



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Felicitas Seebach und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein über die Berufung der A- HandelsgesmbH, 1000 Wien, A-Straße 1, vertreten durch Z & P SteuerberatungsGmbH, 2351 Wiener Neudorf, Triester Straße 14, vom 28. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 1. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 13. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Bw. ist eine am 15. Jänner 2001 gegründete GmbH, deren Betriebsgegenstand dem mit 18. Jänner 2007 datierten Bericht gemäß § 150 BAO über das abgabenbehördliche Ergebnis einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 zufolge aus dem nahezu ausschließlichen Handel mit CPUs (Mikroprozessoren) bestanden hat. Die geschäftsführende Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft ist B. A., die in abgabenrechtlichen Angelegenheiten seit 1998 durch die (später für die Bw. bevollmächtigte) Steuerberatungsfirma Z & P Steuerberatungs GmbH vertreten ist. In den Jahren 2001 und 2002 lautete die Geschäftsadresse der Bw. 1000 Wien, A-Gasse 1/1. Die Angestellten der Bw. waren Suzana C. von Februar 2001 bis Februar 2002 und Florian D. von Februar 2002 bis Jahresbeginn 2003.

Im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und einer Nachschau betreffend Jänner bis Dezember des Jahres 2002 anerkannte der Prüfer Franz Mehofer von den geltend gemachten Vorsteuern im Sinn des [§ 12 UStG 1994](#) (nur) S 9.945.755,47 für das Jahr 2001 sowie € 15.582,98 für das Jahr 2002. Aufgrund der A-GmbH/ B-GmbH als Lieferfirmen und der C.D.-GmbH/ D-GmbH als Warenabnehmer der Bw. war fraglich, ob die Bw. Summen als Buffer über den sogenannten „broker“ lukriert und an den „missing trader“ durchgeleitet hatte, und daher die Vorsteuerabzugsfähigkeit der Beträge von S 27.932.440,41 / € 2.029.929,61 für das Jahr 2001 und € 20.216.474,51 für das Folgejahr strittig.

In der mit 16. Oktober 2006 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der oben genannten Außenprüfung, deren Präambel zufolge die Betriebsprüfung den Sachverhalt und ihren Standpunkt dem steuerlichen Vertreter Mag. Christian Zeidler in den Schreiben vom 15. Juni 2004, 23. Juni 2005 (ergänzt am 25. August 2005) und 8. Mai 2006 mitgeteilt und die steuerliche Vertretung ihre Sicht in den Stellungnahmen vom 15. März 2005 und 15. November 2005 dargelegt hatte, bestritt der Prüfer die Richtigkeit der im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 15. Juni 2004 dargelegten Rechtsansicht, derzufolge die auf die B-GmbH lautenden Eingangsfakturen mit Ausstellungsdatum nach dem 19. Juni 2001 dem § 11 UStG entsprechende Rechnungen seien, mit der Begründung, dass die Identität des liefernden und rechnungsausstellenden Unternehmens ab diesem Datum fehle, erinnerte daran, dass die für diese Annahme sprechenden Gründe der Bw. bereits mit Schreiben vom 15. Juni 2004 bekannt gegeben worden seien, stellte unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes fest, dass dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 6. Juli 2006 V-439/04 „Axel Kittel“ zufolge einem Steuerpflichtigen, der wusste oder wissen musste, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei, das Recht auf Vorsteuerabzug für diesen Erwerb zu verwehren sei, verwies auf das Schreiben vom 15. Juni 2004, in dem die Außenprüfung die dafür sprechenden Gründe, denen nach die Bw. bzw. deren gesetzliche Vertreterin von den Umsatzsteuermalversationen wusste oder wissen musste, dargelegt hatte, und führte unter Bezugnahme auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 21. Februar 2006 C-255/ 02 „Halifax plc.“ als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzugs für jene Lieferungen, bei denen es sich nach Ansicht der Außenprüfung um Karussellgeschäfte handelte, ins Treffen, dass diesem Urteil zufolge das Recht auf Vorsteuerabzug nur zustehe, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliege. Einziger Zweck der Karussellgeschäfte sei aber das Lukrieren von Vorsteuern in der Unternehmerkette gewesen.

Mit dem der Niederschrift beigelegten Text verwies Mag. Zeidler zunächst auf seine Rechtsansicht mit Bezug auf die Präambel und seine Ausführungen vom 15. März 2005 und 15. November 2005 und behauptete im Punkt 1 NS der beiden Schwerpunkte „1) Wissen oder wissen müssen“ und „2) Rechnungsaussteller - lieferndes Unternehmen (§ 11 UStG)“, dass A. nichts gewusst habe und auch nichts über die Hinterziehung von Umsatzsteuern durch vor- bzw. nachgelagerte Unternehmen wissen müssen/können habe, bzw. dass sie, sollten die von der Abgabenbehörde behaupteten Umsatzsteuermalversationen und Karussellbetrügereien nachgewiesen werden können, von der Tätergruppe ohne Einbindung in Details benutzt worden sei.

Mit dem mit 18. Jänner 2007 datierten Bericht gemäß § 150 BAO über das abgabenbehördliche Ergebnis einer Außenprüfung, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 gewesen war, (=PB) stellte der Prüfer unter Punkt 7.22 PB („Erste Phase: Handel mit „verbilligten“ CPUs“) u. a. fest, dass die Bw. bereits im Februar 2001 begonnen habe, von der A-GmbH CPUs ein- und am österreichischen Markt weiterzuverkaufen. Der geschäftsführende Gesellschafter der (ebenfalls zu dieser Zeit gegründeten) A-GmbH sei I. E. gewesen, den mit B. A. bereits ein langjähriges freundschaftliches Verhältnis verbunden habe. Die Büroräumlichkeiten der Bw. in der A-Gasse seien ihr über I. E. vermittelt worden. Trotz der Aussage von B. A., ihr sei die Geschäftsausübung der von E. geführten A-GmbH suspekt gewesen (siehe Niederschrift über die Vernehmung vom 14. Jänner 2003), habe A. CPUs von diesem Unternehmen bis Anfang Juli 2001 bezogen. Als die Finanzverwaltung die A-GmbH überprüft und die dortigen Unregelmäßigkeiten bei der Abfuhr der Umsatzsteuer aufgedeckt habe, habe diese ihre Tätigkeit im Juli 2001 eingestellt.

Im Mai 2001 habe F. die B-GmbH als geschäftsführender Gesellschafter gegründet; dieser sei nicht mehr auffindbar, seine Identität bis dato ungeklärt. Bereits im Juni 2001 habe F. alle Gesellschaftsanteile an G. abgetreten, der von da an auch als Geschäftsführer eingesetzt worden sei. Eigenen Angaben zufolge „*sei G. für diese Tätigkeit von I. E., dem ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH, angeworben worden und habe nur Hilfs- und Botendienste verrichtet.*“ In der Niederschrift über seine Vernehmung vom 20. Jänner 2003 habe G. zugegeben, sich mit Computerkomponenten nicht auszukennen; dieser Umstand erscheine aufgrund seiner in derselben Niederschrift dargestellten unsteten Lebensführung (u. a. Verbüßen einer mehrjährigen Haftstrafe wegen Drogenschmuggels) mehr als glaubhaft. Den Eingangsrechnungen zufolge habe die B-GmbH CPU´s an die Bw. von Juni 2001 bis September 2002 geliefert, bis durch Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung Umsatzsteuermalversationen aufgedeckt werden konnten. Im Zeitraum Februar 2001 bis Jahresende 2001

habe die Bw. mehrere Abnehmer, nämlich die C.D.-GmbH, XXX/ D-GmbH, XXXX, mit Ware versorgt.

„7.23 Zweite Phase: Umsatzsteuerkarussell“ PB zufolge habe die Bw. fast ausschließlich die beiden Großhändler ab Beginn des Jahres 2002 bis zur Aufdeckung des Betrugsszenarios im September 2002 beliefert. In diesem Zeitraum seien über diese beiden Unternehmen neben dem oben beschriebenen Inlandsgeschäft auch noch Exportgeschäfte abgewickelt worden, wobei ein Umsatzsteuerkarussell aufbauend auf der bestehenden Unternehmerkette B-GmbH - Bw.- C.D.-GmbH / D-GmbH installiert worden sei.

Die von der Bw. in versiegelten Boxen an die C.D.-GmbH / D-GmbH gelieferte Ware sei den vorliegenden Ausgangsrechnungen und Zollpapieren zufolge von den beiden genannten Firmen an eine C.T. Ltd., Zypern weiterverkauft worden. A. selbst habe der C.D.-GmbH / D-GmbH im Vorhinein die C.T. Ltd. als Abnehmerin genannt. Abfragen von Wirtschaftsauskunftsdiensten zufolge handle es sich bei diesem Unternehmen um eine Briefkastenfirma ohne eigenen Geschäftsbetrieb mit Sitz an der Adresse einer Anwaltskanzlei in Nicosia. In Zypern bestehe kein Telefoneintrag für die C.T. Ltd./ ihren eingetragenen Vorstand. Tatsächlich sei die Ware nachweislich nie nach Zypern gelangt, sondern sei lediglich in die Slowakei transportiert worden, dort mit neuen Zollpapieren ausgestattet und wieder nach Österreich an die damalige Adresse der Bw. in die A-Gasse 1/1 in 1000 Wien verbracht worden, wo die Brüder I. und H. E. die Ware nach Angaben von Botendienstfahrern und Speditionsangestellten entgegen genommen hätten. Beim Reimport seien die „Sealed Boxes“ (=Versiegelte Packungen mit je 288 CPUs Inhalt) stark unterfakturiert worden. Als offizieller Importeur sei wiederum die B-GmbH aufgetreten, welche die Ware mit dem unterfakturierten Wert in die Bücher aufgenommen und auf den Papieren zum Grenzübertritt als Import aus den USA dargestellt habe. In der Folge seien fingierte Ausgangsrechnungen in die Buchhaltung aufgenommen worden.

Die Bw., welche die reimportierte Ware tatsächlich erhalten habe, habe in ihren Eingangsrechnungen, auf denen als Lieferant die B-GmbH ausgewiesen sei, einen um ein Vielfaches höheren Warenwert ausgewiesen und habe den vollen Bruttobetrag der Rechnungen bezahlt, woraufhin die „Sealed Boxes“ abermals von der Bw. mit einem fremdüblichen Aufschlag auf den höheren Wert an die C.D.-GmbH / D-GmbH weitergeliefert worden seien.

Der Prüfer bestritt unter 7.24 PB die Richtigkeit der Behauptung von A., ahnungslos in das Umsatzsteuerkarussell eingebunden worden zu sein, stellte mit den in die Punkte „7.31 Systematik der Umsatzsteuer und EuGH-Urteil vom 6. Juli 2006 „Axel Kittel“, „7.32 Erfordernis einer Rechnung gemäß § 11 UStG“ und „7.33 EuGH - Urteil vom 21. Februar 2006 „Halifax plc.“ aufgegliederten abgabenrechtlichen Würdigung die weiteren Argumente für die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs der Bw. aus den Eingangsrechnungen lautend auf B-GmbH

- 2001: € 2.029.929,61; 2002: € 20.216.474,51 dar und führte unter Punkt 7.32 PB als Antwort auf die Frage, ob die Lieferantin der Mikrochips tatsächlich die auf den Eingangsrechnungen angeführte B-GmbH sei, u. a. ins Treffen, dass die Urheberschaft der von der Bw. verbuchten Eingangsrechnungen vom Geschäftsführer der B-GmbH, G., bestritten werde. Seine Behauptung (Niederschrift vom 20. Jänner 2003), derzufolge die von der Bw. verbuchten Eingangsrechnungen nicht von der B-GmbH stammen, werde auch dadurch gestützt, dass A. eigenen Aussagen zufolge immer mit F. als Lieferanten verhandelt habe; dieser habe aber keinerlei Funktion bei der B-GmbH nach Abtreten seiner Gesellschaftsanteile innegehabt. Dies müsse auch A. bekannt gewesen sein, da ein Firmenbuchauszug der B-GmbH in den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen vorgefunden sei; dieser weise bereits G. als Gesellschafter-Geschäftsführer aus.

Der Behauptung der Bw., F. hätte Handlungsvollmacht für die B-GmbH innegehabt, widersprach der Prüfer mit der Begründung, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens zufolge unüblich sei, dass alle Geschäfte, noch dazu in der vorliegenden Größenordnung, ausschließlich über einen Handlungsbevollmächtigten abgewickelt würden. Da der eingetragene Geschäftsführer G. nachweislich nicht über die nötige Branchenerfahrung verfügt habe, die Kontrollfunktion über die Gestionen eines Handlungsbevollmächtigten ausüben zu können, sei es nach den Regeln des täglichen Wirtschaftslebens unüblich, dass sich ein Geschäftsführer einem Handlungsbevollmächtigten derart ausliefere.

In den Unterlagen der B-GmbH würden sich keinerlei Anzeichen darüber finden, dass F. Handlungsvollmacht erteilt worden wäre bzw. dass er für seine angebliche Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigter entsprechend entlohnt worden wäre; eine unentgeltliche Ausübung einer Tätigkeit in diesem Umfang sei im Wirtschaftsleben unüblich.

Mit dem in der Aussage des Zeugen D. vom 11. Juli 2003 erwähnten Umstand, dass G. bei Anlieferung der Ware zur Bw. ein Kuvert mit der Aufschrift „F.“ übergeben habe, in dem Lieferscheine und Eingangsrechnungen enthalten gewesen seien, sei der wahre wirtschaftliche Gehalt, nämlich dass die B-GmbH nicht die eigentliche Lieferantin gewesen sei, auch nach außen hin dokumentiert.

Bei Zusammensetzung der Aussage des Zeugen O.W. I. und der übrigen Ausführungen ergebe sich folgendes Bild: Die B-GmbH habe nur die Funktion gehabt, nach außen hin als Lieferant der Bw. aufzutreten. Tatsächlich habe die Bw. die Ware offenbar über F. bezogen oder habe sie -möglicherweise unter Mithilfe von F. - sogar selbst importiert. Da somit in freier Beweiswürdigung und nach Abwägung aller Umstände davon auszugehen sei, dass die B-GmbH nicht die tatsächliche Lieferantin der von der Bw. bezogenen CPUs gewesen sei, sei die von § 12 UStG normierte Voraussetzung für die Geltendmachung von Vorsteuern, nämlich

dass eine Rechnung des liefernden Unternehmens vorliegen müsse, nicht erfüllt und daher der Vorsteuerabzug aus den auf die B-GmbH lautenden Eingangsrechnungen zu versagen. Unter Pkt. 7.33 PB begründete der Prüfer die Nichtanwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 21. Februar 2006 [C-255/02](#) „Halifax plc.“.

Aufgrund der mit 16. Oktober 2006 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung (=NS)/dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw. vom 18. Jänner 2007 (=PB) erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2001 und 2002, gegen die der steuerliche Vertreter Berufung erhob.

Mit der mit 28. Februar 2008 datierten Berufung verwies Mag. Zeidler vorweg auf die umfangreichen Sachverhaltsdarstellungen der Steuerkanzlei im Zuge des durchgeführten Prüfungsverfahrens und die Niederschrift vom 16. Oktober 2006, thematisierte mit dem nach Erhalt des Betriebsprüfungsberichts verfassten Schreiben vom 14. Jänner 2008 unter „Punkt I. Allgemeines-Subpunkt A. Bewiesene Tatsachen- Unschuldsvermutung“ im Wesentlichen a) ein Finanzstrafverfahren, das wegen des Verdachtes nach den §§ 11, 33 Abs. 1, § 35 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 Fin StrG gegen A. beim Landesgericht für Strafsachen unter der GZ 000Ur000/ 02 k seit dem 24. Februar 2003 anhängig sei; b) die finanzstrafrechtlich gemäß [§ 6 Abs. 2 FinStrG](#) geltende Unschuldsvermutung für A.; c) die mehrmals im vorliegenden Prüfbericht und in den vorgelagerten Schreiben der Abgabenbehörde vorgenommene strafrechtliche Würdigung der erhobenen Sachverhalte; d) die schriftlich zum Ausdruck gebrachte Unterstellung der erwiesenen Mittäterschaft samt Schuld von A., worin der steuerliche Vertreter einen Verstoß gegen [§ 6 Abs. 2 FinStrG](#) und [Art. 6 Abs. 2 EMRK](#) erkannte (vgl. Punkt 7.1 Einleitung 1. Satz PB; Punkt 7.24 PB Zur Rolle der Bw. im Umsatzsteuerbetrug - Überschrift, 1., 5. und letzter Absatz).

Unter Subpunkt B. „Nicht zugelassene Beweisanträge“ des Punkts I. Allgemeines“	
a)	bemängelte Mag. Zeidler im Wesentlichen, dass in den Schriftsätzen vom 15. März 2005 und 15. November 2005 mehrere Beweisanträge gestellt worden seien, denen die Abgabenbehörde nur teilweise bzw. gar nicht entsprochen hätte,
b)	erinnerte an die Vorlage der Beweise, anhand derer ersichtlich werde, wie die Botenfahrer und Speditionsangestellten die Übernehmer der Waren als I. und H. E. identifiziert hätten (vgl. Schreiben vom 15. März 2005; Seite 15), und nachvollzogen werden könne, dass immer dieselben CPUs und Sealed Boxes in den Warenkreislauf eingeschleust worden seien (auf Grund der bisher bekannten Unterlagen sei lediglich dieselbe Anzahl an CPUs auf Rechnungen und Zolldokumenten, nicht jedoch die Seriennummern bzw. LOT-Nummern der jeweiligen Sendungen aufgezeichnet worden

	(vgl. Schreiben vom 15. März 2005; Seite 16),
c)	beantragte
1)	die Vorlage der Beweise zur Frage, wer die Waren, die nachweislich von der Bw. an die C.D.-GmbH /D-GmbH geliefert worden seien, an die C.T. Ltd. in Zypern fakturiert, jedoch die Warenbewegung in die Slowakei veranlasst habe, dafür, dass A. über diese Vorgehensweise informiert gewesen sei bzw. dass die C.D.-GmbH /D-GmbH ein und dieselben Sealed Boxes lediglich in die Slowakei verbracht hätten (vgl. Schreiben vom 15. März 2005, Seite 16),
2)	die Nachholung aller von der Abgabenbehörde erste Instanz abgewiesenen Beweis- anträge, welche bereits im Schreiben vom 15. März 2005 und vom 15. November 2005 gestellt worden seien,
3)	die Zeugeneinvernahme gemäß § 169 BAO von N. J. zu diversen Themen.

Unter den Subpunkten c bis f des Punkt I. der Berufung behauptete der steuerliche Vertreter Auffälligkeiten bei Niederschriften von Zeugenaussagen bzw. gab eine Stellungnahme zur Umsatzsteuernachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO für die Monate Jänner bis Juni/2001, den Vorsteuern im Zeitraum vom 19. Juni 2001 bis zum 30. Juni 2001 sowie dem Verhalten von B. A. ab.

Unter Punkt II. gliederte der steuerliche Vertreter die Berufung in 16 Punkte zu nachfolgend dargestellten Punkten auf:

1)	das Verhältnis des I. E. zu B. A. (siehe Beilage 1 und 2, Punkt 1)
2)	A-GmbH und andere potenzielle Lieferanten (siehe Beilage 2, Punkt 2 und Beilage 3)
3)	M. F. und sein Verhältnis zu B. A. (siehe Beilage 2, Punkt 3)
4)	B-GmbH und andere potenzielle Lieferanten (siehe Beilagen 2, Punkt 4, und 3)
5)	Person G. und sein Verhältnis zu A. (Beilage 2, Punkt 5)
6)	Angestellte der Bw. (Beilage 1 und 2, Punkt 6)
7)	Anlieferung, Bearbeitung durch und die Warenweiterlieferung durch die Bw. (Beil.2, P. 7)
8)	Marktwert der von der Bw. gehandelten CPUs (Beilage 2, Punkt 8, und Beilage 8)
9)	Handel mit Sealed Boxes und mit „offener Ware“ samt lückenloser Aufzeichnung der Seriennummern der von der Bw. gelieferten Waren durch A. und die Reklama- tionsabwicklung (Beilagen a) 2, Punkt 9; b) 3; c) 7; d) 9)
10)	Die vermeintliche Abnehmerin in Zypern - C.T. Ltd. (siehe Beil. 2, Pkt. 10)
11)	Das Personen- und Beziehungsgeflecht der D-GmbH (siehe Beilage 1 und Beilage 2, Punkt 11)
12)	Das Personen- und Beziehungsgeflecht der C.D.-GmbH (siehe Beilagen 1; 2 Punkt 12; 14)

13)	Das Büro der Bw. und das vermeintliche Büro des K. M. bzw. des I. und H. E. in 1000 Wien, A-Gasse 3 und die Benützung des Parkplatzes der Bw. durch Personen aus diesem Umfeld (siehe Beilage 2, Punkt 13)
14)	Die niederschriftliche Aussage des Beschuldigten K. M. vom 4. Mai, 5 Mai und 1. Juni jeweils des Jahres 2006 (Inhalt des Schreibens der Abgabenbehörde vom 20. Juni 2006) - Siehe Beilage 10, 11 und 22)
15)	Die behauptete Betrugsanfälligkeit der Computerbranche
16)	Rechtliche Würdigung unter Berücksichtigung der Judikatur des EuGH (mit Verweis auf den Schlussbericht in der Strafsache gegen A. E. GZ. 000Ur000 / 02 k vom 16. Oktober 2006, Seite 38 Punkt 10 und 11); Beilagen 25 und 26)

Unter dem dritten Punkt samt Beilage 2, Punkt 39, führte Mag. Zeidler zur Person F. und sein Verhältnis zu A. ins Treffen, dass der Kontakt zur B-GmbH durch telefonische Kontaktaufnahme des M. F. mit B. A. zustande gekommen sei. F., der behauptet habe, A. aus ihrer Zeit bei der Fa.A. GmbH (Dienstverhältnis bis 2. Juli 1999) zu kennen und auch von dort ihre Mobiltelefonnummer erhalten zu haben, habe angegeben, über ausgezeichnete Kontakte in die Computerkomponentenbranche zu verfügen, und habe angekündigt, sich mit einer Firma in diesem Bereich in Österreich selbständig machen zu wollen. Als diese Firma sei A. die B-GmbH von F. genannt worden. Nachdem grundsätzliche Details der abzuwickelnden Lieferungen, wie Preise der CPUs, Marken der CPUs, Transportkosten der CPUs, etc. zwischen A. und F. ausverhandelt gewesen seien, habe (für A. in Anbetracht der Schwierigkeiten mit A-GmbH auch überlebensnotwendig) die Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der B-GmbH begonnen. Von Kundenseite sei bereits Druck auf die Bw. ausgeübt worden, die abgeschlossenen Kontrakte über die Lieferung von Waren (CPUs) pünktlich und in der geforderten Qualität zu erfüllen, was in Anbetracht der schwierigen Geschäftsbeziehung mit der A-GmbH für A. das vordringlichste Unterfangen gewesen sei, um keinen finanziellen Schaden in der Bw. zu erleiden.

Die Beziehung zwischen F. und A. sei rein geschäftlich ausgerichtet gewesen. Offenbar im Juni 2001 habe F. seine Geschäftsanteile an der B-GmbH an G., welcher auch ab diesem Zeitpunkt zum Geschäftsführer der B-GmbH bestellt worden sei, veräußert. In weiterer Folge sei F. im Beisein von A. vom Geschäftsführer der B-GmbH, G., bevollmächtigt worden, weiterhin im Namen der B-GmbH auftreten zu können und mit A. geschäftlichen Kontakt zu pflegen. Dies dürften sowohl F., als auch G. in weiterer Folge nicht nur gegenüber der Bw. getan haben; bei Sichtung der Einvernahmeprotokolle der vernommenen Speditionsangestellten sei erkennbar, dass beide Personen noch weit nach dem Juni 2001 im Namen der B-GmbH aufgetreten seien und für diese Transport- und Speditionsleistungen beauftragt hätten, was auch für die angeführte Bevollmächtigung des F. durch den

Geschäftsführer der B-GmbH, G., spreche. Die Außenprüfung irre, wenn sie meine, dass es A. möglich gewesen sei, I. E. mit der B-GmbH in Verbindung zu bringen. Erst im Rahmen der Durchführung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens und des Außenprüfungsverfahrens habe A. erfahren, dass sich F. und I. E. angeblich kennen sollen.

I. E. selbst führe in seiner Verdächtigeneinvernahme vom 14. April 2004, Seite 10 über Befragung durch die Finanzstraßbehörde, ob er die B-GmbH kenne, selbst aus, zu glauben, es habe sich dabei um die Firma des F. gehandelt. Der zum jetzigen Zeitpunkt nicht greifbare F. sei für die Behörden auch in der Vergangenheit nicht greifbar gewesen, weshalb er zu den ganzen Vorkommnissen bis dato nicht befragt werden habe können.

Unter Punkt 7 samt Beilage 2, Punkt 7 konterte Mag. Zeidler den Ausführungen der Betriebsprüfung zur „Anlieferung, Bearbeitung durch und die Warenweiterlieferung durch die Bw.“, dass die Bestellungen der Bw. bei der B-GmbH überwiegend per Telefax unter der von F. seinerzeit bekannt gegebenen Faxnummer erfolgt seien. Unter der von F. genannten Festnetztelefonnummer der B-GmbH habe A. sowohl F., als auch G. erreicht. Die Lieferung der Ware (CPUs) seitens der B-GmbH an die Bw. sei entweder durch F. persönlich (anfangs) und in weiterer Folge durch G. oder einen von A. als V. L. identifizierten Botenfahrer erfolgt. Abgesehen davon, dass D. bezeugen könne, dass G. selbst mehrfach Waren (CPUs) an die Bw. ausgeliefert habe, führe die Abgabenbehörde nachfolgend aus, dass die B-GmbH keinerlei Zahlungen in ihrem Buchwerk verbucht habe. Wohl aber habe die Buchhalterin der B-GmbH offenbar - so behaupte es zumindest die Abgabenbehörde - stark unterpreisige Scheinausgangsfakturen der B-GmbH an existente österreichische Unternehmen verbucht, die jedoch zu keinem Zeitpunkt in Geschäftskontakt zur B-GmbH gestanden hätten. Dieser Umstand, dass die in den Büchern der B-GmbH aufscheinenden Kunden weder Rechnungen, noch Waren (CPUs) von der B-GmbH zugeleitet bekommen hätten, spreche dafür, dass nur der Bw. reale Rechnungen gestellt habe und die Waren (CPUs) tatsächlich geliefert worden seien.

Für eine direkte Leistungsbeziehung zwischen der B-GmbH und der Bw. spreche, dass die Bw. alle Seriennummern der gelieferten CPU 's unternehmensintern aufgezeichnet habe, an die Kunden strukturiert weitergegeben und über die Dokumentation der CPU - Seriennummern auch etwaige Reklamationen der Kunden (sog. RMA - Abwicklung) im Falle defekter CPUs mit dem Lieferanten abgewickelt habe. Das körperliche Vorhandensein der Waren (CPUs) in den Geschäftsräumlichkeiten der Bw. könne über die Aufzeichnungen der Seriennummern der CPUs und auch anhand der dokumentierten RMA - Abwicklungen im Unternehmen von B. A. bewiesen werden. Da sich bei der Aufzeichnung der Serien- und/oder Siegelnummern keine Nummernidentitäten ergeben hätten (dies habe auch die Abgabenbehörde lapidar festgestellt und daraus einen unzulässigen Schluss, nämlich das nachträglich von der Bw. die

Nummernaufzeichnungen manipuliert worden sein müssen, gezogen), liege der Schluss nahe, dass für den Fall, dass Umsatzsteuermalversationen tatsächlich in der von der Abgabenbehörde behaupteten Form geschehen seien, die CPUs und Sealed Boxes auf den jeweiligen Transportwegen unter Beibehaltung der ursprünglichen Stückzahlen ausgetauscht worden seien. In diesem Zusammenhang habe G. behauptet, im Zuge der Auslieferung der Waren an die Bw., laut Aussage von D., immer vom Flughafen gekommen zu sein [(vgl. Protokoll D. vom 11. Juli 2003, Seite 3)]. Die Abgabenbehörde schreibe auf Seite 7 PB, dass offenbar die vermeintlichen Transporte der Sealed Boxes in die Slowakei und zurück nach 1000 Wien, A-Gasse in manchen Fällen sogar innerhalb eines Tages durchgeführt worden sein sollen, was das Erkennen von Unregelmäßigkeiten, bei nicht identen Siegelnummern der Sealed Boxes, für eine Außenstehende wie A. unmöglich gemacht habe. In weiterer Folge seien die Waren im Büro der Bw. ausgepackt, auf Vollständigkeit überprüft und alle Seriennummern der CPUs lückenlos von der Bw. erfasst worden (vgl. Protokoll D. vom 11. Juli 2003).

Bis dato habe die Abgabenbehörde die Erfassung der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Sealed Boxes nicht gewürdigt, obwohl Originale der Erfassung der Serien- und Siegelnummern der CPUs und Sealed Boxes als integrierender Bestandteil der Ausgangsrechnungen der Bw. an die Kunden der Bw. (z.B. C.D.-GmbH, D-GmbH) versandt worden seien und dort auch noch aufliegen müssten.

Danach seien die Waren ohne Zeitverzögerung auf die einzelnen Kunden aufgeteilt und wieder verpackt worden. Mittels Botendienst der Kunden seien danach die Waren samt dazugehörenden Rechnungen und Lieferscheinen und der Aufstellung über die von der Bw. erfassten Serien- und Siegelnummern der zu liefernden CPUs an die Kunden ausgeliefert worden. Darüber hinaus stelle die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 15. Juni 2004 fest, dass die Bw. die Waren (CPUs und „Sealed Boxes“), für die die B-GmbH gegenüber den Speditionen und Botendiensten als österreichischer Importeur und gegenüber der Bw. als österreichischer Lieferant aufgetreten sei, tatsächlich erhalten habe. Dieser Feststellung komme eine zentrale Bedeutung in diesem Verfahren zu.

Mit der zur Berufung samt diesbezüglicher Ergänzung abgegebenen Stellungnahme vom 10. September 2008 hielt der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung, Mag. Schögelhofer, der Bw. vor, dass die in der Berufung dargelegten Argumente und Beweisanträge bekannt und bereits im Rahmen der Außenprüfung behandelt worden seien, verwies diesbezüglich auf den in der Präambel zur Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Schriftverkehr vom 23. Juni 2005 (ergänzt am 25. August 2005 und 8. Mai 2006 (in Kopie beiliegend)) samt den abschließenden Prüfbericht und ergänzte die dortigen Ausführungen in den Punkten 1) Unschuldsvermutung, 2) Marktüblicher Wert der CPUs, 3) Aufzeichnungen über die Seriennummern der CPUs, 4) Gewinnung neuer Lieferanten.

Zu den in der Beilage 7 zur Berufung vorgelegten Aufzeichnungen über die Seriennummern der von der Bw. gehandelten CPUs, die zum einen als Beweis für die körperliche Vorhandenheit und Lieferung der fakturierten Ware dienen sollen, zum anderen belegen sollen, dass es möglicherweise kein Umsatzsteuerkarussell gegeben habe, da sich ansonsten die Seriennummern in den Aufzeichnungen wiederholen müssten, führte Mag. Schlögelhofer aus, dass die Prüfung die körperliche Existenz der gehandelten Ware nie bestritten habe, infolge dessen die Vorlage der Aufzeichnungen über die Seriennummern aus dem Jahr 2001 überflüssig erscheine. Im Zeitraum der „ersten Phase des Umsatzsteuerkarussells“ sei es ausschließlich um die Verbilligung der gehandelten Ware gegangen. Sollte ein mehrfaches Aufscheinen von ein und denselben Seriennummern hier schon deswegen ausgeschlossen sein, weil diese Ware über die beiden Vertriebspartner D-GmbH / C.D.-GmbH den Weg zum Endabnehmer gefunden habe, seien die Seriennummernaufzeichnungen somit ausschließlich für die sog. „zweite Phase“ von Bedeutung. Diese Aufzeichnungen seien von D. geführt worden, da C. ihre Stelle bei der Bw. bereits im Dezember 2001 gekündigt hatte (auf Grund dieses Umstands sei es im Übrigen eher unwahrscheinlich, dass C., wie von der Bw. vermute, eine zentrale Rolle beim Karussellbetrug gespielt haben solle).

Dem Ergebnis einer stichprobenartigen Kontrolle zufolge würden sich Doppelbelegungen einzelner Seriennummern in den Aufzeichnungen finden; manchmal würden Nummern sogar an ein und demselben Tag mehrfach auftauchen. In einer Einvernahme vom 5. September 2006 gebe D. an, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass einige Nummern doppelt belegt seien. Zwar habe er die Lieferungen in die Liste eingetragen, dies sei allerdings geschehen, indem er einfach die jeweiligen Zeilen aus dem von der Geschäftsführerin der Bw. geführten Lieferchein in seine Liste (Beide ein Excelldokument) hinüberkopiert habe, womit keineswegs gesichert sei, dass D. die richtigen Seriennummern erfasst habe. Insoweit dürfe die Aussagekraft der fraglichen Aufzeichnungen auch stark bezweifelt werden (vgl. die der Stellungnahme beigelegten Anhänge 4 und 5).

Der Stellungnahme vom 10. September 2008 legte Mag. Schlögelhöfer die Schreiben der Prüfung vom 23. Juni 2005 („Anlage 1“), und 8. Mai 2006 („Anlage 3“) jeweils ohne die im Original beigeschlossenen Niederschriften über Zeugeneinvernahmen, das mit 25. August 2005 datierte Ergänzungsschreiben zum Schreiben vom 23. Juni 2005 („Anlage 2“), die Niederschrift mit D. vom 5. September 2006 („Anlage 4“) sowie den Aktenvermerk des Prüfers über die Seriennummernaufzeichnungen („Anlage 5“) bei.

Mit dem seinerzeit an die Fa. Z & P Steuerberatungs - GmbH adressierten Schreiben vom 23. Juni 2005 übermittelten Ma. Jürgen Schlögelhofer und Franz Mehofer jeweils als Bearbeiter der Bw. bei der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften die Antwort zum Schreiben der Bw. vom 15. März 2005, Niederschriften über die (Zeugen- bzw. Beschuldigten-) Einvernah-

men von I. E., N. J., A. Sch., N., O., P., I., D., R.H., R.A., R.B., Josef Q., Gerald R., H. S., K. T. und P. sen. bzw. legten diesem Schreiben Kopien von Zollbelegen, Rechnungen etc. bei, die beispielhaft anhand von sieben Lieferungen die Existenz des Umsatzsteuerkarussells nachvollziehbar machen würden (siehe Pkt. 3.13. des Antwortschreibens).

Mit der in die Punkte 1. Stand des Verfahrens, 2. Inhaltliche Ausführungen, 3. Beweisanträge und 4. Schlussfolgerung gegliederten Stellungnahme vom 23. Juni 2005 hielt Mag. Schlögelhofer der steuerlich vertretenen Bw. u. a. unter Punkt 2.6 vor, dass B. A. spätestens zu dem Zeitpunkt, in dem sie Kenntnis davon erlangt habe, dass die Geschäftsführung und die Gesellschaftsanteile an der B-GmbH von F. auf den in punkto Handel mit Computerkomponenten völlig unbedarften G. übergegangen seien, klar sein hätte müssen, dass die B-GmbH nur mehr „vorgeschoben“ gewesen sei; der wahre Lieferant ab diesem Zeitpunkt sei F. gewesen, mit dem A. weiterhin die Geschäfte abgewickelt habe. G. sei nur als Botenfahrer in Erscheinung getreten.

Mag. Zeidler sei beizupflichten, wenn er vermeine, dass jene Eingangsrechnungen, welche von der B-GmbH bis Juni 2001 bezogen worden seien, unbeanstandet zu bleiben hätten; der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen sei daher auch im Rahmen der im November 2001 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung zu Recht anerkannt worden. Die Prüfung bleibe aber bei der Ansicht, dass die ab Juli 2001 ausgestellten Eingangsrechnungen, welche nicht mehr Gegenstand der vom Finanzamt durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung gewesen seien, nicht mehr von der B-GmbH stammen könnten, sondern F. zuzurechnen seien. Zu diesem Zeitpunkt sei der Übergang der Geschäftsführung und der Gesellschaftsanteile an der B-GmbH auf G. durchgeführt, im Firmenbuch eingetragen und somit nach außen hin erkennbar gewesen. Ein entsprechender Firmenbuchauszug sei in den Geschäftsunterlagen der Bw. vorgefunden worden. Zudem sei A. über die geänderten Umstände informiert worden, habe aber weiterhin ihre Geschäfte mit ihm abgewickelt. Da die Eingangsrechnungen der Bw. nach Ansicht der Prüfung ab Juli 2001 nicht mehr auf den wahren Lieferanten (F.), sondern auf die nur zum Betrugszwecke vorgeschobene B-GmbH lauten würden, würden sie bei der Bw. ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Mit der auf die Stellungnahme von Mag. Zeidler vom 15. November 2005 folgenden Gegenäußerung vom 8. Mai 2006 hielt Mag. Schlögelhofer der Bw. u. a. vor, dass sich die Prüfung auf niederschriftlich protokollierte Einvernahmen von gemäß § 174 BAO zur Wahrheit verpflichteten Zeugen verlasse. Die Sachverhaltsermittlung der Prüfung stütze sich auf eine Vielzahl von Einvernahmen, die sich zu jenem schlüssigen Gesamtbild zusammenfügen würden, das bereits im Schreiben vom 15. Juni 2004 dargestellt worden sei. Alle relevanten Aussagen seien dem steuerlichen Vertreter in Kopie zur Verfügung gestellt worden; der Bw. sei der Kreislauf der Waren über die Slowakei und zurück an die Adresse der Bw. an Beispielen beleg-

mäßig nachgewiesen worden; die entsprechenden Unterlagen seien Mag. Zeidler mit Schreiben vom 23. Juni 2005 übermittelt worden. Entgegen den Behauptungen der Bw. sei der diesbezügliche Beweisantrag somit erfüllt.

Die Richtigkeit der Behauptung von Mag. Zeidler, derzufolge die in zwei Fällen beschlagnahmten Waren wieder zum Verkehr zugelassen worden seien, bestritt Mag. Schlögelhofer mit der Begründung, dass dies nur bei einer der beiden fraglichen Lieferungen der Fall gewesen sei, die Waren der zweiten Lieferung seien beschlagnahmt geblieben, und verwies auf die entsprechenden Unterlagen, die dem steuerlichen Vertreter auf eigene Anforderung hin mit Schreiben vom 25. August 2005 übermittelt worden seien.

Zur Frage, ob die B-GmbH tatsächlicher Lieferant der Bw. gewesen sei, vermeinte Mag. Schlögelhofer unter Punkt 2.4. des Schreibens, dass der Umstand, demzufolge A. die fehlende Fachkenntnis des Geschäftsführers der B-GmbH, G., verborgen geblieben sei, nur mit der Tatsache erklärt werden könne, dass sie ihre Geschäfte - wenn überhaupt - ausschließlich mit F. abgeschlossen habe. Selbst C. sei aufgefallen, dass G. offenbar nicht vom Fach gewesen sei (Zitat aus der Niederschrift der Angestellten vom 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.“*).

Der Behauptung, F. hätte im Augenblick der Abtretung der Anteile der Bw. und der Geschäftsführung an G. von diesem Handlungsvollmacht erhalten, hielt Mag. Schlögelhofer entgegen: Es sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unüblich, dass alle Geschäfte, noch dazu in der vorliegenden Größenordnung, ausschließlich über einen Handlungsbevollmächtigten abgewickelt würden. Da der eingetragene Geschäftsführer G. nachweislich nicht über die nötige Branchenerfahrung verfügt habe, die Kontrollfunktion über die Gestionen eines Handlungsbevollmächtigten ausüben zu können, sei es nach den Regeln des täglichen Wirtschaftslebens unüblich, dass sich ein Geschäftsführer einem Handlungsbevollmächtigten derart ausliefere.

In den Unterlagen der B-GmbH würden sich keinerlei Anzeichen darüber finden, dass F. Handlungsvollmacht erteilt worden wäre bzw. dass er für seine angebliche Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigter entsprechend entlohnt worden wäre; jedoch sei die unentgeltliche Ausübung einer Tätigkeit in diesem Umfang im Wirtschaftsleben unüblich. Habe Mag. Zeidler selbst erwähnt, dass G. bei Lieferung der Ware zur Bw. ein Kuvert mit der Aufschrift „F.“ übergeben habe, in dem die Lieferscheine und Eingangsrechnungen enthalten gewesen seien, so sei damit der wahre wirtschaftliche Gehalt, nämlich dass die B-GmbH nicht der eigentliche Lieferant gewesen sei, nach außen hin dokumentiert.

Der Aussage des Einkäufers der C.D.-GmbH, I., in der Niederschrift vom 14. April 2003 zufolge habe A. die Ware über die Bw. selbst importiert und habe nach eigenen Aussagen die Preise für die CPUs aus Fernost bekommen; dies sei in den frühen Morgenstunden erfolgt, was ein eindeutiges Indiz dafür sei, dass A. tatsächlich direkt bestellt habe. A. habe auch Vorkassa bis 11:00 benötigt, damit sie die Weiteranweisung nach Fernost durchführen könne.

Bei Zusammensetzung der Aussage von I. und der obigen Ausführungen ergebe sich folgendes Bild: Die B-GmbH habe nur die Funktion gehabt, nach außen hin als Lieferant der Bw. aufzutreten, sei somit nur vorgeschoben gewesen. Tatsächlich habe A. die Ware offenbar über F. bezogen oder unter Mithilfe von F. selbst importiert.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 9. September 2011 antwortete B. A. auf die Frage des Referenten nach den finanziellen Verhältnissen in den Streitjahren, die es ermöglicht hätten, die Lebenshaltungskosten für zwei Personen zu bedecken: *„Mit Einkünften aus selbständiger Arbeit; Unterhaltszahlungen vom Vater des Kindes bekomme ich erst seit einigen Jahren durch das Oberlandesgericht Wien; der Vater steht in keinem Bezug zu den Vorkommnissen in den Streitjahren, die für die Berufungsentscheidung relevant sind.“* Über Frage des Referenten, wie es zur Gründung der Bw. und der für die Berufungsentscheidung relevanten Beziehungen zu den Vertragslieferanten gekommen sei, gab A. zu Protokoll, dass das Stammkapital der Firma, gemeint seien € 17.500, teilweise aus dem Barvermögen der B. A., teilweise von Barzahlungen des Vaters stamme. Die Kunden seien akquiriert worden. Die Lieferaufträge seien an die A-GmbH erteilt worden; der Geschäftsführer sei I. E. gewesen. Dem Gesagten fügte Mag. Zeidler hinzu: A. sei schon einmal selbständig und bei ihm in Betreuung gewesen; B. A. sei über alle operativen, abgabenrechtlichen Verpflichtungen informiert gewesen.

In weiterer Folge besprachen die Parteien Sachverhaltsvarianten, deren Inhalt bereits der Berufung, der Stellungnahme der Bp und dem neuen Beweismittel, dem Urteil des Straflandesgerichts Wien zu entnehmen seien. Die Vertreter der Bw. sagten zu, die noch unbekannten, dem Gespräch zugrundegelegten Beweismittel zu übermitteln; Mag Zeidler vertrat die Rechtsmeinung, dass die strittigen Rechnungen die formalen Kriterien des [§ 11 UStG 1994](#) erfüllen würden, und gab zu Protokoll: „Mag. Schlögelhofer hat dies bestätigt.“ Der Amtsvertreter bestätigte die Aussage des steuerlichen Vertreters mit der Einschränkung auf die in der Berufungsvorlage ausgewiesenen Streitpunkte, Mag. Nemec gab zu Protokoll: *„Die Streitpunkte in der Berufungsvorlage wurden in dem gegen die Beschuldigte geführten Strafverfahren zu § 121 Hv 141/07f einer umfassenden Überprüfung durch das Strafgericht zugeführt; letztlich wurde verneint, dass A. von irgendwelchen Malversationen Kenntnis haben musste oder wissen hätte müssen. Eine Identität zwischen Rechnungsaussteller und*

Lieferanten wurde bestätigt.“ Mag. Zeidler äußerte den Vorwurf, dass die Abgabenbehörde selbst von der Unternehmereigenschaft der B-GmbH bis mindestens Ende 2002 ausgehe. Abgabenbehördlichen Feststellungen zufolge sei die B-GmbH Beschaffer der in Rede stehenden CPU´s gewesen. Welche natürliche Person für den Beschaffer B-GmbH aufgetreten sei, sei seitens des Finanzamts nicht erhoben worden. Über Frage des Amtsvertreters nach der Quelle für die Aussage nannte Mag. Zeidler den Schlussbericht in der Strafsache gegen Albert E.,

GZ 000Ur000 /02 k, vom 16. Oktober 2006, Seite 38.

Zur Person F. brachte B. A. vor, F., welcher sie von ihrer Tätigkeit für die Fa.A. GmbH kenne, habe sie angerufen; das habe sie nicht verwundert, weil A. für diese Firma auch die ganzen Hausmessen, Schulungen für Lieferanten und Kunden organisiert habe. Vor der Tätigkeit bei der Fa.A. GmbH sei A. F. unbekannt gewesen.

Abschließend teilte der Referent seine Rechtsansicht zum gegenständlichen Zeitpunkt des Verfahrens mit, dass aufgrund der Aktenlage die Rechnungen der B-GmbH die Erfordernisse einer Rechnung im Sinn des [§ 11 UStG 1994](#) nicht erfüllen würden, weshalb den Steuerbeträgen in diesen Rechnungen der Vorsteuerabzug zu versagen sein werde.

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 13. Oktober 2011 eingelangten Schreiben beantragte der Steuerberater Zeidler die Beischaffung des gesamten Strafaktes 000Hv000/ 07 b als Beweismittel gemäß § 166 BAO in Verbindung mit § 280 BAO samt Verlesung der Zeugenaussagen im Strafverfahren vor dem Straflandesgericht a) von F. D. zum Thema Reklamationsabwicklung, Warenanlieferung bei der Bw. durch die B-GmbH und den Aufzeichnungen der Serien- und Siegelnummern, b) des vom Gericht geladenen Zeugen der Fa.B zum Thema Serien- und Siegelnummern, c) der Aussagen von A. zum Thema Geschäftsgebarung mit der B-GmbH, Reklamationsabwicklung und Aufzeichnungen der Serien- und Siegelnummern durch die Bw., sowie die Ladung und Einvernahme von RA Mag. Martin Nemec als Zeugen zum Thema Beweisverfahren im Strafprozess und Qualifikation des Gerichtsurteils im Zuge der durchzuführenden mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat.

Per Mail wurden dem Unabhängigen Finanzsenat am 13. Oktober 2011 die Protokolle zu der Hauptverhandlung vom 17. Juni 2008, 18. Juni 2008, 11. Juli 2008, 28. Oktober 2008, 30. Oktober 2008, 31. Oktober 2008, 21. September 2009, 24. September 2009, 23. November 2009, 24. Februar 2010, in der Strafsache gegen u. a. M. U., I. E., B. A., K. M.; der Antrag des Rechtsanwalts Mag. M. Nemec auf Berichtigung des Protokolls zur Hauptverhandlung vom 17. Juni 2008, sowie die Urteilsausfertigung vom 24. Februar 2010 mit dem Freispruch der Geschäftsführerin der Bw. von der Anklage mangels Schuldbeweises übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat ([§ 289 Abs. 1 dritter Satz BAO](#)).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs. 1 und 3 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, sowie Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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.

Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 8 zu § 167, und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 21. September 2009, 2009/16/0033; 23. September 2010, 2010/15/0078; 28. Oktober 2010, 2006/15/0301; 26. Mai 2011, 2011/16/0011; 20. Juli 2011, 2009/17/0132) zufolge genügt es, im Rahmen der der Behörde 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 ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Beurteilung, ob ein Unternehmen in einen Wirtschaftskreislauf eingebunden ist, der den Sachverhalt eines Karussellbetrugs verwirklicht, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über den Karussellbetrug voraus, die von der Abgabenbehörde nachzuweisen sind und ein dem Abgabepflichtigen vorwerfbares Verhalten dokumentieren. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 23. Juni 1992, 92/14/0036; 26. April 1994, 90/14/0142; 16. Dezember 1998, 96/13/0033; 18. September 1991, 91/13/0064; 27. Mai 1998, 95/13/0282 und 0283; 25. März 1999, 97/15/0056).

Wenn ein Abgabepflichtiger in der Lebenserfahrung widersprechende Beziehungen eintritt, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er der Abgabenbehörde diese Beziehungen im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (siehe Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. März 2012, 2009/15/0084 und 30. Oktober 2001, 98/14/0014).

Was die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide anbelangt, kann [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) zufolge der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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.

Nach [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) müssen Rechnungen die in den folgenden Ziffern 1 bis 6 aufgezählten Angaben enthalten; u. a. nach der im Berufungsfall streitgegenständlichen Z 1 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschriften sind Art. 17, 18 und 22 der Richtlinie 77/388/EWG. Dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) die Namen und Anschriften des leistenden Unternehmers und des Abnehmers der Leistung sowie Art und Umfang der sonstigen Leistung angegeben sein müssen, steht in Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. September 2009, 2008/15/0065).

Bereits mit dem Erkenntnis vom 14. Jänner 1991, 90/15/0042, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die Angabe von Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers nicht nur der Feststellung, ob der Rechnungsleger ein zum Vorsteuerausweis berechtigter Unternehmer ist, sondern auch der Feststellung dient, ob der liefernde oder leistende Unternehmer die dem Abnehmer weiterverrechnete Umsatzsteuer, die

beim Rechnungsempfänger bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1972](#) als Vorsteuer abzugsfähig ist, auch abgeführt hat.

Dass A. die Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften zumindest gegenüber dem Straflandesgericht Wien im Strafverfahren in der Strafsache gegen u. a. M. U., I. E., B. A., K. M., glaubhaft darzulegen vermocht hatte, bewies der nachfolgend zitierte Teil aus dem Urteil des Straflandesgerichts Wien vom 24. Februar 2010:

<i>„....II. Freispruch Hingegen werden folgende Angeklagte von der wider sie mit Anklageschrift ON 503 vom 24. 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>	
<i>I./</i>	<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 dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten haben, und zwar</i>
<i>A./</i>	<i>...</i>
<i>.../</i>	<i>...</i>
<i>C./</i>	<i>B. A. als Geschäftsführerin der Bw. im Bereich des Finanzamts für den X./Xa/Xb. (Bescheide 9., 18. und 19.) Bezirk durch Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuerguthaben für das Jahr 2002 in Höhe von 19.6578.104,66 € (entspricht 19.779.088,79 € weniger des geleisteten Betrags von 121.984,13 €) durch Geltendmachung von Rechnungen der Scheinfirma B-GmbH (ON 481 im Zusammenhalt mit der Ergänzung des Schlussberichtes 3. Teil);</i>
<i>.../</i>	<i>...</i>
<i>II./</i>	<i>unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine in zu niedriger Festsetzung gelegene Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, nämlich der Umsatzsteuer bewirkt, und zwar</i>
<i>1./</i>	<i>B. A. als Geschäftsführerin der Bw. im Bereich des Finanzamts für den X./Xa/Xb. (Bescheide 9., 18. und 19.) Bezirk für das Jahr 2001 indem sie ungerechtfertigte Vorsteuerguthaben durch Geltendmachung der Rechnungen der Scheinfirma B-GmbH in Höhe von 2.029.929,65 € geltend machte (ON 481, A-GmbH Rechnungen wurden vom Finanzamt nicht beanstandet, teilweise Rechnungen des UT F. ebenfalls nicht);</i>
<i>... gemäß § 259 Ziffer 3 StPO freigesprochen.</i>	
<i>Grund des Freispruchs</i>	<i>Kein Schuldbeweis."</i>

Damit erwies sich 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, infolge dessen eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache auf Basis der derzeitigen Aktenlage unmöglich ist.

Was das „Ermessen“ hinsichtlich der Aufhebung anbelangt, ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Ist eine abschließende Klärung des Sachverhaltes im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten, so war von der Abhaltung der

beantragten mündlichen Verhandlung zur Vermeidung unnötiger Verfahrensverzögerungen abzusehen ([§ 284 Abs. 3 BAO](#)).

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. F. 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 B-GmbH und A-GmbH aufgelöst werden können. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. September 2012