetrug für die Streitjahre darstellt. Bestätigt wird dies durch die Umsatzsteuerrichtlinien 2000, denen hinsichtlich der Änderungen der Rechnungslegung auf Grund des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002, was die UID-Nummer des die Rechnung für **Umsätze nach dem 31. Dezember 2002** ausstellenden Unternehmens anbelangt, ersichtlich ist, dass die Richtigkeit der UID-Nummer durch den Rechnungsempfänger in dem auf das den Streitjahren nachfolgenden Jahr nicht zu prüfen war (Rz. 1539).

Tatsache ist, dass ein Gewerbebetrieb ab dem Zeitpunkt der Registrierung des Unternehmens ein Konto beim zuständigen Finanzamt besitzt. Unter dem Namen und der Steuernummer des Unternehmens richtet das Finanzamt ein Abgabekonto ein, auf das in

der Folge sämtliche Zahlungen, wie z.B. für Umsatz-, Körperschaftsteuer, lohnabhängige Abgaben, etc. zu erfolgen haben. Zur an die Bf. vergebenen Steuernummer hält die mit 19.November 2001 datierte Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001 ausdrücklich fest, dass sich bei Prüfungen der Umsatzsteuervoranmeldungen für die ersten sechs Monate des Jahres 2001 keine Feststellungen ergeben haben, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlagen führen. Damit wurde der Bf. schriftlich bestätigt, dass die geprüften Eingangsrechnungen der L1-GmbH den gesetzlichen Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechen, die Leistungen tatsächlich an die Bf. erbracht worden waren und die Bezahlungen der Eingangsrechnungen ausnahmslos über Bankkonten erfolgt sind.

Tatsache ist, dass die Bf.-L1-GmbH - Geschäftsbeziehung nur wenige Monate gedauert hat und Gegenstand eines Strafverfahrens gewesen ist, das für die Bf.-Geschäftsführerin mit einem Freispruch gemäß § 259 Z.3 StPO von dem an Gf. adressierten Vorwurf der Steuerhinterziehung gemäß § 33 FinStrG geendet hat. Hat die belangte Behörde die Warenlieferungen von L1-GmbH an die Bf. mit der Niederschrift über die USO-Prüfung im Jahr 2001 bestätigt, so sind der von I.Ab. an Gf. erteilte Tip bei der Suche nach Bf.-Büroräumlichkeiten und die abgabenbehördlich festgestellten Treffen zwischen der Geschäftsführerin der Bf. und dem Geschäftsführer der L1-GmbH unzureichend, die Annahme einer Einlassungsfahrlässigkeit der Gf. bei den Lieferungen der Lieferfirma L1-GmbH glaubhaft zu machen.

Aufgrund des Gesamtbilds der von der belangten Behörde erhobenen Sachverhaltselemente war dem nachträglich gestellten Antrag des Amtsvertreters auf Abänderung der angefochtenen Bescheide in Form der Aberkennung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der Umsatzsteuern in den Rechnungen der L1-GmbH nicht zu folgen, weil ihm konkrete Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu dem anderen Ergebnis (als von den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, fehlten. Diese wären notwendig gewesen, weil die Rechnungen der L1-GmbH dadurch, dass

- a) sie jene Monate des Zeitraums 2001 betroffen hatten, in denen die erste Phase des Umsatzsteuerbetrugskarussells war (siehe Pkt.7.22. PB),
- b) Gf. im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freigesprochen worden war,
- c) die Rechnungen abgabenbehördlich geprüft worden waren, nicht ausreichend waren, eine Einbeziehung dieser Bf.-Umsätze in den USt-Karusselbetrug zu begründen.

Infolge der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten war daher davon auszugehen, dass Gf. die Geschäftsbeziehung mit L1-GmbH tatsächlich über Empfehlung des steuerlichen Vertreters beendet hatte. Damit mangelte es an einem klaren und eindeutigen Beweis für ein Verhalten, durch das Gf. die Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführerin verletzt hätte.

Allein die Anführung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, mit dem die Beschwerde eines als Broker tätigen Bf.-Kunden abgewiesen wurde, ohne bislang unbekannte Sachverhaltselemente zur Beschwerde der Gf. zu Gunsten des Rechtsstandpunkts der belangten Behörde ins Treffen zu führen, verschafft keine Gewissheit über die Einbindung der Bf.- Umsätze in den im Bericht gemäß § 150 BAO dargestellten USt.-Karussellbetrug, zumal die Position eines Brokers mit jener eines Buffers nicht vergleichbar ist. War noch dazu die Eigenschaft der L1-GmbH und L2-GmbH als Lieferfirmen der Bf. in den Streitjahren aufgrund von abgabenbehördlichen Prüfungshandlungen bei der Bf. amtsbekannt, so war die Ungleichheit jenes Sachverhalts, der dem über die Beschwerde der C-GmbH absprechenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zugrunde gelegen war, im Vergleich zu jenem, der der Berufung der Bf. gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 zugrunde gelegen war, offensichtlich. Damit war das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs für die abgabenrechtliche Beweiswürdigung des der Beschwerde der Bf. zugrundeliegenden Sachverhalts nur insoweit beweiskräftig, als es den Bestand eines USt-Karussellbetrugs, an dem die C-GmbH beteiligt war, bestätigt.

Wider das in Rede stehende "*Wissen hätte müssen*" der Gf. von Beginn ihrer Geschäftsbeziehungen zur L2-GmbH an bis 19. Juni 2001 spricht die Aktenlage, anhand dieser objektive Umstände, die belegen, dass Gf. vom Mehrwertsteuerbetrug wissen hätte müssen, nicht festzustellen waren. Dadurch, dass die im Jahr 2001 gegründete Lieferfirma L2-GmbH über eine Steuernummer samt UID-Nummer verfügt hatte und im Firmenbuch registriert gewesen war, konnte Gf. zurecht davon ausgehen, dass das Finanzamt bei der Unternehmensgründung der L2-GmbH geprüft hatte, ob es sich bei der aufgenommenen Tätigkeit tatsächlich um eine unternehmerische Tätigkeit gehandelt hatte. Da die Abgabenbehörde nur bei Vorliegen der typischen Merkmale für eine unternehmerische Tätigkeit eine UID-Nummer erteilt und die Geschäftsführerin der Bf. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten vertreten war, hatte die Geschäftsführerin von der Eigenschaft der L2-GmbH als Unternehmen im Sinn des § 2 UStG 1994 auszugehen. Nach der Aktenlage hatte M.S. der Geschäftsführerin der Bf. dadurch, dass er gegenüber der Gf. Angaben gemacht hatte, über die Branchenfremde bzw. die Allgemeinheit keine Kenntnis haben konnten, den Eindruck vermittelt, die Leistungsfähigkeit des M.S. in Form von professionellen Lieferungen der L2-GmbH einzubringen. Das zu erreichende Arbeitsergebnis war für die Bf. bedeutsam, erschien im beruflichen Zusammenhang notwendig und wurde vertraglich vereinbart.

Tatsache ist, dass auch die Lieferungen der L2-GmbH unter dem geschäftsführenden Gesellschafter M.S. abgabenbehördlich geprüft worden sind und die tatsächliche Durchführung der Lieferungen der L2-GmbH bestätigt worden ist.

Dem Begehren der Gf. hinsichtlich der Vorlage eines Ausweises des M.S. als Nachweis für die Personenidentität wurde in Form der Vorlage solch eines (offensichtlich gefälschten) Personalausweises entsprochen.

Aufgrund der vorangegangenen Ausführungen zur L2-GmbH war ein Vorliegen der Einlassungsfahrlässigkeit der Gf. bei der Geschäftsbeziehung L2-GmbH-Bf. bis zum 19. Juni 2001 auszuschließen, zumal vor diesem Zeitpunkt die Täuschung über die Person des ursprünglichen Geschäftsführers/Gesellschafters der L2-GmbH in Form der Vorlage des in Rede stehenden Personalausweises noch kein Ende gefunden hatte. Bestätigt wird dies durch den Widerruf des internationalen Haftbefehls für M.S. im in Rede stehenden Finanzstrafverfahren gegen Gf. vor dem Straflandesgericht, welcher in dem als Beweismittel an das Bundesfinanzgericht übermittelten Strafact abgelegt war, dadurch, dass dem widerrufenen Haftbefehl ein Antrag der Staatsanwaltschaft auf Auslieferung des M.S. für den Fall der Festnahme im Ausland vorausgegangen war, welcher ohne die Vermutung der physischen Existenz der gesuchten Person M.S. samt Richtigkeit der zu M.S. bekannten Personendaten nicht gestellt worden wäre.

Zur Person M.S. vermitteln die diesbezüglichen Angaben der Geschäftsführerin der Bf. das Bild eines Fachmanns, der neben theoretischen Wissen über eine kompetente Anwendung desselben, also praktisches Handlungswissen, verfügt hat.

Die behördliche Anerkennung der Unternehmereigenschaft der L2-GmbH während der Zeit der Geschäftsführung durch M.S. sprach dafür, dass es sich bei M.S. um eine Person gehandelt hatte, die nicht nur über überdurchschnittlich umfangreiches Wissen auf dem Fachgebiet des Handels mit Computermikroprozessoren verfügt, sondern auch die speziellen Fähigkeiten besessen hatte, durch Handlungen den Irrtum bei der Bf. herbeizuführen, dass M.S. selbständig und nachhaltig gewerbebetriebliche Aktivitäten auf Namen der L2-GmbH entfalte. Offensichtlich wurde die Unverlässlichkeit der Angaben des M.S. erst zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Wechsels des geschäftsführenden Gesellschafters der L2-GmbH von M.S. zu F.M. und der Durchführung von Lieferungen in der Funktion als Handlungsbevollmächtigter der L2-GmbH durch den unauflösbaren Widerspruch dieser Handlungsweise mit der M.S.-Erklärung gegenüber Gf., sich als geschäftsführender Gesellschafter im Rahmen der L2-GmbH selbständig zu machen.

Die Tatsache, dass der Aufenthaltsort des im Zuge des in Rede stehenden strafgerichtlichen Verfahrens per internationalen Haftbefehl gesuchten M.S. nicht feststellbar war und ist, sodass der Haftbefehl widerrufen werden musste, war daher der Beweis für die (der Gf. verborgen gebliebenen Täuschung über die) Vorspiegelung der generellen Absicht des M.S., ein Unternehmen als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 zu führen. Auf Grund der Folgen des zuvor genannten Widerrufs waren es letztendlich gerade jene, dem Haftbefehlwiderruf nachfolgenden und somit den angefochtenen Bescheiden vom 14. Jänner 2013 unmittelbar vorausgegangen, abgabenbehördlichen Ermittlungshandlungen und Ergebnisse betreffend Feststellung des Aufenthaltsorts des M.S., die die Annahme, M.S. wäre als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 in den auf die Streitjahre nachfolgenden Jahren im internationalen, allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in Erscheinung getreten, eindeutig widerlegt hatten. Somit geht der an die belangte Behörde adressierte Vorwurf, die angefochtenen Bescheide wären ohne weitere Erhebungen erlassen worden, ins Leere. Auf die durch das

Erhebungsergebnis der Groß-Bp bestätigte Richtigkeit des Haftbefehl-Widerrufs selbst mehrere Jahre nach der Zurücknahme des Haftbefehls sei verwiesen .

Tatsache ist, dass die Waren bei den L2-GmbH-Lieferungen an die Bf. bis zum 19.Juni 2001 tatsächlich in das Bf.-Büro geliefert und abgeholt worden sind. Bestätigt wird dies durch die Angaben des Zeugen DN.2 im finanzstrafbehördlichen Verfahren und in der mündlichen Senatsverhandlung vom 1.Februar 2017.

Sowohl die Lieferfirmen, als auch die im Karussellbetrugsfall als "Broker" bezeichneten Bf.-Kunden (C-GmbH, D-GmbH) sind österreichische Unternehmen.

Seitens der belangten Behörde ist der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Eingangsrechnungen der Lieferfirmen L2-GmbH bis zum 19.Juni 2001 und L1-GmbH sogar noch über den Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide hinaus bis zum 23.März 2017 (aus ihrem Vorbringen eindeutig erkennbar) anerkannt worden.

Anhand der Aktenlage war somit auch hinsichtlich der Lieferungen der L2-GmbH bis zum 19.Juni 2001 das Fehlen von a) objektiven Umständen, aufgrund dieser Gf. wissen hätte müssen, dass die Bf.-Umsätze in den USt.-Karussellbetrug einbezogen worden wären, b) stichhaltigen Beweisen für eine Einbindung der Bf.-Umsätze in den USt.-

Karussellbetrug festzustellen. Es wäre daher an der belangten Behörde gelegen gewesen, mit dem Abänderungsantrag vom 23. März 2017 neue, begründete Überlegungen, die für die Abänderung der angefochtenen Zweitbescheide sprechen, vorzubringen und den Ausführungen sämtliche, dem BFG bislang verborgen gebliebene Beweismittel beizulegen. Anstatt dessen weicht die belangte Behörde mit dem Abänderungsantrag vom 23.März 2017 von den bisherigen abgabenbehördlichen Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der L2-GmbH ab, ohne die Mangelhaftigkeit der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegenen Prüfungsfeststellungen durch Bekanntgabe neuer Sachverhaltselemente samt Anbot entsprechender Beweismittel für diese neuen Tatsachen glaubhaft zu machen. Die belangte Behörde zitiert zwar das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zur Beschwerde eines Brokers im gegenständlichen USt-Karussellbetrug, ohne jedoch dem Bundesfinanzgericht anhand des zitierten VwGH-Erkenntnisses Gewissheit über die Zwangsläufigkeit der Änderung des von der Groß-Bp festgestellten Sachverhalts in Form der Anführung von bislang im Verborgenen gebliebenen, neuen Sachverhaltselementen zu verschaffen.

Aufgrund des sich durch die obigen Ausführungen ergebenden Gesamtbildes der Verhältnisse bis zum Stichtag 19.Juni 2001 war das Vorliegen von objektiven Umständen, die eine durch Gf.-Einlassungsfahrlässigkeit bedingte Einbindung der Umsätze der Bf. in den USt.-Karussellbetrug nachweisen hätten können, zu verneinen und dem Verböserungsantrag der belangten Behörde vom 23.März 2017 nicht zu folgen.

Hinsichtlich der im Bericht gemäß § 150 BAO angesprochenen **Rechnungen der L2-GmbH ab dem Stichtag 19. Juni 2001**, denen die Groß-Bp die Anerkennung des Rechnungsscharakters im Sinn des § 11 UStG 1994 versagt hat, stellt sich der Sachverhalt anders da:

Zu USt.-Karussellen ist vorab allgemein festzuhalten, dass diese, wenn sie professionell organisiert sind, nicht aus vier Firmen, sondern aus einem ganzen Geflecht von einer kaum zu überschauenden Anzahl von Gesellschaften bestehen, die ständig wechseln beziehungsweise ihre Funktion im Rahmen des großangelegten Betrugs mit der Mehrwertsteuer ändern. Zu den Methoden der Verschleierung zählen die Verwendung von Schein- und Abdeckrechnungen, die Schaltung mehrerer Buffer hintereinander und die Einbindung von Firmen ohne Wissen des Unternehmers, wobei die Einbindung von Firmen ohne Wissen deren Inhaber in erster Linie der Verschleierung des Warenkreislaufs und dem damit verbundenen Umsatzsteuerbetrug dient.

Die Einbindung gutgläubiger Unternehmen als Buffer dient primär der Verschleierung, weil ein Buffer die gezahlte Umsatzsteuer (= Vorsteuer) mit der eingekommenen Umsatzsteuer verrechnen kann, während der Distributor in teilweise erhebliche Vorleistung gehen muss. Da der Distributor beim Kauf der Ware die auf den Kaufpreis entfallende Umsatzsteuer an den Buffer bezahlt, während er selbst die Ware aufgrund der innergemeinschaftlichen Lieferung ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer zum reinen Nettopreis an den In/Out-Buffer ins EU-Ausland verkauft, ist er also auf die Erstattung der von ihm zuvor an den Buffer verauslagten Vorsteuer durch das Finanzamt angewiesen und trägt alleine das tatsächliche finanzielle Risiko, sollte das Finanzamt misstrauisch werden und die Erstattung der Vorsteuer verweigern. Alleine aus diesem Grund haben wesentlich involvierte Karussellteilnehmer kein Interesse daran, die Position des Distributors einzunehmen, und werden also alles daran setzen, ein unbeteiligtes Unternehmen gutgläubig am Ende der Lieferkette in Österreich zu positionieren.

Zu einer der Methoden, wie die Hintermänner eine derartige Kontrolle über unbeteiligte Firmen ausüben und sie für ihre Zwecke missbrauchen können, die oft auch miteinander kombiniert werden, zählt jene, bei der als Opfer in der Regel nur Firmen in Betracht kommen, die mit Ware handeln, die sich auch im USt-Karussell dreht. Bei Gewinnung der Einflussnahme auf Mitarbeiter in der Ein- und/oder Verkaufsabteilung einer solchen Opferfirma wird der Mitarbeiter in der Einkaufsabteilung die Karussellware vom Missing Trader oder einem Buffer ankaufen, während der Mitarbeiter in der Verkaufsabteilung exakt diese Ware wieder an einen weiteren Buffer oder zum In/Out-Buffer zurück ins Ausland verkaufen wird. Auf diese Art erhalten insbesondere Mitarbeiter in Vertriebsabteilungen von ihrem Arbeitgeber für getätigte Umsätze erfolgsabhängige Umsatzprovisionen. Bei sich bietender Möglichkeit wird daher zugelassen, die für die Firma getätigten Umsätze und damit dann auch die eigenen Provisionen sprunghaft ansteigen zu lassen.

Im Fall des Fehlens eines derartigen Provisionssystems in der betroffenen Firma oder bei Provisionszahlungen in einer Höhe, die so gering sind, dass sie alleine noch keinen Anreiz für die Mitarbeiter an den Schlüsselpositionen zur Teilnahme an einer vordefinierten Absatzkette schaffen, besteht die Möglichkeit der Bezahlung von Bestechungs-, Schmier- oder Handgeld an die entsprechenden Mitarbeiter durch die Hintermänner des USt.-Karussellbetrugs.

Für das Funktionieren des USt.-Karussellbetrugs ist für die Hintermänner des Karussells erforderlich, dass sie in Erfahrung bringen, welche Einkaufsquellen und Plattformen von den Einkäufern der unbeteiligten Firma regelmäßig genutzt werden und worüber die Ware von der Vertriebsabteilung wieder veräußert wird, damit sie sodann nur noch zeitnah über die betreffenden Ein- und Verkaufsplattformen künstlich ein Angebot und eine korrespondierende Nachfrage generieren müssen. Wird zuerst die Nachfrage generiert und erst dann kurz darauf das passende Angebot platziert, so wird dadurch die psychologische Hemmschwelle umgangen, die der Einkäufer hat, wenn er sich Ware ins Lager legt und nicht weiß, ob und wann er diese weiterverkaufen kann.

Aus folgenden **Gründen** war die **Vorsteuerabzugsfähigkeit** hinsichtlich der Umsatzsteuer in den Eingangsrechnungen der L2-GmbH **ab dem Stichtag 19. Juni 2001 zu verweigern:**

Gewissheit über die Verletzung der Ausübung der Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsfrau verschafft die Tatsache, dass die Begründung der Geschäftsbeziehung M.S. - Gf. gemäß dem Vorbringen im Schreiben der Bf. vom 14. Jänner 2008 nicht das Ergebnis der Anwendung einer der üblichen Methoden bei der Lieferantenauswahl war, zu denen in der Regel neben der preislichen Günstigkeit des Lieferanten auch Empfehlungen, positive Erfahrungen mit dem Lieferanten in der Vergangenheit, ein Eintrag in den gelben Seiten des Telefonbuchs, etc. zählen, sondern die Folge einer telefonischen Kontaktaufnahme des M.S. in der Eigenschaft als geschäftsführender Gesellschafter der L2-GmbH bei der Gf. war.

Mit dem Eintrag des F.M. als neuer, alleiniger, geschäftsführender Gesellschafter der L2-GmbH im Firmenbuch ist die Eigner- und Geschäftsführereigenschaft des M.S. hinsichtlich der L2-GmbH erloschen. Die im Firmenbuch eingetragene Änderung der L2-GmbH-Daten hinsichtlich des Namens des Geschäftsführers und Gesellschafters der Kapitalgesellschaft am 5. Juni 2001 belegt das formelle Ausscheiden der vertretungsberechtigten Person aus der L2-GmbH mit Drittwirkung und schließt somit die Annahme der Entfaltung selbständiger und nachhaltiger Aktivitäten des M.S. zu Gunsten der L2-GmbH aus. Bestreitet der in der Computerhandelsbranche unerfahrene F.M. gegenüber der belangten Behörde, die ihm vorgehaltenen L2-GmbH-Rechnungen ausgestellt zu haben, so ist diese Erklärung der Beweis für das Versäumnis der Bf., mit Zustimmung von F.M. und M.S. Auskünfte über F.M. und [nachträglich] M.S. bei z.B. Behörden eingeholt zu haben, die gegebenenfalls auch negative Auskünfte über F.M. und M.S. beinhalten hätten können.

Die Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht für die Bf. war Folge der Ungewöhnlichkeit des Geschäftsführungs- und Gesellschafterwechsels, weil ein Gewerbebetrieb eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, die auf eigene Rechnung, eigene Verantwortung und auf Dauer mit der Absicht zur Gewinnerzielung betrieben wird. Für eine planmäßig und auf gewisse Dauer betriebene gewerbliche Tätigkeit, deren Ausübung M.S. den Gf.-Angaben zufolge zu Beginn der Geschäftsbeziehung mit der Bf. beabsichtigt hat, ist charakteristisch, dass die vorgenommenen Handlungen auf eine Vielzahl

von Geschäften gerichtet sein müssen. Mit der den Firmenbuchdaten ersichtlichen Ersetzung des als ursprünglichen Gesellschafter und Geschäftsführers im Firmenbuch registrierten M.S. durch F.M. nach weniger als zwei Monaten nach Gründung der L2-GmbH durch F.M. waren Verhältnisse zum Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels bei der L2-GmbH festzustellen, deren Merkwürdigkeit durch die mit dem Geschäftsführerwechsel verbundenen Kosten offensichtlich war. Dadurch, dass bereits das Stammkapital gemäß § 6 Abs.1 GmbH-Gesetz, RGBI.Nr.58/1906 zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.125/1998, mindestens 35.000 Euro (!) erreichen musste, waren die Gesamtkosten für die Gründung einer GmbH, die Firmenbuchregistrierung und die Änderung von im Firmenbuch eingetragenen Daten nicht unerheblich.

Die Auffälligkeit des Verhaltens des F.M. als Geschäftsführer der L2-GmbH, welches Entwicklungsmöglichkeiten von einer Lieferfirma in der Computerhandelsbranche behindert, anstatt sie zu fördern, beweist die protokollierte Aussage der Bf.- Angestellten vom 27. April 2006, demnach sie *"immer geglaubt habe, er ist nur der Chauffeur. Jedenfalls war sofort ersichtlich, dass er kein Computerfachmann war. Darauf, dass F.M. jedenfalls nicht den Eindruck gemacht hat, dass er Geschäftsführer und Lieferant von Mikrochips sie, habe DN.1 Gf. auch angesprochen. Sie hat dazu aber weiter nichts gesagt."*

Tatsächlich war F.M. im Gegensatz zu M.S, über den die Gf.-Ausführungen das Bild eines Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft mit solchen Kenntnissen über die Computerhandelsbranche vermitteln, die es ihm ermöglichen, eine Lieferfirma zu führen, branchenunkundig, womit der branchenkundigen Geschäftsführerin der Bf. bei der Analysierung der Umsätze zwangsläufig der Anstieg der Umsätze von der Eröffnung des Gewerbebetriebs an auffallen hätte müssen.

Auch wenn die steuerlich vertretene Bf. die Betrugsanfälligkeit der CPUs in den Streitjahren bestreitet, zählten CPUs ebenso wie Handys zu den betrugsanfälligen Waren in den Streitjahren, weil ein Mikroprozessor ein Prozessor in sehr kleinem Maßstab ist, bei dem alle Bausteine des Prozessors auf einem Mikrochip (integrierter Schaltkreis, IC) vereinigt sind. Diese hochpreisigen, in Abmessung und Gewicht kleinen und leichten Wirtschaftsgüter waren auch in großen Mengen noch einfach und mit verhältnismäßig geringen Kosten zu transportieren. Das charakteristische Merkmal für Karussellgeschäfte ist, dass hochwertige Waren quer durch Europa geschickt werden, die klein sind. Bestätigt wird die Betrugsanfälligkeit der CPUs durch das Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172.

Die protokollierte Zeugenaussage des mittlerweile verstorbenen F.M. im finanzstrafbehördlichen Verfahren lässt zwar Angaben zu objektiven Umständen, die eine Eignung des F.M. zur Fortführung der L2-GmbH begründen, bzw. zur Herkunft der Geldmittel für das Stammkapital der L2-GmbH vermissen, verschafft jedoch zumindest Gewissheit über die betrieblich bedingte Abhängigkeit der Geschäftsführerin der Bf. von M.S. bei der Erfüllung der Kundenaufträge.

Trotz der Ausstattung der Lieferfirma L2-GmbH u.A. mit einem Festnetztelefon samt Fax-Gerät und dem Auftritt von F.M. und M.S. (als Handlungsbevollmächtigten) hätte der Geschäftsführerin der Bf. beim Verhalten des M.S. auffallen müssen, dass M.S. seinen Willen, als Geschäftsführer der L2-GmbH selbständig und nachhaltig gewerbebetriebliche Aktivitäten zu entfalten, zwar kundgetan, aber nach kürzester Zeit wieder aufgegeben hat. Hat die abgabenbehördliche Prüfung bei der L2-GmbH ergeben, dass Beweise für lohnsteuerpflichtige bzw. einkommensteuerpflichtige Bezüge des M.S. in der Buchhaltung der L2-GmbH fehlen, so beruht der Bestand der von F.M. für M.S. ausgestellten Handlungsvollmacht auf bloßen Angaben der Gf.. M.S. ist unbekannten Aufenthalts und war daher als Zeuge zur mündlichen Senatsverhandlung nicht ladbar und befragbar.

Verbleibt der mittlerweile verstorbene F.M., welcher im Zuge der Zeugenbefragung die Ausstellung der ihm vorgehaltenen Rechnungen der L2-GmbH bestritten hat.

Es war daher der für die Entscheidung über die Beschwerde entscheidende Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO festzustellen. Dabei genügte es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, im Rahmen der dem BFG nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "*freien Überzeugung*", von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschloß oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen läßt.

Der Umsatzsteuer in den im Bericht gemäß § 150 BAO angesprochenen L2-GmbH-Eingangsrechnungen war die Anerkennung der Abzugsfähigkeit als Vorsteuer im Sinn des § 12 UStG ab dem 19. Juni 2001 zu versagen, weil hin sichtlich Lieferfirmen im allgemeinen Wirtschaftsleben für Unternehmer keine Garantien bestehen, beliefert zu werden oder verkaufen zu können. Sich nur von einer Bezugsquelle oder einer Absatzmöglichkeit abhängig zu machen, bedeutet deshalb das Eingehen eines erheblichen Risikos, zumal der einzige Lieferant ausfallen könnte, etwa insolvent gehen oder von der Konkurrenz übernommen werden könnte. Dieses Risiko wird üblicherweise durch eine Ausweitung der Gruppe der Lieferanten kleingehalten. Allerdings ist diese Lieferantenpflege mit Kosten verbunden: Die Verwaltung wird durch Vermehrung der Geschäftsbeziehungen aufwändiger und die Transportwege im Durchschnitt länger.

Vor diesem Hintergrund wäre es nunmehr zwangsläufig an der Bf. gelegen gewesen, Erkundigungen bzw. nähere Informationen über F.M. und M.S. einzuholen, zumal

- a) die L2-GmbH ein Neuunternehmen war, das angeblich von M.S. gegründet wurde, um sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbständig und nachhaltig am allgemeinen Wirtschaftsverkehr zu beteiligen,
- b) F.M. über keine Branchenerfahrung verfügte und
- c) die Unzuverlässigkeit der Angaben des M.S. mit dem im Firmenbuch registrierten Geschäftsführungswechsel belegt ist.

Anstatt dessen nimmt Gf. die Verhältnisse hin, akzeptiert den Wechsel in der Position des Geschäftsführers/Gesellschafters, welcher bereits nach weniger als zwei Monaten nach Gründung der L2-GmbH erfolgt und aufgrund der Angaben des M.S. gegenüber der Gf. zu den beruflichen Absichten ungewöhnlich ist, holt keine näheren Auskünfte zu F.M. und M.S. ein und entschließt sich mit der Beibehaltung der Führung der Geschäfte der Bf. in unveränderter Form zu einer Handlung in dem Bewußtsein, dass sie mit dem Handel von betrugsanfälliger Ware möglicherweise Umsätze tätigt, die in einen USt-Karrussellbetrug einbezogen werden.

Die Einlassungsfahrlässigkeit der Gf. bei der Führung ihrer Geschäfte mit der L2-GmbH war dem nachfolgend zitierten Text aus dem Schreiben der steuerlich vertretenen Bf. vom 14. Jänner 2008 zu entnehmen:

*"Der Kontakt zur Fa. L2-GmbH kam durch telefonische Kontaktaufnahme des M.S. mit Gf. zustande, ... M.S. gab an, über ausgezeichnete **Kontakte in die Computerkompetenbranche** zu verfügen und kündigte an, sich in Österreich mit einer Firma in Österreich in diesem Bereich selbständig machen zu wollen. Als eben diese Firma wurde Gf. die L2-GmbH von M.S. genannt. Nachdem grundsätzliche **Details der abzuwickelnden Lieferungen, wie Preise der CPUs, Marken der CPU's, Transportkosten der CPU's etc., zwischen Gf. und M.S. ausverhandelt** waren, begann, für Gf. in Anbetracht der Schwierigkeiten mit der L1-GmbH auch **überlebensnotwendig**, die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der L2-GmbH. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang nämlich, dass **von Kundenseite bereits Druck auf die Bf. ausgeübt** wurde, die abgeschlossenen Kontrakte über die Lieferung von Waren (CPU's) pünktlich und in der geforderten Qualität zu erfüllen, was in Anbetracht der schwierigen Geschäftsbeziehung mit der L1-GmbH für Gf. das vordringlichste Unterfangen war, um keinen finanziellen Schaden in der Bf. zu erleiden."*

Mit den zuvor zitierten Angaben der Geschäftsführerin der Bf. wird das Eingehen des Wagnisses, mit L2-GmbH eine Geschäftsbeziehung zu beginnen, als überlebensnotwendig charakterisiert. Demzufolge war der Beginn der Geschäftsbeziehung mit der L2-GmbH Folge eines von Kundenseite ausgeübten Drucks auf die Bf., dem die Geschäftsführerin der Bf. nachgegeben hatte, und somit kein Akt einer freien Willensentscheidung der Geschäftsführerin der Bf.. Da L2-GmbH über eine Steuernummer und eine UID-Nummer verfügt hatte, konnte die Geschäftsführerin der Bf. noch zurecht davon ausgehen, dass M.S. dem Finanzamt glaubhaft gemacht hatte, dass L2-GmbH die UID-Nummer für innergemeinschaftliche Lieferungen (Warenverkäufe in die EU) bzw. innergemeinschaftliche Erwerbe (Wareneinkäufe aus der EU) benötigt.

Die abgabenbehördliche Prüfung sowohl der Unternehmereigenschaft der L2-GmbH bei der Vergabe der Steuernummer, als auch der Warenlieferungen der im Firmenbuch registrierten L2-GmbH in das Bf.-Büro ebenso wie die abgabenbehördliche Anerkennung des Vorsteuercharakters hinsichtlich der Umsatzsteuer in den Eingangsrechnungen der L2-GmbH [bis zum Schreiben vom 23. März 2017] ändert nichts an der nach außen hin

ersichtlichen Dringlichkeit und Notwendigkeit des Erkundigungsbedarfs der Gf. nach M.S. und F.M. ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels bei der L2-GmbH:

Nach der Aktenlage ist die Ware mit einem Kuvert an die Bf.-Geschäftsführerin übergeben worden, auf dem sich lediglich die Aufschrift des Familiennamens des M.S. befunden hat. Trotz des erklärten Auftretens des M.S. als Handlungsbevollmächtigter für die L2-GmbH fehlt nicht nur auf dem Kuvert, sondern auch auf dem an die Bf. adressierten Schreiben der L2-GmbH vom 16. Mai 2002 mit der Unterschrift des M.S. ein Kürzel, das verdeutlichen soll, dass nicht der Verantwortliche selbst, sondern ein von ihm per Vollmacht Beauftragter unterschrieben hat. Die Unterzeichnung mit Zusatz „*in Vollmacht*“, „*im Auftrag*“ oder „*i. V.*“/ „*i. A.*“ ist erforderlich, damit Dritte einen rechtsgeschäftlichen Vertreter als Handlungsbevollmächtigten einer Firma erkennen können. Die Tatsache, dass der Stellvertreter „*im Namen*“ des Vertretenen agieren muss, dient der Offenlegung; damit wird für den Vertragspartner ersichtlich, mit wem er einen Vertrag abschließt. Üblicherweise unterzeichnet der Vertreter daher „*in Vertretung*“ (iV) oder „*im Auftrag*“ (iA) des Vertretenen. Diese Offenlegung ist auch insofern für den Vertreter wesentlich, da ansonsten in Zweifelsfällen angenommen werden kann, dass der Vertreter den Vertrag selbst abschließen will.

Nach der Aktenlage ist ein solcher Zweifelsfall bei dem Schreiben vom 16. Mai 2002 gegeben, weil M.S. unbekannten Aufenthalts ist und das an die Bf. adressierte Ersuchsschreiben der L2-GmbH von M.S. und nicht vom geschäftsführenden Gesellschafter der L2-GmbH, F.M., unterschrieben worden ist und folgenden Text beinhaltet:

*"Wie telefonisch besprochen, bitte um Überweisung der Vorauszahlung (600.000,00 €) für den Ausgleich AR1000447 und Anzahlung ARPF1000454 wie folgt:
A-Corp/L2-GmbH..."*

Das Schreiben weist bloß die Unterschrift von M.S. aus und endet mit dem kleingedruckten Satz *"Für Lieferungen gelten die Ihnen bekannten Liefer- & Zahlungsbedingungen."* Wird der Bf. mit dem Schreiben der L2-GmbH vom 16. Mai 2002 der Name jener Lieferfirma A-Corp angezeigt, deren Machthaber R.M. in den Streitjahren gewesen ist, so legt dieses Schreiben eine Tatsache kommerzieller Art offen, die sich nur dem mit dem inneren L2-GmbH-Geschäftsgang Bekannten erschließen sollte, und beweist somit die Verletzung eines Geschäftsgeheimnisses durch M.S..

Letztendlich sind es auch die ergebnislosen Abfragen der Betriebsprüfung betreffend M.S.-Daten in diversen Unternehmensregistern ebenso wie die an das Landesgericht für Strafsachen Wien adressierte Erklärung der Staatsanwaltschaft Wien vom 19. Mai 2006 (Bestandteil des Strafakts des Landesgerichts für Strafsachen Wien zum in Rede stehenden Finanzstrafverfahren) betreffend Zurückziehung des Haftbefehls gegen M.S. und Widerruf der Ausschreibung infolge dessen, dass es sich bei dieser Identität um Alias-Daten handelt und die echte Identität nicht bekannt ist, die den dringendst notwendig gewesenenen Erkundigungsbedarf der Geschäftsführerin der Bf. nach M.S. in den Streitjahren und den Jahren danach dokumentieren.

Gewissheit über die Ungewöhnlichkeit der Bf.-L2-GmbH-Geschäftsbeziehung unter dem im Firmenbuch registrierten F.M. als Geschäftsführer der L2-GmbH verschafft die unbestrittene Tatsache, dass die Gf. bereits vor der Bf.-Gründung in der Computerbranche gearbeitet hat und daher über branchenspezifisches Wissen verfügt und in der Computerbranche tätige Personen namentlich und persönlich kennt, sodass es ihr zuzumuten war, Erkundigungen über F.M. einzuholen. Dass Gf. die Einholung von Auskünften zur Person F.M. und dem Handlungsbevollmächtigten M.S. möglich gewesen und zumutbar war, wird durch das Vorbringen im Schreiben der Bf. vom 14. Jänner 2008 [Berufung gegen die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002], Beilage 2, Beziehungsverhältnis I.Ab. - Gf. bestätigt:

"Gf. hatte viele Kontakte in die EDV-Branche und hatte zu diesem Zeitpunkt schon mit einigen Leuten über die Idee, sich selbständig zu machen, gesprochen. Bei Kontaktaufnahme durch I.Ab. wusste dieser bereits über ihre Idee, sich selbständig zu machen, Bescheid und teilte er Gf. damals mit, dass er auch noch immer in der EDV-Branche tätig sei."

Da die Angabe von M.S., über Kontakte in die Computerkomponentenbranche zu verfügen, für die Einholbarkeit und Erhaltbarkeit von Kunden- bzw. Dienstgeberreferenzen spricht, wäre es der rechtsfreundlich vertretenen Gf. zumutbar gewesen, die Sorgfalt walten zu lassen, die ein gewissenhafter und besonnener Mensch in der konkreten Lage der Gf. aufwenden würde, um das Risiko zu erkennen, richtig einzuschätzen und hintanzuhalten, und über die Angaben des M.S. hinauf den ursprünglichen geschäftsführenden Gesellschafter der L2-GmbH samt dessen Nachfolger einer Prüfung auf Zuverlässigkeit in betrieblicher Hinsicht zu unterziehen.

Zwar will Gf. mit der Führung der Geschäfte für die Bf. ein rechtlich gebilligtes Ziel erreichen, hätte aber bei der Einlassung auf Geschäfte mit dem Handlungsbevollmächtigten M.S. und L2-GmbH, ohne vorher die zur ordnungsgemäßen Abwicklung der Handelsgeschäfte der Bf. erforderlichen Auskünfte sowohl über F.M., als auch über M.S. eingeholt zu haben, wissen müssen, dass die Bf.-Umsätze durch den Verkauf von CPUs, also betrugsanfälliger Ware zu einem konkurrenzlos niedrigen Preis in den USt-Karussellbetrug einbezogen werden.

Die Verletzung der Gf. treffenden Sorgfaltspflicht durch Gf. beweist die Tatsache, dass sie es (auch) verabsäumt hat, sich Gewissheit über den Preis der Handelsware zu verschaffen. Bei Ausübung dieser Sorgfaltspflicht hätte Gf. nämlich auffallen müssen, dass die Bf. ihre Waren zu einem Preis angeboten hatte, der zwischen 10% und 15% billiger als andere CPU-Anbieter gewesen war. Bestätigt wird dies durch die Niederschrift über die Zeugenvernehmung der für den Wareneinkauf zuständigen Angestellten der D-GmbH namens A.L., die gegenüber dem Sachbearbeiter im finanzstrafbehördlichen Verfahren beim Hauptzollamt zu Protokoll gegeben hat: "Die Bf. war immer um ziemlich großen Prozentsatz, ca. 10% bis 15% billiger als andere CPU-Anbieter."

Dass die Ungewöhnlichkeit des Preises sogar Auswirkung auf die inhaltliche Gestaltung von Verträgen gehabt hat, beweist der Angestellte bei der D-GmbH, R.R. mit der

protokollierten Angabe: „Es wurde aufgrund des günstigen Preises vereinbart, dass die Fa. D-GmbH keine Reklamationen wegen der CPUs annimmt. Das heißt, es ist keine Gewährleistung seitens der D-GmbH erfolgt. Von der Bf. wurde, soweit ich mich erinnern kann, für die CPUs sechs Monate Garantie gegeben.“

Die vorangegangenen Ausführungen der Angestellten der D-GmbH in Verbindung mit der Feststellung der Groß-Bp, demnach einzelne Geschäfte aufgrund eines anfangs zu hohen Preises nicht zustande gekommen wären, und dem Freispruch der Gf. im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht sprachen für das Abgehen von einem Unternehmenskonzept und das Fehlen einer Übersicht über die Marktpreise samt Darstellung der Marktpreisentwicklung.

Der Bestand eines Unternehmenskonzepts anlässlich der Betriebseröffnung war aus der von der Geschäftsführerin der Bf. gegenüber dem Finanzamt am 26.

April 2001 gemachten Angabe betreffend des Landes/der Länder, wenn das Unternehmen Geschäftsbeziehungen zum Ausland unterhält: „Voraussichtlicher EU-Bereich, Osteuropa“ und der Branchenkundigkeit der Gf. [wodurch sie das Wissen darüber, dass Österreich als Exportland zu klein sei und die C-GmbH verstärkt in den Export gehen müsse] abzuleiten. Das Abgehen von der gegenüber dem Finanzamt am 26. April 2001 gemachten Gf.-Angabe wird durch ein Verhalten der Gf., das dem Abraten der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf. von der Durchführung von Exportgeschäften entsprochen hat [Inlandsunternehmereigenschaft der beiden Großkunden C-GmbH und D-GmbH und der Lieferfirmen L1-GmbH und L2-GmbH] bestätigt.

Dass Gf. über Informationsquellen zum Handelsmarkt verfügt hat, ist aus Seite 34 des (Berufungsergänzungs-) Schreibens vom 14. Jänner 2008 ersichtlich, wo steht, *"dass G.D. und A.T. anlässlich dieses Gespräches erwähnten, dass Österreich als Exportland zu klein sei und die C-GmbH verstärkt in den Export gehen müsse. DN.1 erwähnte in diesem Gespräch im Gegenzug, dass sie lange im Bereich Export gearbeitet habe und dadurch auch Exportkunden kenne. Gf. hat in dieser Sache G.D. und A.T. zu verstehen gegeben, dass sie sich bezüglich potenzieller Exportkundenkontakte mit DN.1 ins Einvernehmen setzen müssten."*

Tatsache ist, dass Gf. branchenkundig ist und das Wissen darüber hat, dass Österreich als Exportland zu klein ist und die C-GmbH verstärkt in den Export gehen muß. Der geschäftsführende Gesellschafter der L1-GmbH I.Ab. hat der Gf. bei der Gründung der Bf. Hilfestellung geleistet. Nach den am 27. Februar 2003 protokollierten Angaben des Einkäufers A.T., Angestellter bei der C-GmbH, ist ein freundschaftliches Verhältnis mit Gf. erst die letzten zwei, drei Jahre zustande gekommen; A.T. und Gf. mit Tochter haben gemeinsam etwas unternommen. Aufgrund der Berufskontakte der Geschäftsführerin der Bf. in der Computerhandelsbranche, die nicht nur auf den geschäftsführenden Gesellschafter der L1-GmbH und einem im Einkauf beschäftigten Angestellten der C-GmbH beschränkt waren, war die Außerachtlassung der objektiv gebotenen und subjektiv möglichen Sorgfalt der Gf. insoweit vorwerfbar, als es ihr unter den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls auch zuzumuten war und durch das betrieblich veranlasste Abhängigkeitsverhältnis der Bf. von L2-GmbH und dem von F.M. als

Handlungsbevollmächtigten bezeichneten M.S. bedingt notwendig gewesen war, sie tatsächlich aufzuwenden und sich über die Fremdüblichkeit eines Verhaltens, wie jenes, das F.M. und M.S. gegenüber Gf. gesetzt haben, zu vergewissern, um die Einbeziehung von Bf.-Umsätzen in einen USt-Karussellbetrug auszuschließen.

Die Unterlassung der Einholung von Referenzen bzw. näherer Informationen zum branchenunkundigen F.M. und dem Handlungsbevollmächtigten M.S. über deren Angaben hinaus nach dem Geschäftsführungswechsel bei der L2-GmbH z.B. bei ehemaligen Dienstgebern, Kunden, Ämtern und Behörden beweist klar und eindeutig eine Verletzung der Ausübung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns durch die Gf. ab dem Stichtag 19. Juni 2001, die darin besteht, dass Gf. das eingegangene Risiko nicht richtig eingeschätzt hat.

Die hohe Risikobereitschaft der Bf. ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels bei der L2-GmbH zeigt das Ergebnis eines Vergleichs der in Rede stehenden Lieferfirmen, der der L1-GmbH zwar die Leistungsfähigkeit, aber nicht die abgabenbehördliche Zuverlässigkeit des Geschäftsführers I.Ab. bescheinigt [Bestätigt wird dies durch die Gf.-Bewertung der L1-GmbH als dubios und den vom steuerlichen Vertreter bezüglich der L1-GmbH erteilten Rat, die L1-GmbH-Bf.- Geschäftsbeziehung zu beenden.]. Die im Firmenbuch registrierte L2-GmbH unter der Geschäftsführung des in der EDV-Branche vorgeblich erfahrenen M.S. wies ihre Unternehmereigenschaft im Sinn des § 2 UStG 1994 und Leistungsfähigkeit mit den unstrittig an die Büroadresse der Bf. erfolgten Warenlieferungen nach.

Ab dem Zeitpunkt der Registrierung des F.M. als geschäftsführender Gesellschafter der L2-GmbH im Firmenbuch hingegen waren durch die Branchenunkundigkeit und Unerfahrenheit bedingte Verhaltensauffälligkeit des F.M. und das unberechenbare Verhalten des M.S. (Geschäftsführerwechsel) gewerbebetriebliche Unsicherheitsfaktoren festzustellen, die bei Fortbestand der L2-GmbH-Bf. dafür sprachen, dass die Entwicklungsmöglichkeiten der Bf. durch F.M. eher behindert, als gefördert werden könnten.

Vor allem die Gründung der L2-GmbH durch den Geschäftsführer M.S. in Verbindung mit dem kurze Zeit später erfolgten Wechsel des geschäftsführenden Gesellschafters und die mit diesen Rechtshandlungen verbundenen Kosten begründeten massive Zweifel an der Zuverlässigkeit von F.M. und M.S. bzw. der Lieferfirma L2-GmbH, zumal die Umsätze von Eröffnung des Gewerbebetriebes an unüblicherweise stark angestiegen waren, F.M. gemäß eigenen Angaben über keine Erfahrung in der Computerbranche verfügt hatte und M.S. seine Position als Gesellschafter und Geschäftsführer der L2-GmbH trotz der Erklärung gegenüber Gf., sich mit L2-GmbH selbständig zu machen, aufgegeben hatte. Unzuverlässigkeit steht in einem engen Zusammenhang mit Oberflächlichkeit, Wankelmut, Unberechenbarkeit, Unstetigkeit und Unbeständigkeit. Vor allem durch die Unterlassung der Einholung von Auskünften samt schriftlichen Unterlagen bezüglich der Gründe, die zum Wechsel des M.S. in die Position des Handlungsbevollmächtigten geführt haben, ist die Zuverlässigkeit der L2-GmbH unter der registrierten Geschäftsführung F.M. nicht nachgewiesen.

Tatsache ist, dass eindeutige Beweismittel betreffend die Vertretungsverhältnisse bei der L2-GmbH fehlen. Die Überlassung von Firmenpapier, Stempel und dgl. stellt zwar ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer Vollmacht dar, vermag aber nicht schriftliche Richtlinien, in denen dokumentiert wird, wer für welche Geschäfte die L2-GmbH vertreten kann, zu ersetzen. Aufgrund des von der Groß-Bp erhobenen Sachverhalts war die Angabe, wonach Gf. von F.M. der ursprüngliche geschäftsführende Gesellschafter der L2-GmbH als Handlungsbevollmächtigter vorgestellt worden wäre, aus Mangel an Beweisen für dieses Vorbringen eine Erklärung, die zwar darauf ausgerichtet ist, Zweifel an der Befähigung des F.M. zur selbständigen Erfüllung der Liefergeschäfte zu zerstreuen, jedoch auch geeignet ist, für den Bestand eines Abhängigkeitsverhältnisses zu sprechen; ein Verhältnis, bei dem der in der EDV-Branche unerfahrene, als geschäftsführender Gesellschafter im Firmenbuch registrierte F.M. von jenem M.S. abhängig ist, dessen Unzuverlässigkeit aus dem Geschäftsführerwechsel bei der L2-GmbH abzuleiten ist. Bestätigt wird das Abhängigkeitsverhältnis zwischen F.M. und M.S. und die Unzuverlässigkeit des M.S. durch die Feststellungen im Bericht gemäß § 150 BAO hinsichtlich jener Lieferungen, bezüglich dieser F.M. bestreitet, dass diese Rechnungen für die L2-GmbH ausgestellt worden wären.

Die nach dem 19. Juni 2001 erfolgten Warenlieferungen des branchenunkundigen F.M. bzw. des im Firmenbuch mit einer unrichtigen Wohnadresse registrierten M. S. an die Bf. und den Waren(weiter)lieferungen der Bf. an Kunden gegen Vorkasse begründeten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Mit den von der Gf. vorgelegten Beweismitteln wurde zumindest den Anforderungen an die Verteidigung im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht entsprochen und hatte daher den Freispruch der Gf. gemäß § 259 Z. 3 StPO zur Folge.

Für die Annahme, dass die Gf. es für möglich gehalten hat, dass Bf.-Umsätze in einen USt-Karussellbetrug einbezogen werden könnten, dies aber nicht herbeiführen wollte, sprach die Abwicklung des Zahlungsverkehrs der Bf. mit ihrem unternehmerisch tätigen Geschäftspartner gegen Vorkasse. Die Vorkasse ist nämlich eine Zahlungsbedingung, bei der vom Käufer zunächst eine Zahlung des Kaufpreises verlangt wird, bevor der Verkäufer mit der vertraglichen Warenlieferung beginnt. Vorauszahlung wird allgemein insbesondere von Käufern verlangt, die als wenig zahlungskräftig oder nicht zuverlässig gelten oder die zum ersten Mal kaufen und deren Bonität somit noch nicht geklärt ist. Vorteile ergeben sich bei dieser Art der Zahlungsvereinbarung ausschließlich für den Verkäufer, der sichergehen kann, dass der Käufer zahlt, und erst dann die Ware versendet/übergeben wird. Die vereinbarte Vorkasse bei der Bf. war somit Ausdruck einer Bereitschaft, ein Geschäftswagnis bzw. ein finanzielles Risiko in sehr beschränktem Umfang einzugehen. Auf die Tatsache, dass die von der Bf. hauptsächlich belieferten Kunden die Firmen C-GmbH und D-GmbH gewesen sind, sei verwiesen.

Aufgrund der Aktenlage bestand kein Zweifel daran, den Vorsteuerabzug den Eingangsrechnungen der L2-GmbH **erst ab dem Stichtag 19. Juni 2001** zu versagen, weil generell nur ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze beim Handel mit CPUs nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen kann, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wurde, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen. Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt aber der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen.

In Hinblick auf

- a) die rechtlichen und wirtschaftlichen Verbindungen zwischen der Bf., F.M und M.S.,
 - b) die Hilfsbereitschaft des geschäftsführenden Gesellschafters der L1-GmbH I.Ab. gegenüber Gf.,
 - c) die Angaben des bei der C-GmbH im Bereich Einkauf beschäftigt gewesenen A.T. vom 27. Februar 2003, demnach dieser ein freundschaftliches Verhältnis mit Gf. seit den letzten zwei bis drei Jahren gehabt hätte,
 - d) das persönliche Vertrauen der Gf. in die Leistungen des in der EDV-Branche unerfahrenen F.M. und des in seinen Erklärungen unverlässlichen M.S.,
- war der Umstand, dass Gf. Kenntnis von der Einbindung in eine Mehrwertsteuerhinterziehung wissen hätte müssen, anzunehmen.

Zu dem Vorbringen in der Beschwerde hinsichtlich der abgabenbehördlichen Würdigung von Bf.-Beweisanträgen ist auf die Bestimmung des § 183 Abs. 3 BAO zu verweisen, demnach von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen sind, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Wenn mit dem Schreiben vom 15. November 2005 die Akteneinsicht betreffend Umsatzsteuernachschau Jänner bis Juni/ 2001, die Zeugeneinvernahme von V.S., die Vorlage von Daten hinsichtlich jener Personen, die die Konten der L1-GmbH und L2-GmbH eröffnet haben, die Beibringung von Daten der Warenwirtschaftssysteme der Bf.-Kunden, die Zeugeneinvernahme von Personen der Hausverwaltung betreffend Bf.-Büroschlüssel und die Vorlage von Beweisen für das Umsatzsteuerkarussell mit CPUs bzw. Sealed boxes beantragt wird, hat der Antragsteller die Gründe für die Erheblichkeit

dieser Anträge darzulegen. Erheblich ist ein Beweisantrag gemäß der Rechtsprechung des VwGH nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 28. Juni 1995, 93/16/0116; 31. März 2003, 98/14/0164).

Sind die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich, so sind die Beweisanträge abzulehnen. Dass die zuvor genannten Beweisanträge im Schreiben vom 15. November 2005 abzulehnen waren, beweist die Tatsache, dass sie in keinsten Weise beitragen, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu verschaffen.

Die Anträge auf Akteneinsicht betreffend USt.- Nachschau Jänner bis Juni/2001 und Zeugeneinvernahme des Amtorgans bei der USt-Nachschau Jänner bis Juni/2001 waren abzulehnen, weil das BFG in seiner Entscheidung die abgabenbehördlichen Feststellungen anlässlich der in Rede stehenden USt-Nachschau in Zusammenhang mit den protokollierten Angaben des geschäftsführenden Gesellschafters F.M. bis 19. Juni 2001 als richtig anerkannt hatte. Ist die Einschränkung der Anerkennung der Daten bis 19. Juni 2001 Folge von Angaben des geschäftsführenden Gesellschafters der L2-GmbH, F.M. zu ihm im Zuge der Betriebsprüfung vorgehaltenen Rechnungen, so erübrigt sich eine Zeugenbefragung des Amtorgans V.S. bei dieser USt-Nachschau.

Weicht die belangte Behörde mit ihrem Verböserungsantrag von den abgabenbehördlichen Prüfungsfeststellungen für den Prüfzeitraum ab, so hätte der Antrag der Anführung einer Tatsache bedurft, die Klarheit über die nach dem Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Zweitbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 hervorgekommenen Sachverhaltselemente verschafft. Mangels Offenlegung solcher Art von Sachverhaltselementen mit Begleittext, die eine Abänderung der von der Groß-Bp getroffenen Feststellungen begründen hätten können, war dem Verböserungsantrag des Finanzamtes nicht Folge zu geben.

Die Beweisanträge betreffend Vorlage von Kontendaten bezüglich der Bf.-Lieferfirmen und Personendaten bzw. Beibringung von Daten der Warenwirtschaftssysteme der Bf.-Kunden waren abzulehnen, weil die Lieferungen der L1-GmbH und L2-GmbH an die Bf. einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen und im Bericht gemäß § 150 BAO von Beginn an (bis 19. Juni 2001) anerkannt worden waren, womit die Antwort auf die Frage, wer die Konten der L1-GmbH und L2-GmbH eröffnet hatte, für die Entscheidung über die Beschwerde unerheblich war.

Der Antrag auf Beibringung von Daten der Warenwirtschaftssysteme der Bf.-Kunden war abzulehnen, weil ein Warenwirtschaftssystem ein Modell zur Abbildung der Warenströme im Geschäftsprozess eines Unternehmens ist und der Begriff überwiegend im Zusammenhang mit Unternehmenssoftware für Disposition und Logistik verwendet wird. Warenwirtschaftssysteme betreffen die Bereiche Verkauf, Einkauf und Lagerhaltung. Der Einkauf benötigt Funktionen für die Bestellvorschlagsermittlung (Bedarfsermittlung) und die Bestellung. Anhand der Daten des Verkaufs und der Lagerhaltung kann ein

Warenwirtschaftssystem automatisiert Bestellvorschläge ermitteln bzw. eine Bestellung auslösen. Die Bestelldaten der Kunden der Bf. sind bekannt. Führt ein Gewerbetreibender freiwillig weitergehende Aufzeichnungen als für eine Kapitalgesellschaft erforderlich, so ist er zu deren Herausgabe nicht verpflichtet. Die Vorlage von Daten über das Warenwirtschaftssystem der Bf.-Kunden stellt kein Entscheidungskriterium für die Anerkennung des Vorsteuercharakters der Umsatzsteuer in der Eingangsrechnung dar. Im Übrigen steht die Tatsache, dass die Bf. Lieferungen durchgeführt und der Umsatzsteuer unterzogen hat, außer Streit.

Der Beweisantrag betreffend Zeugeneinvernahme von Hausverwaltungspersonal betreffend Büroschlüssel war abzulehnen, weil eine Hausverwaltung sich im Bereich der Immobilienwirtschaft mit der Verwaltung von Zinshäusern, Wohnanlagen, Eigentumswohnungen und Gewerbeobjekten beschäftigt. Die Aufgaben der Hausverwaltung bestehen aus der kaufmännischen und technischen Verwaltung, wozu die Wohnungsabnahmen und Neuvermietung gehören; dabei wird die Schlüsselübergabe samt Angabe der Anzahl der ausgehändigten Schlüssel anlässlich der Neuvermietung protokolliert. Infolge Kenntnis der Gf. von der Anzahl der ihr ausgehändigten Büroschlüssel fehlt dem Antrag eine Begründung, aufgrund dieser die Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache durch diesen Antrag gewonnen werden könnte.

Der Antrag auf Zeugeneinvernahme G.R., Beschäftigter der D-GmbH, war abzuweisen, weil die Frage, ob an dem von ihm mit Gf., S.Af. und R.R. wahrgenommenen Restauranttermin am 8. Februar 2002 laut Aussage von S.Af. Gf. den I.Ab. als Vertreter der A-Ltd. vorgestellt haben soll, obwohl nur vier Personen, nämlich S.Af., R.R., G.R. und Gf. diesen Termin wahrgenommen hätten, für die Entscheidung über die Beschwerde unerheblich war. Der Grund dafür war, dass R.R. anlässlich seiner Zeugeneinvernahme beim Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz auf die Frage, ob im Personen auf den Lichtbildern bekannt wären, zu Protokoll gegeben hatte:

„Auf dem Lichtbild mit der Nummer 3 erkenne ich M.M. Auf dem Lichtbild mit der Nummer 7 erkenne ich die ... Person, die mir ... mit dem Vornamen I... bekannt ist. Wenn ich Verständigungsprobleme mit V.G.... gehabt habe, muss ich mich mit I... in Verbindung setzen und muss ich das mit I... abklären.

I... war der Freund von Gf.. Das hat mir entweder I... selbst oder Gf. gesagt. I..., Gf. meine Freundin S.Af. und ich waren gemeinsam in einem Restaurant ... essen.

Auf dem Foto mit der Nummer 33 erkenne ich Gf. von der Bf..“

Diese Protokolldaten verschaffen aufgrund der Aktenlage Gewissheit darüber, dass I.Ab. R.R., S.Af. und Gf. sich gekannt haben. Sind von den zuvor genannten, miteinander bekannten, in der Computerbranche arbeitenden Personen R.R. und S. Af. bei D-GmbH beschäftigt, so ist zwar mit hinreichender Sicherheit nicht feststellbar, ob I.Ab. als Vertreter der A-Ltd vorgestellt worden ist, dennoch sind diese Protokolldaten der Beweis dafür, dass Gf. exzellente Kontakte in der Computerhandelsbranche gehabt hat. Damit wäre es ihr auch zumutbar gewesen, Informationen zu den Personen M.S. und F.M. nach dem Geschäftsführerwechsel bei der L2-GmbH einzuholen und für Beweise

Vorsorge zu treffen, die den Ausschluss der Einbeziehung von Bf.-Umsätzen in einen Umsatzsteuerbetrug dokumentieren.

Die Beweisanträge betreffend Zeugeneinvernahmen M.M., H.E. und W.S. zum Beweisthema persönliche Beziehung Gf. - M.M. waren abzulehnen, weil die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich ist. In Hinblick darauf, dass der Kontakt von Gf. mit I.Ab. über M.M. zustande gekommen war und Gf. mit I.Ab. und M.M. geschäftliche Kontakte gepflogen hatte, war für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Streitjahre von Bedeutung, dass Gf. mit I.Ab. und M.M. tatsächlich Informationsquellen in der Computerhandelsbranche gehabt hatte.

Dem Vorwurf betreffend Manipulation der Zeugenaussagen des Botenfahrers H.E. bei der Protokollierung war zu entgegnen, dass der Zeuge mit seiner Unterschrift auf der Niederschrift die Richtigkeit der protokollierten Angaben schriftlich bestätigt hatte. Aufgrund der Zeugenbelehrung darüber, dass derjenige, der vor einer Verwaltungsbehörde als Zeuge bei seiner förmlichen Vernehmung zur Sache falsch aussagt, gemäß § 289 StGB mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr zu bestrafen ist, war davon auszugehen, dass H.E. seine Aussage nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hatte.

Die beantragte Zeugeneinvernahme W.S. ist dadurch, dass nur der Vor- und Zuname einer Person genannt wurde, ohne die Adresse, den Berufsstand und die Gründe für die Erheblichkeit der Aussage dieser Person im gegenständlichen Beschwerdeverfahren offen zu legen, als bloßer Erkundungsbeweis zu werten, zu dessen Aufnahme keine abgabenbehördliche Verpflichtung besteht.

Der Antrag auf Einvernahme der bereits einvernommenen Zeugen R.R. und S.Af. jeweils unter Eid gemäß § 175 BAO war abzulehnen, weil ein Zeuge gemäß § 175 BAO nur dann durch den Leiter der Abgabenbehörde oder durch einen ihr zugewiesenen rechtskundigen Bediensteten unter Beiziehung eines Schriftführers eidlich vernommen werden kann, wenn die Abgabenbehörde die eidliche Einvernahme eines Zeugen über bestimmte Tatsachen von besonderer Tragweite für unbedingt erforderlich hält. Da R.R. und S.Af. mit ihren Unterschriften auf den Zeugenprotokollen die Richtigkeit der Angaben in der Niederschrift bestätigt hatten, falsche Beweisaussagen vor einer Verwaltungsbehörde gemäß § 289 StGB strafbar sind und die Geschäftsführerin der Bf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht freigesprochen worden war, war die eidliche Einvernahme der beiden letztgenannten Zeugen nicht erforderlich.

Dem Antrag auf Einvernahme des DN.2 betreffend

- a) die von F.M. behaupteten, angeblich nie stattgefundenen L2-GmbH-Warenlieferungen samt Handhabung der Seriennummern- und Siegelaufzeichnungen bei der Bf.,
- b) die Erstellung der Lieferscheine an die Kunden samt Beilage der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Boxes, c) die Abwicklung von Reklamationen (Schreiben 15. März 2005),

wurde durch die Befragung des Zeugen im Zuge der öffentlichen, mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG am 1. Februar 2017 entsprochen. Die im Zuge dieser Verhandlung protokollierten Angaben des Zeugen wurden ebenso wie die als Beilage zu dem an die steuerliche Vertretung der Bf. adressierten Schreiben der Groß-Bp vom 23. Juni 2005 übermittelten Zeugenprotokolle, zu denen u.A. jene betreffend DN.2, S.Af. und R.R. gehörten, bei der abgabenbehördlichen Beweiswürdigung berücksichtigt.

Der Antrag auf Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen und Belegsammlungen der C-GmbH und D-GmbH der Jahre 2001/ 2002 zur Überprüfbarkeit der von der Behörde in Abrede gestellten Fremdüblichkeit des Bf.-Vertriebs [CPUs/Boxes] und Nachweisbarkeit der ausgefolgten Bf.-Lieferscheine und der Abwicklung der Reklamationen durch die Bf.-Mitarbeiter samt den angeführten CPU-Serien- und Siegelnummern war abzulehnen, weil der Bestand eines USt-Karussellbetrugs im gegenständlichen Beschwerdefall durch das Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, bedingt, feststeht. Mit dem Freispruch der Gf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung im Zuge des finanzstrafgerichtlichen Verfahrens vor dem Straflandesgericht, dem die Prüfung diverser Bücher, Aufzeichnungen und Belegsammlungen der C-GmbH und D-GmbH vorausgegangen war, ist somit lediglich strittig, ob Gf. wissen hätte müssen, dass die Bf.-Umsätze in den USt-Karussellbetrug einbezogen worden sind, d.h., ob Gf. die Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsfrau bei der Geschäftsführung der Bf. ausgeübt hat.

Die Verletzung der Gf. treffenden Sorgfaltspflicht durch Gf. in Form der Unterlassung , sich Gewissheit über den Preis der Handelsware zu verschaffen, wodurch Gf. nicht aufgefallen ist, dass die Bf. ihre Waren zu einem Preis angeboten hatte, der zwischen 10% und 15% billiger als andere CPU-Anbieter gewesen war, wurde durch die protokollierten Angabe der für den Wareneinkauf zuständigen Angestellten der D-GmbH namens A.L. im finanzstrafbehördlichen Verfahren beim Hauptzollamt bestätigt [A.L.: "*Die Bf. war immer um ziemlich großen Prozentsatz, ca. 10% bis 15% billiger als andere CPU-Anbieter.*"]

Der Einfluss der (ungewöhnlich niedrigen) Höhe des Preises auf die inhaltliche Gestaltung von Verträgen ist durch die protokollierten Angaben des Angestellten bei der D-GmbH, R.R. nachgewiesen [R.R.: "*Es wurde aufgrund des günstigen Preises vereinbart, dass die Fa. D-GmbH keine Reklamationen wegen der CPUs annimmt. Das heißt, es ist keine Gewährleistung seitens der D-GmbH erfolgt. Von der Bf. wurde, soweit ich mich erinnern kann, für die CPUs sechs Monate Garantie gegeben.*"]

Die protokollierten Angaben der zuvor genannten Angestellten der D-GmbH in Verbindung mit der Feststellung der Groß-Bp, demnach einzelne Geschäfte aufgrund eines anfangs zu hohen Preises nicht zustande gekommen wären, und dem Freispruch der Gf. im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht sprachen gegen ein "*wissen hätte müssen*" von der Einbeziehung der Bf.-Umsätze in einen USt-Karussellbetrug von Beginn der Betriebseröffnung bis zum Stichtag 19. Juni 20001 insoweit, als sie dafür geeignet waren, Gewissheit über das offensichtliche Fehlen einer Übersicht der Geschäftsführerin der Bf. über die CPU-Marktpreise in der

Computerhandelsbranche samt Darstellung der Marktpreisentwicklung bei CPUs zu verschaffen, und damit den Rückschluss auf ein Abgehen vom ursprünglichen Unternehmenskonzept der Gf. zuließen. Hinsichtlich der Bedarfsfaktoren bei der Bf. war nämlich zu beachten, dass der Bedarf an Computermikroprozessoren nicht nur für die Bf., sondern generell durch die in Österreich wirksam werdende Nachfrage bestimmt ist; für die Zukunft sind die Faktoren zu prognostizieren. Die Recherchequellen für die Bedarfsfaktoren können - neben der amtlichen Statistik - die Wirtschaftskammer und Brancheninformationen von Kreditinstituten sein. Des Weiteren wird ein Unternehmen vor allem nähere Informationen über die Liefer- und Kundenfirmen einzuholen haben. Gerade zur Erstellung eines Leistungskonzeptes bezüglich betrugsanfälliger Waren, wie es CPUs in den Streitjahren waren, ist es nämlich von Bedeutung, dass die Geschäftsführung eines Handelsunternehmens in der Computerhandelsbranche über Informationen zur Gruppe der Leistungsnachfrager verfügt. Genaue Informationen zu den Bedarfsfaktoren können das Aufspüren von Marktnischen ermöglichen. Die Bedarfsdaten haben auch für spätere Betrachtung der Konkurrenz eine wichtige Bedeutung.

In Hinblick auf die vorangegangenen Ausführungen in Verbindung mit dem in Rede stehenden Freispruch der Gf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung war der Meinung der Groß-Bp in ihrer Stellungnahme vom 10. September 2008, demnach *„natürlich von der Bf. versucht worden sein wird, den höchstmöglichen Preis herauszuholen“*, zu widersprechen und von einem Verhalten der Gf. auszugehen, das lediglich von ihren Erfahrungen aus der EDV-Branche geprägt war. Dabei war sie bei der Geschäftsführung in abgabenrechtlichen Angelegenheiten in den Streitjahren stets rechtsfreundlich vertreten.

Betreffend das Kriterium *"wissen hätte müssen"* war zu beachten, dass bei Prüfung der Bonität von Kunden vor Abschluss der Lieferverträge es üblich ist, dass auf alle verfügbaren Informationen zurückgegriffen wird, die eine Bewertung der aktuellen Kreditwürdigkeit erlauben. Wirtschaftsauskunfteien liefern Informationen über Haftungslage, Eigenkapitalausstattung, Auftragslage, Bilanzdaten etc.. Mit einer Bankauskunft sind Informationen über Auftragslage oder Überziehungen erhältlich. Bei Kapitalgesellschaften enthalten die Jahresabschlüsse alle wichtigen Informationen zur Geschäftstätigkeit und Finanzausstattung.

Wichtige Informationen über zahlreiche Unternehmen sind im Firmenbuch zu finden. Vorrangiger Zweck des Firmenbuchs ist es, dem Geschäftsverkehr eine Möglichkeit zu eröffnen, relevante Informationen über die eingetragenen Unternehmen einzuholen. Grundsätzlich ist jeder Unternehmer in Österreich dazu verpflichtet, für die Richtigkeit seines Firmenbucheintrags zu sorgen und, im Falle von geänderten Tatsachen, entsprechende Aktualisierungen beim zuständigen Firmenbuchgericht zu beantragen. Hinsichtlich der Fa. A-Ltd. [ausländischer Abnehmer] bestätigt der Firmenbuchauszug den Bestand einer Offshore-Gesellschaft, protokolliert am 21. Februar 1994, mit dem Betriebsgegenstand: Schafwolleexport von Russland nach Belgien, Import von Lebensmitteln aus Russland. Diese im Jahr 1994 registrierten Daten waren im Jahr 2001 sieben Jahre bzw. im Jahr 2002 acht Jahre alt und sind nach der Aktenlage somit nicht auf

dem neuesten Stand. Unter Bezugnahme auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren begründet allein der Ausweis eines von der CPU-Handelsbranche verschiedenen Betriebsgegenstands im Firmenbuchauszug der A-Ltd. ohne gesicherte Daten darüber, dass die Fa. A-Ltd. nicht doch auch gewerbliche Aktivitäten im Bereich "Schafwolleexport von Russland nach Belgien" und "Import von Lebensmitteln aus Russland" in den Streitjahren entfaltet hat, die Vermutung der Unterlassung der Antragstellung, zu der die Fa.A-Ltd. verpflichtet wäre, um für die entsprechende Aktualisierung des Firmenbucheintrags zu sorgen. Da die Kundenfirmen der Bf. und die Bf.-Lieferfirmen in der Regel inländische Unternehmen gewesen waren und das Straflandesgericht die Geschäftsführerin der Bf. im finanzstrafrechtlichen Verfahren gegen Gf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freigesprochen hatte, war der für abgabenrechtliche Nachweiszwecke vorgelegte Firmenbuchauszug der Beweis für den Bestand eines im Firmenbuch registrierten Unternehmens namens Firma A-Ltd., ohne ein *"Wissen hätte müssen"* von der Einbeziehung der Bf.-Umsätze in den USt-Karrussellbetrug nachzuweisen. Auf die Tatsache, dass Gf. über Anraten des rechtsfreundlichen Vertreters keine Exportgeschäfte getätigt hat, sei verwiesen.

Tatsache ist, dass die Gf. die Bf. im Jahr 2001 gegründet hat, wobei ihr bei der Gründung I.Ab. den Tipp für die Bf.-Büroräumlichkeiten gegeben hat. Zu den Informationsquellen der Gf. zum aktuellen Handelsmarkt, die die Gf. tatsächlich genutzt hatte, gehörten G.D. und A.T., die Gf. darüber, dass Österreich als Exportland zu klein sei [und die C-GmbH verstärkt in den Export gehen müsse] in Kenntnis gesetzt hatten. DN.1 hat durch ihre Beschäftigung im Bereich Export Exportkunden gekannt. Bestätigt werden diese Daten durch die Ausführungen auf Seite 34 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14. Jänner 2008.

Tatsache ist, dass Gf. zunächst gegenüber Exportkundenkontakten aufgeschlossen gewesen ist und gegenüber dem Finanzamt am 26. April 2001 betreffend des Landes/ der Länder, wenn das Unternehmen Geschäftsbeziehungen zum Ausland unterhält, angegeben hat: „Voraussichtlicher EU-Bereich, Osteuropa“. Jedoch hat Gf. in dieser Sache G.D. und A.T. zu verstehen gegeben, dass sie sich bezüglich potenzieller Exportkundenkontakte mit DN.1 ins Einvernehmen setzen müssten (vgl. Seite 34 des Berufungsergänzungsschreibens vom 14. Jänner 2008). Die Bf.-Geschäftsabschlüsse mit inländischen Unternehmen sind Ausdruck eines Verhaltens der Gf., das dem Abraten der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf. von der Durchführung von Exportgeschäften entsprochen hat, und stellen somit klare und eindeutige Beweise für ein Abgehen von der gegenüber dem Finanzamt am 26. April 2001 gemachten Gf.-Angabe dar. Aufgrund des Freispruchs der Gf. gemäß § 259 Z.3 StPO unter Einbeziehung des Strafakts stellt sich der Sachverhalt somit so dar, dass die L1-GmbH-Bf.- Geschäftsbeziehung über Anraten des steuerlichen Vertreters aus abgabenrechtlichen Gründen beendet worden ist.

Auch wenn die belangte Behörde die Abänderung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 2001 und 2002 zu Ungunsten der Bf. beantragt, waren nach Aktenlage unter Einbeziehung des Strafakts solange keine objektiven Umstände, anhand dieser die

L2-GmbH-Bf.- Geschäftsbeziehung als Risikobeziehung erkannt werden hätte können, festzustellen, bis der Geschäftsführerwechsel bei der L2-GmbH im Firmenbuch registriert wurde. Zum Beweis dafür sei auf die Vergabe der Steuernummer/UID-Nummer an die L2-GmbH verwiesen. Die Außenprüfung bei der Bf. war eine von der Groß-Bp im Außendienst vorgenommene Gesamtüberprüfung steuerlich relevanter Sachverhalte, die der Ermittlung, Prüfung und Beurteilung der Verhältnisse der Bf. gedient hatte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen; das Ergebnis der Außenprüfung war die Anerkennung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der Umsatzsteuer in den Eingangsrechnungen der L2-GmbH bis 19. Juni 2001. Bestätigt wird dies durch den auf die umfangreichen steuerlichen Überprüfungsverfahren nachfolgenden Bericht gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 vom 18. Jänner 2007.

Tatsache ist, dass der Warenpreis der Bf. manchmal zu hoch war, sodass Geschäfte nicht zustandegekommen sind.

Bestätigt wird dies durch die Aussage der Zeugin H.S., Angestellte bei der **C-GmbH**, vom 14. April 2003: *"Ich habe V. sämtliche CPU's, die wir im Programm haben, angeboten, woraufhin V. erwiderte, dass er nur CPU's der Marke I. benötigt. ... V. war jedoch mit der von uns vertriebenen Marke und dem Preis nicht einverstanden. Der Preis war ihm zu hoch."* In Hinblick auf die Warenlieferungen der L2-GmbH an die Bf. zu Preisen in einer Höhe, die insofern auffällig war, als das Warenpreisanbot immer um 10% bis 15% billiger (siehe Zeugenaussage A.L., Angestellte bei der **D-GmbH**, Einkauf) als jenes der Konkurrenzanbieter war, ist die Annahme, die Bf. hätte stets versucht, den höchstmöglichen Preis herauszuholen, unbegründet. Der Warenpreiskfaktor ist somit ein Beweisfaktor für die Einlassungsfahrlässigkeit der Gf. bei ihrer Geschäftsführung und stellt damit einen wesentlichen Begründungsbestandteil für die Abweisung der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide dar.

Der Antrag betreffend Vorlage der abgabenbehördlichen Beweise zur Person, von der die besagten Bankkonten der L2-GmbH bei der V-Bank und W-Bank eröffnet worden wären, auf die Gf. ihre Zahlungen geleistet hätte, war abzulehnen, weil in Hinblick auf das in Rede stehende finanzstrafgerichtliche Verfahren gegen Gf., welches mit einem Freispruch für die Geschäftsführerin der Bf. geendet hatte, eine Erheblichkeit dieses Antrags für die Beantwortung der Frage, inwiefern er einen erheblichen Beitrag zur Klärung hinsichtlich des *"Wissen hätte müssen"* der Geschäftsführerin der Bf. von der Einbeziehung der Bf.-Umsätze in einen USt.-Karussellbetrug leisten hätte können, nicht zu erkennen war.

Der Bf.-Antrag auf Beweisvorlage betreffend den Mieter der Top 18 in Wien, A-Gasse 3, und den Abschlusszeitpunkt des besagten Mietvertrages ist ein, soweit er den Abschlusszeitpunkt betrifft, auf den Stichtag des Bestandvertrags bezogener Antrag und gibt daher keine Auskunft über den tatsächlichen Gebrauch der Wohnung. Die Eigenschaft des R.M. als Mieter der Top 18 und die Nutzung der Mietwohnung von u.a. I.Ab., C.H. und R.M. steht außer Streit. Insofern, als Top 5 für gewerbliche Zwecke genutzt wird, ist die Unkenntnis der Gf. über die Personen, die in Top 18 wohnen bzw. sich aufhalten,

glaubhaft. Mangels Feststellbarkeit dessen, inwiefern die Mietdaten zumindest mittelbar beitragen könnten, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen, war der Beweisantrag wegen Unerheblichkeit abzulehnen.

Aufgrund des Freispruchs der Gf. gemäß § 259 Z. 3 StPO und der Bestätigung des Bestands eines USt-Karussellbetrugs durch den VwGH in dem zur C-GmbH ergangenen Erkenntnis sind die zum Punkt Vorlage der Beweise betreffend Aufenthalt der sog. Tätergruppe auch in den Bf.-Räumlichkeiten, wo sie auch Waren von Botendiensten und Speditionen im Namen der Bf. übernommen hätten, gestellten Anträge auf Zeugeneinvernahme aller der Behörde bekannten Botenfahrer und Speditionsangestellten, die solche behaupteten Warenlieferungen an die Adresse Wien, A-Gasse 3, durchgeführt hätten, entbehrlich. Bestätigt wird dies durch die von der belangten Behörde in Entsprechung der Beweisanträge aufgenommenen Niederschriften über die Vernehmung der Zeugen J.K vom 24. März 2003 und F.H. vom 9. September 2003, zumal die Protokolle die Erbringung von Leistungen dokumentieren, ohne ein "*Wissen hätte müssen*" der Gf. von der Einbeziehung von Bf-Umsätzen in einen USt-Karussellbetrug glaubhaft zu machen.

Aufgrund des Freispruchs der Gf. gemäß § 259 Z. 3 StPO und der Bestätigung des Bestands eines USt-Karussellbetrugs durch den VwGH ist auch der Bf.-Beweisantrag betreffend Vorlage von Beweisen hinsichtlich

- a) die Identifizierbarkeit der Warenübernehmer (unterschriebene Warenübernahmescheine der liefernden Unternehmen), insbesondere I.Ab. und S.Ab., samt Feststellbarkeit der Seriennummern dieser übernommenen Waren,
- b) Auftraggeber der Lieferungen in der Slowakei samt Angabe des Namens, in dessen Auftrag die Lieferung erfolgt sei, insofern, als sie zur Beantwortung der Frage bezüglich des "*Wissen hätte müssen*" der Gf. von einer Einbeziehung der Bf-Umsätze in den USt-Karussellbetrug keinen Beitrag leisten, für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide vom 14. Jänner 2013 unerheblich. Auf die Übermittlung der Protokolle über die durchgeführten Zeugeneinvernahmen an die steuerlich vertretene Bf. sei verwiesen.

Hinsichtlich der Beweisanträge betreffend Vorlage der Beweise betreffend Art und Weise der Identifikation der Warenübernehmer als I.Ab. und S. Ab. durch die Botenfahrer und Speditionsangestellten (Schreiben 15. März 2005) bzw. Behördenbehauptung betreffend Einschleusung immer derselben CPUs/Boxes in den Warenkreislauf [Vorlage der a) Aufzeichnungen betreffend Seriennummern der CPUs/ Boxes dieser Lieferungen, b) Niederschriften der diesbezüglichen Zeugeneinvernahmen, c) Lieferpapiere und Rechnungen dieser besagten Waren in der gesamten, von der Behörde behaupteten Kette, etc.] mit der Begründung, dass auf Grund der bisher unbekannten Unterlagen lediglich dieselbe Anzahl an CPUs auf Rechnungen und Zolldokumenten, nicht jedoch die Seriennummern bzw. LOT-Nummern der jeweiligen Sendungen aufgezeichnet worden wären (Schreiben 15. März 2005) sei auf den Freispruch der Gf. gemäß § 259 Z.3 StPO im finanzstrafgerichtlichen Verfahren gegen Gf. vor dem Straflandesgericht verwiesen,

infolge dessen eine Erheblichkeit dieser Beweisanträge für die Beantwortung der Frage, ob die Gf. wissen hätte müssen, dass die Bf. in den USt.-Karussellbetrug einbezogen sei, zu verneinen war.

Zum Antrag auf Zeugenbefragung DN.1 zu diversen Themen betreffend die Bf. und das Dienstverhältnis bei der Fa.T. ab 2002 sei auf die niederschriftlichen Zeugenangaben der DN.1 vom 17. Jänner 2003 beim Hauptzollamt als Finanzstraßbehörde im Finanzstrafverfahren verwiesen, demnach DN.1 erst im Juli 2001 angemeldet worden sei. Von Jänner bis Juni 2001 hätte DN.1 „*schwarz*“ gearbeitet. I.Ab. hätte DN.2 die Arbeit bei der Fa. T vermittelt. Diese Daten sprechen für den Bestand eines Abhängigkeitsverhältnisses der DN.1 von ihrem Dienstgeber Bf., bezüglich dessen DN.1 von der Groß-Bp auch noch am 27. April 2006 befragt worden ist. Da die Branchenunüblichkeit der Zahlungsbedingung „Vorauskaß“ und die DN.1-Angaben zufolge Ablehnung von DN.1.-Kundenvorschlägen durch Gf. in Hinblick auf die Einschätzung, dass Österreich als Exportland zu klein sei, glaubhaft machten, dass DN.1 aus eigenen Wunsch bei der Bf. ausgeschieden wäre und sich beruflich verändern hätte wollen, war durch den Bf.-Personalwechsel im Jahr 2002 bedingt die Sachverhaltsvariante, bei der DN.1 eine zentrale Rolle im USt.-Karussellbetrug gehabt hätte, auszuschließen. Bestätigt wird dies durch den Strafakt zum in Rede stehenden finanzstrafgerichtlichen Verfahren gegen Gf., in dem DN.1 stets als Zeugin geführt wurde. Letztendlich wurde die Zeugin DN.1 zu den Themen Bf.-Büro, Büroschlüssel, Firmenkontakte, berufliche Aufgabengebiete im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der Bf., Box-Handel ab 2002 auch in der BFG-Verhandlung am 4. April 2017 befragt. Selbst unter Einbeziehung des Strafakts war die Gegebenheit eines Sachverhaltselements, von dem auf eine Beteiligung der DN.1 an einem USt.-Karussellbetrug rückgeschlossen werden hätte können, nicht festzustellen. Auf den Mangel an stichhaltigen Beweisen, die Gewissheit über eine Einflussnahme der DN.1 über die Fa.T auf den USt.-Karussellbetrug verschaffen, sei verwiesen.

Zum Strafakt sei bemerkt, dass dieser der Beweis für ein Verfahren ist, dessen Ziel das Finden der materiellen Wahrheit zur Verwirklichung von Gerechtigkeit, die Feststellung (und Durchsetzung) des staatlichen Strafanspruchs [staatliches Gewaltmonopol als Grundlage staatlicher Straßberechtigung (und -verpflichtung)] und die Gewährleistung eines rechtsstaatlichen Verfahrens, geprägt von den Kriterien Zweckmäßigkeit („Erfordernis einer effektiven Strafverfolgung“) und Justizförmigkeit (Zustandekommen der Entscheidung gemäß der Strafprozeßordnung) des Verfahrens, gewesen ist. Der Freispruch der Bf. im finanzstrafgerichtlichen Verfahren gegen Gf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung bewirkt die Einschränkung der Prüfung des Abgabenenanspruchs der Bf. im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre auf das Kriterium „*Wissen hätte müssen*“ von der Einbindung der Bf.-Umsätze in den USt.-Karussellbetrug. Da die Aktenlage einen Gf.-Vorsatz bei der Entfaltung der gewerbebetrieblichen Aktivitäten der Bf. in Zusammenhang mit dem im Bericht gemäß § 150 BAO vom 18. Jänner 2007 dargestellten USt.-Karussellbetrug

verneint, war der Bf.-Antrag betreffend Vorlage der Beweise bezüglich jener Person, die die nachweislich von der Bf. an die C-GmbH und D-GmbH gelieferten Waren an die A-Ltd. in Zypern fakturiert, jedoch die Warenbewegung in die Slowakei veranlasst hätte, zum Beweis dafür, dass Gf. über diese Vorgehensweise informiert gewesen sei und dass die C-GmbH/ D-GmbH ein und dieselben Boxes lediglich in die Slowakei verbracht hätten (Schreiben 15. März 2005), mangels Erheblichkeit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren abzulehnen.

Bezüglich der nachfolgenden Beweisanträge betreffend (eidliche) Einvernahme der Zeugen I.Ab., R.M., F.H und C.H. im Zuge der Verhandlung sei auf die bereits vorhandenen behördlichen Niederschriften über die Zeugenbefragungen dieser Personen verwiesen, denen Datenangaben über bestimmte Tatsachen von besonderer Tragweite, aufgrund dieser die eidliche Einvernahme für unbedingt erforderlich erachtet werden könnten, fehlen. Abgesehen davon ist C.H. mittlerweile verstorben und steht daher als Zeugin nicht mehr zur Verfügung. Das abgabenbehördliche Ergebnis der in Rede stehenden USt-Nachschau, nämlich die Anerkennung der Bf.-Umsätze mit der L1-GmbH, deren geschäftsführender Gesellschaft I.Ab. war, wurde durch den Bericht gemäß § 150 BAO vom 18. Jänner 2007 über die Prüfung bei der Bf., deren Prüfungsgegenstand die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 war, bestätigt.

Die Anträge auf Einvernahme der Zeugen

I) N.S. zu den Themen a) Benützung der Bf.- Parkplätze, b) Anwesenheitszeiten von I.Ab., S.Ab., R.M., C.H. im Gebäude A-Gasse 3, und

II) Vu.S zur Person DN.1

im Zuge der Durchführung der Verhandlung waren abzulehnen, weil die Funktion eines Hausmeisters nicht darin besteht, dass dieser zu jedem Mieter zu jedem Zeitpunkt alle Informationen über dessen Aufenthaltsort, Handlungen und über den Inhalt und die Adressdaten von der Kommunikation der Mieter mit Anderen besitzt. Die Aufgabe eines Hausmeisters besteht in der Erbringung von Arbeitsleistungen, die für die Verwaltung, Betreuung und Überwachung des Hauses notwendig sind. Die Aufgaben eines Hausmeisters sind hausspezifisch und daher auf die Einhaltung der Hausordnung bzw. der Mieterpflichten gerichtet. In Hinblick darauf, dass ein Hausmeisterehepaar meist Ansprechpartner für Mieter ist und das Finanzstrafverfahren gegen Gf. mit einem Freispruch gemäß § 259 Z. 3 StPO geendet hatte, waren die auf Zeugenbefragung des Hausbesorgerpaares gerichteten Anträge abzulehnen, weil die Beweisthemen für die Beantwortung der Frage hinsichtlich des Bestands einer Einlassungsfahrlässigkeit der Gf. bei der Einbeziehung der Bf.-Umsätze in das USt-Betrugskarussell unerheblich sind.

Hinsichtlich des Punkts "*Bf.-fremder Pkw. auf Bf.-Mietplatz*" ist festzuhalten, dass ein auf einem Mietplatz abgestelltes Kraftfahrzeug lediglich der Beweis dafür ist, dass sich ein mehrspuriges, motorisiertes Fortbewegungsmittel nicht in Betrieb befindet. Der Name des Lenkers, der den Pkw. auf den Mietplatz der Bf. abgestellt hat, ist zu vermuten. Insofern war die Wahrnehmung eines Kfz. auf einem Mietplatz ohne Lenkererhebungsdaten zum Beanstandungszeitpunkt in Verbindung mit der Nachfrage nach den Feststellungen

zu den Anwesenheitszeiten von C.H. mit dem Lebensgefährten I.Ab., einem nahen Angehörigen von I.Ab. und dem Drahtzieher des Karussellbetrugs R.M. im Gebäude A-Gasse 3, ohne dass die Groß-Bp einen über jeden Zweifel erhabenen Nachweis für einen unmittelbaren und persönlichen Kontakt zwischen Gf. und R.M. in der A-Gasse 3 (oder an einem sonstigen Ort) erbringen hatte können, nicht geeignet, eine schlüssige und daher im Einklang mit dem in Rede stehenden Freispruch der Gf. gemäß § 259 Z. 3 StPO stehende Begründung für eine bejahende Antwort auf die Frage, ob Gf. tatsächlich "*Wissen hätte müssen*", dass die Bf.-Umsätze in den USt-Karussellbetrug einbezogen worden wären, zu geben.

Der Antrag auf Zeugenbefragung Vu.S zur Person DN.1 war abzulehnen, weil die Erklärung der Dienstnehmerin der Bf. gegenüber Vu.S. zur Verhaltensweise einer mit Gf. in Kontakt stehenden Person im Gewerbebetrieb durch den Gf.- Freispruch im in Rede stehenden Verfahren bedingt als bloßer Ausdruck einer Gefühlswahrnehmung zu beurteilen war.

Auch die Bf.-Beweisanträge betreffend Zeugeneinvernahme

- a) C.H. zu den Themen: Bf.-Büro, Kontakte zu Gf.; vermeintlicher Zypern-Besuch bei R.M. von I.Ab. und Gf. samt Vorlage des in den Jahren 1999 bis 2003 gültigen Reisedokuments, Telefonanrufe und Abholungen der Bf.-Büroschlüssel,
- b) F.H zu den Themen: Bf.-Büro; Anwesenheit von I.Ab. in den Büroräumlichkeiten; Informationsstand zur Top 18 in A-Gasse 3,
- c) I.Ab. zu den Themen: A-Ltd; sein Verhältnis zu Gf., sein Verhältnis zu DN.1, R.R., S.Af., G. R., A.T., G.D. und M.S.; den vermeintlichen Zypern-Besuch gemeinsam mit Gf. bei R.M. und Vorlage seines in den Jahren 1999 bis 2003 gültigen Reisedokuments; Telefonanrufe und Schlüsselabholungen für das Bf.-Büro; Verhältnis zu F.M. (Akquisition als Geschäftsführer der L2-GmbH)

waren abzulehnen , weil die Beziehung der Gf. zu den genannten Personen Gegenstand jenes finanzstrafgerichtlichen Gerichtsverfahren gewesen war, das für Gf. mit einem Freispruch gemäß § 259 Z. 3 StPO geendet hatte.

Gegen die Beweiskraft der Lebensgefährtin des I.Ab. als Zeugin spricht, dass C.H. ablebensbedingt nicht als Zeugin ladbar und befragbar ist , sodass sich das Gericht keinen persönlichen Eindruck über die Freundin des nachweislich in den USt-Karussellbetrug verwickelten I.Ab. verschaffen konnte. Dieser persönliche Eindruck über die Zeugin C.H. wäre notwendig gewesen, weil C.H. gemäß ihren Angaben anlässlich ihrer Zeugenvernehmung vom 11. September 2003 bei der Prüfungsabteilung Strafverfahren arbeitslos war und zu I.Ab. in einer freundschaftlichen Beziehungen gestanden ist. Die mittlerweile Verstorbene war zum Zeitpunkt der Vernehmung als Zeugin ca. 25 Jahre alt und gab zu Protokoll, dass I.Ab. ihr einen Betrag in Höhe von 8.000 € im Juni geschickt hätte. Im Gegensatz zur Gf., welche von Beruf Geschäftsführerin der Bf. ist, war C.H. arbeitslos und gab zur Person Gf. u.a. zu Protokoll, dass I.Ab. erzählt hätte, die Bf. sei eigentlich seine Firma, in der Gf. für ihn arbeite. R.M. solle auch an dieser Firma im Hintergrund beteiligt sein. Diese Daten stehen in einem unauflösbaren Widerspruch zur

Aktenlage, dieser nach sich Gf. von Beginn des Bf. an bemüht hat, vom Finanzamt möglichst rasch eine Steuernummer und UID-Nummer zugeteilt zu bekommen. Im Übrigen war es die stets rechtsfreundlich vertreten gewesene Gf., die die Geschäftsbeziehung L1-GmbH-Bf freiwillig beendet hatte.

Aufgrund der Widersprüchlichkeit der von I.Ab. gegenüber C.H. gemachten Angaben kann nicht mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass die Erklärung des I.Ab. gegenüber C.H., wonach I.Ab. nach Anruf von Gf. in A-Gasse 3 Büroschlüssel zu Gf. (gemeint ist Top 5) hinunter gebracht hätte, der Wahrheit spricht.

Auch die Beweisanträge betreffend Befragung von F.H. und I.Ab. jeweils als Zeugen waren abzulehnen. Abgesehen davon, dass dem Bundesfinanzgericht das von der Prüfungsabteilung Strafsachen mit F.H. am 9. September 2003 aufgenommene Zeugenprotokoll vorliegt, waren die persönlichen Ausführungen des DN.2 im Zuge der Verhandlung vom 1. Februar 2017 und DN.1 im Zuge der Verhandlung vom 4. April 2017 für das Bundesfinanzgericht dazu geeignet, sich ein persönliches Bild über die Arbeitsverhältnisse in den Büroräumlichkeiten zu verschaffen.

Da Gf. die L1-GmbH-Bf.-Geschäftsbeziehung beendet hatte und den Zeugenprotokollen, wie z.B. die mit C.H. aufgenommene Niederschrift, Angaben zu einem Privatverhältnis zwischen der Gf. und I.Ab. fehlen, war der Bf.-Beweisantrag betreffend Zeugenbefragung des I.Ab. zu seinem Verhältnis zu Gf. und anderen genannten Personen mangels Erheblichkeit für das Beschwerdeverfahren entbehrlich.

Der Bf.-Antrag auf Zeugenbefragung R.M. zu den Themen: Kontakte in Österreich der A-Ltd; Verhältnis zu Gf. sowie zu den Personen M.T., V.G., I. und S.Ab.; vermeintlicher Zypern-Besuch von I.Ab. mit Gf. war abzulehnen, weil R.M. Kopf einer Tätergruppe war und ein stichhaltiger Beweis für eine Beteiligung der Gf. an dieser Tätergruppe fehlt. Die Unüblichkeit des Abschlusses von Exportgeschäften gegen Vorkassa im Export (siehe NS DN.1 vom 4. April 2017) samt der Tatsache, dass Gf. über Empfehlung des rechtsfreundlichen Vertreters in den Streitjahren nur inländische Unternehmen beliefert hat, steht der Annahme eines Zypernaufenthalts zwecks Anbahnung von Exportgeschäften entgegen. Das Verhältnis von I.Ab. zu Gf. war Gegenstand des Betriebsprüfungsverfahrens, die diesbezüglichen Angaben der Gf. und I.Ab. waren im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu würdigen.

Den Ausführungen des Amtsvertreters zum auf den Broker bezüglichen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs ist zu entgegnen, dass für die Beurteilung, ob ein Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, auf die Umstände des konkreten Einzelfalles abzustellen ist, sodass keine abschließenden Kriterien für das "Kennen" bzw. "Kennen Müssen" einer Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufgestellt werden können. Vielmehr sind in einer Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. Brandl, Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145-150).

Für die Beurteilung der Fragestellung, ob die Gf. von der Mehrwertsteuerhinterziehung hätte wissen müssen, ist 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 VwGH vom 25. März 1999, 97/15/0059, VwSlg 7379 F/1999).

Im Falle eines Karussellbetruges muss nicht das Finanzamt den Positivbeweis führen, sondern der Unternehmer den Negativbeweis antreten, wenn das Finanzamt substantiiert vorträgt, dass der Unternehmer vom Tatplan des Betrugs eines Vorlieferanten weiß oder hätte wissen können. Hierzu muss er die Feststellungen des Finanzamts durch substantiierte Argumente und Beweise entkräften. Das bedeutet, dass er nachweisen muss, dass er alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (sei es eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug), einbezogen sind. Dass die Umsatzsteuer für die Streitjahre noch bis zum Schreiben vom 23. März 2017 auf Grund der abgabenbehördlichen Feststellungen im Bericht gemäß § 150 BAO vom 18. Jänner 2007 bescheidmäßig festgesetzt worden ist, steht der Aktenlage nach fest. Auf den Freispruch der Gf. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung im finanzstrafgerichtlichen Verfahren vor dem Straflandesgericht sei verwiesen.

Zu den vom Leistungsempfänger zu ergreifenden Maßnahmen gehört neben anderen insbesondere z.B. die dokumentierte Vergewisserung über die Unternehmereigenschaft des Leistenden. Dies hat die Gf. getan. Auf die Beendigung der L1-GmbH - Bf. Geschäftsbeziehung infolge von Kontrollmaßnahmen des rechtsfreundlichen Vertreters der Bf. und der der Geschäftsführerin der Bf. vorgelegte Nachweis über die der L2-GmbH zugeteilten Steuernummer/UID-Nummer sei verwiesen.

Die Nichtaufzeichnung einer üblicherweise - u. A. zur Identifizierung der Ware bei Rücklieferung und in Garantiefällen - in der Lieferkette weitergegebenen Geräteidentifikationsnummer kann ein Indiz für eine nicht ausgeführte Lieferung und dafür sein, dass der Unternehmer wusste oder wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt war, der in einen Umsatzsteuerbetrug oder einen sonstigen Betrug einbezogen war. Im Fall einer Lieferung bei Betrugsabsicht des Lieferers kann ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers daher nur nach Prüfung des konkreten Einzelfalles in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Auf die Zeugenaussagen der Bf.-Angestellten betreffend u.a. Erfassung der Warennummern hinsichtlich der Warenlieferungen in die Büroräumlichkeiten der Bf. sei verwiesen.

Der Freispruch der Gf. im o.a. finanzstrafbehördlichen Verfahren verschafft Gewissheit darüber, dass für Gf. keine genügenden Anhaltspunkte für das Bestehen einer Steuerhinterziehung in Bezug auf den Leistenden und/oder die Leistung vorlagen, sodass die Annahme eines tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Handelns der Gf. als Geschäftsführerin eines "Buffer"-Unternehmens im Umsatzsteuerkarussell in finanzstrafrechtlicher Hinsicht zu verneinen

war. Dem Freispruch ist ein Strafgerichtsverfahren vorausgegangen, indem die Konstruktion des Umsatzsteuerkarussells und die Geschäftsbeziehung zwischen Bf. und den Bf.-Lieferfirmen einer genauen Überprüfung unterzogen worden sind. Im Zuge dieses Strafverfahrens sind als Zeugen auch Beamte der Finanz- und Zollverwaltung einvernommen worden.

Jedoch war in Hinblick auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs der Vorsteuerabzug bei den Rechnungen der L2-GmbH ab dem von der Groß-Bp festgestellten Stichtag zu verneinen, weil die protokollierten Angaben der DN.1, DN. 2 und F.M. in Verbindung mit den Ausführungen im Schreiben vom 14. Jänner 2008 (Berufung) das Bild eines Geschäftsführers der L2-GmbH vermittelt hatten, auf Grund dessen anzunehmen war, dass die Gf. spätestens mit Erhalt des Firmenauszugs der L2-GmbH wissen hätte müssen, Bestandteil einer Lieferkette zu sein, bei der Waren von einer Firma bezogen wurden, deren Geschäftsführer nachweislich über keine Computerbranchenkenntnisse verfügt und Waren mit einem mit dem Namen M.S. beschrifteten Kuvert an die Bf. übergeben hatte. Diese Waren wurden von der Bf. an die Firmen C-GmbH und D-GmbH weitergeliefert, weil diese Kunden Druck auf die Bf. zwecks Warenlieferung ausgeübt hatten. Bestätigt wird der ausgeübte Druck durch das Zeugenprotokoll DN.1 vom 17. Jänner 2003. Demnach hätte DN.1 aufgrund ihrer einschlägigen Berufserfahrung Gf. angeboten, Exportgeschäfte mit CPUs zu machen. Gf. hätte dies mit der Begründung abgelehnt, dass sie nicht die finanziellen Mitteln hätte, um die Vorsteuern vorzufinanzieren. Auf die DN.1-Angaben zum M.S., den Eindruck gemacht zu haben, dass er sich nicht auskennt und alles nur kein Geschäftsmann war, sei verwiesen.

Zusammenfassend ist auszuführen:

Für die Beurteilung der Fragestellung, ob die Bf. von der Mehrwertsteuerhinterziehung hätte wissen müssen, ist kein finanzstrafrechtlich relevantes vorsätzliches Handeln Voraussetzung. Im Übrigen besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an die Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung in einem freisprechenden Straferkenntnis (vgl. etwa VwGH 25.März 1999, 97/15/0059, VwSlg 7379 F/1999).

Für die Beurteilung, ob die Geschäftsführerin, deren Handeln der Bf. zuzurechnen ist, vom Mehrwertsteuerbetrug hätte wissen müssen, ist auf die objektiven Umstände des konkreten Einzelfalls abzustellen.

Zu den entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen im gegenständlichen Beschwerdefall zählen der Wechsel eines Geschäftsführers bei der neu gegründeten Lieferfirma L2-GmbH nach kürzester Zeit in Form der Ersetzung eines branchenkundigen geschäftsführenden Gesellschafter durch einen branchenunkundigen geschäftsführenden Gesellschafter, die Betrugsanfälligkeit der CPU-Ware, die auffällig niedrigen Bf.-Preise (10% bis 15% niedriger als die Konkurrenz), Bf-Geschäfte mit Kunden gegen Vorkassa, M.S.- Unterschrift auf Schreiben der L2-GmbH ohne Zusatz i.A. oder i.V., stark ansteigende Bf.-Umsätze und das Ersuchen der L2-GmbH an die Bf. betreffend

Geldüberweisung auf ein Bankkonto der Lieferfirma A-Corp.. Nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit dem neu gegründeten Unternehmen L1-GmbH wurde die Bf. von der L2-GmbH beliefert. Die im Firmenbuch bei der L2-GmbH eingetragene Anschriftadresse des M.S. ist die Adresse einer Schule.

Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 26. März 2014, 2009/13/0172, wurde bestätigt: Die Kundenfirma C-GmbH ist mit Bf.-Waren in einen USt.Karussellbetrug eingebunden gewesen.

Es war bei Einbeziehung aller Aspekte des Einzelfalles in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Geschäftsführerin der Bf. zumindest ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerswechsels bei der L2-GmbH wissen hätte müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb über die Lieferfirma L2-GmbH an einem Umsatz beteiligt hatte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Daher war das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61, auf gegenständlichen Sachverhalt, analog anzuwenden und das Recht der Bf. auf Vorsteuerabzug zu versagen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 2014, 2009/13/0172, sei verwiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher davon auszugehen, dass Gf. von der Einbeziehung der strittigen Umsätze in einen Umsatzsteuerbetrug zumindest ab 19. Juni 2001 wissen hätte müssen.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen.

Aufgrund der Bestätigung der abgabenbehördlichen Feststellungen betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 bestand kein Grund für eine Abänderung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002. Es war daher auch die Beschwerde hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) 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.

Die Frage, ob die Bf. von der Einbeziehung der Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug wissen hätte müssen, ist eine Tatfrage und keine Rechtsfrage. Bei der Lösung der dieser Tatfrage zu Grunde liegenden Rechtsfrage, nämlich der Anwendung der zum Begriff des "*Wissen hätte müssen*" entwickelten Rechtsprechung, folgt das BFG der ständigen

Judikatur des VwGH (VwGH 30. März 2006, 2002/15/0203; VwGH 26. März 2014, 2009/13/0172; VwGH 25. Februar 2015, Ra 2014/13/0023).

Die Revision ist daher mangels Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig.

Anlage: Verzeichnis der Abkürzungen

Wien, am 8. Mai 2017