



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, mit denen das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 wiederaufgenommen wurde sowie betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7.3.1994 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Handel mit Waren aller Art.

Seit 26.2.2003 ist die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst.

An der Gesellschaft war Herr R.D. im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu 50% beteiligt und zugleich auch Geschäftsführer. Von Mai 1994 bis Februar 1995 war R.D. Angestellter der M.GmbH und dort als Produktmanager und Vertriebsleiter für Standardsoftware tätig.

Bereits 1998 wurde vom Finanzamt ein Prüfungs- und Nachschauauftrag für den Zeitraum 1994 bis 1996 erteilt. Es wurden jedoch keine Feststellungen getroffen, die zu einer Änderung der veranlagten Besteuerungsgrundlagen führten.

Im Jahr 1999 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1994 und 1995 statt, deren Feststellungen nunmehr Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind.

Unter Textziffer (in der Folge: Tz.) 12 des Betriebsprüfungsberichtes führt das Finanzamt unter "Allgemeines" sinngemäß folgendes aus: Im Jahr 1994 habe die Bw. vorwiegend Exporte von Software in die Bundesrepublik Deutschland getätigt. Sie habe dabei als Zwischenhändler fungiert, indem sie die Produkte bei der M.GmbH einkaufte und an die B.GmbH weiter verkaufte. R.D. sei nicht nur Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw., sondern auch Angestellter der M.GmbH gewesen. Seine Ehefrau H.D. sei bei der M.GmbH für Bestellungen und Einkäufe im Softwarebereich zuständig gewesen und habe in diesem Bereich auch Ausgangsfakturierungen vorgenommen.

Laut Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes sei folgender Sachverhalt festgestellt worden: In den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der Bw. seien u.a. zwei Rechnungen der M.GmbH vorgefunden worden und zwar:

- Nr. **412156** vom **4.8.1994** in Höhe von 953.700.- brutto
- Nr. **421709** vom **29.12.1994** in Höhe von 368.400.- brutto

über den Einkauf von Computersoftware. Der in den Rechnungen ausgewiesene Warenwert sei im Jahr 1994 in Höhe von S 794.750.- und im Jahr 1995 in Höhe von S 307.000.- als Wareneinsatz und die Umsatzsteuer von S 158.950.- und S 61.400.- im Jahr 1994 als Vorsteuer geltend gemacht worden. Die Bezahlung beider Rechnungen sei bar erfolgt, wobei am 10.8.1994 953.700.- und am 10.1.1995 S 369.588.- vom Geschäftsführer der Bw. von deren Bankkonto abgeboben worden seien.

Seitens der M.GmbH sei bestritten worden, die in den Rechnungen angeführten Waren an die Bw. geliefert, die Rechnungen ausgestellt und die Zahlungen erhalten zu haben. Laut Geschäftsleitung handle es sich bei diesen Rechnungen um Fälschungen.

Die Ermittlungen der Betriebsprüfung hätten zu folgendem Ergebnis geführt:

Die in den o.a. Rechnungen ausgewiesenen Waren seien von der Bw. an Unternehmer weiterveräußert und von diesen bezahlt worden. Da somit ein Warenfluss stattgefunden habe, liegen Scheinrechnungen nicht vor. Dass die besagten Waren von der M.GmbH geliefert und die Rechnungen von dieser ausgestellt worden seien und auch diese die genannten Rechnungsbeträge erhalten habe, habe von der Bw. weder mit der Vorlage von Lieferscheinen, Geldübernahmebestätigungen, Quittungsbelegen oder dergleichen nachgewiesen werden können.

Die von der M.GmbH im Jahr 1994 tatsächlich gelieferten Waren im Wert von S 20.964.960.- seien von der Bw. an die B.GmbH in Deutschland weitergeliefert worden, die Bezahlung sei direkt an die M.GmbH erfolgt. Üblicherweise seien also die Waren bei der M.GmbH gekauft, von dieser der Bw. in Rechnung gestellt und innerhalb eines sehr kurzen Zeitraumes (meist derselbe oder folgende Tag) von der Bw. an die B.GmbH weiterfakturiert worden. Diese habe die Rechnungen, lautend auf den gleichen Rechnungsbetrag wie jener, der der Bw. von der M.GmbH in Rechnung gestellt worden sei, direkt an die M.GmbH im Bankweg beglichen, wobei die B.GmbH auf ihren Zahlungsaufträgen immer die Rechnungsnummer der Rechnungen der M.GmbH an die Bw. angeführt habe. Die Eingangsrechnung vom **4.8.1994** weiche von diesem üblichen Geschäftsablauf insofern ab, als es sich um Warenlieferungen der M.GmbH an die Bw. handle, die teilweise bereits am 8.3.1994, am 23.3.1994 und zum kleineren Teil am 27.8.1994 an die B.GmbH weitergeliefert worden seien und die laut Bw. bar beglichen worden seien. Am 14.4.1994 sei eine Scheckeinreichung der B.GmbH an die Bw. in Höhe von S 422.686.- als Bankeingang gebucht worden. Diese erscheine der Betriebsprüfung als ein Beweis dafür, dass die geschäftsführenden Organe der Bw. Kenntnis darüber hatten, dass die Waren, die mit den Ausgangsrechnungen vom 8.3.1994 und vom 23.3.1994 an die B.GmbH geliefert worden seien, nicht von der M.GmbH stammten. Hätte die M.GmbH zu diesem Zeitpunkt die Waren geliefert, bliebe die Frage offen, warum sie diese Waren gegenüber der Bw. nicht im März 1994 in Rechnung gestellt habe. Die Frage, wer der B.GmbH Anweisung gegeben habe, den Betrag von S 422.686.- an die Bw. zu zahlen, sei nicht beantwortet worden. Auch habe die Speditionsgesellschaft, die die Waren nach Deutschland geliefert habe, gegenüber der M.GmbH nur den Erhalt der Ware bestätigt, die auf den Rechnungen vom 8.3.1994, 11.3.1994 und 23.3.1994 an die Bw. angeführt seien.

Bei der Eingangsrechnung vom **29.12.1994** handle es sich um Warenlieferungen an die Bw., die mit den Ausgangsrechnungen vom 11.1.1995 und 31.1.1995 an die S. GmbH veräußert worden seien. Diese Eingangrechnung sei von der Bw. ebenfalls bar beglichen worden. Von

welchem Lieferort und wie die Waren zur S.GmbH gelangt seien, habe mangels Lieferscheinen, Transportbelegen oder sonstigen Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden können.

Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide, mit denen das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 wiederaufgenommen wurde sowie gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 wurde mit Schriftsatz vom 11.1.2000 fristgerecht berufen.

Die Berufung richtet sich zunächst gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Zur Begründung verweist die Bw. darauf, dass die beiden streitgegenständlichen Rechnungen **Nr.412156** und **Nr.421709** bereits zweimal zuvor einer Überprüfung seitens der Finanzverwaltung unterzogen worden seien. In diesen Prüfungsverfahren seien nie Bedenken hinsichtlich der Ausstellung der Rechnungen durch die Firma M. geäußert worden.

Die wichtigsten Indizien, die für die Echtheit der Eingangsrechnungen sprechen, seien die Bezahlung mittels Barabhebung durch R.D. vom Konto der Bw. und die Tatsache, dass die Waren an Unternehmer weiterveräußert und bezahlt worden seien.

Weiters verweist die Bw. auf Niederschriften der Betriebsprüfung, die diese mit zwei Angestellten der M.GmbH aufgenommen hat und zieht deren Glaubwürdigkeit aus folgenden Gründen in Zweifel:

- Auf die Frage, ob es in der M.GmbH verschiedene Fakturenprogramme gegeben habe, habe eine Angestellte geantwortet, dass es nur eines gegeben habe, die andere, dass es zwei gegeben habe.
- Die Bezeichnung "Nachfaktura gemäß MS" könnte sich auch auf den Geschäftsführer der M.GmbH beziehen, dessen Vor- und Zuname mit eben jenen Anfangsbuchstaben beginnen.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung sinngemäß wie folgt Stellung:

1. Wiederaufnahme

Bei der Bw. sei gemäß § 147 BAO eine Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 vorgenommen worden, die zu keinen abgabenrechtlich erheblichen Feststellungen geführt habe. Infolge dieser Betriebsprüfung sei eine Kontrollmitteilung betreffend die M.GmbH ausgestellt worden. Im Zuge eines abgabenbehördlichen Verfahrens bei der M.GmbH habe diese die Warenlieferungen laut Rechnungen **Nr. 412156 und 421709** an die Bw. sowie den Erhalt der Rechnungsbeträge bestritten. Da der begründete Verdacht eines Finanzvergehens

vorgelegen sei, sei vom Finanzamt eine Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG angeordnet worden. Im Zuge der Erstprüfung sei dem Prüfungsorgan die Tatsache, dass die Ausstellung der oben angeführten Rechnungen wie auch die in diesen Rechnungen angeführten Lieferungen und vor allem der Erhalt des in den Rechnungen angeführten Rechnungsbetrages von der M.GmbH bestritten werde, nicht bekannt gewesen.

2. Körperschaftsteuer 1994 und 1995

Die Betriebsprüfung sei aus folgenden Gründen zu der Überzeugung gelangt, dass die in Rede stehenden Rechnungen gefälscht seien:

- das Schriftbild sei anders
- der angeführte Sachbearbeiter R.H. sei bei der M.GmbH unbekannt
- überdies seien die Sachbearbeiter üblicherweise mit vollem Namen genannt
- die sonst stets angeführte Lieferscheinnummer und das Lieferdatum fehlten
- in der Eingangsrechnung Nr.421709 werde ein Artikel angeführt, der im Artikelstamm der M.GmbH nicht existiere

Die Bw. habe keinen Nachweis erbringen können, dass die Waren von der M.GmbH geliefert worden seien. Die in den beschriebenen Fällen unüblichen Geschäftsbeziehungen rechtfertigten die Vermutung der Betriebsprüfung, dass die von der Bw. als Empfänger der abgesetzten Beträge namhaft gemachte M.GmbH nicht der tatsächliche Empfänger gewesen sei.

Zu diesen Ausführungen der Betriebsprüfung nahm die Bw. wie folgt Stellung:

Die Bw. habe von der M.GmbH Waren im Wert von S 953.700.- und 368.400.- erworben und diese weiterverkauft. Die gelieferte Ware bzw. Menge des Einkaufs korreliere mit der Menge des Verkaufs, der Warenfluss von der Bw. an die Abnehmer sei nachweisbar. Der Verkaufserlös auf Grund des Weiterverkaufs der Waren sei in den Büchern ersichtlich und beweise auch, dass vorher ein Kauf der Waren erfolgt sein muss. Es sei zu bedenken, dass ein privater Kauf der Waren mit anschließender Einlage in das Betriebsvermögen der Bw. sehrwohl eine Absetzbarkeit der eingelegten Wirtschaftsgüter bewirkt hätte, da § 162 BAO (auf diese gesetzliche Bestimmung stützt die Betriebsprüfung die Nichtabsetzbarkeit des geltend gemachten Aufwandes) in diesem Fall nicht greife. Die eingelegten Wirtschaftsgüter seien jeweils mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der verbliebene Gewinn wäre auf Ebene der Bw. die Differenz zwischen dem erzielten Umsatz aus dem Wiederverkauf und dem Wareneinsatz auf Grund der eingelegten Waren gewesen.

Ergänzend zum Sachverhalt ist auf die von der Betriebsprüfung mit Herrn und Frau D. sowie mit zwei Angestellten der M.GmbH aufgenommenen Niederschriften zu verweisen (Anmerkung: Frau D. war im berufsgegenständlichen Zeitraum bei der Bw. in der Buchhaltung angestellt):

- Herr D. habe die Rechnungen vom 4.8.1994 und vom 29.12.1994 bar bezahlt, es sei keine Quittung ausgestellt worden, "jeder kannte jeden". Die Barzahlung sei deshalb erfolgt, weil der Name D. in den Büchern der M.GmbH nicht aufscheinen sollte. Wem er das Geld (in einem Plastiksackerl) übergeben habe, wisse er nicht mehr.
- Die Ware aus der Rechnung vom 4.8. 1994 sei bereits im März 1994 an die B.GmbH geliefert worden, wer die Rechnung bei der M.GmbH urgiert habe wisse er nicht.
- Die Angestellte der M.GmbH Frau P. sagte vor der Betriebsprüfung aus, dass es zwei Programme gegeben habe, nämlich eines für den Zahlungsverkehr und eines für die Fakturierung. Als Benutzername seien immer die Anfangsbuchstaben des Vor- und Zunamens angeführt worden. Barzahlungen über S 100.000.- seien selten gewesen, in jedem Fall sei eine Bestätigung ausgestellt worden. Sie habe kein Bargeld von R.D. entgegengenommen.
- Die Angestellte Frau R. sagte aus, es habe ein Fakturenprogramm gegeben. Höhere Geldbeträge seien nur durch einen Abnehmer und zwar in Dollar getätigt worden. Für jede Barzahlung sei eine Quittung ausgestellt worden. Rechnungen konnten nicht geändert werden, entweder es sei eine Gutschrift oder eine neue Rechnung ausgestellt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher

Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. z.B. VwGH vom 28.3.2001, 98/13/0026). Entscheidend für die in der Berufung bestrittene Berechtigung zur Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1994 und 1995 ist somit, ob beim Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 1994 am 11.4.1996 und des Körperschaftsteuerbescheides 1995 am 21.2.1997 der Sachverhalt in bezug auf die Höhe des verbuchten Wareneinsatzes der Abgabenbehörde so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Würdigung zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 12.9.2002, 98/15/0134).

Die Bw. bekämpft die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 mit der Begründung, dass die Eingangsrechnungen Nr. 412156 vom 4.8.1994 und Nr. 421709 vom 29.12.1994 bereits zweimal einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung unterzogen worden seien.

Zu diesem Vorbringen ist folgendes auszuführen: Laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 2.4.1998 wurden die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 einer abgabenbehördlichen Prüfung durch das Finanzamt für Körperschaften unterzogen, die jedoch laut Bericht vom 24.4.1998 zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führte. Diese Nachschau erfolgte auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der M.GmbH. Im Zuge dieser Prüfung im Oktober 1998 wurde die Echtheit der o.a. Rechnungen von der M.GmbH bestritten und zwar dahingehend, dass kein Warenfluss von der M.GmbH an die Bw. erfolgt sei und erstere auch keine Rechnungsbeträge erhalten habe. Erst auf Grund des Ergebnisses dieser Prüfung wurde bei der Bw. eine Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG angeordnet, deren Feststellungen Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens sind.

Wenn nun die Bw. vermeint, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 dadurch ausgeschlossen sei, dass die in Rede stehenden Rechnungen Gegenstand einer Vorprüfung und eines Betriebprüfungsverfahrens bei der M.GmbH gewesen seien, so ist festzuhalten, dass die nunmehr neu hervorgekommenen Tatsachen, nämlich, dass kein Warenfluss von der M.GmbH an die Bw. erfolgt sei und diese auch keine Rechnungsbeträge erhalten habe, weder im wiederaufzunehmenden Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1994, das durch den Bescheid vom 11.4.1996 abgeschlossen wurde, noch betreffend Körperschaftsteuer 1995, das durch den Bescheid vom 21.2.1997 abgeschlossen wurde, bekannt waren. Die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen ist daher gemäß § 303 Abs.4 BAO zulässig.

2. Körperschaftsteuer 1994 und 1995

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der M.GmbH der Bw. in Rechnung gestellten Lieferungen von der M.GmbH erbracht worden sind und ob die Bezahlung dieser Rechnungen durch die Bw. erfolgt ist.

Wie bereits im Sachverhalt dargestellt, war die Geschäftsverbindung zwischen der Bw. und der M.GmbH üblicherweise in der Weise gestaltet, dass die Bw. Waren von der M.GmbH kaufte und diese an ihre Abnehmer innerhalb eines sehr kurzen Zeitraumes weiterfakturierte. Die Bezahlung der Waren erfolgte direkt an die M.GmbH im Bankweg.

Die von der M.GmbH ausgestellten Rechnungen trugen den Namen eines Sachbearbeiters und verwiesen immer auf einen bestimmten Lieferschein.

1. Rechnung Nr. 412156 vom 4.8.1994

Diese Rechnung weicht gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung in folgenden Punkten von den üblicherweise von der M.GmbH ausgestellten Rechnungen ab:

- als Bearbeiter scheint ein oder eine R.H. auf
- als Referenz "Nachfaktura gem. MS"
- unter "Versand" ist "Abholung" angeführt
- die Rechnung weist keinen Bezug zu einem Lieferschein auf

Der Bruttobetrag von S 953.700.- sei von R.D. am 10.8.1994 bar beglichen worden und zwar, indem der Betrag in einem Plastiksackerl an eine der Damen, an wen wisse er nicht mehr, in der Buchhaltung übergeben worden sei. Eine diesbezügliche Quittung liegt nicht vor ("jeder kannte jeden"). Im Hinblick auf die Höhe des Geldbetrages und die Tatsache, dass Rechnungen üblicherweise nicht bar beglichen worden sind, erscheint jedoch sowohl die Art der Übergabe als auch die Übergabe ohne Quittung unglaublich. Es entspricht nicht der Erfahrung des alltäglichen Lebens, dass eine Angestellte einen Geldbetrag in der genannten Größenordnung ohne Bestätigung entgegennimmt, selbst wenn sie den Überbringer persönlich kennt. Da R.D. den Namen der Person, der er das Geld übergeben haben will, nicht nennen konnte, kann auch nicht überprüft werden, ob dieser überhaupt bekannt war, dass R.D. Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. war. Warum hätte nämlich ein Angestellter der M.GmbH (R.D.) eine auf die Bw. lautende Rechnung bezahlen sollen? Auffallend ist weiters, dass sich in der Buchhaltung der M.GmbH niemand an den Erhalt eines großen Geldbetrages von R.D. erinnern konnte. Große Geldbeträge (über S 100.000.-) wurden nur von einem Abnehmer und nur gegen Quittung bar entrichtet.

Welche Person sich hinter dem Namenskürzel "R.H." verbirgt, konnte von der Bw. nicht aufgeklärt werden .

Bezüglich des Vermerkes "Nachfaktura gem.MS" stellt auch die Bw. nur Spekulationen an , indem sie meint, "MS, könnte auch M.S., Geschäftsführer der M.GmbH, bedeuten. Auch bekräftigten die Angestellten der M.GmbH, dass es keine "Nachfaktura" geben konnte. Sollte eine Rechnung geändert werden, so musste eine neue ausgestellt werden oder es wurde eine Gutschrift erteilt. Wenn die Bw. die Glaubwürdigkeit dieser Aussagen in Zweifel zieht, weil eine der Angestellten von einem Fakturenprogramm, die andere angeblich von zwei Fakturenprogrammen berichtete, so ist sie darauf hinzuweisen, dass Frau P. aussagte, es habe zwei Programme gegeben, nämlich eines für den Zahlungsverkehr und eines für die Fakturierung. Ein Widerspruch in diesen Aussagen ist somit nicht zu erkennen.

Wie die Betriebsprüfung feststellte, wurden von der Bw. tatsächlich Waren an die B.GmbH geliefert. Bemerkenswert sind allerdings die Tatsachen, dass der größte Teil der Lieferung bereits im März 1994 erfolgte, nämlich am 8.3.1994 und am 23.3.1994. Wäre dieses Geschäft in der zuvor aufgezeigten üblichen Weise abgewickelt worden, so hätte dieser Lieferung eine kurzfristig vorher erfolgte Lieferung der M.GmbH an die Bw. vorausgehen müssen. Der Rechnungsbetrag wäre sodann von der B.GmbH an die M.GmbH überwiesen worden. Von der Bw. konnte jedoch nicht in überzeugender Weise aufgeklärt werden, wann und wie die im März an die B.GmbH gelieferten Waren in den Betrieb der Bw. gelangten. Die Rechnung vom 4.8.1994 ist jedenfalls kein tauglicher Nachweis, da sie abgesehen von der zeitlichen Verzögerung und dem zu anderen Rechnungen unterschiedlichen äußeren Erscheinungsbild, auch keinen Bezug zu einem Lieferschein enthält bzw keinen Hinweis darauf, dass die Ware aus dem Lager der M.GmbH ausgefolgt worden ist. Warum zu einer Lieferung im März die Rechnung erst im August ausgestellt worden sein soll, wer deren Ausstellung veranlasst haben soll und warum diese überdies zum Teil mittels Scheck an die Bw. bezahlt worden ist, konnte von der Bw. ebensowenig aufgeklärt werden wie die in den Rechnungen festgestellten Kurzbezeichnungen "R.H." und "MS". Der Auffassung der Bw., dass mit dem Verkauf der Waren auch der Kauf bewiesen sei, kann daher nicht gefolgt werden, vielmehr sollte nach der geschilderten Sachlage der Eindruck erweckt werden, dass eine Lieferung der M.GmbH an die Bw. erfolgt ist.

Die von der Bw. nicht aufgeklärten unterschiedlichen Schriftbilder der Rechnungen sind daher ein Indiz gegen die Leistungserbringung durch die M.GmbH (vgl VwGH vom 24.9.2002, Zl. 2001/14/0208).

Auch hat der Verwaltungsgerichtshof Aufwendungen, für die eine Empfangsbestätigung nicht vorgelegt werden konnte sowie Aufwendungen, für die die Rechnungslegung in unüblicher Weise zeitverzögert erfolgte, die Abzugsfähigkeit versagt (vgl. VwGH vom 22.10.1991, Zl. 91/14/0032).

2. Rechnung Nr. 421709 vom 29.12.1994

Auch bei dieser Rechnung weicht das Schriftbild von den üblicherweise von der M.GmbH ausgestellten Rechnungen in den bereits bezüglich der Eingangsrechnung vom 4.8.1994 angeführten Punkten ab. Der Rechnungsbetrag von S 368.400.- soll ebenfalls bar in der Buchhaltung der M.GmbH bezahlt worden sein. Zwar wurden auch in diesem Fall tatsächlich Waren geliefert, und zwar am 11.1.1995 und am 31.1.1995, dennoch konnte die Bw. auch in diesem Fall nicht in überzeugender Weise darstellen, warum die Rechnung ein anderes Schriftbild als üblich aufweist und warum die Geschäftsabwicklung nicht wie üblich erfolgt ist. Auffallend ist die Tatsache, dass in der Rechnung ein Artikel aufgelistet wird, der von der M.GmbH nicht geführt wurde.

Bezüglich beider Rechnungen vertritt die Bw. die Auffassung, ein Indiz für deren Echtheit sei die Tatsache, dass in Höhe des jeweiligen Rechnungsbetrages Barabhebungen vom Bankkonto der Bw. getätigt worden seien. An Hand der der Betriebsprüfung vorgelegten Kontoauszüge ist auch tatsächlich nachvollziehbar, dass am 10.8.1994 S 953.700.- und am 10.1.1995 S 369.588.- behoben worden sind. Diese Barabhebungen können allerdings keinen Nachweis dafür bieten, dass die in den Eingangsrechnungen angeführten Waren von der M.GmbH an die Bw. geliefert worden sind, zumal diesbezügliche Liefernachweise, nämlich der Bezug zu einem bestimmten Lieferschein, fehlen. Weiters bieten sie auch keinen Nachweis dafür, dass die Geldbeträge an die M.GmbH gezahlt wurden, da Übergabe- und Übernahmsbestätigungen fehlen. Gerade diese beiden Tatsachen, nämlich die Lieferung der Waren von der M.GmbH an die Bw. einerseits und die Bezahlung der Waren durch die Bw. andererseits sind aber im gegenständlichen Fall strittig.

Gemäß § 162 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass dieser die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Gemäß Abs.2 leg.cit. sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs.1 verlangten Angaben verweigert. Nun hat zwar die Bw. die M.GmbH als Empfänger der Rechnungsbeträge aus den Eingangsrechnungen Nr. 412156 und 421709 genannt, doch ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, der Abzug von Ausgaben dann nicht gesichert, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass

die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl. VwGH vom 22.10.1991, ZI. 91/14/0032).

Die dezidierte Aussage der, von der Bw. als Empfänger der Rechnungsbeträge genannten M.GmbH, keine Leistung für die Bw. erbracht und kein Entgelt von dieser erhalten zu haben, konnte die Bw., wie ausgeführt, nicht entkräften. Wenn sie allerdings ihre Geschäftsbeziehungen, wie ausführlich dargestellt, unüblich und so wenig nachweislich gestaltete, dass sie bei Bestreiten einer von ihr behaupteten Geschäftsverbindung durch den Geschäftspartner nicht in der Lage ist, Gegenteiliges zu beweisen, so hat sie einen solcherart herbeigeführten Beweisnotstand ihrem eigenen Verhalten zuzuschreiben (vgl. VwGH vom 23.11.1994, ZI. 91/13/0258).

Der geltend gemachte Wareneinsatz für 1994 in Höhe von S 794.750.- und für 1995 in Höhe von S 307.000.- war daher zu Recht nicht anzuerkennen.

Wien, 24. Juni 2003