



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NV, vertreten durch AR, vom 25. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 18. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer 3/2007 (nunmehr gerichtet gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007) und Umsatzsteuer 4 und 5/2007 (nunmehr gerichtet gegen Umsatzsteuer 2008) nach der am 5. April 2013 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

INHALTSVERZEICHNIS	
ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE	Seiten
1.a Betriebsprüfung allgemeines	4-6
1.b BP Erläuterungen	6-8
1.c Lieferung Pkt 3	8-19
1.d Lieferung Pkt 4	19-23
1.e Lieferung Pkt 5	23-26

1.f Lieferung Pkt 6	26-28
1.g Lieferung Pkt 7	28-32
1.h Lieferung Pkt 8	32-35
1.i Lieferung Pkt 9	35-37
1.j Lieferung Pkt 10	37-41
1.k Lieferung Pkt 11	41-44
1.l Lieferung Pkt 12	44-48
1.m Lieferung Pkt 13	48-51
1.n Lieferung Pkt 14	51-52
1.o Lieferung Pkt 15	52-53
1.p Lieferung Pkt 16	53-55
1.q Zusammenfassung Karussellbetrug	55-57
2. Bescheide vom 18.2.2008	57
3. Berufung vom 25.3.2008 Allgemeines	58
A) Einleitung	58-59
3. B) Nationale und gemeinschaftsrechtliche Grundlagen	59-73
3. C) Broker bzw Spottrading-Geschäfte der NV	73-84
3. D) Feststellungen des Prüfers zu den einzelnen Punkten	84-121
3. E) Zusammenfassung der Maßnahmen zur Sicherung des NV Vorsteuerabzuges	121-124
3. F) Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung	124

4. Vorlage der Berufung	124
4.a. Erörterung	125
4.b. Ergänzung der Berufung vom 18.7.2012	125-132
4.c. Am 21.2.2013 Ladung zur mündlichen Verhandlung	132
5. Mündliche Verhandlung	132-140
RECHTLICHE WÜRDIGUNG	
1. Strittige Frage	140-141
2. Feststehende Sachverhalte	141-142
3. Umsatzsteuerkarussell	142-144
4. Handel mit Computerteilen - Rspr	144-145
5. A. Rechtliche Würdigung des UFS	145-147
5. A.a. Häufige Karussellkonstruktionen	145
5. A.b. Geschäftspartner (Mittelsmänner)	146-147
5. A.c. Geschäftsgrundlage	147
5. B. Einzelne Geschäfte	147-154
5. B.a. Pkt 3	147-150
5. B.b. Pkt 4	150-151
5. B.c. Pkt 7	151-152
5. B.d. Pkt 8	152
5. B.e. Pkt 10	152-153
5. B.f. Pkt 11	153
5. B.g. Pkt 12	153-154
5. B.h. Ungereimtheiten weiterer Lieferungen	154

1. Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) bei der Bw. wurde im Besprechungsprogramm vom 24. Oktober 2007 folgendes festgestellt:

a. Pkt. 1 **Allgemeines:**

(1) Die Firma „NV“ wurde am 18. April 2005 (Gesellschaftsvertrag) gegründet.

Beteiligungsverhältnisse (ab 1. Februar 2007):

60 % des Stammkapital werden von Hrn. L für Hr. Dr. RL (Treuhandvertrag v. 18. April 2005) treuhändig gehalten, die restlichen 40 % des Stammkapitals werden von der Fa. „MCC GmbH“ (GF: Mag. S) gehalten.

(2) Die Geschäftsführung wird von Hrn. Mag. S. wahrgenommen. Das Unternehmen betreibt einen Internethandel von EDV Hard -u. Software bzw. Elektronikteilen. Mit Schreiben vom 28. April 2005 wurde ein abweichendes WJ gewählt (31.3.). Aufgrund der Versandhandelsregelung besitzt die Firma NV auch in Deutschland eine Steuernummer.

(3) Prüfungszeitraum Umsatzsteuer:

Der Prüfungszeitraum umfasst die Monate Jänner bis April 2007, Prüfungsbeginn war am 23. April 2007 (Erweiterung des Prüfungsauftrages für April 2007 am 23. Mai 2007).

(4) Am 29. Mai 2007 erfolgte, anlässlich einer Vorbesprechung die Änderung der Rechtsgrundlage des Prüfungsauftrages auf § 99 (2) FinStrG, da die bisherigen Ermittlungen den Verdacht erhärteten, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden.

Der Monat Mai 2007 wurde im Zuge eines Nachschauauftrages vom 27. Juni 2007 überprüft.

Am 4. Juli 2007 wurde von Mag. A. (WP & Stb) mündlich die Vollmacht für die Dauer der USO-Prüfung ausgesprochen.

Aufgrund der Ungewöhnlichkeiten der im Folgenden beschriebenen Tradinggeschäfte wurden vom Prüfer „Kettenprüfungen“ bei allen inländischen beteiligten Firmen angeregt und durchgeführt.

(5) In Punkt 2 „**Erläuterungen**“ wird der „Einstieg“ von NV in die Tradinggeschäfte beschrieben und der entsprechende Ablauf dieser Geschäfte.

(6) In den Punkten 3 bis 16 werden die durchgeführten Tradinggeschäfte einzeln dargestellt.

(7) In Punkt 17 „**Zusammenfassung – Karussellbetrug**“ werden nochmals die einzelnen Verdachtsmomente aufgelistet, anhand derer die Geschäftsleitung von NV hätte erkennen müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einen Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.

(8) Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Mai 2007:

		Jän	Feb	März	April
steuerbarer Umsatz	215.470	184.337	1.021.275	2.147.366	500.620
Ausfuhrlieferungen	105			184.825	
ig Lief.	55.556	35.816	909.162	1.878.920	422.193
20 % Normalsteuersatz	159.808	148.520	112.112	83.620	78.427
Steuerschuld gem. § 19	674	560	205	0	547
ig Erwerb	27.840	18.032	15.471	15.204	19.771
20 % (aus ig Erwerb)	27.840	18.032	15.471	15.204	19.771
Vorsteuern	51.274	40.759	209.091	426.891	104.287
Vorst. ig Erwerb	5.568	3.606	3094	3.040	3.954
Vorsteuer § 19 (1), Art. 19,2	674	560	205	0	547
<b>Zahllast/- Gutschrift</b>	<b>-19.312</b>	<b>-11.055</b>	<b>-186.668</b>	<b>-410.167</b>	<b>-88.602</b>

b. Pkt. 2 **Erläuterungen:**

(1) Wie in Pkt. 1 „Allgemeines“ ausgeführt, ist die Firma NV in der „Computerbranche“ tätig.

Die Firma NV betreibt einen Internethandel für EDV und Elektronikteile.

Im März 2007 begann die Firma mit „Broker-Geschäften“, in der Folge auch Trading-

Geschäfte genannt. Die Firma NV gab an, dass auf sie ein Hr. CW zugekommen sei und ihr die Trading-Geschäfte vorgeschlagen hat. Dabei liefert dieser **Mittelsmann** sowohl den **Abnehmer** als auch den **Lieferanten**. Als Rohgewinn dieser Tradinggeschäfte verbleiben NV ca 4%. Beim Stammgeschäft (Internethandel) erzielt die Firma ca. 5 – 10 % Aufschlag (wegen der Marktpreise auch unter 5% möglich). Auf die Frage warum dieser Mittelsmann diese Trading Geschäfte mit bzw. über die Firma NV abschließen wollte und diese Geschäfte nicht selbst abschließt, gab Hr. H, Angestellter von NV (bis Februar 2007 Geschäftsführer der Firma NV) an, dass dieser die Vorsteuer nicht vorfinanzieren und deshalb die Trading-Geschäfte nicht selbst durchführen konnte.

(2) Am 11. Juli 2007 (Niederschrift) wurde Hr. Mag. S (GF ab 2/2007) befragt warum die beiden Mittelsmänner die Tradinggeschäfte nicht direkt mit den Abnehmern und den Lieferanten abgeschlossen haben? Es ergibt für den Prüfer keinen wirtschaftlichen Sinn, in der Lieferkette einen **weiteren Händler** (immer als Exporteur oder „Ausführer“ einer igL) **dazwischenzuschalten**. Diese Vorgangsweise erhöhe nur den Preis der Ware.

Herr Mag. S gab an, dass er nicht wisse, warum CW und DH ihn bzw. die NV dazwischengeschaltet und bei den Tradinggeschäften nicht gleich den Lieferanten und Abnehmer zusammengeführt haben!

(3) Die beiden Mittelsmänner (CW und DH) gaben an (11.7.07), dass sie beabsichtigt haben eine gemeinsame Firma mit Hr. Mag. S zu gründen, nur für Tradinggeschäfte.

Herr Mag. S gab in der Niederschrift weiters an, dass er wusste, dass sich die Ware bei den Tradinggeschäften in Österreich befand und diese für die Ausfuhr ins Drittland bzw. in einen anderen EU-Staat bestimmt war.

Dies bestärkt aber den Prüfer in seiner Ansicht, dass bereits zu Beginn der Tradinggeschäfte das „große“ Thema die **Vorsteuerfinanzierung** (wie auch vom ehemaligen Geschäftsführer Hr. H am 25. April 2007 behauptet) gewesen sein muss, der **Weg der Ware** bzw. die Abfolge der Tradinggeschäfte **von vornherein bestimmt war**, insofern, dass NV immer eine igL bzw. einen Export durchführen würde.

(4) NV hat mit Hr. CW am 28. Februar 2007 einen Vertrag (schriftlich, jedoch nur von NV unterfertigt) abgeschlossen, in welchem vereinbart wurde, dass Hr. CW 50 % des Gewinnes aus diesen Tradinggeschäften erhält (abzüglich Finanzierungskosten von 1000 € und einer Bearbeitungspauschale von 50 €). Weiters stimmte NV zu, dass sie keine Kunden des Hr. CW selbst „angeht“. Wobei dieser Vertrag auch für alle folgenden Geschäftsabschlüsse gilt. In weiterer Folge trat auch DH als Mittelsmann für diese Trading-Geschäfte auf. Der GF Mag. S konnte nicht bekannt geben, wie dieser „entlohnt“ wird, dies sei Sache zwischen den beiden

Mittelsmännern gewesen. Die Firma NV richtete den beiden Mittelsmännern eine eigene E-Mail-Adresse ein, dies ermöglichte den Mittelsmännern im Namen der Firma NV Geschäfte anzubahnen und die Verfügungsmacht über Waren zu verschaffen (Erläuterungen über „Warenfreigabe“ siehe unten).

(5) Lt. GF Mag. S wurden die Geschäfte von den Mittelsmännern in die Wege geleitet, es wurde jedoch von ihm jedes Mal aufs Neue entschieden, ob das jeweilige Trading-Geschäft abgeschlossen wird oder nicht.

(6) Die Vorsteuervorfinanzierung (zeitlicher Unterschied zwischen Bezahlung der Rechnung brutto und der Rückerstattung durch das Finanzamt) wurde durch die Firma „E GmbH“ ermöglicht. GF dieser Firma ist ebenso wie bei der Firma NV (seit 1.2.2007) Hr. Mag. S. Es wurde Lt. Mag. S zwischen NV und „E GmbH“ ein **mündlicher Vertrag** abgeschlossen, wobei eine Verzinsung von 7 % vereinbart wurde. Die Rückführung dieses Darlehens sollte mit den entsprechenden Vorsteuergutschriften erfolgen.

(7) Lt. Ausführung von der Firma NV (in schriftlicher Form übermittelt) haben diese Trading-Geschäfte folgenden Ablauf:

- Entweder bei der Fa NV bestellt ein Kunde Ware (meist CPU's) und NV sucht Lieferanten für diese Ware, oder der umgekehrte Fall wäre, dass Lieferanten Angebote an die Fa NV übermitteln und diese dann für diese Ware Kunden suchen (Anm.: Diese Tätigkeit wurde von den Mittelsmännern für NV durchgeführt).

- Bei Annahme des Angebotes durch einen Kunden liefert der Lieferant die Ware zu einem vereinbarten „Warehouse“. Im Prüfungszeitraum fungierten dabei die Fa „MKU“ bzw. die Fa „LG“. In diesem Lager wird die Ware für NV bereitgehalten, auf Vollständigkeit überprüft und das „Warehouse“ sendet (per Mail oder Fax) einen „Report“ über die Ware (Vollständigkeit, Zustand der Verpackung) an NV.

- Anschließend erfolgt die Bezahlung durch NV an den Lieferanten, wobei in Folge der Lieferant dem Lagerhalter mitteilt, dass die Ware an NV „freizugeben“ ist. Das Warehouse schreibt nun anschließend einen neuen „Report“, in welchen als Käufer NV aufscheint und als Verkäufer der Lieferant. Dadurch ist auch die Verfügungsmacht auf NV übergegangen.

- NV lässt die Ware dann für ihren Kunden im Warehouse „reservieren“ und nach Bezahlung gibt NV die Ware für den Kunden frei (mittels Mail an das Warehouse).

- Daraufhin stellt das „Warehouse“ neuerlich einen „Report“ aus, lautend auf den Kunden (Vermerk NV als Verkäufer) und überträgt dadurch die Verfügungsmacht an der Ware! Die Firma „MKU“ verrechnet für jeden ausgestellten Report (Übergang der Verfügungsmacht)

55 €. Um Geschäfte über Ware, welche sich in dem Warehouse „MKU“ befindet, abschließen zu können, muss jede Firma eine Kautions in Höhe von 1000 € an das „Warehouse“ erlegen. (Der Kontakt zu dem Warehouse MKU wurde ebenfalls von den beiden Herren CW und DH hergestellt.)

(8) Am 5. März 2007 unterfertigte die Geschäftsleitung der NV eine „Credit account application form“ mit der Firma „MKU“, in welchem, neben der Bezahlung der Kautions auch verschiedene Dokumente (Firmenbuchauszug, Bestätigung der UID-Nr) an die Firma „MKU“ übermittelt wurden. Darüber hinaus wurde auch ein **„Blanko-Firmenbriefpapier“** per Mail an die Firma „MKU“ **übermittelt**. Warum die Firma MKU ein „official letterhead with company logo“ benötigt, konnte von der Firmenleitung nicht bekannt gegeben werden. Jedoch sei es für den GF der NV nichts Außergewöhnliches gewesen, ein „Blanko-Briefpapier“ zu übermitteln. In dem Vertragswerk vom 5. März 2007 wird auch darauf hingewiesen, dass nur Firmen an diesen Tradinggeschäften teilnehmen können welche die Vertragsbedingungen erfüllen (Dokumente, Kautions). Auch wird darauf hingewiesen, dass Warenfreigaben für den nächsten in der Kette nur nach Übermittlung eines Faxes möglich sind (also keine mündlichen Weitergaben akzeptiert werden).

c. Pkt. 3 Lieferung vom 13. März 2007 an TBV

A) Sachverhalt:

(1) Am 13. März 2007 wurde folgendes Tradinggeschäft von der Firma NV abgeschlossen. Lt. Angaben (siehe Erläuterungen) wurde das Geschäft von den Mittelsmännern vorbereitet bzw. in die Wege geleitet, also der Geschäftskontakt mit den Firmen hergestellt, Preise ausgehandelt, etc. Lt. vorgelegten Unterlagen (u. a. auch Mailverkehr) bestellte die Firma NV am 13. März 2007 bei der Firma „CER“ **telefonisch** 1000 CPU's, welche in Folge (ebenfalls am 13. März 2007) an die Firma TBV (Holland) geliefert wurden (innergemeinschaftliche Lieferung). Die Firma TBV bestellt gleichfalls am 13. März 2007 per Mail bei NV 1000 Stück CPU's zu dem Preis, welcher lt. AR der NV auch tatsächlich verrechnet wurde. Auftragsbestätigungen konnten keine vorgelegt werden.

(2) Die Ware befand sich zu diesem Zeitpunkt in dem Warehouse „MKU“.

Transportkosten und Versicherungskosten fielen für NV nicht an, da die Ware nicht bewegt und vereinbart wurde (tel. mit CER!), dass sich die Ware zum Zeitpunkt des Ankaufes in Kun befindet. Auch bei der Lieferung an TBV lagerte die Ware bei MKU.

(3) Zum Nachweis der Verschaffung der Verfügungsmacht wurde von der NV ein Schreiben der Firma „CER“ vorgelegt, lt. diesem wurde die Ware **telefonisch!** bei „MKU“ freigegeben

(siehe Erläuterungen! – keine telefonische Freigaben lt. Vertrag mit Firma MKU). Die Firma NV gab ihrerseits die Ware an TBV frei, darüber wurde ein „Report“ (Datum 13.3.2007) von der Firma „MKU“ vorgelegt, lt. dem die Verfügungsmacht von NV (Supplier) an TBV (Customer) übergeht. Dieser Report wurde per Mail von der Fa MKU an NV übermittelt.

(4) Die Bezahlung von NV an „CER“ erfolgte am 13. März 2007. Die Bezahlung von der Firma TBV (Holland) als Abnehmer erfolgte am 14. März 2007 in drei Teilbeträgen durch die Firma „TBV“ **aus Deutschland**. Lt. vorgelegten Rechnungen (diese wurden im E-Mail-Verkehr übermittelt und lt. Angaben der Firma NV später postalisch zugestellt) wurden von der Firma „C“ nur **995 Stück** CPU's geliefert, von NV wurden jedoch **1000 Stück** CPU's an TBV (**Holland**) geliefert. Auch wurden von TBV (**Deutschland**) 1000 Stück bezahlt. Am 29. März 2007 erfolgte eine Gutschrift von NV an TBV (**Holland**) über den zuviel verrechneten Betrag von 5 CPU's und die Vorschreibung der Bankspesen betr. der Überweisung vom 14. März 2007 von TBV.

(5) Schematische Darstellung lt. Buchhaltung:

CER	995 CPU – 13.3.07, 221.885 € + 20%	NV	1000 CPU – 13.3.07, 231.500 € steuerfrei	TBV
-----	---	----	---	-----

(6) Von der Eingangsrechnung „CER“ über 221.885 € netto machte die Firma NV den Vorsteuerabzug über 43.377 € geltend. NV verrechnete ca. 4 % Rohaufschlag (3,8 % - korr. auf 995 Stk) und stellte eine Rechnung ohne Umsatzsteuer (ig Lieferung) an die Firma TBV, Holland, aus.

(7) Zum Nachweis der „ig L“ an die Firma „TBV, Holland“ wurde von der NV neben der AR mit UID-Nr.-Ausweis (Bestätigung Stufe 2, vom 13.3.2007) des Abnehmers eine Bestätigung (19.3.2007) von TBV vorgelegt, dass die Ware nach „Freigabe“ bei „MKU“ und voller Bezahlung das Land Österreich verlassen hat.

(8) Darüber hinaus wurde ein Frachtbrief (teilweise ausgelackt) in Kopie vorgelegt, dass die Ware nach Italien transportiert wurde. Die Geschäftsleitung von NV gab an, dass der Frachtbrief „geschwärzt“ von „TBV (Holland)“ übermittelt worden ist, da NV den Abnehmer von „TBV“ nicht erkennen soll.

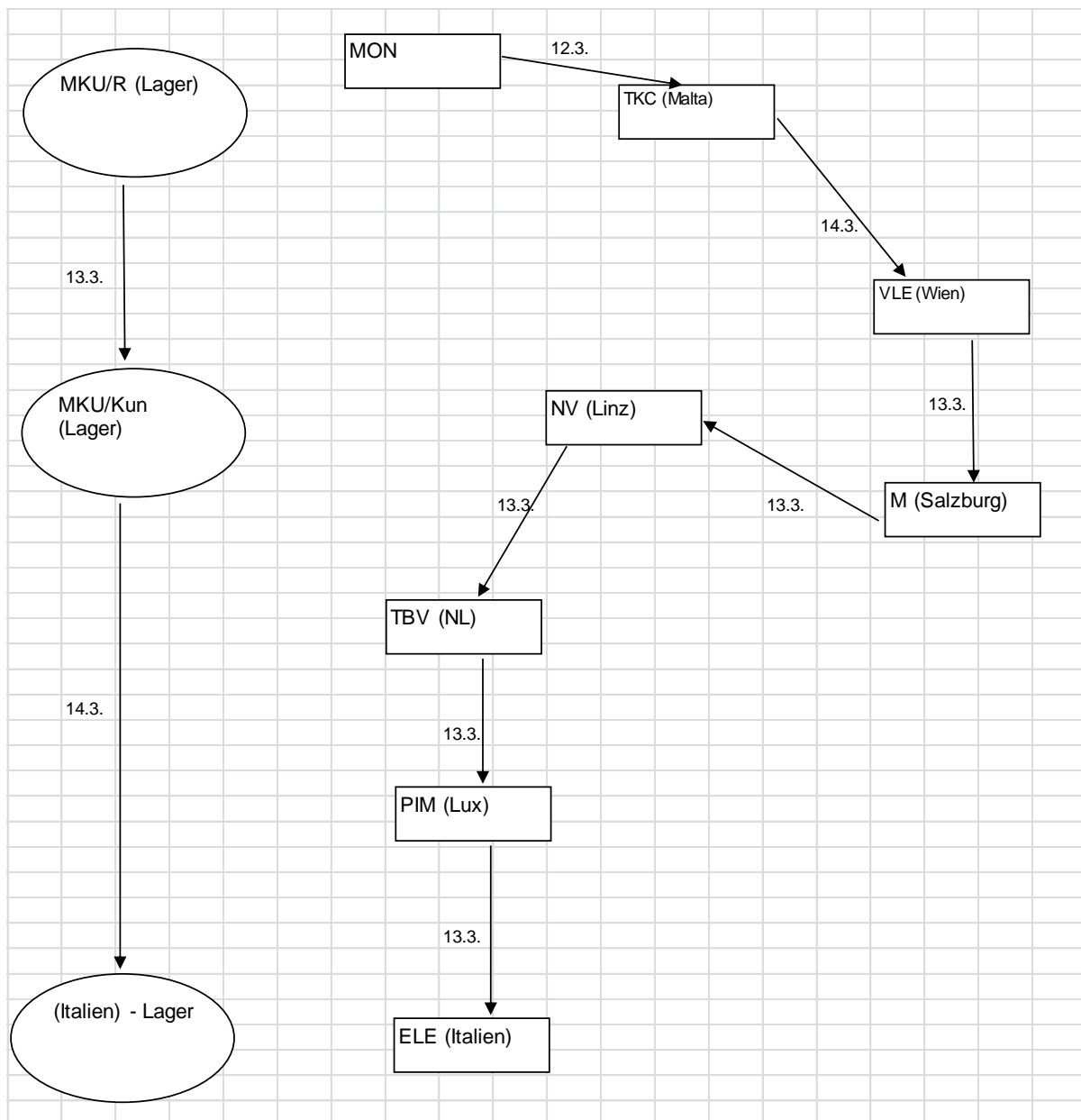
(9) Am 29. August 2007 wurde die Originalfrachtbriefdurchschrift vom steuerlichen Vertreter vorgelegt. Lt. diesem ist der Bestimmungsort (Milan, Italy) ersichtlich, sowie das Datum des Transportes (14.3.2007). Weiters ist auf dem Frachtbrief vermerkt: „stock: Piment

international on hold for: .....“. Auch auf dem Original wurde der Name dieses Abnehmers ausgelackt.

Die Nachreichung der „Originalausfuhrdokumente“ verzögerte sich so lange, weil angeblich die Firma MKU nicht bereit war die Originale an NV auszuhändigen!

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Vom Prüfer wurden wie in Pkt. 1 (Allgemeines) angeführt „Kettenprüfungen“ bei allen beteiligten inländischen Firmen angeregt. Weiters wurde bei der Fa. MKU eine Erhebung durchgeführt, um die tatsächliche Warenbewegung zu eruieren. **Aufgrund der ausgestellten „Reports“** (Verschaffung der Verfügungsmacht) der Fa „MKU“ für die einzelnen Lieferungen ergibt sich folgende Darstellung (siehe dazu Schaubild a Anlage Pkt 3).



(2) Legende:

**Ellipse:** Ware (entspr. Datum der Warenbewegung).

**Rechteck:** Beteiligte Firmen lt. „Report“ (**Warenfreigaben Verfügungsmacht**) durch MKU.

(3) Die Firma TKC kauft am 12. März 2007 von der Firma „**MON**“ 1000 Stück CPU (5 Stück fehlen, also in Folge lt. Schreiben von TKC nur mehr 995 Stk CPU's). Die Ware befindet sich im Lager „MKU/R“. Im Auftrag der Firma **TKC** werden die CPU's zur MKU Kun geliefert. Dem Prüfer liegt ein CMR (Frachtbrief) vor, lt. dem kam die Ware am 13. März 2007 nach Österreich (Kun) und verblieb dort. Die Ware befindet sich im Eigentum der maltesischen Firma, welche ihrerseits lt. Schreiben vom **14. März 2007** die 995 CPU's an die Firma „**VLE**“ in Wien freigibt.

(4) Die Firma „VLE“ stellte sich nach weiteren Ermittlungen als „Missing Trader“ dar (erstellt Rechnungen mit Umsatzsteuer – keine USt - Abfuhr an das Finanzamt; Scheinadresse!). Am 13. März 2007 stellt MKU einen „Report“ über 995 Stk. CPU's an die Firma VLE aus (supplier: TK; customer: VLE), womit die Verfügungsmacht an der Ware auf die VLE übergegangen ist. Die „VLE“ gibt per Mail am 13. März 2007 die Ware frei an die Firma „**M Salzburg**“.

(5) Von der Firma „M Salzburg“ liegt eine Freigabe vom 13. März 2007 an die Firma **NV** vor, genau über diese 995 Stk. CPU's (**andere Rechnungswege!!!**).

Die **Firma NV** gab per Mail an die Firma „MKU“ die Ware, welche noch immer in Kun lagerte, an **TBV** frei (15 Uhr 39).

(6) Diese lieferte (lt. Warenfreigaben) am gleichen Tag (13.3.2007) die Ware an die Firma **PIM** aus Luxemburg, die Ware befand sich immer noch im Lager in Kun.

(7) Die Firma PIM lieferte die in Kun lagernde Ware an die Firma ELE aus Italien (ebenfalls am 13.3.2007).

Die Firma **PIM erteilte** der Firma „MKU“ den entsprechenden **Transportauftrag** die Ware nach Italien (ins Lager) zu transportieren.

Damit erbringt jedoch bei diesem Reihengeschäft die Firma „**TBV**“ eine Lieferung gem. **§ 3**

(8) UStG 1994: Die **Lieferung** der Firma **NV** ist nach § 3 (7) UStG **in Österreich steuerpflichtig** und ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen, stellt somit keine innergemeinschaftliche Lieferung dar.

C) Freigaben über diese Lieferungen:

(1) Neben der bereits oben erwähnten Freigabe der Ware von der Firma M Salzburg und einem Schreiben von der Firma „CER“, welche die Ware telefonisch an NV freigegeben haben will, liegt dem Finanzamt auch ein „**verbindlicher Report**“ der Firma MKU für diese Warenlieferung von der Fa **VLE** an die Firma **NV** vor, gleichfalls über 995 Stk. CPU's, ebenfalls am 13. März 2007.

Dieser „**verbindliche Report**“ (siehe Ablauf Broker-Geschäfte) betreffend der Lieferung von VLE **wurde** der Fa **NV** per Mail am 13. März 2007 um 14 Uhr 36 von der Firma MKU **übermittelt**.

(2) In den Unterlagen der Firma „MKU“ fand sich **noch** eine **Warenfreigabe** über dieselbe Lieferung, welche **von** der Firma „**VLE**“ am 13. März 2007 per Fax an die Firma TBV (Deutschland) gesendet wurde, welche wiederum das Fax an die Firma MKU weiterfaxte!

Dh dem Finanzamt liegen über diese Warenlieferung **3 Schriftstücke** vor, welche zur Verschaffung der Verfügungsmacht herangezogen werden, jeweils von einer anderen Firma, aber immer die gleiche Lieferung betreffend!

Darstellung der vorliegenden Warenfreigaben (Verschaffung der Verfügungsmacht) sowie Rechnungslegung (s dazu Schaubild b Anlage Pkt 3).

VLE – 13.3. – CER – 13.3. – NV – 13.3. TBV

D) Ungewöhnlichkeiten des Geschäftsablaufes:

(1) Von der Firma **NV** wurden lt. Rechnung **1000 Stk. CPU's geliefert**, lt. Rechnung von der Firma CER wurden **jedoch nur 995 Stk geliefert**. Dies ist weder der Firma NV noch der Firma TBV aufgefallen, obwohl in den „Warenfreigaben“ (siehe Anlage A) immer nur 995 Stk CPU's genannt waren.

(2) Die Bezahlung wurde von der Firma TBV Deutschland in drei Teilbeträgen vorgenommen, obwohl die Lieferung an die Firma TBV Holland erfolgte. Die Gutschrift der zuviel verrechneten CPU's erfolgte 2 Wochen später an TBV (Holland).

(3) Ein Mittelsmann tritt an die Firma NV heran, wobei sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer bereits feststehen (auch die Preise sind fixiert!).

(4) Die Bestellung der CPU's bei der Firma CER erfolgt telefonisch.

(5) Zur Anzahl der Freigaben (siehe Schaubild b, und Anlage A). Die Firma NV bestellte telefonisch 1000 Stk. CPU's bei der Firma CER, welche ihrerseits telefonisch die Ware bei der

Firma MKU an NV freigab (ist lt. Geschäftsordnung der Firma MKU grundsätzlich nicht möglich).

Jedoch bekommt die Firma NV einen „Report“ von der MKU gemailt, lt. dem die Firma „VLE“ 995 CPU's an NV liefert. Der Geschäftsführer wurde befragt wie er darauf reagierte als er dieses Mail bekam. Dieser gab an, dass er sich einen Firmenbuchauszug besorgte und im Internet Recherchen über diese Firma anstellte, jedoch außer einen Telefonnummerneintrag nichts gefunden hat. Die Telefonnummer sowie der Eintrag einer Wiener Adresse im Telefonbuch „Herold“ müsste Mag. S jedoch die Information geliefert haben, dass es sich um eine österreichische Firma handeln muss. Dass keine weiteren Informationen über diese Firma im Internet (keine Homepage als EDV-Zubehörlieferant, etc..) vorhanden sind, hätte Hr. Mag. S „hellhörig“ machen müssen, noch vielmehr wenn diese Firma bereit ist, 995 Stk. CPU's an ihn (NV) zu liefern, obwohl bei einer anderen Firma bestellt wurde.

(6) Lt. Mag. S hat dieser nichts weiter veranlasst. Auch hat er nicht bei der Firma MKU rückgefragt, welche das Mail an NV schickte, warum plötzlich eine ihm unbekannte Firma ihm CPU's liefern will.

(7) Wie oben erwähnt ist die Firma „VLE“ ein „Missing Trader“, welcher in sämtlich folgenden beschriebenen Geschäften als erster Lieferant in Österreich auftritt, mit Umsatzsteuer fakturiert und diese nicht an das Finanzamt abführt. Erhebungen ergaben, dass die Firma VLE nicht an der angegebenen Adresse situiert ist, es sich also um eine Scheinadresse handelt. Um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchführen zu können ist lt. Verordnung 401/1996 für den Buchnachweis zwingend auch der Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet anzuführen. Die vorgelegten (teilweise ausgelackten) Frachtpapiere geben als Bestimmungsort zu diesem Geschäftsfall wieder ein Lager in Italien an. D. h. falls NV zum Zeitpunkt der Lieferung (spätestens jedoch nach Zustellung der Frachtbriefkopie) den Bestimmungsort gewusst hat, dann hätte Mag. S als GF auffallen müssen, dass NV an **keinem funktionierenden Markt** teilnimmt, da die Ware **wieder** nur **in** ein **anderes Lager** verfrachtet wurde.

(8) Auf dem Frachtpapier (auch ausgelackt) ist unschwer der Hinweis beim Absender: „stock: PIM Internation on hold for: .....“ zu erkennen, mit dem Abgangsdatum 14. März 2007. Das heißt aber dem GF hätte bereits bei dem **ersten** Tradinggeschäft auffallen müssen, dass er **in einer Lieferkette „sitzt“**, denn er wusste, dass neben CER noch ein weiterer Vorlieferant (VLE) „tagfertig“ zu liefern bereit ist, er wusste seinen eigenen Abnehmer (TBV) und aus dem CMR musste er spätestens nach Zustellung des Frachtbriefes (21. März 2007) erkennen, dass BTV gleichfalls am selben Tag weiterlieferte (PIM), sowie dass diese Firma (Hinweis des Absenders auf dem Frachtbrief) am nächsten Tag wieder weiterlieferte und die

Ware in ein Lager in Italien geht (und dass es sich bei dem Bestimmungsort wiederum um ein Lager handelte, ist unschwer über das Internet eruierbar!).

Falls der GF Mag. S, wie oben erwähnt, nachdem er einen für ihn nicht zuordenbaren „Report“ der VLE durch die Firma „MKU“ erhalten hat, bei dieser Rücksprache gehalten hätte (es sei erwähnt, dass der Warenwert lt. AR der NV immerhin ca. 230.000 € netto betrug) würde ihm sicher mitgeteilt worden sein, dass die Firma „M Salzburg“ ebenfalls eine Freigabe derselben Ware an NV ausgestellt hat.

(9) Neben den bereits oben beschriebenen Freigaben (telefonisch durch CER, „Report VLE“ sowie durch „M Salzburg“) wurde durch eine Erhebung bei der Firma „MKU“ noch eine Freigabe der VLE vorgefunden, welche am 13. März 2007 an TBV (Deutschland) gefaxt wurde (19 Uhr 30) und von TBV (Deutschland) wiederum an das Warehouse MKU (19 Uhr 42), ebenfalls am 13. März 2007. Dies bedeutet jedoch, dass der erste „Lieferant“ in Österreich, welcher gleichzeitig der Missing Trader ist, den ersten ausländischen Abnehmer (TBV) kennt. Also die **dazwischen geschalteten Handelsstufen** CER (oder M Salzburg) bzw. NV für **sinnlos** erscheinen lässt (siehe Anlage A). Von der Firma NV wurde diese Lieferung auch in den „ZM“ erfasst. Für den Missing Trader „VLE“ wurde jedoch von seinem Lieferanten „TKC“ die Lieferung nicht in die ZM aufgenommen, also kein igL lt. MIAS gemeldet.

(10) Auffallend ist auch, dass die Warenfreigabe der TKC, sprich die Warenlieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) erst am 14. März 2007 erfolgte. Da dieses Datum zweimal in Schriftstücken vorkommt, geht der Prüfer nicht von einem Schreibfehler aus. Es stellt sich die Frage, ob der Erste in Österreich überhaupt in der Lage war, bereits am 13. März (einen Tag bevor dieser selbst die Verfügungsmacht über die Ware besessen hat) seinerseits die Verfügungsmacht über die Ware verschaffen zu können, oder war man ohnedies nicht gewillt dies durchzuführen, da zweifelsohne von vornherein feststand, dass die Umsatzsteuer in Österreich zu lukrieren war und dass die am „Umsatz teilhabenden“ Firmen nur Rechnungen in ihre Buchhaltungen aufnehmen sollten?

(11) Dem Prüfer liegen sowohl die Rechnungen der Fa. „PIM“ als auch der „VLE“ über diese Warenlieferung vor. So beträgt der Preis für dieselbe Ware am 13. März 2007 bei der VLE 222 € (Stk. CPU E 6600) und bei der Firma „PIM“ (Luxemburg) beträgt der Preis für die gleiche Ware 239,49 € (Stk. CPU E 6600). Preisvergleiche bei „Geizhals Österreich!“ ergaben einen Tagespreis iHv 241 € netto (Einzelhandelspreis). Dh (mit österreichischen EVP vergleichbar) es würden nur 1,50 € je CPU Marge übrig bleiben, um die Ware vom Lager in Italien zu den Einzelhändlern zu bringen. In diesen 1,50 € müsste somit der gesamte Transportaufwand (Versicherung,...) und auch die Marge des Einzelhändlers abgedeckt sein (eigene Lagerkosten, usw...).

(12) Für den Prüfer erschien auch ungewöhnlich, dass beim Erstkontakt von der Firma NV ein „Originalbriefkopf“ per Mail an den Kunden bzw. Lieferanten übermittelt wurde. Auch an die Firma MKU wurde ein „Official letterhead with company logo“ übermittelt. Warum dies erfolgte, bzw. warum man einem neuen (bislang unbekannten) Geschäftspartner neben einem Firmenbuchauszug bzw. der UID-Nr. auch ein „Official letterhead with company logo“ übermittelt, konnte dem Prüfer nicht logisch erklärt werden. Angeführt wurde nur, dass der neue Geschäftspartner sämtliche Informationen über die Firma in komprimierter Form auf einem Schriftstück erhält. Andererseits würde man es dem neuen Geschäftspartner auch erleichtern Schriftstücke im Namen der NV anzufertigen, etc. ... Der ehemalige GF und nunmehrige Angestellte Hr. H gab an, dass die Firma TBV (Deutschland) von ihm (NV) ein Foto des Büros verlangte, er meinte ihm sei dies auch ungewöhnlich vorgekommen.

(13) Erst am 29. August 2007 wurden, wie bereits oben erwähnt, die Original-Frachtbriefe vorgelegt (jedoch auch diese teilweise in ausgelackter Form). Die Originalunterlagen lagerten lt. Auskunft des Steuerberaters immer bei der Firma „MKU“, welche die Unterlagen nicht zur Verfügung stellen wollte. Die Firma NV hat nur eine entsprechende Kopie von dem Frachtbrief erhalten. Es konnte weder von der Firma, noch vom Steuerberater eine plausible Erklärung geliefert werden, warum die Firma MKU, als Spediteur bzw. „Warehouse“ die Originale nicht an den übermittelt, der sie als Nachweis (Buchnachweis) in seiner Buchhaltung benötigt. Hinsichtlich der ausgelackten Stellen bei den Kopien bzw. Originalen wurde darauf hingewiesen, dass der entsprechende Abnehmer seinen eignen Abnehmer geheim halten will, da ansonsten ja NV direkt mit diesem in Kontakt treten und eine Handelsstufe ausschalten würde können. Trotz dieser Geheimhaltung gelangte gleich beim ersten Geschäft ein „Report“ vom Vorlieferanten „VLE“ (dem „Missingtrader“ aller folgender Geschäfte von NV) an den übernächsten Abnehmer. Die Aufbewahrung der Originalunterlagen beim „Warehouse“ und nicht bei der Firma welche beim Finanzamt die steuerfreie Lieferung geltend macht, ergibt für den Prüfer keinen Sinn. Nach Vorlage der Original-Unterlagen sollten diese wieder nach Kun zu der Firma „MKU“ verbracht werden. Einen Sinn könnte für den Prüfer nur ergeben, dass diese Originalunterlagen für mehrere Firmen gleichzeitig benötigt werden und deshalb zentral beim „Warehouse“ verbleiben. Darüber hinaus liegt bei der Firma „NV“ kein Buchnachweis vor, wenn die Originalunterlagen wieder nach Kun verbracht werden (keine leichte Nachprüfbarkeit).

#### E) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Im Urteil Alex Kittel C-439/04 stellte der EuGH fest, dass die Beteiligung an Karussellgeschäften mit dem Ziel des Vorsteuerbetrugs zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führt, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Lieferung an

einen Unternehmer vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einen Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.

(2) Nur ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

(3) Der GF Mag. S hat es **unterlassen, ungewöhnliche Umstände** im Rahmen eines abgeschlossenen Geschäftes eingehend **zu überprüfen** (u. a. „Report“ vom Missing Trader). Erschwerend kommt hinzu, dass die Firma Geschäfte in der **„Hochrisikobranche EDV“** (siehe regelmäßige Berichterstattung in den Massenmedien betreffend Karussellbetrug) tätigt, somit den Geschäftsführer, welcher schon lange Zeit in dieser Branche tätig ist, gerade im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte eine **besondere Sorgfaltspflicht** trifft.

(4) In diesem Zusammenhang kann auch die Aufzeichnung der Originalherstellercodes der CPU's von Bedeutung sein, selbst wenn diese nicht unbedingt zu den handelsüblichen Angaben auf der Rechnung zählen. Lt. Angaben von Intel (USA) kann z. B. anhand des FPO-Codes (Finished Product Order) festgestellt werden, wie viele CPU's für einen bestimmten Auftrag hergestellt wurden. Die vom Prüfer beispielhaft angefragte FPO-Nummer ergab, dass lediglich 2093 Stück „auftragsbezogen“ hergestellt wurden. Durch die Angabe des FPO-Code's würde ein mehrmaliger Verkauf von gleichen CPU's sofort auffallen (Beweisvorsorge).

F) Zusammenfassung der Kriterien, anhand der ein mit der nötigen Sorgfalt agierender Kaufmann „hätte wissen müssen“, dass sein Wareneinkauf betrugsbehaftet ist:

- Ein Mittelsmann tritt auf und liefert Abnehmer und Lieferant: Dieser Mittelsmann gibt an, dass er die Vorsteuer nicht vorfinanzieren kann, sonst hätte er diese Geschäfte selber machen können, dh aber es hätte jemandem durchaus auffallen müssen, dass die Geschäfte nur aufgebaut sein können auf Export oder igL!!!, denn nur bei diesen Geschäften muss eine Vorsteuervorfinanzierung erfolgen – dies auch in einer Branche, in welcher lt. verschiedenen Medienberichten laufend von Vorsteuerkarussellen berichtet wird.

- Wenn schon im Vorfeld in einer Hochrisikobranche die Vorsteuer als Finanzierungsfaktor eine Rolle spielt, muss zwangsläufig auch ein mögliches Vorsteuerkarussell mit einkalkuliert werden!

- Auch der GF Mag. S gab an, dass es eigentlich nur um die Vorsteuerfinanzierung gegangen ist, welche sich die beiden Herren nicht haben leisten können, also auch ihm und Hr. H

(ehemaliger GF) hätte auffallen müssen, dass der Weg der Ware vorherbestimmt war mit igL oder Export.

Nur Lagerware: Man hätte erkennen müssen, dass es sich um keinen funktionierenden Markt handelt:

- In der Niederschrift vom 11. Juli 2007 gab Hr. CW (Mittelsmann) an, dass auch Tradinggeschäfte in Österreich (Abnehmer in Ö) möglich, jedoch die Marge im Inland niedriger gewesen wäre. Dies spricht für ein typisches Karussellbetrugsszenario, bei welchem der inländische Zwischenhändler eine geringe Marge hat und der „Exporteur“, wegen eines höheren Risikos (Vorsteuerrückzahlung) eine höhere Marge hat!
- NV kommt auch nicht die übliche Funktion einer Handelsstufe zu, waren doch im vorhinein sein Abnehmer und Lieferant sowie der Einkaufs- und der Verkaufspreis bestimmt vorgegeben, diese wurden allesamt von den Mittelsmännern mitgeteilt, der GF musste nur mehr entscheiden ob er abschließt oder nicht.
- Die verdächtigen Tradinggeschäfte fanden geballt in einem sehr kurzen Zeitraum statt und überstiegen den sonstigen Geschäftsumfang der NV bei weitem.
- Es hätte dem GF bzw. den Angestellten der Firma NV auffallen müssen, das plötzlich „halb“ Europa (Italien, D, NL, MT, GB, CH) von ihnen CPU´s will. Diese ungewöhnliche Leichtigkeit der Geschäftsabschlüsse, hätte spätestens nach den ersten Geschäften auffallen müssen! Der GF hätte sich die Frage stellen müssen, warum wird NV eingeschaltet? Durch die Weiterfakturierung der Ware durch NV verteuerte sich diese um ca. 4 Prozent.
- Ursprünglich keine Originalausfuhrbelege bei NV vorhanden!, **kein** Buchnachweis, die Original-CMR's lagern bei MKU. Jedoch bei MKU als Logistiker erfüllen diese überhaupt keinen Zweck, diese sind für die Firma bestimmt, welche die steuerfreie Lieferung durchführt.
- Die anderen (Tages)Geschäfte von NV fanden nicht unter diesen Umständen statt (keine Mittelsmannfunktion, Bestellung in kleinem Ausmaß nach Bedarf, kein Blanko-Briefpapier, ...).
- Mag. S gab an, dass er einen Firmenbuchauszug von der Firma VLE anfertigte, als der „verbindliche Report“ durch die Firma „MKU“ zugestellt wurde. Wenn der Geschäftsführer den Firmenbuchauszug der VLE auch gelesen und sich die Gewerberegisterdaten besorgt hätte (wäre durch den steuerlichen Vertreter schnell durchführbar gewesen), wäre ihm aufgefallen, dass der Eintrag auf VLE erst mit 7. Februar 2007 erfolgte und Gewerbeinhaber immer noch eine Zahntechnikfirma war. Es hätte Mag. S auffallen müssen, dass es ungewöhnlich ist, dass eine Zahntechnikfirma CPU's liefert. Vielmehr ist es fahrlässig bei einer Lieferung von über 200.000 € keine entsprechenden Schlüsse zu ziehen (Anlage F).

- In der Literatur hat sich der Begriff des „**ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters**“ entwickelt. Dieser besagt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für die Gesellschaft, die er führt, jeweils prüfen wird, ob er Geschäfte für sein Unternehmen bei **vorsichtiger und kaufmännischer Betrachtung** nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen abschließen wird oder nicht.

G) Schlussfolgerung und rechtliche Würdigung:

Aufgrund der obigen Ausführungen kommt der Prüfer zur Ansicht, dass ein ordentlicher gewissenhafter Geschäftsleiter diese Tradinggeschäfte hätte **nicht abschließen** dürfen, da er hätte **erkennen müssen**, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (Verweis auf EuGH 12.1.2006, [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03, Optigen sowie EuGH 6.7.2006, [C-439/04](#), C-440/04, Kittel ua.).

H) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug i H v 44.377 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! März 07.

Kürzung Vorsteuer: 44.377 €.

d. Pkt. 4 Lieferung vom 16. März 2007 an TBV (D)

A) Sachverhalt (von NV lt. vorgelegte Unterlagen bzw. Angaben):

(1) Am 16. März 2007 wurden von der Firma NV 2000 Stk. CPU's an die Firma TBV in Deutschland verkauft (1000 Stk. Intel Core 2 E 6300 zu je 13 €, sowie 1000 Stk. Intel Core 2 E 6600 zu je 16 €).

Lt. Rechnung erfolgte eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung iHv 292.000 €.

Die CPU's wurden von der Firma „CER“ eingekauft mit Rechnung vom 19. März 2007.

(2) Vom Unternehmen wurden als Nachweis dieser Lieferung folgende Unterlagen vorgelegt:

- Ausgangsrechnung vom 16. März 2007 an TBV über 292.000€.

- Eingangsrechnung von CER vom 19. März 2007 über 283.000 € netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer, welche von NV als Vorsteuer abgezogen wurde.

- Eine schriftliche Bestätigung der Firma CER, dass am 19. März 2007 die 2000 Stk. CPU's telefonisch bei der Firma „LG“ in Wien freigegeben wurden.
- Einen Bestandsbericht (Inspections Sheet) vom 16. März 2007, von „LG“ dass 2000 CPU's für die Firma NV bereitgehalten werden.
- Ein Mail vom 16. März 2007 von NV an das Warehouse „LG“, dass die CPU's an TBV freigegeben werden.
- Als Nachweis der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (Verbringung ins übrige Gemeinschaftsgebiet) wurde am 23. Mai 2007 eine Kopie einer „CMR“ vorgelegt, aus welchem außer dem Stempel des Absenders (MKU) und dem Stempel des Warenempfängers (MKU/R) absolut nichts ersichtlich ist.
- Bankauszüge betreffend Zahlung CER (ER vom 19.3.2007) welche bereits am 16. März 2007 bezahlt wurde.
- Bankauszüge betreffend Zahlung von TBV/AG, mit Zahlungseingang vom 20. März 2007.

(3) Eine schriftliche Bestellung von der Firma TBV konnte nicht vorgelegt werden, da diese Bestellung mündlich auf der Cebit (Deutschland) erfolgte. Andererseits konnte keine schriftliche Bestellung bei der Firma CER vorgelegt werden sowie auch keine Auftragsbestätigung von „CER“.

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Wie eingangs erwähnt wurden bei allen beteiligten inländischen Firmen Umsatzsteuernachschauen bzw. wurden vom Prüfer bei den beiden als Warehouse fungierenden Firmen „MKU“ und „LG“ in Wien entsprechende Erhebungen durchgeführt.

Aufgrund dieser Erhebungen wurde folgender Sachverhalt ermittelt, welcher im **Schaubild c** veranschaulicht ist.

(2) Am 15. März 2007 liefert die kroatische Firma „M-Group“ 2000 Stk. CPU an die Firma „VLE“. Lt. Rechnung wurde ein Preis von 300.500 € angegeben.

Die Warenlieferung erfolgte, lt. Unterlagen des Warehouse „LG“ von Kroatien ins Lager „LG“.

(3) Am 16. März 2007 wurde vom Warehouse „LG“ ein Inspections Sheet an NV gesandt, dass 2000 CPU's für sie bereit liegen. Ungeklärt für den Prüfer ist nach wie vor, wie und vom wem die Ware für NV reserviert wurde. Die Freigabe der Ware an NV erfolgte lt. schriftlicher Bestätigung durch CER erst am 19. März 2007!!! Von NV wurde die Ware bereits am 16. März 2007 verkauft und bezahlt!

(4) Lt. weiteren vorliegenden Unterlagen hat am 16. März 2007 die VLE die 2000 Stk. CPU an die Firma CER um 279.650 € zuzüglich 20 % USt. (der Einkauf vom Missing Trader erfolgte wie oben angeführt um 300.500 €) verkauft. Anschließend wurde von CER mit Rechnung vom 19. März 2007! die gleiche Ware an NV weiterfakturiert (283.000 € netto zuzüglich 20% USt, welche als Vorsteuer abgezogen wurde). Am 16. März 2007 wurde von NV die gleiche Ware an TBV weiterfakturiert (292.000 €, netto igL).

(5) Als Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung wurde von der Firma NV (bzw. vom steuerlichen Vertreter) am 29. August 2007 der Originalfrachtbrief vorgelegt, lt. welchem die CPU's am 20. März 2007 von Kun nach Rotterdam ins Lager der Firma „MKU/R“ geliefert wurden.

(6) Die Firma TBV ließ am 18. März 2007 die 2000 Stk. CPU's ins Warenlager der Firma „MKU“ nach Kun transportieren, Ankunft in Kun am 19. März 2007. Am gleichen Tag wurden die CPU's von TBV an die Firma FEB (NL) verkauft, welche am 20. März 2007 der Firma „MKU“ den Transportauftrag erteilte, die Ware nach Holland in das Lager der Firma MKU/R zu transportieren.

(7) Gem. § 3 (8) UStG könnte somit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine steuerfreie Lieferung durch TBV (D) erfolgen, jedoch ist die Lieferung von NV an TBV in Österreich umsatzsteuerpflichtig (§3 Abs 7 UStG 1994).

(8) Von NV wurde diese Lieferung in die ZM (März 2007) aufgenommen.

NV hat die Firma TBV (D) lt. internen Aufzeichnungen der Finanzverwaltung am 8. März und am 16. März 2007 hinsichtlich einer gültigen UID-Nr. abgefragt.

Diagramm:

## **FEB**

I (19.3.)

## **TBV**

I (16.3.)

**NV – (19.3.) – CER – (16.3.) VLE – M Group**

Legende: Schaubild C

Ellipse: Ware (entsprechend Datum der Warenbewegung)

Rechteck: Beteiligte Firmen laut Rechnung bzw Erhebungen bei MKU bzw LG

### C) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Die Ausführungen im Absatz „Feststellung Karussellbetrug“ sind auch auf dieses Tradinggeschäft umzulegen (Einfädelung durch Mittelsmänner...). Darüber hinaus fällt auf, dass, wie oben ausgeführt, der „Missing Trader“ als erster in Österreich die Ware unter dem Einstandspreis „weiterliefert“.

(2) Auffallend bei diesem Tradinggeschäft ist die Vorkasse durch NV von drei Tagen. Die Freigabe der Ware durch CER am 19. März 2007 (siehe Anlage A), obwohl NV die Ware bereits am 16. März 2007 freigab bzw. die AR an TBV erstellte, ohne die ER von CER zu haben (auch ohne Proforma-Invoice, ohne Auftragsbestätigung ...).

(3) Erhebungen durch den Prüfer bei der Firma „LG“ in Wien ergaben folgendes Gesamtbild:

- Im Handakt zu dieser Lieferung befand sich eine Rechnung vom 15. März 2007 der M Group an die VLE (Missing Trader), dabei handelt es sich genau um die CPU's, welche am 16. März 2007 von NV an TBV (D) geliefert wurden.

- Lt. ausgedrucktem Mailverkehr der LG schreibt die M Group ebenfalls am 15. März 2007 um 11 Uhr 10 an LG, dass Ware in ihr Lager unterwegs ist, welche für die VLE bestimmt ist. Weiters soll die Ware bei LG „on hold“ behalten werden, bis die M Group den Rechnungsbetrag erhalten hat.

- Weiters befanden sich im Handakt zwei „Inspection Sheets“ der LG datiert vom 16. März 2007, lt. denen LG bestätigt, dass die Ware (von M Group an VLE gelieferte CPU's) zahlenmäßig überprüft wurde. Einer dieser „Inspection Sheets“ lautet auf NV und wurde lt. Faxvermerk am 16. März 2007 an ein Hotel in Göttingen (D) gefaxt. Der zweite „Inspection Sheet“ (gleiche Ware wie an NV) wurde an TBV (D) gefaxt (lt. Faxvermerk ebenfalls am 16.3.2007).

- Herr H (ehemaliger GF) sowie Mag. S (derzeitiger GF) gaben an, die Cebit in Hannover 2007 besucht zu haben (Anm. Prüfer: Vom 15. bis 21. März), dort haben sie u. a. Hr. Wi von TBV getroffen, wobei über ihre Geschäftsbeziehungen bzw. über weitere Geschäfte gesprochen wurde. Bei diesem Geschäft gab Hr. H (Angestellter NV) an, dass kein Auftragsschreiben vom Kunden (TBV) vorliegt, da die Bestellung persönlich auf der „Cebit- Computermesse“ erfolgte.

- Gleichfalls befand sich im Handakt ein Fax von LG vom 15. März 2007, welches an die Firma NV gesandt wurde mit dem lapidaren Inhalt: „wie besprochen, mfg, Unterschrift“ (siehe Anlage D). Am 15. März 2007 erfolgte die Anlieferung der Ware an den Missing Trader, ins Lager der LG!!

- Auf einem weiteren DIN A4 Zettel wurde eine **Lieferkette aufgelistet**, nämlich: **M-Group, VLE, CER, NV (Freigabe), TBV**.

(4) Interessant erscheint die Tatsache, dass die Reihenfolge der Lieferanten bzw. Abnehmer eingehalten wurde. Es zeigt die Planung des Karussellbetruges. Im **Vorhinein** wurde festgehalten; wer in welcher Reihenfolge als Abnehmer feststeht (siehe Anlage E).

Dies erklärt für den Prüfer auch, warum es möglich ist, dass Ware in ein Lager eines Warehouses kommt (immer an den Missing Trader gerichtet) und vom Warehouse am gleichen Tag ein „Report“ oder „inspection Sheet“ an NV gesandt wird!!!, mit exakt der Ware, welche NV später kaufen wird bzw. bei NV bestellen wird, obwohl noch zusätzlich ein Zwischenhändler (ev. CER) dazwischen geschaltet ist, von dem NV dann diese Ware bezieht!!! (siehe dazu auch Pkt. 7, und Kopien in Anlage B).

(5) Obige Erhebungen bei der Firma LG zusammengefasst erhärten den Verdacht des Prüfers, dass von den oben genannten Firmen (Lieferkette) **nie** beabsichtigt worden ist, die **Verfügbarmacht** an der Ware zu **übertragen**, sondern dass die Zwischenhändler nur als **Zwischenstation** dienten, um die Spur zum **Vorsteuerkarussell** zu „verwischen“.

Umsatzsteuerrechtlich liegt **vielmehr** eine **sonstige Leistung** der NV vor, welche darin besteht, in ihrer Buchhaltung eine Abnahme und Lieferung darzustellen und eine Rechnung für die angeblich erfolgte Weiterlieferung zu erstellen.

(D) Darstellung: Der Vorsteuerabzug iHv 56.600 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! März 07.

Kürzung Vorsteuer: 56.600 €.

e. Pkt. 5 Lieferung vom 27. März 2007 an TBV (NL)

A) Sachverhalt:

(1) Eingangs wird wie in den vorherigen Punkten die Lieferung lt. Unterlagen von NV geschildert, in weiterer Folge wird der Sachverhalt lt. weiteren Erhebungen (LG, Spedition) dargestellt.

Lt. Angaben von NV wurden am 27. März 2007 gesamt 1000 CPU's an die Firma TBV (NL) geliefert. Die Bestellung von TBV erfolgte lt. vorgelegtem Mail am 27. März 2007. Die Ausgangsrechnung von NV an TBV enthält den Vermerk: Bestellt am 22. März 2007.

Die Bezahlung der AR über 215.000 € netto (innergemeinschaftliche Lieferung, auch in den ZM gemeldet) durch TBV (NL) erfolgte durch TBV (D) in drei Teilbeträgen am 28.3.2007.

Lt. Eingangsrechnung von CER, ebenfalls am 27. März .2007 datiert, erfolgte die Bestellung von NV bereits telefonisch am 21. März 2007.

(2) Eine Auftragsbestätigung von CER über diese Bestellung vom 21.März 2007 wurde vorgelegt. Von NV wurde die ER von CER über 212.000 € netto zuzüglich 42.400 € USt am 27. März 2007 überwiesen.

(3) Als Nachweis der erfolgten Lieferung bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung erfolgte am 23. Mai 2007 die Vorlage von AirWay-Bills in Kopien, in welchen Teilbereiche ausgelackt waren, sodass der letzte in der Lieferkette nicht erkennbar war. Auch wurde ein „Inspection Sheet“ von LG vorgelegt, lt. dem für NV bereits am 22. März 2007 Ware bereitgehalten wurde! (Bestellung am 21.3.2007).

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Lt. vorgelegtem „Mailverkehr“ durch NV ist ersichtlich, dass zu obiger Lieferung eine Reihe von Auftragsbestätigungen durch CER als auch weitere Bestellungen von TBV passen würden.

So wurden von TBV bereits am 21. März 2007 gesamt 1000 CPU's der Reihe E 6600 bei NV bestellt. CER erstellte eine Auftragsbestätigung, dass entsprechende Ware geliefert werden kann. Lt. NV kam dieses Geschäft jedoch nicht zustande, eine plausible Begründung warum das Geschäft nicht finalisiert wurde, konnte dem Prüfer nicht genannt werden.

(2) Im Mailverkehr befindet sich jedoch noch eine weitere Auftragsbestätigung von CER, lt. derer diese bereit ist, aufgrund einer Bestellung von NV 500 CPU's zu liefern.

(3) Es wurden somit von CER am gleichen Tag (21.03.2007) drei Auftragsbestätigungen ausgestellt (1000 CPU's E 6600 je 218 €, 1000 CPU's E 6600 je 212 €, 500 CPU's E 6600 zu je 212 €).

Aufgrund der Beliebigkeit der Auftragsbestätigungen wird vom Prüfer die Wertigkeit dieser Bestätigungen hinterfragt.

(4) Für die „Lieferung“ vom 27. März 2007 wurde die Auftragsbestätigung über 1000 CPU's zu je 212 € herangezogen.

Wie bei allen Tradinggeschäften „liefert“ NV die Ware in einem Warehouse. NV hat weder einen Transport zu bezahlen, da sich die Ware bereits im Warehouse befindet, noch hat sie eine Versicherung zu bezahlen, da der jeweilige Übergang der Verfügungsmacht „blitzschnell“ von staten geht, sodass die Wahrscheinlichkeit des Untergangs der Ware absolut gering ist.

Aufgrund der Tatsache, dass von NV für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung Airway-Bills vorgelegt wurden!!!!, und diese auch nur als Kopie und geschwärzt, wurden vom Prüfer, sowohl bei dem Warehouse „LG“, bei welchem die Verfügungsmacht der Ware übergegangen sein soll, als auch beim Spediteur, bei welchem die Originalunterlagen (am 29.08.07 vorgelegt) angefordert wurden, Erhebungen veranlasst.

(5) Lt. diesen Erhebungen ergibt sich **folgende Lieferkette** (siehe **Schaubild d**) bzw. Sachverhalt:

- Am 22. März 2007 werden von der M Group 1000 CPU's (E 6600) in das Lager der LG geliefert. Die Ware ist wieder für den Missing-Trader VLE bestimmt. Die Rechnung über 235.000 € netto vom 22. März 2007 wurde ebenfalls an die VLE gestellt. Gleichfalls am 22. März 2007 stellte die VLE eine Rechnung über 210.000 € netto zuzüglich 20% USt (42.000 €) an CER aus. Auch diesmal fakturierte der Missing Trader (VLE) unter dem Einstandspreis von 235.000 €. Die Umsatzsteuer wurde gleichfalls nicht an das Finanzamt abgeführt.
- Mit Rechnung vom 27. März 2007 fakturierte CER die Ware weiter an NV (siehe oben), die Ware lagerte immer im Lager LG. Von CER wurde die Ware telefonisch bei LG freigegeben, also die Verfügungsmacht mündl. übertragen.
- Von NV wurde am 27. März 2007 die Ware an TBV (NL) „weiterfakturiert“ (als igL). Für den Übergang der Verfügungsmacht konnte nicht, wie bei den vorherigen Geschäften, ein „Report“ bzw. ein Mail betr. einer „Warenfreigabe“ vorgelegt werden.
- Ebenfalls am gleichen Tag (27.3.2007) wurden die CPU's von TBV (NL) an die Firma EUS (USA) weitergeliefert, wobei die Ware immer noch im LG-Lager Wien lagerte.

Als Verkaufspreis wurde lt. vorliegender Rechnung ein Preis von 290,50 \$ pro CPU verlangt, das entspricht ca. 218 € pro CPU (EK von NV um 215 €).

- Die Firma EUS (USA) erteilte dem Spediteur den Auftrag 500 Stück CPU's nach LA (USA) und die restlichen 500 Stück CPU nach Seoul (Korea) auszufliegen. Diese wurden von EUS, ebenfalls am 27. März 2007 an eine Firma MSCO um einen Preis von 307,50 \$ verkauft (entspricht ungefähr 231 € pro CPU).

C) Umsatzsteuerrechtliche Würdigung:

Die beantragte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist mangels Vorliegen der Voraussetzungen gem. Art. 6 (1) UStG 1994 nicht möglich (Gegenstand der Lieferung muss in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet werden). Darüber hinaus erübrigt sich auch ein weiteres Untersuchen ob eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegt, da lt. Erhebungen die Firma „EUS“ den Transportauftrag erteilt hat. Somit erbringt die Firma TBV (NL) in Österreich eine Lieferung gem. § 3(8) UStG 1994 und nur diese Firma könnte bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine steuerfreie Ausfuhr bewirken. Die „Lieferung“ von NV an TBV (NL) stellt die Lieferung gem. § 3(7) UStG dar und unterliegt der 20%igen Umsatzsteuer!

Schaubild d siehe Anhang

D) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Auch diesem Geschäft liegen Ungewöhnlichkeiten zugrunde, welche die Geschäftsleitung hätten „hellhörig“ machen sollen.

(2) Wie oben angeführt befanden sich in dem übermittelten „Mailverkehr“ von NV u. a. auch eine Bestellung von TBV (NL) über CPU's vom 21. März 2007 (als Liefertermin wurde der 22. März 2007 angegeben).

Von CER wurde diese Ware ebenfalls am 21. März 2007 nicht nur angeboten, es wurde schriftlich (Mail) am 21. März 2007 bestätigt, dass die Ware geliefert werden kann. „Geliefert werden kann“ heißt bei diesen Geschäften immer, dass sich die Ware bereits in dem Lager befindet, und genau diese Ware dann der Reihe nach mit jeweiligen Lieferort zB.: „LG-Lager“ bestellt wird. Es konnte dem Prüfer nicht plausibel erklärt werden, warum dieses Geschäft nicht durchgeführt worden ist, wo doch sowohl der Abnehmer als auch der Lieferant wiederum feststanden.

E) Darstellung: Der Vorsteuerabzug i H v 42.400 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen! Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! März 07.

Kürzung Vorsteuer: 42.400 €.

f. Pkt. 6 Lieferung vom 30. März 2007 an WILL

A) Sachverhalt:

(1) Im Schaubild e (Darstellung lt. Erhebungen bei der Firma MKU) ist die Lieferung der „3Com Software“ um netto 150.420 € durch NV ersichtlich. Die Rechnung wurde an eine Firma WILL gestellt. Erkennbar ist sofort, dass es sich wiederum um „Lagerware“ handelt. Links (Ellipse) ist die Warenbewegung dargestellt, aus der ersichtlich ist, dass die „3Com Software“ am 30. März 2007 nach Österreich ins Lager der Firma MKU Kun gebracht wurde. Nach dem erfolgten Vorsteuerbetrug (Rechnungslegung in Österreich) wurde die Ware wieder in das gleiche „**Ausgangslager**“ nach Deutschland **zurückgebracht**.

## **(2) Schaubild e siehe Anhang.**

B) Prüferfeststellung:

(1) Am 30. März 2007 wird Ware von einer Firma „SPW“ für den österreichischen Missing Trader VLE in das Lager der Firma MKU Kun gebracht. Lt. CMR vom 30. März 2007 wurde die Ware aus dem Lager „LG“ angeliefert.

(2) Noch am gleichen Tag (30.3.2007) fakturiert die VLE die Ware an die Firma CECO um netto 144.342 € zuzüglich 28.868 € Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer wird von der VLE nicht abgeführt.

(3) Die Firma CECO fakturiert die Ware ebenfalls am 30. März 2007 an die Firma NV zu einem Nettopreis iHv 145.626 €, zuzüglich 29.125 € Umsatzsteuer. Die Firma NV macht diese Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend und fakturiert gleichfalls am 30. März 2007 an die Firma WILL um netto 150.420 € (igL). Am 30. März 2007 hat die Firma NV die UID-Nr. der Firma WILL (Stufe 2) überprüft. NV meldet diesen Umsatz im MIAS-System auch als innergemeinschaftliche Lieferung.

(4) Von der Firma WILL wurde NV ein Mail mit Anhängen übermittelt, welche die Eintragung ins „company registry in Isle of man“ bestätigt, sowie eine UID-Nr. Bestätigung des „Isle of Man – Government“. Das Mail wurde erst am 2. April 2007 übermittelt!, mit dem Hinweis, dass beim ersten mal die Übermittlung leider nicht funktioniert hat.

(5) Von NV wurde weiters ein **Bestellauftrag** von WILL betr. der „3Com Software“, datiert mit 30. Februar 2007!!!!, und Faxeingangsvermerk **vom 2. April 2007!** vorgelegt. Mit diesem Bestellvorgang wurde gleichzeitig ein Onlineüberweisungsauszug mitgefaxt, lt. dem die Firma WILL die Ware am 2. April 2007 bezahlt hat.

(6) Die Zahlung durch die Firma WILL erfolgte am 2. April 2007 (Wertstellung 3.4.2007), die Zahlung von NV an die Firma CECO erfolgte am 3. April 2007. Am 10. April erteilt WILL den Transportauftrag an „MKU“ die Ware nach Deutschland zu verbringen, in das gleiche Lager, von wo die Ware nach Österreich gekommen ist.

(7) Darüber hinaus wurde von NV zum Nachweis dieser Lieferung beigebracht: Eine Warenfreigabe von CECO an NV von 2. April 2007, eine Aufforderung (per Mail) von NV an „CECO“ ein Anbot zu erstellen über die „3Com Software“, eine Auftragsbestätigung von CECO an NV die 3com Software zu liefern und Ausfuhrbelege (CMR nach Deutschland wurden am 29. August 2007 im Original vorgelegt).

C) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Auch bei diesem Geschäft kommt es zur Anbahnung durch die beiden Mittelsmänner. Auffallend ist auch bei diesem Geschäft, dass es ohne eine Werbemaßnahme eingefädelt wurde.

(2) Von NV wurde ein Mail vom 30. März 2007 (um 12 Uhr 29 versendet) vorgelegt, lt. dem sie bei der Firma „CECO“ über ein Offert über die „3 Com Software“ anfragen. Ausgeführt wurde weiters in dem Mail, dass auf der Cebit (Anm.: Computermesse in Hannover vom 15. bis 21. März 2007) betreffend dieser Software gesprochen wurde. In diesem Mail wurde nichts über die Stückzahl, auch nicht über eine genaue Bezeichnung geschrieben. Dh es muss schon auf der Cebit genau über diese Bestellung gesprochen worden sein, denn am 23. Mai 2007 wurde von NV eine Auftragsbestätigung von der Firma CECO vorgelegt. Laut dieser bestätigt CECO 92 Stück „3 ComSoftware“ zu liefern! Dieses Fax geht jedoch lt. Eingangsvermerk am 30. März 2007 um 12 Uhr 24 ein, also um *fünf Minuten früher* als NV um ein Anbot anfragt.

(3) Dazu kommt, dass genau auch diese Anzahl (92 Stück) von der englischen (Isle of Man) Firma bestellt werden, über die man sich schon 10 Tage vorher auf der Cebit unterhalten hat. Erstaunlich ist, dass genau diese 92 Stück Software wiederum bei dem Missing Trader VLE bestellt werden, welche sie auch prompt liefern kann!

(4) Die Firma „WILL“ lässt, wie oben bereits angeführt die Ware in das LG-Lager befördern. Lt. CMR wurde die Beförderung am 10. April 2007 durchgeführt. Am 10. April 2007 erhält NV ein Mail von „MKU“ mit der Anfrage ob die Ware für „WILL“ frei ist. Dh über eine Woche nach „Lieferung“ bzw Fakturierung der 3 Com Software von NV an „WILL“, lagert die Ware immer noch im Lager in Kun, und dies obwohl (wie auch im Mail an CECO ausgeführt) es sich um Ware handelt welche „dringendst“ benötigt wird.

(5) Neben den obig beschriebenen Ungereimtheiten (Auftragsbestätigung erfolgt vor Bestellung!!!) hätte es NV auch auffallen müssen, dass Ware welche dringend benötigt wird über eine Woche in einem Lager liegt! Hier sei wieder angeführt, dass es der Geschäftsführung von NV hätte auffallen müssen, dass sie bei diesen „Geschäften“ an keinem funktionierenden Markt teilnimmt. Lt. CMR wurde wieder als Zielort ein Lager angegeben!

#### D) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug i H v 29.125 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! März 07.

Kürzung Vorsteuer: 29.125 €.

g. Pkt. 7 Lieferung vom 2. April 2007 an TBV(NL)

#### A) Sachverhalt:

##### (1) **Schaubild f** siehe Anhang

Die im **Schaubild f** dargestellte „Lieferung“ wurde aufgrund von Ermittlungen bei der Spedition (Wien) und dem Speditionslager LG vom Prüfer festgestellt.

(2) Von der Firma NV wurde folgender Sachverhalt in die Buchhaltung aufgenommen, bzw. wurden folgende Unterlagen für dieses „Tradinggeschäft“ vorgelegt:

- Eine Auftragsbestätigung von der Firma CER vom 2. April 2007 über die Bestellung von 700 CPU's für insgesamt 104.300 € netto. Die Bestellung bei CER durch NV erfolgte gleichfalls am 2. April 2007 telefonisch, lt. Vermerk auf der Auftragsbestätigung. Des Weiteren wurde eine Rechnung der Firma CER vorgelegt über eine Warenlieferung vom 2. April 2007 über 104.300 € netto zuzügl. 20.860 € USt, welche von NV als Vorsteuer geltend gemacht wurde.
- Als Nachweis des Übergangs der Verfügungsmacht wurde von CER ein Schreiben vorgelegt, dass von der Firma CER telefonisch der Lagerhalter angewiesen worden ist, dass die Verfügungsmacht an der Ware am 2. April 2007 an NV übergeht. Am gleichen Tag wird von NV die Ware mittels einer Rechnung über 107.100 € netto (igL) an die Firma TBV(NL) weiterfakturiert. Für dieses Geschäft wurde eine Bestellung vom 30. März 2007 per Mail von TBV vorgelegt. Die Bezahlung erfolgte jeweils am 2. April 2007 (TBV an NV und NV an CER).
- Weiters wurde ein „Inspection Sheet“ der Firma LG vorgelegt, datiert mit 30. März 2007, lt. dem Ware für NV im Lager LG reserviert bzw. bereitgehalten wird.
- Für den Nachweis (neben einer Re. mit entspr. UID Ausweis) einer innergemeinschaftlichen Lieferung wurde von NV der Mailverkehr zwischen TBV und der Spedition vorgelegt, in welchem bestätigt wird, dass die Ware ins Drittland ausgeflogen wurde. Originalunterlagen

wurden zunächst nicht vorgelegt, weil auf die Geheimhaltung des jeweils nächsten Geschäftspartners Rücksicht genommen werden muss.

- Am 29. August 2007 wurden vom steuerlichen Vertreter die Original-airway-bills vorgelegt, jedoch auch mit ausgelacktem ausländischen Empfänger.

B) Prüferfeststellung:

(1) Wie oben angeführt ergaben Erhebungen die in Schaubild f dargestellte Lieferkette. Lt. derer liefert die Firma M Group am 28. März 2007 (Rechnungsdatum) an die Firma VLE in Wien 700 Stück CPU's zu einem Preis von je 161 € netto. Die Ware wurde in das Lager der Firma LG in Wien geliefert (29.3.2007), wo sie bis zum Export nach Seoul auch verblieb. Zwischenzeitlich wurde die Ware jedoch (siehe Schaubild) mehrmals „verkauft“ bzw. „durchfakturiert“.

(2) Wie im Sachverhalt angeführt, bekommt die Firma NV einen „Inspection Sheet“ von der Firma LG gemailt. Dies erfolgte am 30. März 2007 um **11 Uhr 20** (aus Unterlagen NV ersichtlich).

Dh zu diesem Zeitpunkt muss dem Speditionslager bekannt gegeben worden sein, dass Ware in sein Lager gekommen ist und für NV bereit gehalten werden soll. Es konnte während der Prüfung nicht geklärt werden, also dem Prüfer verständlich gemacht werden, wie und durch wen das Speditionslager erfährt, dass die Ware in späterer Zeit für NV bestimmt ist.

(3) Am 30. März 2007, um **11 Uhr 25**, bestellt die Firma TBV genau diese 700 Stk. CPU's bei NV zu einem Preis, welchen TBV vorgibt – 153 € je CPU.

(4) Es muss ein besonderer Zufall sein, dass nur fünf Minuten später, nachdem NV überhaupt erfahren hat dass wieder Ware für sie reserviert in einem Lager liegt, diese Ware schon bestellt wird. Lt. Auskunft von NV, bzw. den beiden Mittelsmännern, welche die Geschäftspartner bei jedem Geschäft zusammenbringen, weiß zu diesem Zeitpunkt NV noch gar nicht von wem NV diese Ware kaufen wird. Dh die Mittelsmänner telefonieren mit möglichen Lieferanten (u.a. CER) ob diese Ware, welche bereits für NV reserviert (bestimmt) ist, an NV geliefert werden kann???

(5) Lt. Erhebungen hat TBV die Ware bereits am 30. März 2007! an die Firma EUS, USA weiterverkauft. Die Firma EUS (USA) hat auch bereits am 30. März 2007 (lt. Mail um 12 Uhr 56) den Transportauftrag an die Spedition erteilt um die Ware nach Korea auszufliegen.

(6) Am 2. April 2007 wird nun folgendes **Ein- bzw. Verkaufsszenario** „veranstaltet“:

- Die VLE (Missing Trader) „fakturiert“ die CPU's am 2. April 2007 an CER, mit einem VP netto von **146,35 €** (der EKP netto betrug **161 €** netto). Die Umsatzsteuer wurde von der VLE ausgeworfen und nicht an das Finanzamt abgeführt.
- Von CER wurden ebenfalls am 2. April 2007 die 700 CPU's an NV weiterfakturiert mit einem Preis von netto 104.300 € zuzügl. 20.860 € USt, welche von NV als Vorsteuer abgezogen wurde.
- Von CER wurde ein Schreiben vom 16. Mai 2007 vorgelegt, lt. dem die CPU's gegenüber dem Warehouse telefonisch freigegeben wurden, also die Verfügungsmacht auf NV übergegangen sein soll.
- NV fakturierte am 2. April 2007 seinerseits die CPU's an die Firma TBV (NL) um 107.100 € netto weiter. Am 3. April 2007 wurde von NV an TBV (NL) eine Gutschrift über diese Lieferung iHv 1.050 € gewährt (ohne weiteren Schriftverkehr), sodass die Firma TBV nur mehr 151,50 € netto pro CPU bezahlte. Aufgrund der Angabe der UID-Nr. der Firma TBV (NL) wurde eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in der Buchhaltung dargestellt. Von NV erfolgte auch eine Meldung in der MIAS-Datenbank.
- Wie im Schaubild f ersichtlich und oben angeführt, hat TBV die Ware bereits am 30. März 2007 an die Firma EUS verkauft und diese wiederum an zwei koreanische Firmen, mit Rechnungsdatum 2. April 2007, der Transportauftrag wurde bereits am 30. März 2007 an die Spedition erteilt (von ESU).

#### C) Umsatzsteuerliche Würdigung:

(1) Gem. Art. 7 (1) UStG 1994 ist für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung u. a. Voraussetzung, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird: Von der Spedition wurden die Originalunterlagen (Airway-Bills) angefordert, lt. denen wurden die CPU's ins Drittland (Korea) ausgeflogen, somit kann keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Vielmehr könnte bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z. 1 UStG in Verbindung mit § 7 UStG 1994 vorliegen.

(2) Durch die Erteilung des Transportauftrages durch die Firma ESU (USA) ist die „warenbewegende“ Lieferung nach § 3(8) UStG 1994 der Firma TBV zuzuordnen. Zwischen NV und TBV (NL) ist der Leistungsort nach § 3 (7) UStG zu bestimmen und somit der ruhenden Lieferung zuzuordnen. Die „Lieferung“ zwischen NV und TBV (NL) unterliegt daher dem Normalsteuersatz.

#### D) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Als ungewöhnlich fällt bei diesem Geschäft auf, dass Ware vom Ausland in ein österreichisches Lager kommt und sofort NV zugeordnet wird. Zu diesem Zeitpunkt hat es von NV noch keine Aktivitäten gegeben, Ware zu bestellen, bzw. zu liefern. Der Lagerhalter weiß jedoch, dass die Ware für NV bestimmt ist.

(2) In den Unterlagen der Firma LG Wien befand sich ein kleiner Notizzettel zu diesem „Tradinggeschäft“, welcher in der Anlage B in Kopie ersichtlich ist. Auf diesem Zettel ist wie bei Geschäft lt. Pkt. 4 die Reihenfolge der „**Fakturierungsstationen**“ aufgezeichnet.

## **M Group**

### **VLE**

### **CER**

### **NV?**

### **TBV**

Darüber hinaus sind noch die Packstücke vermerkt sowie das Datum bis zu dem die „T1“ – Zollanmeldung durchgeführt werden muss. Dieser Notizzettel erklärt für den Prüfer, dass im **Vorhinein** die Reihenfolge der „Käufer“ festgestanden hat. Dass dieser Zettel im Vorhinein ausgestellt worden sein muss, erklärt sich von selber, weil im Nachhinein eine solche Aufstellung sinnlos sein würde. Auch erklärt dies, wie der Lagerhalter (LG) gewusst hat, dass Ware für NV hereinkommt - es war einfach abgesprochen.

(3) Es war das einzige Ziel, Ware nach Österreich zu bringen, ein Vorsteuerkarussell zu veranstalten und weiter im Anschluss zu exportieren. Der kleine Notizzettel (siehe Anlage B) beweist aber, dass NV von diesem „Verkaufsspiel“ gewusst hat oder die Ungewöhnlichkeit dieses Geschäftes hätte die Geschäftsleitung hellhörig machen müssen (nicht geordnete Ware wird für NV bereitgehalten, reserviert für einen Verkauf, genau diese Ware wird augenblicklich später bestellt, NV weiß zu diesem Zeitpunkt noch nicht, von wem sie die Ware ankaufen wird).

(4) Auch wurde in den Unterlagen des Lagerhalters LG ein weiterer „Inspection Sheet“ vorgefunden, datiert vom 30. März 2007, lt. dem die Firma TBV zum 1. April 2007 schon als Eigentümer dieser Ware geführt wird.

## **E) Darstellung:**

Der Vorsteuerabzug iHv 20.860 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden

Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 20.860 €.

h. Pkt. 8 Lieferung vom 3. April 2007 an TBV (NL)

A) Sachverhalt:

(1) Am 3. April 2007 wurde von der Firma NV folgendes Tradinggeschäft abgewickelt, welches wiederum von den beiden Mittelsmännern „eingefädelt“ wurde.

- Lt. vorgelegten Unterlagen bestellt am 3. April 2007 die Firma TBV (NL) bei NV 980 Stk. CPU, zu einem Preis von 198.940 €. Lieferanschrift Lager LG, mit dem Hinweis, dass die Ware am 4. April 2007 um 10 Uhr vormittags für TBV verfügbar sein muss.

- Von NV konnte wie bei den anderen Fällen keine Auftragsbestätigung an TBV vorgelegt werden. Lt. NV erfolgte die Bestätigung telefonisch.

- NV bestellte ebenfalls am 3. April 2007 bei CER diese 980 Stück CPU's. CER „liefert“ die Ware auch am 3. April 2007 um 193.550 € zuzüglich 38.710 € Umsatzsteuer an NV (Konditionen lt. Rechnung: Abholung, zahlbar per Vorkasse).

- NV legte ein Schreiben von CER vor, lt. dem telefonisch die Freigabe der Ware im Lager LG erfolgte (Übergang der Verfügungsmacht).

- NV stellt eine Rechnung (ohne Umsatzsteuer) an die Firma TBV (NL) über 198.940 € steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

Als Nachweis dieser „steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung“ wurde ursprünglich ein Airway - Bill (geschwärzt) vorgelegt, lt. dem die Ware nach LA (USA) ausgeflogen wurde. Am 29. August 2007 wurde der Original AWB vorgelegt, lt. dem der Empfänger der Ware die Firma EUS (USA) ist.

Die Bezahlung der Rechnung an CER erfolgte durch NV noch am 3. April 2007, die Bezahlung durch TBV (NL) erfolgte am 4. April 2007 (Wert 5.4.2007) in zwei Teilbeträgen (99.490 € und 99.700 €) durch TBV (Deutschland).

- Am 23. Mai 2007 wurde vom ehemaligen GF, Hr. H noch ein „Inspection Sheet“ der Firma LG vorgelegt, lt. dem Ware vom 30. März 2007 bereits am 2. April 2007 für NV zum Kauf bereitgehalten wird! Ebenfalls am 23. Mai 2007 wurden von Hr. H **zwei Mails** vorgelegt. In

dem ersten Mail an **LG - Wien** vom 4. April 2007 um **12 Uhr 45** werden 980 Stk CPU's (6600) an TBV freigegeben (Übergang der Verfügungsmacht) und um **12 Uhr 47** in dem zweiten Mail an **MKU Kun** werden 980 Stk CPU (6300) für TBV allociert (=reservieren, siehe Pkt. 2 „Erläuterungen“).

(2) Schaubild g siehe Anhang.

#### B) Prüferfeststellung:

Aufgrund verschiedener Erhebungen wurde die „Lieferkette“ wie oben im Schaubild g durch den Prüfer festgestellt.

- Von der Firma M Group wurden am 30. März 2007 (Rechnungsdatum) 980 Stk. CPU's für die Firma „VLE“ in das LG-Lager in Wien geliefert. Lt. Lagereingangsvermerk kam die Ware, von Zagreb kommend, am 2. April 2007 im Lager Wien an.

- In den Unterlagen der Firma LG ist die Rechnung von der Firma M Group an die VLE enthalten, lt. dieser werden für eine CPU 224 € verrechnet (gesamt 219.520 €). Am 3. April 2007 gelangt die Ware zur Verzollung (Anmelder LG).

- Die Ware wird anschließend am 3. April 2007 wie bei den vorherigen „Tradinggeschäften“ an einem Tag „durchfakturiert“. Beginnend wieder mit dem Missing Trader (VLE). Dieser stellt eine Rechnung über zwei Positionen aus (980 CPU – 2,40 GHz und über 1000 CPU – 1,86 GHz - siehe Lieferung Pkt. 9).

In dieser Rechnung an CER verrechnet die VLE für die 980 CPU in Summe 191.590 € netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von 38.318 €, welche wiederum nicht an das Finanzamt abgeführt wurde.

- Der **VKP** von VLE beträgt **195,50 €** pro CPU. Der VKP liegt somit um 28,5 € unter dem Einstandspreis!

- CER fakturiert die CPU's weiter an NV (**VKP: 197,5 €**), NV weiter an TBV (**VKP: 203 €**) als igL und TBV (NL) liefert (**VKP: 207 €**) ebenfalls am 3. April 2007 an die Firma EUS (USA), und ist damit immer noch um 17 € unter dem Einstandspreis der VLE!!!!

#### C) Umsatzsteuerliche Würdigung:

(1) Gem. Art. 7 (1) UStG 1994 ist für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ua. Voraussetzung, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird. Vom Spediteur wurden die Originalunterlagen (Airway-Bills) angefordert, lt. denen wurden die CPU's ins Drittland (USA) ausgeflogen, somit kann keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Vielmehr könnte

bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Z. 1 UStG in Verbindung mit § 7 UStG 1994 vorliegen.

(2) Durch die Erteilung des Transportauftrages (an die Spedition) durch die Firma ESU (USA) ist die „warenbewegende“ Lieferung nach § 3(8) UStG 1994 der Firma TBV zuzuordnen. Zwischen NV und TBV (NL) ist der Leistungsort nach § 3 (7) UStG zu bestimmen und somit der ruhenden Lieferung zuzuordnen. Die „Lieferung“ zwischen NV und TBV (NL) unterliegt daher dem Normalsteuersatz.

D) Karussellbetrug:

(1) Wie bei den vorherigen Tradinggeschäften im Lager LG - Wien blieb es dem Prüfer auch bei diesem Geschäft verborgen, wie es möglich ist, dass Ware vor der Bestellung (am 3. April 2007) durch NV bereits in einem Lager für NV reserviert werden kann (am 2. April 2004)!

Auch bei diesem Geschäft wurde in den Unterlagen der LG ein „Post-it“ (siehe Anlage H) mit dem **Vermerk** der **Reihenfolge der Lieferungen** gefunden. Dh. es gab Absprachen, Vereinbarungen über die Vorgangsweise, welche wie immer nach dem gleichen Schemata ablief, dass Ware nach Österreich gelangte, vom ersten in der Lieferkette (VLE) eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt; diese nicht an das FA abgeführt, im Anschluss tagfertig durchfakturiert und vom letzten in Österreich eine igL bzw. ein Export veranstaltet wurde.

(2) Ungewöhnlich ist auch, dass von der Firma NV (siehe Sachverhalt oben) am 4. April 2007 um 12 Uhr 45 die 980 Stück CPU's per Mail an den Lagerhalter **LG** freigegeben wurden, für TBV. Zwei Minuten später, um 12 Uhr 47 wurde ein Mail an das Warehouse „**MKU**“ geschickt, lt. dem für die Firma TBV 980 Stk. CPU's reserviert werden sollten.

Der Prüfer kann das zweite Mail von NV an „MKU Kun“ nicht zuordnen. Es stimmt weder sachlich noch ziffernmäßig mit anderen Vorgängen in der Buchhaltung überein. Vom Prüfer kann aber auch ein Versehen seitens der Fa NV ausgeschlossen werden, da bei einem Ankauf bzw. Verkauf von Ware über fast 200.000 € anzunehmen ist, dass die Firma weiß, wo sich die Ware befindet (Kun oder Wien), noch dazu wenn zwei Minuten vorher ebenfalls 980 Stk. CPU im Lager LG freigegeben wurden. Und beide Mails von der gleichen Person verfasst wurden (siehe Anlage G).

Vielmehr erweckt dieses zweite Mail den Eindruck, dass dadurch ein **weiteres Karussell** bedient wurde!

(3) In den Unterlagen der LG fand der Prüfer auch ein Mail von der M Group vor, lt. dem erst am 4. April 2007 (9 Uhr 23, Systemzeit LG!) die 980 CPU's an die VLE freigegeben wurden,

also die VLE erst am 4. April 2007 als erster in der Kette in Österreich die Verfügungsmacht über die Ware hätte erlangen können. Trotzdem erteilt die Firma CER (als zweiter der inländischen Lieferkette) per Mail an LG am 3. April 2007 die Freigabe der Ware an NV, obwohl CER zu diesem Zeitpunkt noch nicht Eigentümer der Ware sein konnte und dadurch auch die Verfügungsmacht nicht übertragen hätte können (siehe Anlage I).

(4) Auch bei der Lieferung lt. Pkt. 3 (Lieferung vom 13.3.2007) hat der Vorlieferant (TKC) des Missing Traders die Verfügungsmacht erst nach dem „Verkaufsszenario“ in Österreich übertragen! Dieser Umstand spricht dafür, dass die Zwischenhändler, wie etwa NV, nie als Empfänger der Lieferung gedacht waren, sondern nur als Zwischenstationen dienten um die Spur im Vorsteuerkarussell zu verwischen. NV erbringt vielmehr eine sonstige Leistung in dem sie Rechnungen, Mails, udgl. erstellt und in ihre Buchhaltung bzw. Belegsammlung aufnimmt.

#### E) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 38.710 € aus der Re. von CER wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 38.710 €.

i. Pkt. 9 Lieferung vom 4. April 2007 an TKC:

#### A) Sachverhalt:

(1) Lt. vorgelegten Unterlagen der Firma NV wurde bei der Lieferung an die Firma TKC folgender Sachverhalt festgestellt. Die Firma CER hat am 29. März 2007 zwei Auftragsbestätigungen (keine Anbote) der Firma NV übermittelt (per Mail), jeweils unter der Auftragsnummer 21137. Lt. Vermerk erfolgte eine telefonische Bestellung ebenfalls am 29. März 2007. Einmal wurde von CER bestätigt, dass 1000 Stück CPU E 6300 zu einem Preis von je 120 € geliefert werden (Abholung, zahlbar Vorkasse), beim zweiten Mal wurde bestätigt, dass ebenfalls 1000 Stück CPU's geliefert werden, jedoch zu einem Preis von je 119,30 € (gleichfalls Abholung und zahlbar gegen Vorkasse). Lt. vorgelegtem Mailverkehr wurden beide Auftragsbestätigungen von CER am 3. April 2007 übermittelt.

(2) Am 3. April 2007 bestellt die Firma „SOST“ aus Holland bei der Firma NV 1000 CPU's 6300 zu einem Preis von 124.000 € (Lieferort in Kun bei MKU.). CER verkauft an NV (Rechnung

vom 3.4.2007) um 143.160 € btto die 1000 Stück CPU (je 119,30 €) gegen Vorkasse und Abholung.

(3) NV hat am 3. April 2007 mit Eilüberweisung an CER bezahlt. NV lässt am 3. April 2007 die CPU's von einem Spediteur beim LG-Lager in Wien abholen und nach Kun bringen. Das Tradinggeschäft mit „SOST“ kam jedoch nicht zustande. Von seiten der NV wurde keine Begründung geliefert, warum es nicht zum Geschäftsabschluss kam - es kam einfach nicht mehr zustande (lt. Angaben der Fa. MKU waren CPU's nicht korrekt verpackt).

(4) Am 4. April 2007 bestellte die Firma TKC 1000 Stück CPU's bei NV, welche diese natürlich prompt liefern konnte. Die Überweisung von TKC an NV erfolgte am 5. April 2007!

(5) Schaubild h Siehe Anhang.

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Obiges Schaubild spiegelt die „Lieferungen“ aufgrund von div. Erhebungen wider. Wie bei den vorherigen Geschäften „lieferte“ der Missing Trader die Ware wieder unter dem Einstandspreis! Die M Group liefert um 135,50 € je CPU und die VLE liefert um 117,50 € an CER weiter.

(2) Auch wenn dieses Tradinggeschäft umsatzsteuerrechtlich alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung aufweisen mag: Neben den ungewöhnlichen Geschäftsanbahnungen (Mittelsmännern) etc. ...welche auch bei den bisherigen „Geschäften“ vorlagen, weist dieses Geschäft neuerlich darauf hin, dass der Geschäftsführung hätte auffallen müssen, dass die Ware von dem Lager „LG“ in das Lager „MKU Kun“ und anschließend in das Lager „LG-München“ verbracht wurde. Wie bereits in den vorherigen Punkten erwähnt, muss bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung der Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegen. Dh falls die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen, dann hätte es der Geschäftsführung auffallen müssen, dass die Ware binnen 3er Tage in drei verschiedene Lager transportiert wurde. Einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter würde auffallen, dass er an keinem ordentlich funktionierenden Markt teilnimmt, da die Ware nie an einen Letztverbraucher geliefert wird, sondern wieder nur von einem Lager ins nächste.

(3) Auch ist es verblüffend wie schnell NV den Ausfall von „SOST“ überbrückte. Ohne erkennbare Werbemaßnahmen wurde die erfolgreiche Veräußerung von „Massen - CPU's“ fortgesetzt.

(4) Eine bis dahin unbekannte Firma tritt auf den Plan, welche bei NV genau diese 1000 CPU's der Serie 6300 bestellt, auch zu einem Preis, welcher annähernd bei dem Punkt liegt, der mit dem ursprünglichen Abnehmer ausverhandelt wurde.

Praktisch gleichzeitig (4. April 2007) langt ein Mail bei NV ein, indem sich die Firma TKC vorstellt (u. a. mit Registerauszug) und den Posten über 1000 CPU bestellt.

(5) Unverständlich für den Prüfer ist auch, dass von NV die Ware von Wien nach Kun transportiert wurde, ohne entsprechende Versicherung. Der Warenwert beträgt immerhin ca. 140.000 €.

#### C) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 23.860 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen! Gleichfalls wird die „Lieferung“ durch NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 23.860 €

j. Pkt.10 Lieferung vom 10. April 2007 an FEB (NL)

#### A) Sachverhalt:

In der Buchhaltung der Firma NV wurde das „Tradinggeschäft“ wie folgt dargestellt.

- Am 10. April 2007 bekommt NV ein Angebot von der Firma „M Salzburg“ über 1515 Stück CPU's zu einem Preis von 293.985,75 € netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Lt. Maileingang erhält NV um 14 Uhr 19 dieses Angebot. Auf dem Angebot befindet sich ein Hinweis, dass eine schuldbefreiende Zahlung nur an die Firma IC AG aus der Schweiz erfolgen kann.

Lieferkonditionen: Lager MKU Kun!

- Keine halbe Stunde vorher (23 min) erhält NV von der M Salzburg ein Vorstellungsschreiben per Mail übermittelt, welches aus einem „elektronischen Briefbogen“, einem Bescheid über die UID-Nr. (Erteilung vom 5. Jänner 2007), sowie einem Schreiben vom FA Salzburg, ebenfalls vom 5. Jänner 2007 besteht, lt. dem der M Salzburg ihre Steuernummer bekannt gegeben wurde. NV sendet per Mail auch ihre Firmendaten an die Firma M Salzburg, gleichfalls mit einem offiziellen „letterhead“.

- Am gleichen Tag (10. April 2007, lt. Mailverkehr um 12 Uhr 31) stellt sich bei NV auch die Firma "FEB" vor, gleichfalls mit einem Bestätigungsschreiben ihrer UID - Nummer und einem Firmenbuchauszug. FEB bestellt bei NV 1500 Stück CPU (Lieferort Kun).
- NV schließt das Geschäft mit M Salzburg ab (Vorlage eines Schreibens von M Salzburg, dass die Verfügungsmacht im Lager Kun übergeht). Von der ER über netto 293.985,75 € macht NV Vorsteuer in Höhe von 58.797,90 € geltend.
- Auf der anderen Seite „liefert“ NV die 1500 CPU's steuerfrei (igL) an die Firma FEB (NL) um 301.350 € netto. Die verbleibenden 15 CPU's werden in das Stammgeschäft (Internethandel) der NV verbracht. Die Bezahlung der ER über brutto 353.496,47 € erfolgt noch am 10. April 2007 auf ein Schweizer Bankkonto lautend auf „IC AG“.
- Die Überweisung von FEB erfolgte gleichfalls am 10. April 2007 (Wert 11. April). Als Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung wird ein Frachtbrief vom 10. April 2007 vorgelegt, lt. welchem die CPU's nach Italien gebracht wurden.

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Das **Schaubild h** wurde aufgrund Erhebungen bei der Firma MKU Kun erstellt. Es zeigt die „Lieferungen“ lt. Den Warenübergangsscheinen bzw. CMR's bzw. **Rechnungen**. Das **Schaubild i** spiegelt die **Warenbewegung** wieder.

Nach den beiden Schaubildern wird der erhobene Warenweg, bzw. der Rechnungsweg beschrieben, jedoch ist bereits aus diesen Übersichten erkennbar, dass wieder über den Missing Trader VLE fakturiert wurde, die Ware für einen Tag nach Österreich kam (10.4.), am gleichen Tag nach Deutschland ausgefahren wurde, um wieder ins österreichische Lager nach Kun zurückgebracht zu werden und um noch am gleichen Tag nach Italien geliefert zu werden (LAGER – der Spedition PEG).

(2) Schaubild h siehe Anhang

(3) Legende:

- Die Firma FOM (Schweiz) liefert, lt. Rechnung vom 6. April 2007 gesamt 1515 CPU's nach Österreich (Lager Kun MKU). Die Rechnungen! (es wurden zwei Rechnungen mit 1500 CPU's und 15 CPU's ausgestellt) wurden an die Firma AST gerichtet (gleiche Adresse wie MKU Kun). Lt. Rechnungsvermerk soll die Lieferung erst am 10. April 2007 erfolgen (deliver date: 10 04 2007 / deliver adress MKU).
- Die Firma FOM fakturierte die 1515 CPU's (E 6600) zu einem Einzelpreis von **209 €** an AST.

- Die Waren wurden am 6. April 2007 für die AST verzollt (EUST). Als Anmelder fungierte die Firma PTZ.
- Dem vorgefunden Mailverkehr zufolge schreibt der „Lagerhalter“ MKU bereits am 3. April 2007 an die Firma PTZ, dass Ware zu MKU Kun kommt (T1-Status) und ersucht um die Verzollung. Darüber hinaus gibt MKU in diesem Mail bekannt: „Es gibt eine österreichische Kunde. Wir müssen die clearance auf seine ATU-Nr. machen. Er exportiert die Güter wieder nach Italien. So 0%“ (Anmerkung: Bei der Firma MKU sind holländische Mitarbeiter angestellt). Die Firma, welche 7 Tage später einen „Export“ nach Italien durchführen wird, ist NV.
- Am 10. April 2007 erteilte die Firma AST der Firma MKU, den Auftrag, die 1515 CPU's (Intel E 6600) in das LG Lager zu verbringen! Die Firma MKU (in Folge Absender der Ware) stellt zwei CMR über den Transport der Ware nach Deutschland aus. Mit beiden CMR mit den Nr.: 0506015 und 0506010 wird vom Lagerhalter bestätigt, dass die Ware übernommen wurde! Ein Frachtbrief trägt den Hinweis, dass es sich um Ware der Firma „RIT“ handelt, der andere trägt den Vermerk: Ref.: stock TKC.
- In den Unterlagen der Firma „MKU Kun“ wurde auch ein „Inspection Sheet“ vorgefunden. In dem als Verkäufer der 1515 CPU's die Fa AST auftritt und als Abnehmer die Firma TKC. Beide oben angeführten Transporte (lt. ausgestellten CMR) wurden von einer Transportfirma durchgeführt. Diese bestätigte jedoch auch den Transport (lt. vorliegendem CMR) vom Lager Deutschland wieder zurück nach Kun ins Lager der Firma MKU. Auch dieser Transport, wie die beiden Transporte nach Deutschland, erfolgten am 10. April 2007. Von der Firma MKU Kun wurde auch der Empfang der Ware quittiert. Dieser CMR trägt bereits die neuen Abnehmer und Lieferanten: VLE als Lieferant und M Salzburg (C/o bei MKU). Aufgrund dieses Vertragswerkes kann die Verfügungsmacht auf den Missing Trader (VLE) auch bereits in Deutschland übergegangen sein.
- Von der Firma VLE (Missing Trader in Österreich) wird am 10. April eine Rechnung an die Firma M Salzburg gestellt, über 1515 CPU's mit einem VKP über 291.637,50 € zuzüglich 58.327,40 € Umsatzsteuer. D.h. die CPU wurden durch diesen Transport- und Rechnungsumweg von **209 €** (FOM AG) auf **192,50 €** verbilligt.
- Wie eingangs ausgeführt legt die M Salzburg ein Angebot über 1515 CPU's, stellt eine Rechnung (Einzelpreis CPU **194,05 €**) aus, lt. deren NV den Vorsteuerabzug beansprucht und NV führt eine steuerfreie igL an FEB (NL) aus, lt. Rechnung (Einzelpreis CPU **200,90 €**) vom 10. April 2007. Der Transport vom Lager Kun ins Lager in Italien am 10. April 2007 wurde

wiederum von einer Transportfirma durchgeführt (CMR vom 10.4.2007 mit der Nummer 0506018). Der Transportauftrag wurde von der Firma FEB an die Firma MKU erteilt.

C) Karussellbetrug:

(1) Das später am 10. April 2007 durchgespielte „Verkaufsszenario“ war lt. obigen Ausführungen schon mind. eine Woche vorher bekannt! Der angesprochene „Export“ nach Italien lt. Mail von MKU Kun, war wiederum nur eine Lagerbewegung vom Lager Kun nach Lager Italien (Spedition PEG), wie u. a. beim ersten Tradinggeschäft vom 13. März 2007 (siehe Pkt. 3).

(2) Es hätte der **Geschäftsführung** von NV **auffallen müssen**, dass die Ware **wiederum nicht** an einen **Endkunden** versendet wird (Hinweis auf Karussellverdacht!) sondern von einem Lager ins nächste transportiert wird. Es entspricht nicht einem funktionierenden Markt, dass Ware nur von einem Lager ins nächste geschickt wird. Auch hätte NV auffallen müssen wie einfach die Geschäftsabschlüsse zustande kommen. Lediglich ein kurzer Mailverkehr ist ausreichend und Geschäfte über 300.000 € werden zum Abschluss gebracht. Auch ist neben der ungewöhnlichen Geschäftsanbahnung (Mittelsmänner) weiters ungewöhnlich, dass ohne einer Werbetätigkeit Geschäfte mit Neukunden in „Windeseile“ abgeschlossen werden.

NV konnte auch nicht überprüfen ob bei diesem schnellen Handel über Mailverkehr der neue Geschäftspartner auch die Funktion bekleidet, die er vorgibt (immerhin wurde Ware um über 300.000 € bewegt). Des weiteren ist es ungewöhnlich, dass Firmen (noch dazu bisher unbekannte!!!!) mittels Mailverkehr „Blanko-Briefbögen“ austauschen (letterhead). Bei diesem Geschäft wird von der M Salzburg (neuer Lieferant) die Firma IC AG als Zahlstelle genannt. Von NV wurde auch an das angegebene Konto überwiesen. Es muss der Firma NV bewusst gewesen sein, wenn sie an einen Dritten den gesamten Rechnungsbetrag überweist (brutto über 350.000 €), denn damit bringt die NV die Firma M Salzburg um die Möglichkeit, die Umsatzsteuer für die Lieferung aus dieser Zahlung zu leisten. Es ist weiters ein Hinweis, dass keine Lieferung vom „Vorlieferanten“ an NV angedacht war sondern, dass dieser nur die Marge über IC AG kassieren wollte.

(3) Alleine die Überweisung in die Schweiz bei Geschäften mit einem österreichischen „Lieferanten“ muss eine Firma „hellhörig“ machen, bei einem „Neulieferanten“ welcher seinerseits selbst erst seit 3 Monaten eine österreichische Steuernummer und UID-Nr. besaß. Diese Informationen waren unschwer für NV aus den übermittelten Firmenunterlagen der M Salzburg ersichtlich! Vorweggenommen sei schon jetzt, dass NV in die Schweiz an die „IC AG“ für die Firma M Salzburg ca. 480.000 € überwies und für einen weiteren „Neulieferanten“

(siehe folgende Punkte) ca. 1.350.000 €!!! Eine KSV – Abfrage ergab, dass die „IC AG“ eine „Briefkastenfirma“ in der Schweiz ist, ohne einen gültigen Telefonanschluss.

D) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 58.797,15 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen! Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 58.797,15 €.

k. Pkt.11 Lieferung vom 11. April 2007 an Firma D (I)

A) Sachverhalt:

Bei der Lieferung vom 11. April 2007 bezieht NV von der Firma M Salzburg 1020 Monitore, davon werden 1000 Stück an die „Firma D“ aus Italien geliefert (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung). Die Vorsteuer aus der ER von M Salzburg in Höhe von 22.032 € wird von NV geltend gemacht.

B) Prüferfeststellung:

(1) Im folgenden wird der Sachverhalt lt. Erhebungen durch den Prüfer dargestellt. Das Schaubild k zeigt die Warenbewegung der 1020 bzw. in Folge 1018 Monitore. Das Schaubild j zeigt die einzelnen Lieferungen lt. Rechnung (Stück), CMR's bzw. „Report's“.

(2) Schaubild k siehe Anhang.

(3) Schaubild j siehe Anhang.

(4) Bevor die Details dieser „Lieferungen“ aufgelistet werden wird ein kurzer Überblick über obige **Vorsteuerbetrugslieferungen** verschafft. Von der Firma „Firma D“ aus Italien werden vom Lager „MKU/R“ 1020 Stück Monitore aus Holland nach Österreich verbracht, diese werden mit 10. April 2007 über einen maltesisches Briefkasten verkauft, nach Deutschland in ein Lager verfrachtet und postwendend wieder nach Österreich gebracht um dort am gleichen Tag, beginnend mit dem „Missing Trader“, die Ware zu verkaufen, über die Firma NV die gleiche Ware wieder anzukaufen und sofort „weiterzuliefern“. Wobei der Letzte (F/Z) dieser Kette den Auftrag zum Transport der Waren nach Italien gibt (24. April 2007). Unabhängig von der weiter unten getroffenen Feststellung, dass ein Umsatzsteuerbetrug

vorliegt, würde NV **umsatzsteuerrechtlich keine innergemeinschaftliche Lieferung** zuzurechnen sein.

Durch die Erteilung des Transportauftrages (an MKU) durch die Firma F/Z ist die „warenbewegende“ Lieferung nach § 3(8) UStG 1994 der Firma Firma D zuzuordnen. Zwischen NV und Firma D ist der Leistungsort nach § 3 (7) UStG zu bestimmen und somit die ruhende Lieferung zuzuordnen. Die „Lieferung“ zwischen NV und Firma D (I) würde bei Anerkennung als solche dem Normalsteuersatz unterliegen.

(5) Legende zu Schaubild j:

- Am 6. April ergeht von der Firma Firma D (Italien) ein Mail an die Firma „MKU“, dass 1020 Stück Monitore (ACER) angeliefert werden, also in ein Lager nach Österreich kommen.
- Gleichzeitig erteilt Firma D (I) dem „Warehouse“ die Anweisung, dass die Ware nach „Ankunft“ frei für die Firma „TKC“ (Malta) ist, also die Verfügungsmacht übergeht (im Lager Österreich). Die Firma MKU erstellt am 7. April 2007 einen entsprechenden „Report“, lt. dem die Waren der Firma „TKC“ (Malta) zuzurechnen sind (Übergang der Verfügungsmacht von Firma D an TKC am 10. April 2007). Den Unterlagen beigefügt war ein Frachtbrief, lt. dem die 1020 Monitore vom Lager „MKU/R“ nach Kun gebracht wurden (Abgang Holland am 6. April – Ankunft Österreich am 7. April 2007).
- Am 10. April 2007 wurden die 1020 Monitore (Stock: TKC) nach Deutschland in das „LG – Lager“ mittels LKW verbracht. Am gleichen Tag (10. April 2007) wurden ebenfalls 1020 Monitore vom Lager nach Kun verbracht.
- Lt. diesem CMR scheint als Verkäufer die Firma RIT (Deutschland) auf, welche an den österreichischen Missing Trader VLE liefert.
- Lt. Unterlagen der Firma MKU ist der Übergang der Verfügungsmacht im Lager Kun am 10. April 2007 erfolgt (RIT an VLE an M Salzburg an X).
- Am 11. April 2007 erfolgte die „Rückgängigmachung der Lieferung“ von M Salzburg an X (Klagenfurt).
- Anschließend (11.4.2007) liefert M Salzburg dann die Waren an NV (Angebot, Rechnung, Freigabe der Ware im Warehouse, Bezahlung der Ware – alles am 11.4.2007).
- NV liefert 1000 Stück weiter an Firma D (igL), ebenfalls am 11. April 2007, die Bezahlung erfolgt am 11. April 2007 mit Wert 12. April 2007. Die verbleibenden 20 Stück werden an die Firma „ub“ verkauft. Dabei fällt auf, dass die Firma Firma D die gleiche Ware zurückkauft, welche sie 3 Tage zuvor aus Holland nach Österreich hat anliefern lassen!

- Die 1000 Monitore werden anschließend von der Firma Firma D in zwei Lieferungen an die Firma F/Z verkauft (520 Stk. und 498 Stk.). Vorher erwirbt die Firma Firma D 19 Stück (Transport von Italien nach Kun) Monitore und liefert noch einen Monitor an die Firma ASt.
- Am 25. April 2007 werden die gesamten (1018 Stk.) für F/Z verbleibenden Monitore nach Italien ausgeführt (CMR).

C) Feststellung Karussellbetrug:

- (1) Für den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung wurde von NV anfänglich nur ein geschwärzter Frachtbrief vorgelegt, lt. dem nicht ersichtlich ist wohin die Ware transportiert wurde (für die igL ist der Bestimmungsort relevant), auch war die Anzahl der gelieferten Monitore nicht ersichtlich und auf dem geschwärzten CMR war auch nicht zu erkennen, wer der Empfänger der Lieferung ist. Erst am 29. August 2007 wurden die Originaldurchschriften des Frachtbriefes vorgelegt, hier ist die Anzahl der ausgeführten Monitore mit 1018 lesbar, vorher wurde die Zahl auf die von NV gelieferten 1000 Stk. umgebessert!
- (2) Die Bezahlung der M Salzburg-Eingangsrechnung über 132.192 € erfolgte wiederum auf das Schweizer Konto der IC AG, dh. wie im vorherigen Punkt ausgeführt, dass man mit der Bezahlung auf ein Konto eines Dritten, welcher nur mehr die Provisionen an den Lieferanten überweist, diesen um die Möglichkeit bringt, die in seiner Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen!!
- (3) Bei diesem Tradinggeschäft ist auch besonders auffallend, dass es ein besonderer Zufall sein muss, dass genau die gesuchte Menge Monitore von jener Firma (M Salzburg) geliefert werden kann, welche NV am Vortag mittels „Mailverkehr“ kennen gelernt hat.
- (4) Am 11. April 2007 übermittelt die Firma Firma D an NV ein Mail, mit dem sie sich vorstellt (Firmendaten). Zusätzlich wird auch ein „Blankobriefpapier“ per Mail übermittelt, was im normalen Geschäftsverkehr sicher nicht üblich und auch absolut sinnlos ist, da mittels Beilagen ohnedies die Firmendaten (Adresse, Registrierung, UID-Nr.) übermittelt wurden. In diesem Mail vom **11. April 2007** (10 Uhr 22) **ersucht** die Firma Firma D die Firma NV ihr **Angebote** betr. „19 bzw. 17“ Monitore zu übermitteln. Von NV konnte kein Angebot an die Firma „Firma D“ vorgelegt werden. Jedoch wurde am 23. Mai 2007 von NV eine **Bestellung** von Firma D vorgelegt, welche **vom 8. April** stammt (1000 ACER 1717 Monitore), also genau jene Monitore, welche Firma D einen Tag zuvor nach Österreich hereinbrachte (für ein Vorsteuerkarussell 1000 u 15 Stk.).

Auch verweist die Firma Firma D auf das großartige Meeting auf der Cebit (Anm.: Computermesse). So viele Zufälligkeiten deuten eigentlich auf eine Absprache schon auf der

Cebit hin, denn um 10 Uhr 52, also eine halbe Stunde später kommt von dem neuen Lieferanten "M Salzburg" schon ein Angebot über 1020 ACER - Monitore. Und das großartige für NV ist dabei, dass es schon einen Abnehmer gibt und sich das Geschäft auch noch rechnet! Nur eine Rechnung, eine Überweisung, und ein paar Mails sind zu erstellen.

(5) Auf der Homepage der M Salzburg wird eine Auswahl von Firmen angeführt, für welche die M Salzburg Waren vertreibt. ACER befindet sich jedoch unter einer Vielzahl von Markenherstellern nicht auf der Homepage der M Salzburg. Eine Firma welche ACER-Monitore übers Internet suchen würde, könnte somit nicht von vornherein auf die Firma „M Salzburg „stoßen“.

(6) Erleichtert haben sowohl der „Lieferant“ und der „Abnehmer“ das Geschäft, weil beide unbedingt nur bei der Firma „MKU“ liefern bzw. abnehmen bzw. „weiterliefern“ wollten.

Für den Prüfer kristallisiert sich mittlerweile ein Gesamtbild heraus, nachdem die Firma NV nicht nur hätte erkennen müssen, dass sie in einem Karussell „sitzt“ sondern aufgrund der Vielzahl von Zufälligkeiten der Prüfer annehmen kann, dass NV es auch wusste, dass sie in einen Mehrwertsteuerbetrug eingebunden ist.

#### D) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 22.032 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen.

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 22.032 €.

I. Pkt. 12 Lieferung vom 12. April 2007 an FOM und FEB

#### A) Sachverhalt:

(1) Mit Rechnung vom 16. April 2007 liefert die Firma AC (Kun) 3500 Stk. CPU an NV. Vom Rechnungsbetrag i H v 797.640 € brutto macht NV die Vorsteuer iHv. 132.940 € geltend. Mit Rechnungen vom 12. April 2007 liefert NV die CPU's an die Firma FEB aus Holland (2500 Stk) steuerfrei (igL – Warenbewegung nach Italien) und 1000 Stk. CPU's in die Schweiz zur Firma FOM.

(2) Aufgrund von verschiedenen Erhebungen wurde vom Prüfer die unten angeführte Lieferkette festgestellt, das **Schaubild I** zeigt die Warenbewegung und das **Schaubild m** zeigt die Reihenfolge der Verschaffung der Verfügungsmacht im Lager MKU Kun.

(3) Schaubild I siehe Anhang

(4) Schaubild m siehe Anhang

B) Ausführungen lt. Unterlagen NV:

(1) Am 11. April stellt sich die Firma FOM Schweiz mit einem „Vorstellungsmail“ bei der Firma NV vor. Im Anhang zu diesem Mail werden Firmendaten etc. sowie auch ein offizielles „Letterhead“ (=leeres Briefpapier) übermittelt.

(2) Am 12. April 2007 stellt sich die Firma AC aus Kun bei der Firma NV vor, neben den Firmendaten wie UID - Nummernbescheid, Firmenbuchauszug, etc. wird auch von der Firma AC ein „Blankobriefpapier“ per Mail übermittelt.

(3) Gleichfalls am 12. April bestellt die Firma FOM bei NV 1000 Stück CPU, ex work Balerna CH T1, mit dem Hinweis, dass der Liefertermin am 16. April 2007 bei der Firma MKU sein soll. In der Bestellung wird natürlich von FOM der Preis für die CPU's vorgegeben. Am **13. April** bestellt die Firma FEB bei NV 2500 Stück CPU!! NV pflegt mit der Firma FEB bereits seit drei Tagen intensive Geschäftsverbindungen (Vorstellungsmail am 10. April 2007!!!).

(4) Am 12. April 2007 übermittelt die Firma AC eine Proforma Rechnung an NV über 797.640 € brutto. NV stellt seinerseits bereits am 12. April 2007 Rechnungen über 2500 CPU an FEB mit einer Rechnungssumme von 500.625 € (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) sowie eine Rechnung an FOM (Schweiz) über 1000 CPU's mit einer Rechnungssumme von 184.825 € aus. Auch diese Rechnung (Schweiz!) trägt den Hinweis „steuerfreie Lieferung gem. Art. 6 (1) UStG“. Am 23. Mai 2007 wurde dem Prüfer die gleiche Rechnung noch einmal überreicht, bei der dieser Hinweis nicht mehr aufscheint. In der Buchhaltung wurde die igL auf Export umgebucht.

(5) Als Nachweis der steuerfreien Lieferungen wurden CMR's vorgelegt, anhand derer die Ware in die Schweiz bzw. die CPU's von FEB nach Italien transportiert wurden (Lager von Spedition PEG). Von der Firma NV wurde weiters vorgelegt eine Freigabe der Ware im Lager MKU-Kun von AC an NV sowie die Warenübertragung per Mail von NV an FEB bzw. FOM (jeweils am 13. April 2007).

(6) Die Bezahlung an AC (Kun) durch NV erfolgte wie bei den beiden vorhergehenden Geschäften mit der M Salzburg **auf das gleiche Konto** der IC AG in der Schweiz am 16. April

2007, auch die Überweisungen von FEB und FOM erfolgten am 16. April 2007. Erst am 13. April 2007 teilte die Firma AC die Bankverbindung mit, auf welche die Überweisung erfolgen sollte. Die Kontonummer der IC AG wurde weder auf der Proforma-Rechnung noch sonst später angeführt.

#### C) Prüferfeststellung:

(1) Wie im Schaubild m dargestellt, werden 3.500 CPU's für den Missing Trader VLE von Deutschland nach Österreich (MKU-Kun) gebracht (eine Meldung im MIAS – System scheint nicht auf). Lt. CMR erfolgte die Anlieferung der CPU's am 13. April 2007, gleichfalls am 13. April 2007 wurde die Ware an die Firma M Salzburg geliefert. Für die 3500 CPU's wurden 631.649,00 € netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer iHv 126.329,80 € in Rechnung gestellt. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wurde von der VLE nicht an das Finanzamt abgeführt. Zu dieser „Lieferung“ gibt es eine schriftliche Freigabe der Ware vom 13. April 2007 gerichtet an die Firma MKU, dass die Ware an M Salzburg überlassen wird, also die Verfügungsmacht übergegangen ist.

(2) Die Firma M Salzburg, seinerseits Geschäftspartner der Firma NV seit 10. April 2007 liefert die CPU's ebenfalls am 13. April an die Firma AC. Die Rechnung an AC wurde von der M Salzburg bereits am 12. April 2007 gestellt.

(3) Von der AC wurde am 12. April 2007 eine Proforma Invoice über diese Ware als Angebot an NV übermittelt. Eine schriftliche Bestellung bzw. Auftragsbestätigung wurde von NV nicht vorgelegt. Die Ware wurde jedenfalls von AC am 13. April 2007 im Warehouse MKU-Kun freigegeben. Mit Rechnungsdatum 16. April 2007 wurde eine Ausgangsrechnung in gleicher Höhe wie die Proforma Rechnung an NV übermittelt. Wie eingangs bereits angeführt, wurden von NV die Rechnungen an FEB und FOM bereits am 12. April 2007 gestellt.

#### D) Feststellungen Karussellbetrug:

(1) Neben den bisher schon des Öfteren aufgezählten Auffälligkeiten, dass u.a. wieder eine „Lagerlieferung“ nach Italien stattfindet, welche aus dem Frachtbrief für NV ersichtlich war, ist besonders auffallend die Bezahlung durch NV. Die Bw. überweist den Gesamtbetrag am 16. April 2007 an IC AG in zwei Teilbeträgen (Trennung in Einkauf 2500 CPU für FEB und 1000 CPU's für FOM).

NV hätte „hellhörig“ werden müssen, wenn als **Begünstigter** wieder die **IC AG** auftaucht, noch dazu mit der **gleichen Kontonummer**, auf welche NV einige Tage vorher die Rechnungen für M Salzburg beglich!

(2) NV erteilt bereits am 13. April an FOM und FEB die Verfügungsmacht über die Ware. Am 13. April 2007 hat NV selbst die Verfügungsmacht über die Ware erhalten. Bezahlt wird die Ware von FOM jedoch erst am 16. April 2007 (Datum der Überweisung und Wertstellung lt. vorgelegter Auslandsüberweisung über 184.700 €). Für 3 Tage hat NV die Ware aus der Hand gegeben ohne Sicherheit!!! Bei FOM handelt es sich um ein Erstgeschäft! Die Ware ist lt. Frachtbrief bereits am 14. April außer Landes gebracht worden. Im Geschäftsleben ist es durchaus üblich bei einem Erstgeschäft in dieser Höhe Sicherheiten einzufordern.

(3) Die Überweisung von FEB erfolgte am 13. April 2007 (Wert 16. April).

(4) Gleichfalls unverständlich ist, dass AC seinerseits die Ware aus der Hand gibt, ohne Sicherheit, man bedenke dass erst am 12. April 2007 ein „Vorstellungsmail“ von AC an NV übermittelt worden ist (Bezahlung durch NV am 16. April 2007). Auch widerspricht diese Vorgangsweise den Erklärungen über Abläufe der Broker Geschäfte (Lieferung bzw. Übergang der Ware nach Bezahlung!!).

(5) Solche Vorgangsweisen lassen den Prüfer natürlich an ernst gemeinten Lieferungen zweifeln, zumal die Firma AC von der Firma NV die Telefonnummer ihres Finanzamtes verlangte um die Firma NV überprüfen zu lassen! Hr. H wurde vom Prüfer gefragt, wie eine solche Überprüfung im Einklang mit dem Steuergeheimnis stehen kann. Von Hrn. H konnte die Vorgangsweise einer solchen Überprüfung nicht erklärt werden. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass NV tatsächlich die Telefonnummer des zuständigen Finanzamtes der Firma AC mitteilte.

(6) Auch bei diesen Geschäften kommt es zum Austausch von „Blankobriefpapieren“. Es entspricht nicht den Usancen des Wirtschaftsverkehrs, dass leere „Letterheads“ gegenseitig ausgetauscht werden, noch dazu bei einem Neukunden, welche die Firma NV nur durch Mailverkehr kennen gelernt hat.

(7) Eine **weitere Ungewöhnlichkeit** liegt in der **Schnelligkeit** der Geschäftsabwicklung wie u. a. dieser Geschäftsfall vermittelt. Wie oben dargestellt wechselt die Ware binnen kürzester Zeit mehrmals den Besitzer, die Ware erfährt vom Missing Trader VLE bis hin zur Firma NV eine Wertsteigerung iHv ca. 53.000 €. Jedoch ist an Schnelligkeit sicher nicht mehr zu überbieten, dass lt. der am 29. August 2007 vorgelegten Durchschrift des **Frachtbriefes** mit der Nr.: 056021 die Firma PEG (italienischer Lagerhalter) den **Empfang** der Ware bereits am **14. April 2007 bestätigt**, der Frachtbrief jedoch erst am **15. April 2007** von der Firma MKU in Kun **ausgestellt** worden ist (siehe Beilage J).

(8) Durch weitere Erhebungen lässt sich **obiges Schaubild m** insofern **fortsetzen**, als die FOM die gleiche (?) Ware (exakt die gleiche Position) am 16. April 2007 um 188.400 €

(Einkauf von NV um 184.825 €!) im LG-Lager Deutschland ! an eine Innsbrucker Firma liefert. Diese wiederum lässt die Ware nach Kun (MKU-Lager) bringen (17. April) wo sie von der Firma MKU Kun verzollt wird. Mit Rechnung vom 18. April 2007 wird die Ware dann an die italienische Firma ELE (Empfänger in Italien, auch der Lieferung lt. Pkt. 3) weiterfakturiert.

Als Lieferadresse wird wieder das Lager „PEG“ angegeben.

(9) Die weiteren Lieferungen können vielleicht NV verborgen geblieben sein, jedoch nicht die Bestellung von der Firma FEB vom 13. April 2007! Wie bereits oben ausgeführt stellt NV die Rechnung an FEB bereits am 12. April 2007, die Bestellung von FEB erfolgte lt. „P.O. date“ aber erst am 13. April 2007. Bei Durchsicht dieser Bestellung (von NV am 23. Mai 2007 dem Prüfer überreicht) von der Firma FEB fällt auf, dass zwar als „P.O.- date“ der **13. April 2007** angegeben, jedoch als „delivery date“ der **20. März 2007** angeführt wird. Um die Verwirrung noch zu steigern scheint auf dem Bestellauftrag noch ein weiteres Purchase-order-Datum auf, nämlich der **7. März 2007** (siehe Beilage). Der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass der Gesamtbetrag der Bestellung über 500.000 € beträgt!!! Aufgrund dieses dilettantischen Vorgehens (auf Bestellung 3 verschiedene Datumsangaben) bei einer Bestellsumme von über 500.000 € hätte NV hellhörig werden müssen. Dieser Hinweis wäre ein weiteres Indiz für NV gewesen zu erkennen, dass ihre Eingangsumsätze betrugsbehaftet sind.

E) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 132.940 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen! Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007

Kürzung Vorsteuer: 132.940 €

m. Pkt. 13 Lieferung vom 24. April 2007 an TKC:

A) Sachverhalt:

(1) Am 23. April 2007 übermittelt die Firma AC (Kun) per Mail ein Anbot betreffend Astra Semiconductor. Bereits am 24. April 2007 bestellt die Firma TKC bei der Firma NV 720 Stk. Semiconductor der Marke ASTRA, Type: ADC 500A819. Als Lieferadresse wird die Firmenanschrift von NV angegeben. Auch der Preis iHv 211 € wurde von TKC vorgegeben.

(2) Gleichfalls am 24. April 2007 bestellt NV bei der Firma AC (Tirol) 720 Stück „Astra Semiconductor ADC 500A819“ zu einem Preis von 203,20 € netto pro Stk., also

146.304 € netto zuzügl. 29.260,80 € USt. Als Lieferadresse wird auf der Bestellung von NV selbst „Warehouse NV“ angegeben.

(3) Am 24. April 2007 (Datum) erstellt NV die Ausgangsrechnung über 151.992 € netto (ohne USt, innergem. Lieferung) an TKC. Vorgelegt wurde auch eine Proforma-Rechnung ohne Datum der Firma AC über die 720 Semiconductors. Mit Mail von 25. April 2007 wird diese Proforma-Rechnung an NV übermittelt. In diesem Mail wird NV auch mitgeteilt, dass es zu Lieferverzögerungen kommt und die Ware erst am 27. April angeliefert werden kann.

(4) Über den Flughafen Hörsching erfolgte am 27. April die Anlieferung der Semiconductor direkt an die Adresse von NV. Die Ware wurde noch am selben Tag (27. April) einer Spedition übergeben, mit dem Auftrag, die Semiconductors nach MKU Luxemburg (Lager) zu bringen (Empfänger TKC).

(5) Am 30. April 2007 stellt AC die Rechnung über die 720 Astra Semiconductors aus. Von NV wird diese auch am 30. April 2007 beglichen. Die Bezahlung der Ware durch TKC erfolgte bereits am 26. April 2007 (Wert 27.04.)!

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Das Schaubild n zeigt die Warenbewegung und das Schaubild o zeigt die Reihenfolge der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Schaubild n siehe Anhang.

(2) Wie oben schematisch dargestellt, wird weiters noch ausgeführt, dass die VLE mit Rechnung vom 24. April 2007 die 720 Astra Semiconductor an die Firma M Salzburg liefert. Die ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 26.833,33 € wird von der VLE wiederum nicht an das Finanzamt abgeführt.

(3) Lt. ho. vorliegenden Unterlagen ist die Verfügungsmacht über die Ware bereits in Deutschland auf die M Salzburg übergegangen, also ist diese Lieferung in Österreich nicht steuerpflichtig. Die M Salzburg bringt am 27. April die Ware vom Lager LG-Deutschland ins Inland, wobei gleichzeitig mittels Warenübergangsschein die Verfügungsmacht an die Firma AC übergeht.

(4) Die Firma AC gibt weiters den Auftrag, die Ware an die Firma NV zu liefern. Am gleichen Tag werden die Astra Semiconductor zu der Firma NV geliefert.

Von NV wurde die Ware **fotografiert** und noch am 27. April 2007 übergeben, mit dem Auftrag, die Ware an die Firma TKC nach Luxemburg (Lager MKU) zu versenden.

### C) Feststellung Karussellbetrug:

(1) Im Zuge der USO-Prüfung wurde vom Prüfer am 26. April 2007 eine Betriebsbesichtigung vorgenommen. Lt. Hrn. H (Angestellter von NV u. ehemaliger GF) war zu diesem Zeitpunkt die Ware vom Abnehmer TKC bereits bezahlt (lt. Unterlagen erfolgte die Bezahlung am 26. April mit Wert 27. April 2007). Dh die Ware wurde vom Abnehmer bereits bezahlt, noch bevor NV überhaupt im Besitz der Ware war. Dies **ohne** irgendwelche **Sicherheiten** von TKC gegenüber NV. Erst am 4. April 2007 erfolgte der Erstkontakt mit TKC! Auch hat Hr. H am 26. April noch keine Angaben machen können, wie mit der erhaltenen Ware zu verfahren ist. Er wusste nicht, ob TKC die Ware abholt, abholen lässt oder ob NV die Ware versenden soll.

(2) Darüber hinaus konnte Hr. H keine Angaben über die gehandelten Artikel „Astra Semiconductors“ geben. Hr. H wusste nicht, wofür diese A/D-Wandler einzusetzen sind, lediglich dass diese in der Automobilbranche Verwendung finden.

(3) Vom Prüfer wurde ein Datenblatt, eine Beschreibung von den ASTRA- Semiconductors abverlangt. Von der Firma NV wurde ein Angebot der Firma AC vorgelegt, lt. dem diese Firma drei Typen von A/D-Wandler anbietet. Bei genauerer Ansicht des per Mail am 23. April 2007 an NV übermittelten Angebotes kann man erkennen, dass die abgebildete Schachtel mit den Aufklebern „ASTRA“ *spiegelverkehrt* abgelichtet wurde. Vom Prüfer wurde lt. Internetrecherche lediglich eine Homepage gefunden über ASTRA - Semiconductors. Auf dieser Homepage befinden sich die gleichen Fotos wie auf dem Angebot von der Firma AC, nur nicht spiegelverkehrt.

(4) Anlässlich einer Besprechung vom 4. Juli 2007 wurde dem Prüfer neuerlich eine Unterlage (Beschreibung der Semiconductors) übermittelt. Auffallend war, dass es sich um eine schlecht leserliche Kopie handelte. Eine neuerliche Internetrecherche von mir ergab, dass exakt diese als Datenblatt übermittelte Beschreibung im Internet bereits existiert. Bei der vorgelegten Beschreibung wurde lediglich immer der Name Amis-Semiconductor auf ASTRA-Semiconductor geändert. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Geschäftslebens, dass ein Unternehmen urplötzlich mit ihm *völlig unbekannten* Gegenständen zu handeln beginnt, welche noch dazu im hochpreisigen Segment angesiedelt sind. Und dass darüber hinaus postwendend nach Anbotlegung an NV sofort eine Bestellung eingeht, noch dazu über genau die gleiche Menge, welche zwei Wochen vorher schon angeboten wurde! Zu der Unwissenheit von NV über die neuen Produkte, mit welchen NV nunmehr zu handeln begann, ist zu erwähnen, dass auch die Prospekte (Anbote) welche man NV übermittelte, nicht hinterfragt wurden (spiegelverkehrte Darstellung bei einem 150.000 € - Deal fielen nicht auf) bzw. die Gelegenheit nicht genutzt wurde, um sich Wissen über die Produkte anzueignen.

(5) Als **weitere Kuriosität** möchte der Prüfer den Sachverhalt bezeichnen, dass NV die ebenfalls am 27. April 2007 bestellte „3 Com Software“, welche für den Vorsteuerbetrug (siehe Pkt. 15) am 30. April 2007 diente, gleichzeitig mit den ASTRA-Semiconductoren bereits am 27. April 2007 angeliefert bekam. Noch am 27. April 2007 schreibt die Firma AC ein Mail an NV, dass die Ware am 30. April angeliefert wird.

Es müsste selbst NV äußerst **ungewöhnlich** vorgekommen sein, dass der Softwarelieferant nicht weiß, wo sich seine Ware befindet. Immerhin beträgt der Warenwert lt.

Eingangsrechnung!! ca. 280.000 € brutto!!

(6) Als weitere Ungewöhnlichkeit kann man wohl anführen, dass Lagerware plötzlich ins Büro der Firma NV bestellt wird, um dort sofort wieder weitergeliefert zu werden. Wie das Schaubild n zeigt, wurde die Ware tagfertig von Deutschland über das Büro der NV nach Luxemburg geliefert. Von NV wurden die Ware lediglich fotografiert, um die „Verfüugungsmacht“ über die Ware zu demonstrieren bzw. wollte man durch die Fotos den Beweis erbringen, dass man einen Warenhandel betreibt.

(7) Aufgrund obiger Ausführungen entfaltet NV aus diesem Tradinggeschäft keine geschäftliche Tätigkeit, vielmehr dient NV nur zum „Durchschleusen“ von Ware in Österreich und NV nimmt daran Teil, indem sie Rechnungen in ihr Belegwesen bzw. in ihre Buchhaltung aufnimmt!

#### D) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 29.260,80 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 29.260,80 €.

n. Pkt.14 Lieferung vom 27. April 2007 an SOST:

#### A) Sachverhalt:

(1) Lt. vorgelegten Unterlagen seitens NV stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Am 26. April 2007 bestellt NV bei CER 750 Stück CPU (SL9ZL) zu einem Preis von 152 € je Stück. Am 27. April 2007 bestellt die Firma SOST (NL) genau diese 750 Stück CPU's mit dem

StepCode „SL9ZL“, Lieferung gleichfalls am 27. April 2007 im Lager LG. Die Firma CER liefert in der Folge lt. Rechnung am 27. April 2007 an NV 750 CPU's mit einem Rechnungsbetrag von 114.000 € netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von 22.800 €, welche NV als Vorsteuer geltend macht.

(2) NV liefert die Ware gleichfalls am 27. April 2007 an SOST (NL) steuerfrei um 120.000 € (innergemeinschaftliche Lieferung).

(3) Lt. vorgelegter CMR werden die CPU's am 30. April 2007 vom Lager LG Wien nach Italien verbracht (Ankunft 2.5.07).

(4) Am 27. April erfolgt die Bezahlung von NV an CER, gleichfalls die Überweisung von SOST (NL) an NV (Wert 30. April).

(5) Als Nachweis des Übergangs der Verfügungsmacht wurde ein Schreiben von der Firma CER vorgelegt (unter Anlage A ersichtlich) sowie ein Mail von NV an den „Lagerhalter LG“, dass die CPU's an SOST „freigegeben“ werden (Datum jeweils 27. April 2007).

B) Prüferfeststellung: Aufgrund von Erhebungen ergibt sich folgende Lieferkette, aus welcher wiederum ersichtlich ist, dass Ware nach Österreich gebracht wurde, um einen Umsatzsteuerbetrug durchführen zu können:

- Die Firma M Group bringt die CPU's am 26. April 2007 in das Lager der LG. Lt. Rechnung vom 25. April 2007 an die VLE werden CPU's um je **163,80 €** geliefert. VLE liefert lt. Rechnung vom 27. April 2007 die CPU's zu je **147,80 €** (netto) an die Firma CER. CER liefert um **152 €** (netto) an NV (Vorsteuerabzug!). NV liefert um **160 €** (netto, steuerfrei) an SOST.

Schaubild p siehe Anhang

- Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass die VLE die ausgewiesene Umsatzsteuer wie in den vorherigen Geschäften wiederum nicht an das Finanzamt abgeführt hat.

- Die Warenfreigabe (Verschaffung der Verfügungsmacht) an NV im LG-Lager erfolgt durch den Missing Trader VLE!!! Also wiederum ein Hinweis, dass der Missing Trader die Firma NV kennt (siehe auch Pkt. 3, Lieferung vom 13. 3. 2007).

- Das Mail über die Freigabe ist aus der Anlage C ersichtlich.

- Auffallend ist weiters auch, dass die Freigabe an die Firma VLE von der Firma M Group erst am 30. April 2007 erfolgte (siehe Anlage L). Das heißt jedoch, dass von den oben beteiligten Firmen die Verfügungsmacht verschafft wurde, ohne dass diese selbst Eigentümer der Ware gewesen sind.

### C) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 22.800 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 22.800 €.

o. Pkt.15 Lieferung vom 30. April 2007 an WILL (Isle of man)

### A) Sachverhalt:

(1) Bei diesem Tradinggeschäft bestellt WILL am 27. April 2007 bei NV „3 Com Hardware“ zu einem Preis von 242.700 €. Am Bestellauftrag wird als Lieferadresse „MKU Austria Kun“ angeführt. In diesem Bestellauftrag rechnet WILL 200 € Transportgebühr ein (Transport nach Kun). Eine schriftliche Bestellung von NV bei der Firma AC wurde nicht vorgelegt, jedoch ein Mailverkehr vom 27. April 2007. Laut diesem hat sich AC bei NV für die Bestellung bedankt und darauf hingewiesen, dass die Ware am 30. April eintreffen und taggleich bei NV zugestellt wird. Die Ware wurde jedoch bereits am 27. April angeliefert!!! und von NV am 30. April dem weiteren Transporteur übergeben, welcher die Ware nach Kun zu der Firma „MKU“ (Lager) brachte.

(2) Von NV wurde weiters ein Lieferschein von AC und eine Proforma-Invoice vorgelegt, jedoch ohne Datum!

(3) Von der Eingangsrechnung vom 30. April 2007 iHv 233.940,98 € machte NV den Vorsteuerabzug über 46.788,20 € geltend. Gleichfalls am 30. April 2007 stellte NV die Ausgangsrechnung an WILL über 242.700 € netto, ohne Umsatzsteuer (igL). Als Nachweis dieser innergemeinschaftlichen Lieferung wurde eine CMR-Durchschrift vorgelegt, anhand derer die Ware am 3. Mai 2007 nach Deutschland verbracht wurde. Die Bezahlung von WILL erfolgte noch am 30. April (Wert 2.5.2007).

(4) Wie bei den vorangegangenen Tradinggeschäften mit M Salzburg und AC überwies NV den Bruttorechnungsbetrag in die Schweiz, auf das IC AG Treuhandkonto. In den Unterlagen fand sich kein Hinweis, warum auch diesmal auf dieses Konto überwiesen wurde.

### B) Prüferfeststellung:

(1) Aus den Schaubildern „q“ und „r“ ist die Lieferbewegung und die „Rechnungsreihenfolge“ lt. Erhebungen des Prüfers ersichtlich.

Schaubild Q siehe Anlage

(2) Wie bereits in Punkt 13 ausgeführt, hat NV am 27. April 2007 ein Mail von AC erhalten in dem man darauf hinweist, dass die Ware erst am 30. April 2007 angeliefert wird. Die Ware wurde jedoch wenige Stunden später am bereits am 27. April angeliefert. Das bedeutet, dass der Lieferant seinerseits den Weg der Ware verloren hat, bei einem Wert von ca. 280.000 € brutto!

(3) Für den Prüfer erweckt die Anlieferung im Büro der NV den Anschein, dass lediglich die Verfügungsmacht an der Ware zur Schau gestellt werden sollte (Foto). Denn auch (wie in Schaubild q darstellt) bei diesem Tradinggeschäft erfolgt nur eine Lagerbewegung vom Lager (Deutschland) ins Lager (Kun), von wo eine Firma die Ware wiederum kauft und wieder nach Deutschland verbringt.

C) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 46.788,20 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 46.788,20 €.

p. Pkt.16 Lieferung vom 10. Mai 2007 an TKC

A) Sachverhalt:

(1) Am 9. Mai 2007 bestellt die Firma TKC bei NV 1800 Stk. Semiconductors zu einem Preis von je 211,50 €. Gleichfalls am 9. Mai 2007 bestellt NV ihrerseits bei der Firma AC 1.800 Stk. Semiconductors zu einem Preis von je 203,40 € netto. Die Lieferung von AC erfolgte am 10. Mai 2007 durch Zustellung der Semiconductors direkt bei NV. Am gleichen Tag wurde die Ware von NV nach Hörsching (Flughafen-Linz) gebracht und mittels „UPS-Sendung“ nach Luxemburg, Lager MKU, versendet.

(2) Von AC wurde die Rechnung über 366.120 € netto zuzügl. 20 % USt iHv 73.224 € am 10. Mai 2007 gestellt. NV legte die Rechnung an TKC bereits am 9. Mai 2007 über insgesamt

379.980 € netto (innergemeinschaftliche Lieferung), pro Stück 211,10 € statt der vereinbarten 211,50 €! Am 10. Mai 2007 erfolgte eine Nachverrechnung der zu wenig fakturierten 40 Cent pro Semiconductor ( $1800 \times 0,40 = 720$  €). Die Bezahlung der Ware durch TKC erfolgte am 10. Mai 2007 (Wert 11.5.), die Bezahlung durch NV an AC erfolgte am 11. Mai 2007 mittels Überweisung auf das Konto der IC AG in der Schweiz, wobei sich diesmal (im Gegensatz zu den Vorlieferungen) auf dem vorgelegten Rechnungsfax von AC ein Hinweis für die Überweisung auf das Konto der IC AG bei der Schweizer Bank ergibt.

#### B) Prüferfeststellung:

(1) Die Rechnung der AC, welche dem Prüfer vorgelegt wurde, trägt die Fax-Kennung der deutschen Firma S-Computer. Dh die Rechnung wurde nicht vom Lieferanten übermittelt, sondern von einer ausländischen Firma (kann somit keine Originalrechnung sein).

(2) Bei diesem Geschäft wurde ein Mailverkehr vorgelegt, lt. dem von NV ein Preis von 212 € pro Stück gefordert wird, lt. Rückmail ist TKC bereit 211,50 € zu bezahlen. Dem Prüfer wurde also eine Preisverhandlung vorgelegt und eine schriftliche Bestellung von TKC, lt. der ein Preis von 211,50 € bezahlt wird. Trotzdem wurde von NV eine Rechnung in Höhe von je 211,10 € ausgestellt (bereits am 9.5.2007!). Am 10. Mai 2007 (Tag der Lieferung) wurde eine Nachverrechnung in Höhe der Differenz von 40 Cent pro Stück vorgenommen.

(3) Merkwürdig erscheint auch hier die Lieferkette, welche in den **Schaubildern „s“** (Warenbewegung) und **„t“** (Rechnungslegung) ersichtlich ist.

(4) Auch bei diesem Tradinggeschäft wurde die Ware für einen Tag nach Österreich gebracht, über den Missing Trader fakturiert und am gleichen Tag (10. Mai) wieder ins Ausland (Lager MKU Luxemburg) versendet.

(5) Aber das auffälligste bei diesem Geschäft ist die Unwissenheit der Geschäftsführung von NV über das Produkt „ASTRA Semiconductor“. Vom Prüfer wurde bereits am 26. April 2007 (später noch mehrmals) ein Datenblatt abverlangt. Von NV wurde bis heute kein Datenblatt beigebracht. Lediglich ein dilettantisch angefertigter Prospekt (siehe Pkt. 13) wurde vorgelegt, und die Beschreibung eines Semiconductors, welche wiederum aus dem Internet kopiert und auf „ASTRA“ umgeschrieben wurde. Das Gesamtausmaß der Lieferungen Semiconductor (inkl. Lieferung lt. Pkt. 13) betrug bisher über 530.000 € netto.

#### C) Darstellung:

Der Vorsteuerabzug iHv 73.224 € wird nicht anerkannt, da von vornherein ein Umsatzsteuerausweis in Betrugsabsicht vorgenommen wurde, nämlich der nachfolgenden

Abnehmerkette den Vorsteuerabzug zu ermöglichen und andererseits die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen!

Gleichfalls wird die „Lieferung“ der NV vom Prüfer neutralisiert und der als igL gemeldete Umsatz korrigiert! April 2007.

Kürzung Vorsteuer: 73.224 €.

Schaubild S siehe Anlage

Qu. Pkt.17 Zusammenfassung Karussellbetrug:

A) Allgemeines:

(1) Im Urteil Alex Kittel C-439/04 stellte der EuGH fest, dass die Beteiligung an Karussellgeschäften mit dem Ziel des Vorsteuerbetrugs zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führt, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Nur ein Unternehmer, der **alle Maßnahmen getroffen** hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, **um sicherzustellen**, dass seine **Umsätze** nicht in einen **Betrug** einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

(2) Aufgrund der zusammengefassten ungewöhnlichen Umstände hätte der Geschäftsführer Hr. Mag. S erkennen können, dass die Eingangsumsätze der Firma NV mit Betrug behaftet waren. Der Geschäftsführer hat es **unterlassen ungewöhnliche Umstände** im Rahmen eines abgeschlossenen Geschäftes eingehend **zu überprüfen**. Erschwerend kommt hinzu, dass die Firma Geschäfte in der „**Hochrisikobranche EDV**“ (siehe regelmäßige Berichterstattung in den Massenmedien betreffend Karussellbetrug) tätig, somit den Geschäftsführer, welcher schon lange Zeit in dieser Branche tätig ist, gerade im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte eine **besondere Sorgfaltspflicht** trifft.

B) Kriterien:

Kriterien, anhand derer ein mit der nötigen Sorgfalt agierender Kaufmann „hätte wissen müssen“, dass sein Wareneinkauf betrugsbehaftet ist:

- ein Mittelsmann liefert Abnehmer und Lieferant gleichzeitig,

- die Vorfinanzierung der Vorsteuer war von an Beginn das entscheidende Thema in der Hochrisikobranche „EDV“ (siehe Ausführungen in Pkt. 3 - Lieferung vom 13. März 2007 an TBV) sowie Pkt. 2 (Erläuterungen),
- die „Leichtigkeit“ Geschäftsabschlüsse in diesen betraglichen Dimensionen zu tätigen, dies ohne vorbereitende Maßnahmen (keine Werbetätigkeit) und vor allem die beinahe völlige Risikofreiheit dieser Geschäfte, sieht man vom Einschreiten der Abgabenbehörde ab,
- dem Geschäftsführer muss aufgefallen sein, dass die Ware immer nur in weitere „Lager“ geliefert wurde, somit NV an keinem funktionierenden Markt teilnimmt,
- keine Hinterfragung des GF wohin die Produkte tatsächlich hingeliefert wurden,
- die Übermittlung von „Blankobriefpapieren“ per Mailverkehr an Neukunden bzw. neuen Lieferanten ist im normalen Geschäftsverkehr nicht üblich,
- die Unterlassung von weiteren Erhebungen, als per Mail von der Firma MKU ein „Inspection Sheet“ vom Missing Trader „VLE“ zugestellt wird (siehe Pkt. 3, Seite 19 und 20),
- von NV wurde eine Auftragsbestätigung von der Firma CECO vorgelegt, welche fünf Minuten vor Anbotsanfrage von NV an CECO eingeht,
- die dringend benötigte „3Com Software“ lagerte eineinhalb Wochen (Mailverkehr) im Lager „Kun“ und wurde dann wieder in ein Lager verfrachtet,
- die Zustellung der „3Com Software“ (Pkt. 15) erfolgte gleichzeitig mit den ASTRA-Semiconductoren am 27. April 2007, obwohl der Lieferant per Mail mitteilt, dass die „3Com Software“ erst am 30. April 2007 bei NV ankommen wird (Mail vom 27. April 2007),
- die Übermittlung von „fehlerhaften“ Bestellaufträgen (u. a. Anlage K) welche bei Geschäften in dieser Größenordnung nicht vorstellbar sind,
- die Vorlage eines Frachtbriefes, welcher am 15. April 2007 ausgestellt wurde wobei der Empfang der Ware bereits am 14. April 2007 bestätigt wurde (Anlage „J“),
- dass die Bezahlung der Ware bei den Tradinggeschäften mit der Fa. M Salzburg und der Fa. AC immer auf das gleiche Konto der IC AG in der Schweiz erfolgte,
- die Unterlassung sich über den Hintergrund der Gegenstände zu informieren (siehe u.a. Semiconductor lt. Pkt. 13. und 16) und die Vorlage von zusammenkopierten Unterlagen aus dem Internet. Auch die Nichtvorlage der Originalausfuhrdokumente durch MKU an NV hätte die Geschäftsführung „hellhörig“ machen können. Diese wurden nur in Kopie und in „geschwärzter“ Form übermittelt,

- Warenfreigaben im Lager erfolgten durch CER telefonisch. Diese können, auch lt. den Verträgen mit MKU-Kun, nur schriftlich erfolgen,
- die Bezahlung der Ware beim ersten Tradinggeschäft erfolgte durch die Firma TBV (Deutschland), das Umsatzgeschäft wurde mit TBV Holland geschlossen,
- die ER der Firma AC (Pkt. 16) wurde von der deutschen Firma SUMO übermittelt (lt. FAX-Kennung),
- auch konnte vom Prüfer durch Erhebungen festgestellt werden, dass Ware im „Kreis“ geschickt wurde. Siehe beispielsweise die Fortsetzung des Schaubildes m, lt. diesem befinden sich die gleichen CPU's 3 Tage später wieder im Lager „MKU-Kun“. Durch eine genaue Bezeichnung der CPU's u. a. durch Angabe des FPO-Codes, wäre ein mehrmaliger Verkauf der gleichen Ware aufgefallen.

Schaubild m siehe Anlage

#### C) Schlussfolgerungen:

(1) Aufgrund der obigen Ausführungen kommt der Prüfer zur Ansicht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese Tradinggeschäfte hätte **nicht abschließen** dürfen, da er hätte **erkennen müssen**, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (Verweis auf EuGH 12.1.2006, [C-354/03](#), C-55/03 und C-484/03, Optigen ua. sowie EuGH 6.7.2006, [C-439/04](#), C-440/04, Kittel ua.). Das bedeutet für obig angeführte Tradinggeschäfte, dass diese nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens erfolgten und somit kein Vorsteuerabzug zusteht, demgemäß aber auch die Lieferungen nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung erfolgten und somit neutralisiert werden (u. a. Berichtigung im MIAS-System). Diese Vorgangsweise entspricht auch dem EuGH-Urteil „Halifax“ (EuGH 21. 2. 2006, [C-255/02](#)).

#### (2) Darstellung Vorsteuerkürzung März bis Mai 2007 in €:

	März	April	Mai
Vorsteuer bisher	209.091,00	426.891,00	104.287,00
Kürzung Punkt 3 bis 16	-172.502,00	-396.047,00	-73.224,00

2. Mit Bescheiden vom 18. Februar 2008 wurden die vorangehend angeführten Kürzungsbeträge mit Feststellungsbescheiden betreffend Umsatzsteuer 3-5/2007 der Bw. vorgeschrieben.

3. Mit Schreiben vom 25. März 2008 wurde gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 3-5/2007 Berufung eingelegt:

a. Mit den im Betreff angeführten Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03, 04 und 05/2007 vom 18. Februar 2008 (dem steuerlichen Vertreter zugegangen am 22. Februar 2008), wurde die Umsatzsteuer für 03/2007, 04/2007 und 05/2007 neu festgesetzt. Gegen diese Bescheide, nämlich den

- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2007 vom 18. Februar 2008, (dem steuerlichen Vertreter zugegangen am 22. Februar 2008)

- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2007 vom 18. Februar 2008, (dem steuerlichen Vertreter zugegangen am 22. Februar 2008) und den

- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05/2007 vom 18. Februar 2008, (dem steuerlichen Vertreter zugegangen am 22. Februar 2008)

erheben wir (aufgrund des Ansuchens um Verlängerung der Rechtsmittelfrist vom 20. März 2008) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Wir stellen den Antrag, die Umsatzsteuer für 03/2007, 04/2007 und 05/2007 erklärungskonform entsprechend den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen festzusetzen. Weiters stellen wir in eventu den Antrag, die Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung gem § 276 Abs 2 BAO vorzulegen.

b. Begründung der Berufung:

A) Einleitung

B) Nationale und gemeinschaftsrechtliche Grundlagen

C) Broker- bzw Spottradinggeschäfte der NV

D) Feststellungen des Prüfers

E) Zusammenfassung der Maßnahmen der NV zur Sicherung des Vorsteuerabzuges

F) Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 281 BAO

G) Anlagen

A) Einleitung

(1) Mit den im Betreff angeführten Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2007, 04/2007 und 05/2007 vom 18. Februar 2008 wurde die Umsatzsteuer auf Grundlage der Feststellungen im Rahmen der stattgefundenen Außenprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung) für den Zeitraum 01 bis 05/2007 neu festgesetzt. Der Prüfer kam in seinen Ausführungen zum Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung zum Ergebnis, dass die darin angeführten Tradinggeschäfte der NV nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens erfolgten, daher kein Vorsteuerabzug für bezogenen Leistungen zustehen und die betroffenen Lieferungen ebenfalls nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung erfolgt seien und somit neutralisiert werden müssten. Als Begründung verweist der Prüfer darauf, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese Tradinggeschäfte nicht hätte abschließen dürfen, da er anhand einer Reihe von Kriterien (die in der Folge noch erläutert werden) hätte erkennen müssen, dass er sich mit dem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

(2) Der Prüfer stützt seine Ausführungen auf die Rechtsprechung des EuGH, ohne sich aber inhaltlich mit den angeführten Urteilen des EuGH auseinanderzusetzen und ohne sich mit den umsatzsteuerlichen Rechtsgrundlagen sowie den Besonderheiten der Tradinggeschäfte der NV auseinanderzusetzen.

Aus diesem Grund ist es erforderlich zunächst auf die anzuwendenden Rechtsgrundlagen und die dazu ergangene Rechtsprechung von VwGH, UFS und EuGH einzugehen (Punkt II). Im Anschluss daran wird das Geschäftsmodell der NV dargestellt (Punkt III) und auf die Ausführungen des Prüfers unter Hinweis auf die dargelegte EuGH-Rechtsprechung Bezug genommen (Punkt IV). Abschließend wird dargelegt, dass die NV sämtliche Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind und der NV der Vorsteuerabzug aus den vom Prüfer in Zweifel gezogenen Geschäften zusteht (Punkt V).

#### B. Nationale und gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlagen:

(1) Österreichische Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug und Gutglaubensschutz.

Kann einem Unternehmer kein Versäumnis vorgeworfen werden, so kann er auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen und es ist ihm unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG ein Vorsteuerabzug zu gewähren. Ergibt sich im Rahmen einer Prüfung dagegen, dass ein Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug entweder wusste

oder zumindest hätte wissen müssen, so kann von ihm eine rückwirkende Zahlung der abgezogenen Beträge verlangt werden bzw. kann ihm der Vorsteuerabzug versagt werden. Darüber hinaus ist der Gesetzgeber in einem solchen Fall auch befugt, eine gesamtschuldnerische Haftung für die Umsatzsteuerzahlungen vorzusehen (vgl § 27 Abs 9 UStG).

(2) Die österreichische Praxis der Finanzverwaltung und auch die höchstgerichtliche Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 1.6. 2006, 2004/15/0069) haben in der Vergangenheit für Zwecke des Vorsteuerabzuges einen Gutglaubensschutz des Abnehmers abgelehnt. Im angeführten Verfahren vor dem VwGH wurde für den Fall fehlerhafter, unzutreffender Rechnungsangaben der Vorsteuerabzug auch dann versagt, wenn der Abnehmer gutgläubig war, da die ordnungsgemäße, dem § 11 UStG entsprechende Rechnung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug qualifiziert worden ist. Diese Verweigerung des Vorsteuerabzugs wegen formeller Mängel trotz Vorliegens sämtlicher materieller Voraussetzungen wurde wiederholt kritisiert und auch als Verletzung des dem Gleichheitssatz innewohnenden Verhältnismäßigkeitsprinzips erkannt. Stellt der leistende Unternehmer in betrügerischer Absicht eine Rechnung mit einer Adresse, unter der nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet worden ist, aus, geht die Judikatur des VwGH vom Vorliegen einer unrichtigen Adresse und damit vom Vorliegen einer nicht formgerechten Rechnung iSd § 11 UStG aus. Demgemäß ist in solchen Fällen bislang von der Rechtsprechung der Vorsteuerabzug versagt worden, wobei der VwGH ausdrücklich festhielt, dass es auf den guten Glauben des Leistungsempfängers nicht ankommen könne.

Auch der UFS verneinte in der Vergangenheit in seiner Entscheidung vom 15.6.2005, RV/1480-L/02, den Schutz des guten Glaubens im Umsatzsteuerrecht. Bei dem dem UFS zur Entscheidung vorgelegenen Sachverhalt, wurden Importe aus anderen Mitgliedstaaten der EU über eine Briefkastenfirma abgerechnet. Warenbewegungen fanden tatsächlich statt. Der UFS versagte jedoch, wie auch bereits die Behörde erster Instanz, den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen. Er argumentierte, dass das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Rechnungslegers zu verneinen sei, da es sich um eine bloße Briefkastengesellschaft handle, die nur zum Zweck des Vorsteuerbetruges und nicht zur Einnahmenerzielung tätig geworden sei. Da der gute Glaube des Abnehmers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungslegers vom Umsatzsteuerrecht nicht geschützt sei, stehe ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen nicht zu. Überdies habe der Rechnungsleger nie die Verfügungsmacht über die Waren erlangt, sodass diese auch nicht weiter übertragen werden könnten. Da somit nach Auffassung des UFS auch Rechnungen über Nichtlieferungen vorlagen, aus denen keine Vorsteuer abgezogen werden kann, wurde der Vorsteuerabzug auch aus diesem Grund versagt. Der UFS argumentiert damit ähnlich wie der VwGH.

(3) Die von der **Verwaltungspraxis, dem VwGH und dem UFS** vertretene Rechtansicht ist **durch eine Reihe nachfolgender Urteile des EuGH** allerdings überwunden. Der EuGH statuiert, dass im Fall von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen das Recht auf Vorsteuerabzug zwar ausgeschlossen ist, er anerkennt aber zugleich, dass aus Gründen der **Rechtssicherheit** und des **Vertrauensschutzes** bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale ein **Vorsteuerabzug jenem Abnehmer zustehen muss, der vom Steuerbetrug weder wusste noch wissen musste** (EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua Slg 2006 I-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries).

(4) Als Reaktion auf diese in der Folge noch zu erläuternde Rechtsprechung des EuGH wurde mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 in § 12 Abs 1 Z 1 UStG die Regelung aufgenommen, dass einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz iZm einem Finanzvergehen steht (BGBl I 2007/99). Dies gilt nach § 12 UStG auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Zugleich wurde mit dieser Vorschrift aber der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bestätigt, wenn er von dem Finanzvergehen in der Lieferkette weder wusste noch wissen musste. Damit sichert die Vorschrift, der Rechtsprechung des EuGH folgend, den Vorsteuerabzug für gutgläubige Mehrwertsteuerbetrugsoffer ab. Selbst der Gesetzgeber hat sich somit der Rechtsprechung des EuGH angeschlossen, **wodurch noch klarer zum Ausdruck kommt, dass die davor von der Verwaltungspraxis, dem VwGH und dem UFS vertretene Rechtansicht überholt ist**. Nachdem Urteile des EuGH ex tunc wirken, sind sie auch auf Sachverhalte anzuwenden die vor der mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 in § 12 Abs 1 Z 1 UStG eingeführten Rechtslage verwirklicht wurden. Vor diesem Hintergrund kann die bislang vom VwGH, vom UFS und von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass es auf den guten Glauben des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankommt, nicht länger aufrecht erhalten werden.

(5) EuGH zum Gutglaubensschutz bei Umsatzsteuerbetrug:

Der EuGH hat in einer Reihe von Urteilen klargestellt, dass Mehrwertsteuerbetrug nicht zu Lasten unschuldiger Unternehmer gehen kann. **Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sind Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt**. Sie sind auch eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWSt-Richtlinie, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette

beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck (den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte) eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (so insbesondere EuGH 12.1.2006 - verb Rs C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum und C-484/03 Bond House).

Der EuGH stellt weiters fest, dass **dem Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch dann zusteht, wenn die Leistung Teil einer Kette ist, an der ein Unternehmer beteiligt ist, der seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt.** Anderes gilt nur, wenn der Leistungsempfänger wusste oder zumindest "hätte wissen müssen", dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Dies lässt sich nach der Rsp des EuGH aus dem Gebot der Rechtssicherheit und jenem der Verhältnismäßigkeit ableiten. Daraus folgt ferner, dass auch Maßnahmen der Mitgliedstaaten zur Verhinderung von Missbräuchen des Mehrwertsteuersystems nur soweit zulässig sind, als sie diesen fundamentalen Grundsätzen ausreichend Rechnung tragen (dazu EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua Slg 2006 I-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technologica/ Industries; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

**Einem gutgläubigen Erwerber muss nach der Rsp des EuGH daher zwingend ein Vorsteuerabzug zugestanden werden.** Diese Rechtsansicht überzeugt insofern, als damit Wettbewerbsnachteile gutgläubiger Erwerber, die sich durch die Versagung des Vorsteuerabzuges ergeben würden, vermieden werden und die Neutralität der Mehrwertsteuer bei Ihnen vollständig sichergestellt ist. **Nach der Rsp des EuGH sind die Mitgliedstaaten nicht befugt gutgläubigen Unternehmen, die Beweise vorgelegt haben, welche ihre Rechte belegen, diese Recht zu versagen, selbst wenn die Beweise sich als falsch herausstellen** (dazu ua EuGH 27.9.2007 Rs [C-409/04](#) Teleos ua Rn 68; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

- Ob der Steuerpflichtige gutgläubig ist, ist danach zu beurteilen, ob er sämtliche **Maßnahmen getroffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können**, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges ist. Bei der Beurteilung, welche Maßnahmen zu treffen sind, müssen vor allem die **Usancen der Branchen** berücksichtigt werden sowie die aus der branchenüblichen Abwicklung resultierenden Verdachtsgründe.

- Ob ein Unternehmer von den betrügerischen Handlungen wissen musste, ist anhand **objektiver Kriterien** zu prüfen. Zu diesem Zweck ist zu prüfen, ob der Unternehmer alle

Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. **Ob die Umsatzsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Unternehmers auf Vorsteuerabzug hingegen ohne Bedeutung** (dazu EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua Sig 2006 I-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

- Kann dem Unternehmer **kein Versäumnis** vorgeworfen werden, so kann er **auf die Recht- mäßigkeit dieser Umsätze vertrauen und ist ihm jedenfalls ein Vorsteuerabzug zu gewähren**. Ergibt sich im Rahmen dieser Prüfung dagegen, dass der Unternehmer vom Mehrwertsteuerbetrug entweder wusste oder zumindest hätte wissen müssen, so kann von ihm eine rückwirkende Zahlung der abgezogenen Beträge verlangt werden bzw. kann ihm der Vorsteuerabzug versagt werden.

- Für die Beurteilung, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, ist darauf abzustellen sein, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die von einem sorgfältigen Unternehmer üblicherweise vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht zu einer Lieferkette gehört, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist. Dabei ist zu beachten, dass sich hinsichtlich der **konkreten Sorgfaltsanforderungen mitunter erhebliche Einschränkungen aus dem vom EuGH betonten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** ergeben können. Dieser Grundsatz wirkt bei der Festlegung des Sorgfaltsmaßstabes gleichsam als Korrektiv und verhindert übertriebene Sorgfaltsanforderungen an den Steuerpflichtigen. Allgemein gilt daher, dass das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, zwar mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Erwerber rechtfertigt. Bei der Aufteilung des Risikos zwischen Erwerber und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben (dazu insbesondere EuGH 6.7.2006, Rs [C-439/04](#) und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

- Bei der Bestimmung, ob der Unternehmer die gebotene Sorgfalt eingehalten hat wird grundsätzlich in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen sein, welche Maßnahmen angesichts der **konkreten Verhältnisse im Einzelfall** dem **Abnehmer zumutbar** sind. Allgemein wird hierbei gelten, dass ein umso **höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen** vom **Abnehmer verlangt werden muss, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse im Einzelfall darstellen**. Je ungewöhnlicher sich die Anbahnung

und Abwicklung des Geschäfts mit dem betrügerisch handelnden Leistungserbringer gestaltet, desto mehr an Maßnahmen wird der Abnehmer zu setzen haben, um letztlich in seinem Vertrauen geschützt zu sein. Umgekehrt ist aber davon auszugehen, dass gerade **in Fällen einer gewöhnlichen, unauffälligen Geschäftsanbahnung und Geschäftsabwicklung bereits ein geringeres Maß an Maßnahmen den Vertrauensschutz** bewirkt. Liegen bei Anknüpfung einer neuen Geschäftsbeziehung keine besonderen Verdachtsmomente vor und wurden vom Abnehmer die branchenüblichen Kontrollmaßnahmen gesetzt, indem etwa im Zuge der Geschäftsanbahnung die UID und die Rechnungsadresse des leistenden Unternehmens durch eine Firmenbuch- bzw. Finanzamtsanfrage bestätigt wurden, ist davon auszugehen, dass die vernünftigerweise von einem Unternehmer zu setzenden Maßnahmen getroffen worden sind. Zu beachten ist, ob und inwieweit bestimmte **Nachweise betreffend die Unternehmereigenschaft bzw. die Redlichkeit des Geschäftspartners für den Unternehmer leicht erlangbar und objektiv nachprüfbar sind**. Das Merkmal des **"wissen müssens" findet seine Grenze daher insbesondere in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände**. Sind sachverhaltsrelevante Umstände nicht oder nur unter erheblichen Schwierigkeiten, die zu erheblichen Beeinträchtigungen des Wirtschaftsverkehrs führen nachweisbar, so darf deren Nichtüberprüfung nicht zu einer Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug für den gutgläubigen Empfänger der Leistung führen.

- Der Vorsteuerabzug kann daher auch nicht deshalb ohne weitere Prüfung versagt werden, weil der Leistungsempfänger wissen hätte müssen, dass bestimmte Anforderungen hinsichtlich des Umsatzes oder der Rechnung nicht zutreffen. Der EuGH hat in den Rs Kittel und Federation of Technological Industries betont, dass es für das den Gutglaubensschutz ausschließende Merkmal des "wissen müssens" vom Betrug darauf ankommt, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können. Es wird entscheidend darauf abzustellen sein, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die von einem sorgfältigen Unternehmer üblicherweise vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht zu einer Lieferkette gehört, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist (EuGH 6.7.2006, Rs [C-439/04](#) und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries). **Tatsächlich kann von einem Unternehmer aber nicht verlangt werden, dass er sich vor jedem Umsatz jeweils selbst vergewissert, ob der leistende Unternehmer sein Unternehmen von der in der Rechnung angegebenen Adresse aus betreibt bzw er dort auffindbar ist**. Liegen keine besonderen Verdachtsmomente vor, wird für den Abnehmer insbesondere auch keine Verpflichtung bestehen, sich zu vergewissern, ob der leistende Unternehmer sein Unternehmen von der in der Rechnung angegebenen Adresse aus betreibt bzw. dort auch

auffindbar ist. Derartige Nachschaubesuche würden den Wirtschaftsverkehr unverhältnismäßig erschweren. Zu beachten ist auch, dass in vielen Fällen eine Überprüfung unmöglich ist. Eine **fehlende Nachschau kann daher nicht generell als Sorgfaltsverletzung gedeutet werden**. Es wird für Zwecke der **Feststellung, ob die Adresse des leistenden Unternehmers richtig ist, daher in der Regel eine Firmenbuchabfrage oder eine Abfrage beim Finanzamt, ob die angegebene Steuernummer mit der in der Rechnung angegebenen Adresse übereinstimmt, als ausreichend betrachtet werden müssen**. Diese Daten können vom Steuerpflichtigen ohne besondere Schwierigkeiten ermittelt werden, und es wird von ihm gewöhnlich auch verlangt werden können, dass er sich darüber insbesondere bei großen Rechnungsbeträgen ausreichende Gewissheit verschafft. **Darüber hinausgehende Nachforschungen (noch dazu in jedem Einzelfall)**

**sind hingegen unzumutbar** (dazu Achatz SWK 2008, 86 f; Tumpel/Prechtel, SWK 2006 1211).

- In konsequenter Weiterführung dieser Überlegungen **muss der Unternehmer den öffentlichen Registern, wie dem Firmenbuch, und der durch die Abfrage von UID-Nummern erteilten Auskunft der Finanzverwaltung** insoweit Vertrauen entgegen bringen dürfen. Ansonsten würde die Unverhältnismäßigkeit einer Nachschauverpflichtung über die mangelnde Vertrauenswürdigkeit dieser Daten wieder beseitigt. Die offenkundige Schwäche des Mehrwertsteuersystems, welches Steuerbetrug in dieser Form ermöglicht, darf nicht ausschließlich zu Lasten des unschuldigen Unternehmers gehen. Es muss Aufgabe der zuständigen Behörden sein, die Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen angegebenen Daten zu verifizieren, wenn die Behörden auf Basis dieser Angaben hoheitlich tätig werden und es kann das Risiko der Richtigkeit dieser Daten nicht auf den Steuerpflichtigen abgewälzt werden, der erst auf einer nachgelagerten Stufe mit den Daten konfrontiert wird. Dies würde eine nicht dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung tragende Risikoverteilung bewirken. Darüber hinaus wären Register und Auskünfte auch sinnlos und würden ausschließlich zusätzlich Verwaltungsaufwand verursachen, wenn der Unternehmer den öffentlichen Registern wie dem Firmenbuch und der durch die Abfrage von UID Nummern erteilten Auskunft der Finanzverwaltung keinerlei Vertrauen entgegenbringen darf, weil diejenigen, die Mehrwertsteuerbetrug begehen, die formalen Voraussetzungen erfüllen werden, um nicht ertappt zu werden (dazu Achatz SWK 2008, 86 f; Tumpel/Prechtel, SWK 2006 1211).

- Die **objektive und leicht zugängliche Nachprüfbarkeit wird in diesem Sinne wohl ganz allgemein den Maßstab für die Beurteilung dessen bilden, ob der Steuerpflichtige jene Nachforschungen angestellt hat, die von ihm**

**vernünftigerweise verlangt werden können.** So könnten zB die Anfrage bei der Behörde, ob eine Gewerbeberechtigung besteht, eine Überprüfung dessen, ob der Preis im Hinblick auf die Qualität der Ware angemessen ist etc. vom Steuerpflichtigen als Maßnahmen verlangt werden, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist.

- Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang ferner, dass der Bescheiderteilung ein finanzbehördliches Ermittlungs- und Erhebungsverfahren vorauszugehen hat, dass ein solches – nach rechtsstaatlichen Grundsätzen geführtes - Verfahren den für die Erledigung der Verwaltungssache (UID-Erteilung) maßgebenden Sachverhalt festzustellen hat und dass den antragstellenden Parteien dabei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und des rechtlichen Interesses zu geben ist. Zum "Sachverhalt" zählen nun Geschehnisse im Seinsbereich und - allenfalls - normative Akte, die vom Gesetz als Sachverhaltselemente qualifiziert werden. Welche Seinstatsachen für die Erledigung einer (Verwaltungs-)Sache "maßgebend" sind, kann immer nur aus den relevanten Bestimmungen der Rechtsordnung, in concreto aus Art 28 Abs 1 BMR, beantwortet werden; bei einem "UID-Bescheid" gehört dazu jedenfalls die Ermittlung der "vollständigen" (Art. 22 Abs. 3 lit. b der 6. MWSt-RL) Anschrift des (später) Leistenden und Rechnungslegers. In einer derartigen Rechtskonstellation - Teile der Rechnungsmerkmale des Leistenden, ua dessen Anschrift, werden im Zuge eines speziellen Verwaltungsverfahrens (Art 28 BMR) behördlicherseits festgestellt und bescheid mäßig "fixiert" - muss es geboten sein, den guten Glauben des Leistungsempfängers an diese "vollständige" Anschrift des Rechnungsausstellers zu schützen, wurde sie doch behördlicherseits - mit "hoheitlichen Mitteln" - geprüft bzw überprüft (Taucher, SWK 2007, 110 ff).

- Aus dem verfahrensrechtlichen Grundsatz der Amtswegigkeit und der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, ist dem Rechnungs- und Leistungsempfänger diesbezüglich eine gewisse Mitwirkung zuzumuten, damit er sich auf den Gutgläubensschutz berufen darf. Eine UID-Adresse wird deshalb (erst) dann eine vertrauensschützende Wirkung entfalten können, wenn der Rechnungs- und Leistungsempfänger alle Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzugehen, dass die per se vorsteuerabzugsvermittelnde Rechnung keine "formellen Mängel" aufweist und er mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes alles aus seiner Sicht (subjektiv und objektiv) Mögliche unternommen hat, um sich Gewissheit über die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu verschaffen. Darf sich demnach der Rechnungsempfänger - bei einem solchen Verhalten - auf eine UID-Adresse "verlassen" (dieser Vertrauen entgegenbringen), dann wird schon die Kenntnis dieser (allein) genügen, um nicht Gefahr zu laufen, den Vorsteuerabzug versagt zu bekommen (Taucher, SWK 2007, 110 ff).

- Dass ein Unternehmer im Allgemeinen auf die Angaben im UID-Bescheid vertrauen darf, lässt sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 28.1.2005 (2002/15/0157) entnehmen. Der VwGH hat darin festgehalten, dass eine Beschwerdeführerin, die sich das Schreiben des Finanzamtes vorlegen hat lassen, mit welchem dem Abgabepflichtigen eine Steuernummer und Signale für Umsatzsteuer zugeteilt worden ist, die ihr zumutbaren Schritte betreffend die Feststellung eines inländischen Anknüpfungspunktes des Unternehmens des Abgabepflichtigen gesetzt hat.
- Ferner lässt sich aus den UStR (Rz 1539) ableiten, dass Leistungsempfänger auf die Richtigkeit der UID und der damit verknüpften Unternehmensadresse vertrauen können. Diese Auffassung wird auch von Kolacny/Caganek (UStG Kommentar, 3. Auflage 2005, 1001) geteilt, die auf das in Österreich nicht vorgesehene Bestätigungsverfahren hinweisen. Der Entscheidung des UFS vom 25.10.2007 (RV/2199-W/06), in der sich der UFS im konkreten Fall nicht an die in Rz 1539 der UStR dargelegte Rechtsauffassung gebunden sah, steht die hier bereits dargelegte vertrauensberechtigende Wirkung der UID-Nummer und der damit verbundenen Adresse nicht entgegen, da im konkreten Fall die zumutbare Prüfung der Gültigkeit der UID-Nummer gänzlich unterblieben ist.
- Nicht unausgesprochen darf in diesem Zusammenhang bleiben, dass eine Finanzbehörde, die einer bescheidmäßig "erteilten" UID-Adresse die oben referierte Vertrauensschutzwirkung abzusprechen gedenkt, überdies damit in Widerspruch zu dem aus dem (verfassungsrechtlich verankerten) Gleichheitssatz ableitbaren Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geraten kann, würde doch dadurch auf dem Binnenmarkt eine UID-Nummer für den Leistungsempfänger bzw. Rechnungsempfänger eine "bessere" Schutzwirkung entfalten, als auf dem innerstaatlichen Markt. Nicht nur das, eine solche Rechtsauffassung steht außerdem unweigerlich auch in Konflikt mit (vorrangigem) Gemeinschaftsrecht (dazu Achatz SWK 2008, 86 f; Taucher, SWK 2007, 110 ff).
- Lediglich in jenen Fällen in denen dem leistungsempfangenden Unternehmer die Unrichtigkeit der Adresse (lt Firmenbuch oder UID-Bescheid) offenkundig auffallen musste oder er darüber hinaus von der Unrichtigkeit sogar Kenntnis hatte, scheint eine Schutzwürdigkeit des Leistungsempfängers hinsichtlich der Adressangaben in Registern und UID-Bescheiden nicht geboten. Dies wird aber wohl nur in Ausnahmefällen anzunehmen sein (zB der Unternehmer trifft mit dem betrügerisch handelnden Unternehmer in "seinen" Geschäftsräumlichkeiten zusammen, tatsächlich ist dort ein Schild von einem anderen Unternehmen angebracht).

Festzuhalten ist daher, dass **grundsätzlich eine Überprüfung der Rechnungsadresse durch Firmenbuchabfrage, Finanzamtsanfrage bzw Einsicht in behördliche**

**Dokumente, aus denen diese Angaben hervorgehen, ausreichend sein muss.** Ein pro-aktives Tätigwerden des Steuerpflichtigen, im Sinne einer verpflichtenden Nachschau kann im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes vom Steuerpflichtigen nicht gefordert werden. Vielmehr muss er auf die behördlich bestätigten Angaben vertrauen können. Es obliegt den Behörden eine entsprechende Überprüfung vorzunehmen. Unverhältnismäßig ist es, das gesamte Risiko unter Hinweis auf die Arbeitsüberlastung der Behörde auf den Leistungsempfänger überzuwälzen (dazu EuGH 21.2.2008, Rs [C-271/06](#) Netto Supermarkt).

Auch **eine sonstige intensive Überprüfung des Geschäftspartners darf keine Voraussetzung dafür sein, dass der Unternehmer sich des Vorwurfes des "wissen müssens" aussetzen muss.** Eine derart weit gehende Ermittlungspflicht würde nicht dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen. Dem Unternehmer kann nicht zugemutet werden, bei jeder Leistung eines Lieferanten Nachforschungen (zB. mit Hilfe eines Detektivs) anzustellen, ohne dass nur irgendwelche Verdachtsgründe vorliegen. Würde von Unternehmern solches für jede einzelne Transaktion gefordert werden, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu sichern, würde das Wirtschaftsleben zusammenbrechen. Dies kann daher keine verhältnismäßige Vorgangsweise sein, die dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

- Zudem werden bei der Prüfung, ob der Steuerpflichtige alle Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, auch Branchenunterschiede zu berücksichtigen sein. Es kann sich daher auch je nach Branche die Überprüfung unterschiedlicher Merkmale als erforderlich erweisen. So kann z. B. die Prüfung der Identität des Steuerpflichtigen gefordert sein, weil in der Branche allgemein das Unterhalten eines engen geschäftlichen Kontaktes mit den Geschäftsleitungsorganen an deren Geschäftsleitungssitz üblich ist. In gleicher Weise kann aber die Überprüfung der Identität (obwohl diese objektiv nachweisbar wäre) freilich auch entbehrlich sein, weil etwa in jenem Geschäftsfeld, in dem der Steuerpflichtige tätig ist, in der Regel kein geschäftlicher Kontakt mit den Geschäftsführungsorganen gepflegt wird. **In vergleichbarer Weise muss auch die Abwicklung von Leistungsbeziehungen über Vermittler, ohne Kontakt zu den dahinter stehenden tatsächlich Leistenden, nicht zwingend als Vernachlässigung seiner Ermittlungspflicht gesehen werden, wenn dies eine branchenübliche Abwicklung darstellt.** Auch die Überprüfung, ob der Preis dem üblichen Marktpreis entspricht, kann möglicherweise entfallen bzw. nicht zum Vorwurf des "wissen müssens" reichen, wenn in der Branche große Preisunterschiede üblich sind.

(6) Resümee zur Rspr des EuGH:

- Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die Feststellung, ob der Steuerpflichtige sämtliche **Maßnahmen** gesetzt hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um

sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die mit einem Mehrwertsteuer-betrug behaftet sind, **für den jeweiligen Einzelfall gesondert zu treffen** ist. Den Maßstab hierfür bildet die von einem Unternehmer einzuhaltende kaufmännische Sorgfalt. So hat der **Unternehmer neben allgemeinen Sorgfaltspflichten auch die konkreten Verhältnisse der Branche** zu beachten, und es sind diese ausschlaggebend dafür, ob der Steuerpflichtige von der betrügerischen Verkettung seiner Umsätze wissen hätte müssen.

- Die **konkreten Verhältnisse der Branche legen damit nicht nur seine Nachforschungspflichten fest, sondern bilden für ihn auch den Maßstab für die notwendige Aufmerksamkeit gegenüber unüblichen Praktiken.** Allgemein wird gelten, **je gewöhnlicher das Geschäftsverhältnis** mit dem betrügerisch handelnden Leistungserbringer ausgestaltet ist - und zwar gemessen an den Verhältnissen der Branche - **desto weniger Ermittlungspflichten treffen den gutgläubigen Leistungsempfänger. Weist das Geschäft mit dem betrügerisch handelnden Unternehmer keine Unterschiede zu jenen Geschäften auf, die mit anderen Unternehmern abgewickelt werden und die ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nachkommen, muss jedenfalls eine Überprüfung jener Unterlagen, die sich aus öffentlichen Registern oder Behördenbescheiden ergeben, ausreichend sein.** Daher können uU auch die bloße Abfrage der UID-Nummer und die Prüfung des Firmenbuchauszuges ausreichend sein, wenn im Übrigen keine Verdachtsmomente bestehen und es in der Branche allgemein üblich ist, dass lediglich eine UID-Nummern- und Firmenbuchabfrage durchgeführt wird, da sich dieses Instrument als ausreichend erwiesen hat. **Auch langjährige Geschäftsbeziehungen, die über die gesamte Zeitdauer hinweg regelmäßig zu einer ordnungsgemäßen Abwicklung geführt haben, und damit auch ein Vertrauensverhältnis zwischen den Geschäftsbeteiligten geschaffen haben, können das notwendige Maß an Nachforschungen reduzieren,** wenn sich die Geschäftsbeziehung im Übrigen als gewöhnlich darstellt. Die Darstellung dessen, dass die konkreten Umstände der Geschäftsanbahnung und Abwicklung in der Branche "gewöhnlich" sind, obliegt dem Steuerpflichtigen. Es muss ihm somit möglich sein, darzulegen, dass ihm aufgrund der "Gewöhnlichkeit" der Umsätze nicht auffallen musste, dass die Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug verwickelt sind und zu diesem Zweck auch geeignetes Beweismaterial (zB Zeugen) vorzubringen.

- Darüber hinaus ist zu beachten, dass das **Merkmal des "wissen müssens" jedenfalls seine Grenze in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände findet und für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht Nachforschungen verlangt werden können, die zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Wirtschaftsverkehrs führen**

**würden.** Zutreffend stellt auch Laudacher (SWK 2006, S 671) fest, dass "das Verlangen der Steuerverwaltung nicht unbotmäßig sein darf" und daher vor allem die Grundsätze der "Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben müssen". **Solange der Gesetzgeber somit nicht ausdrücklich bestimmte Kriterien aufstellt, bei welchen Verdachtsgründen welche zusätzlichen Nachforschungen anzustellen sind, müssen daher jene Maßnahmen, die vernünftigerweise unter Berücksichtigung der Handelsbräuche der Branchen ergriffen werden können, genügen, um den Vertrauensschutz zu genießen und den Vorsteuerabzug zu sichern, wenn sich der Umsatz für den Unternehmer nicht ungewöhnlich darstellen musste.**

(7) Abstellen auf Richtigkeit der Rechnungsangaben unzulässig:

Aus den vorangegangenen Ausführungen lässt sich unstrittig ableiten, dass das ausschließliche Abstellen auf richtige Rechnungsangaben, insbesondere die Adresse des leistenden Unternehmers, nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Zwar enthält die MwSt-Richtlinie in Art 226 nunmehr eine detaillierte Auflistung jener Merkmale, die Rechnungen enthalten müssen. Diese Auflistung kann nach der Rspr des EuGH zum (vorrangig zu beachtenden) Gutglaubensschutz aber jedenfalls nur insoweit von Bedeutung sein, als diese Merkmale der Rechnung in formaler Hinsicht entnehmbar sein müssen. Dessen ungeachtet darf sich deren objektive Unrichtigkeit jedoch nicht zulasten des gutgläubigen Empfängers auswirken, da dies den im Mehrwertsteuerrecht geltenden Schutz des guten Glaubens konterkarieren würde. Darüber hinaus scheint im Hinblick auf die Rs HE (EuGH 21.4.2005, Rs [C-25/03](#) HE Sig 2005 I 3125, Rn 82) allgemein fraglich, ob strenge Anforderungen an Rechnungen für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges zulässig sind, da es nach Auffassung des EuGH mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug (an dessen materiellrechtlicher Zulässigkeit kein Zweifel bestand) nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die (vom anwendbaren nationalen Recht) vorgeschriebenen Angaben enthält. **Ob die in der Richtlinie aufgeführten Rechnungsangaben auch für den Vorsteuerabzug maßgebend sind scheint daher allgemein fraglich.** Als unstrittig ist im Hinblick auf die Rspr des EuGH aber wohl jedenfalls anzuerkennen, dass die Forderung nach einer sämtliche Merkmale aufweisenden Rechnung, deren Angaben auch objektiv richtig ist, keinesfalls dazu führen darf, dass damit systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage gestellt wird, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Dass dieser Grundsatz in unverändertem Umfang auch in Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrugsfällen beachtet werden muss, hat der EuGH in der Rs Optigen, Kittel, Federal Technologies und Teleos ausdrücklich bestätigt und er hat in diesem Zusammenhang

insbesondere auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit verwiesen (EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua 519 2006 I-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries; 27.9.2007 Rs C-409/04 Teleos).

Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz: Durch das Abstellen auf richtige Rechnungsangaben, insbesondere die Adresse des leistenden Unternehmers würde die aus diesen Grundsätzen abgeleitete Schutzposition des gutgläubigen Erwerbers aber weitgehend "vernichtet". **Mit anderen Worten wäre es mit dem Grundsatz der**

**Verhältnismäßigkeit unvereinbar, das Vorsteuerabzugsrecht nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnungen nicht alle vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthalten.** Dies hat der EuGH, wie erwähnt, auch bereits in

der Rs HE betont und festgestellt, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug (an dessen materiellrechtlicher Zulässigkeit kein Zweifel bestand) nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthält. In vergleichbarer Weise hat der EuGH auch in den Rs Teleos und Collee eine Entlastung von der Mehrwertsteuer für zulässig erachtet, obwohl die formalen Voraussetzungen für eine Entlastung nicht erfüllt waren (EuGH 27.9.2007 Rs [C-409/04](#) Teleos; 27.9.2007 Rs C-146/05 Collee).

Auch Ruppe (UStG<sup>3</sup>, § 12 Rz 40/1) hält dies mit deutlichen Worten fest: "Daraus ergibt sich zum einen, dass nach dem nationalen Gesetzgeber deutliche Grenzen bei der Ausweitung der Anforderungen an Rechnungen gestellt sind, zum anderen, dass der Vorsteuerabzug, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen, uU auch ohne Vorliegen einer formell ordnungsgemäßen Rechnung zustehen muss" .

(8) Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz:

Die Versagung des Vorsteuerabzuges, weil die Rechnung nicht in sämtlichen Details den Formvorschriften des § 11 UStG entspricht, obwohl die materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug iSd § 12 Abs 1 Z 1 UStG vorliegen, ist überdies auch gemessen an verfassungsrechtlichen Vorgaben unzulässig, und es würde diese Vorgehensweise das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsprinzip verletzen (dazu Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 12 Rz 46)

(9) Ausschluss des VSt-Abzugs nur bei ungewöhnlichen Umständen abseits der Rechnungsadresse:

Die Versagung des Vorsteuerabzuges ua wegen unrichtiger Rechnungsangaben kann nur dann zulässig sein, wenn sich der Umsatz für den Leistungsempfänger gemessen an den in der Branche üblichen Verhältnissen als ungewöhnlich darstellen musste und dieser daher zu weitergehenden Nachforschungen verpflichtet gewesen wäre. **Anders gewandt, die Unrichtigkeit der Rechnungsadresse selbst führt nicht dazu, dass ungewöhnliche Umstände vorliegen, zumal der Unternehmer wie erörtert im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht verpflichtet werden kann, sich durch Nachschau von der Richtigkeit der Adresse zu vergewissern.** Zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen daher vielmehr die ungewöhnlichen Umstände und die mangelnde Sorgfalt, deren Einhaltung in diesen Fällen geboten wäre. Die Unrichtigkeit der Rechnungsangabe kann für sich allein jedoch niemals kausal für die Versagung des Vorsteuerabzugs sein. Sie kann lediglich zusammen mit anderen ungewöhnlichen Umständen die Versagung des Vorsteuerabzugs rechtfertigen. In diesem Sinne dürften im Übrigen auch die Ausführungen von Laudacher (SWK 2008, 46 ff) zu verstehen sein.

(10) Die Gewöhnlichkeit ist an Usancen der Branche zu messen - Unterschiede innerhalb der Branche sind bei plausibler Begründung nicht verdächtig:

Ob ungewöhnliche Umstände vorliegen, wird, wie bereits zuvor dargelegt, im Grundsatz an den Usancen der Branche zu messen sein. Jedoch wird auch hierbei zu berücksichtigen sein, dass selbst innerhalb der Branche unterschiedliche Vertragsabwicklungen üblich sein können und nicht jeder geringste Unterschied zu sonstigen Geschäftsbeziehungen sogleich als "ungewöhnlich" einzustufen sein wird. Vielmehr muss der Unternehmer auch bei abweichender Geschäftsabwicklung, die jedoch auf eine plausible bzw vernünftige Erklärung zurückzuführen ist (zB weil im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit ausländischen Unternehmern aufgrund von Sprachbarrieren, devisenrechtlichen Bestimmungen, etc besondere Vorgangsweisen erforderlich sind) und die in keiner Weise auf eine missbräuchliche Ausnutzung des Mehrwertsteuersystems hindeutet, auf die Rechtmäßigkeit der Umsätze vertrauen können.

Auch in der Rs Teleos hat der EuGH (27.9.2007 Rs C-409/04) darauf hingewiesen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, sofern er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene

innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.

(11) Maßgebliche Mitbestimmung eines Branchenusus durch unredliche Unternehmer unschädlich:

**Diese Grundsätze müssen unverändert auch für den Fall gelten, in dem sich in einer Branche ein gewisser Usus durch unredliche Unternehmer bildet bzw maßgebend mitbestimmt wird, jedoch noch unbekannt ist (dh in der Branche oder der Öffentlichkeit allgemein bekannt ist), dass diese konkrete Geschäftsabwicklung regelmäßig von unredlichen Unternehmern gewählt wird. Denn auch unter diesen Umständen stellt sich das Geschäft für den einzelnen Unternehmer als gewöhnlich dar, zumal dies ja von vielen (unredlichen) Unternehmern auf diese Weise abgewickelt wird. Dem Unternehmer kann nicht vorgeworfen werden, gewusst haben zu müssen, dass diese Umsätze mit einem Betrug behaftet sind. Ein Gutglaubensschutz muss dem Unternehmer daher unter den sonstigen Voraussetzungen (dh Einhaltung der branchenüblichen Sorgfalt) auch bei Ususbildung durch unredliche Unternehmer zustehen.**

Festzuhalten ist daher, dass unrichtige Rechnungsangaben nur dann zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen können, wenn sich der jeweilige Umsatz für den Unternehmer in der Branche ungewöhnlich darstellen musste und für die abweichende Geschäftsabwicklung keine überzeugende und vernünftige Erklärung besteht. In jenen Fällen hingegen, in denen entsprechend dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der Rechnungsmangel dem Unternehmer nicht vorwerfbar ist (weil die - sich später als falsch herausstellende - Adresse nicht jedes Mal nachprüfbar ist) und er vom Steuerbetrug weder wusste noch wissen konnte, müssen Ausfälle auch bei unrichtigen Rechnungsangaben im Sinne der in der EuGH-Judikatur ins Treffen geführten Risikoverteilung zu Lasten des Mitgliedstaates gehen. **Auch der Mitgliedstaat muss wohl etwa durch restriktive Erteilung einer Steuernummer und UID-Nummer oder Aufklärung über potenzielle Steuerbeträger beitragen, dass kein Schaden entsteht. Unterlässt er aber diese Mitwirkung, kann der aus dem Steuerbetrug resultierende Schaden nicht mehr ausschließlich den Steuerpflichtigen Empfänger belasten**, wenn dieser entsprechende Nachweise geführt hat, die die Redlichkeit des Steuerpflichtigen belegen. Die Versagung des Vorsteuerabzugs auch in diesen Fällen würde unzweifelhaft dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz widersprechen und damit auch die Neutralität der Mehrwertsteuer verletzen.

(12) Schädlichkeit unrichtiger Rechnungsangaben bei Wissen bzw Offenkundigkeit:

Eine Versagung des Vorsteuerabzugs wegen unrichtiger Rechnungsangaben scheint nur dann zulässig, wenn der Empfänger der Rechnung die Unrichtigkeit kannte oder die Unrichtigkeit offenkundig auffallen musste.

Diese Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit der Richtlinie der Rechnungsangaben gelten analog für Gutschriften, zumal diese ein Rechnungssurrogat darstellen und aufgrund des Verweises des § 11 Abs 8 UStG auf § 11 Abs 1 UStG dieselben Regeln hinsichtlich des Vorhandenseins der Rechnungsmerkmale gelten. Die Abrechnung mit Gutschrift erwies sich im konkreten Fall deshalb als notwendig, weil eine Bepreisung der jeweiligen Lieferung erst nach einem entsprechenden Wiege- und Selektionsvorgang möglich war.

### C) Broker bzw Spottrading Geschäfte der NV

#### (1) Allgemeines, Hintergrund und Entwicklung der NV:

- Die NV wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. April 2005 gegründet. Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich seit 1. Februar 2007 wie folgendermaßen dar:

- 60 % des Stammkapitals werden von Hrn. L (Steuerberater) für Hrn. Dr. RL (Treuhandvertrag vom 18. April 2005) treuhändig gehalten,
- die restlichen 40 % des Stammkapitals werden von der Fa. "MCC GmbH" (GF: Mag. S) gehalten.

Die NV ist ein Handelsunternehmen, welches über die Gewerbeberechtigung "Handels- und Handelsagentengewerbe" verfügt. Zusätzlich betrieb die NV einen Onlineshop für Computer, Computerkomponenten und Computerzubehör. Die Geschäftsführung der NV wird durch Herrn Mag. S wahrgenommen. Herr S lernte NV über Herrn Dr. RL, einem seit einigen Jahren bekannten und befreundeten Geschäftspartner kennen. Am 3. Februar 2007 übernahm Herr S die alleinige Geschäftsführung der NV. Zuvor war Herr H der Geschäftsführer. Weiters übernahm die Firma MCC GmbH, an der Herr S beteiligt ist, die NV-Gesellschaftsanteile von Herrn H. Dieser wechselte nach Abberufung als Geschäftsführer bei NV in ein unselbständiges Dienstverhältnis.

- Im Februar 2007 kamen die der NV bis dato unbekannten Herrn CW und DH auf die NV (Herrn H und Herrn S) zu, um ein Großhandelsgeschäft (einen sogenannten Spottrade, Brokeringtrade) vorzustellen.

Diese Treffen wurden von Herrn M arrangiert (einem Bekannten von Herrn H). Herr M ist Geschäftsführer der Firma ub. Zu diesem Zeitpunkt war Herr DH angestellter Verkäufer bei

der Firma Pr. Herr CW war zu diesem Zeitpunkt als selbständiger Verkäufer für die Firma Pr tätig.

Die Firma Pr konnte It. Aussage von Herrn CW und Herrn DH das von Herrn CW akquirierte Handelsgeschäft aufgrund eines unglücklichen Geschäftes (Import von Unterhaltungselektronik aus China im großen Umfang) nicht finanzieren. Herr CW suchte daher nach einem neuen Partner. Herr DH und Herr CW haben eine gemeinsame berufliche Vergangenheit, sind seit langem persönlich befreundet und wollten gemeinsam mit einem neuem Partner, der bereit war Handelsgeschäfte zu finanzieren, auf selbständiger Basis ein eigenes Handelsunternehmen aufbauen. Herr DH war bis Ende April bei der Firma Pr im Detailverkauf tätig. Er importierte Waren größtenteils aus Fernost um diese unter einer Eigenmarke an Kunden zu vertreiben Dieses Unternehmen sollte als Geschäftsfeld den Import von Unterhaltungselektronik aus Fernost sowie das Spottrading haben. Herr DH war bei Pr für den Import der Unterhaltungselektronik, Herr CW für das Spottrading zuständig. Das neue Unternehmen sollte diese beiden sich ergänzenden Tätigkeitsfelder kombinieren.

## (2) Erläuterungen zum Geschäftsmodell NV:

Die NV betrieb ein Spottrading-Geschäft in Form eines Handels mit Computerkomponenten. Dieses Geschäftsfeld ist weit verbreitet und keineswegs ungewöhnlich, was etwa dadurch zum Ausdruck kommt, dass auf der weitgrößten Computerfachmesse Cebit 2007 ein eigener Bereich "Planet Reseller" eingerichtet wurde, der sich bei etwa 150 Ausstellern ausschließlich mit dem Handel von Computerkomponenten beschäftigt.

Der **Ablauf der Broker- bzw Spottrading Geschäfte der NV** mit Abwicklung über Warehouses kann wie folgt dargestellt werden:

- Die Geschäftsanbahnung erfolgt dergestalt, dass entweder ein Angebot über Ware an NV übermittelt wird (Telefon, Mail, Fax...) und NV anschließend Kunden für die angebotene Ware sucht oder alternativ Kunden bei der NV eine bestimmte Ware anfragen und von NV Lieferanten für die vom Kunden gesuchte Ware gesucht werden.
- Der Ablauf erfolgt in der Form, dass NV Kunden ein Angebot legt und damit die Verfügbarkeit der Ware bestätigt, sowie Preis und Zahlungsbedingungen unterbreitet (Offer). Der Kunde nimmt daraufhin das Angebot an und schickt die Bestellung (Order).
- Die Ware wird anschließend vom Lieferanten zum vereinbarten Warehouse geliefert (zB Fa "MKU" in Kun bzw. die Fa LG in Wien am Flughafen Schwechat). In diesem Lager wird die Ware für NV bereitgestellt (buy allocation) und auf Echtheit, Zustand und Vollständigkeit

überprüft (Inspection). Das "Warehouse" sendet (per Mail oder Fax) einen "Report" über die Ware (Vollständigkeit, Zustand der Verpackung) an NV.

- Anschließend erfolgt die Bezahlung des vereinbarten Preises der Ware durch NV an den Lieferanten.
- Nach Erhalt der Zahlung gibt der Lieferant die Ware für NV frei (release), und überträgt NV die alleinige Verfügungsmacht über die Ware (buy release).
- NV lässt dann Ware für seinen Kunden allocieren (=bereitstellen).
- Der Kunde zahlt nach Erhalt eines vom Warehouse auf ihn ausgestellten Reports die Ware an NV (in Ausnahmefällen wird bereits bei Order bezahlt).
- NV gibt die Ware nach Erhalt der Zahlung frei (sell release), wodurch dem Kunden die alleinige Verfügungsmacht über die Ware übertragen wird. Die Ware wird anschließend üblicherweise durch eine vom Kunden beauftragte Spedition abgeholt.

Die Natur eines Broker oder Spottrading Geschäfts besteht darin Einkauf und Verkauf der Ware in möglichst kurzer Zeit und idealerweise am selben Tag abzuwickeln, um das Risiko aus diesen Geschäften möglichst gering zu halten und die Ware nur möglichst kurz zwischenfinanzieren zu müssen.

NV hatte keinerlei Interesse Ware zu kaufen und auf Lager zu legen, da NV seit jeher ausschließlich "just in time" verkauft, dh die Handelsware wird erst nach Bestellungseingang und sogar oft erst nach Zahlungseingang durch den Kunden beim Lieferanten bestellt. Ein typisches Handelsgeschäft der NV lief folgendermaßen ab: Kunde bestellt im NV-Onlineshop mit Zahlungskondition "Vorkasse". NV bestätigt die Bestellung und wartet auf Zahlungseingang. Nach Zahlungseingang erfolgt die Lieferantenbestellung. Ware wird zum Teil am selben Tag ins NV-Warenlager beim NV-Logistikdienstleister (Warehouse) geliefert. Das Warehouse erhält von NV den Auslieferungsauftrag. Das Warehouse übernimmt die Ware vom Lieferanten, kommissioniert die Ware für den Kunden und übergibt die Sendung einem Transportunternehmer zur Auslieferung an den Kunden. Es kommt somit in der Regel zu keinem Lageraufbau und keiner Kapitalbindung durch lagernde Handelsware. Lagerstände kommen lediglich durch geplatzte Kundenauslieferungen oder Retourware zustande und sind somit von NV weder beabsichtigt noch gewünscht. Aus diesem Grund kamen NV und die

Verkäufer überein, dass für die NV ein Handelsgeschäft nur dann zustande kommen kann, wenn Lieferant **und** Kunde bekannt und fixiert waren. Den Herren DH und CW kam somit die Rolle der Ein- und Verkäufer für die NV zu, die vor jedem Geschäft mit beträchtlichem Aufwand Kunden mit Bedarf bzw Lieferanten mit Angebot akquirierten sowie Ein- und Verkaufspreise verhandelten. Die beiden Herren fungierten daher als Händler. Weiters kümmerten sie sich um die operative Abwicklung der Spottrades und machten Druck auf Lieferanten und betreuten Kunden bei Lieferverzögerungen etc. Als Gegenleistung für ihre Dienstleistung erhielten die beiden 50% der Marge nach Abzug der direkten Kosten wie Finanzierungskosten, Bankspesen, etc der von ihnen akquirierten Geschäfte. Weiters wurde von Herrn CW eine Kundenschutzklärung abgegeben. Dh von ihnen akquirierte Kunden wurde nicht direkt von Mitarbeitern der NV ohne Einschaltung der beiden Händler bedient.

Der Grund dafür, dass die Herrn DH und CW die Handelsgeschäfte nicht selbst durchführten lag darin, dass die Warenkontingente, die typischerweise in Spottrades und Importen für Retailmärkte gehandelt werden, einen Wert zwischen ca € 100.000 und € 200.000 haben und keiner der beiden (und auch nicht beide zusammen) diese Summen als Eigenkapital zur Verfügung hatten. Eigenkapital ist bei dieser Art des Handelns allerdings Grundvoraussetzung. Bankkredite sind aufgrund mangelnder Besicherungsmöglichkeiten ausgeschlossen. Durch das Spottrading entsteht ja typischerweise keine Kundenforderung, die der Bank zediert werden könnte. Somit würde die Bank beim Kauf der Ware bis zum Verkauf der Ware (sehr kurzer Zeitraum) das gesamte operative Risiko tragen und somit auch viel zu wenig an Zinsen verdienen können. NV hatte mehrfach versucht, bei verschiedenen Banken für Spottrades eine Fremdfinanzierung zu bekommen. Dies wurde von den Banken aber jedes Mal abgelehnt und darauf hingewiesen, dass dies typischerweise nur mit Eigenkapital gemacht werden kann. Daher benötigten Herr DH und CW zur Umsetzung ihrer Geschäftsidee einen Partner der finanzieren kann.

Als Finanzierungspartner hatte die NV die Wahl zwischen

- die NV finanziert den beiden Händlern die Geschäfte, damit die sie auf eigene Rechnung durchführen können oder
- die NV führt die Handelsgeschäfte im eigenen Unternehmen auf eigene Rechnung durch.

Herr S entschied sich als Geschäftsführer der NV für Alternative b, weil somit die Kontrolle und Steuerung des Geldeinsatzes viel besser gegeben war. Letztendlich konnte somit die NV in der Rolle des Finanzierungspartners immer entscheiden, ob ein Handelsgeschäft durchgeführt wird oder nicht. Die Frage, warum NV die Handelsgeschäfte nicht selbst durchführte (ohne die Herren DH und CW) stellte sich nicht, weil die NV weder ausreichend Kenntnisse noch Kontakte in diesen Geschäftsfeldern hatte. Daher hätte NV zusätzliche Angestellte für die Akquisition und Abwicklung der Handelsgeschäfte benötigt. Die gewählte Variante, die Geschäfte mit selbständigen Händlern/Verkäufern durchzuführen, war zwar für NV bei erfolgreicher Kundenakquisition teurer, aber angenehmer, weil keine Fixkostenbelastung entstand und die Händler motiviert und fleißig waren. Bei entsprechend guter Geschäftsentwicklung hat es den Plan gegeben, ein eigenes und gemeinsames Unternehmen, welches sich ausschließlich auf das Geschäftsfeld Spottrading und Retail/Import konzentriert, zu gründen. Dies hätte den Sinn gehabt, die Gewinne aus den Handelsmargen in einem separaten Unternehmen als Eigenkapital zu kumulieren, um somit von fremden Finanzierungspartnern unabhängig zu werden. Die Herren DH und CW hätten somit als Anteilseigner am Wertzuwachs des neuen Unternehmens zusätzlich profitiert. DH und CW hätten ihre Kontakte und ihre Fähigkeiten ins neue Unternehmen eingebracht. Alleine Herr DH machte zuletzt etwa 0,5 Mio € bzw teilweise über € 1 Mio Umsatz monatlich mit seinen Kunden.

Die vom Prüfer angeführte Alternative des direkten Zusammenführens von Lieferanten und Abnehmern ohne dazwischen geschalteten Händler, machte für die Herrn DH und CW wirtschaftlich keinen Sinn. In diesem Fall würden sie keine eigene Wertschöpfung in dem Sinn erwirtschaften, dass sie von den Partnern völlig austauschbar würden. Weiters müssten sie

sich bei jedem Geschäft immer wieder ihre eigenen Konditionen mit neuen Geschäftspartnern vereinbaren. Kurz, sie wären am Markt nicht als Unternehmer sichtbar und würden sich kein Markenzeichen (keinen Wert) schaffen können. Die Motive und die Rahmenbedingungen der Zusammenarbeit waren somit klar. Da der NV keinerlei Fixkosten aus dem Engagement der beiden Händler entstanden, war Herr S (in Absprache und Übereinstimmung mit Mitgesellschafter Herrn Dr. RL) bereit, die Herrn DH und CW versuchen zu lassen, ein Erstgeschäft an Land zu ziehen, um den beiden Händlern die Möglichkeit zu geben, als NV nach außen hin gegenüber den Geschäftspartnern aufzutreten. Um ihnen keinen Einblick in die interne NV-E-Mailkorrespondenz zu geben, wurde eine separate E-Mail-Adresse eingerichtet. Für alle weiteren Akquisitionen und die Abwicklung der Geschäfte verwendeten sie Kommunikationsmittel wie private E-Mail-Accounts, Mobiltelefone und Computer mit computerbasierten Kommunikationsdiensten (z. B. Skype, Instantmessagingsystemen). Diese wurden von den Herrn CW und DH selbst und in eigener Verantwortung bereitgestellt.

**Es wird hier nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass weder Herrn S noch Herrn H eine der vom Prüfer in seiner Beschreibung der Geschäfte (Pkt 3-16) angeführten Firmen in irgendeiner Weise vor dem Kennenlernen von Herrn DH und CW bekannt war** (Ausnahme: Firma CER, die bereits im Jahre 2006 NV mehrmals Ware geliefert hatte, war Hr. H bereits bekannt). Auch während der Geschäftsabwicklung erfolgte der persönliche und telefonische Kontakt zu den NV-Lieferanten und Kunden vorwiegend durch die beiden Händler.

**Weiters waren zum Zeitpunkt des jeweiligen Geschäftsabschlusses der NV Herrn S und Herrn H sowie den Händlern (CW und DH) immer nur der unmittelbare Lieferant und unmittelbare Kunde bekannt. Die Geschäftspartner vor dem Lieferanten und nach dem Kunden blieben der NV sowie den Händlern stets verborgen.**

**Dies ist beim Spottrading eine branchenübliche Vorgangsweise, da ansonsten die Zwischenhändler ausgeschaltet werden könnten.**

Die **Darstellung des Prüfers**, wonach von vornherein – also vor der Akquisitionstätigkeit der Verkäufer – der Weg der Ware festgelegt war und somit von vornherein eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. ein Export durch NV festgelegt war, **ist unrichtig**. Der Weg der Ware und ein gegebenenfalls durchzuführender Export der Ware ergaben sich für jedes einzelne Geschäft jedes Mal aufs Neue zum Zeitpunkt der Akquisition von Lieferant und Kunde durch die Händler. Da fast immer Ware von Lieferanten angeboten wurde, wurden auch fast ausschließlich nur Kunden akquiriert. Der Grund dafür, nicht auch Importe aus Fernost abzuwickeln bestand darin, dass

- es länger dauert und eine gewisse Vorarbeit verlangt um mit einem Konzern zusammenarbeiten zu können und die neue Firma noch nicht gegründet war. NV wäre von den Retailmärkten als Konkurrent (Onlinehandel an Endkunden) und nicht als Lieferant angesehen worden, daher wäre die Gründung einer neuen Firma für das Geschäftsfeld Retail unumgänglich gewesen.
- die Geschäftsleitung der NV durch die Spottrades erst Eigenkapital anhäufen wollte, um die operativ riskanten Retailgeschäfte finanzieren zu können.

Das vom Prüfer angeführte "große" Thema Vorsteuerfinanzierung war somit nicht von vornherein durch NV gewünscht. oder wie vielleicht vom Prüfer vermutet, der eigentliche Geschäftszweck, sondern leider eine unabdingbare Notwendigkeit, die natürlich nur von einem Unternehmen mit entsprechender Finanzierungskraft durchführbar ist. Die vom Prüfer angedeutete generelle Gleichsetzung einer Vorsteuerfinanzierung bei Exportgeschäften mit Vorsteuerbetrug ist nicht nachvollziehbar, da in diesem Fall jegliches Exportgeschäft grundsätzlich als betrugsbehaftet einzustufen wäre und dadurch jegliche internationale Handelstätigkeit (oder jegliche internationale Wirtschaftsbeziehung) aufgrund des Risikos des Verlustes des Vorsteuerabzuges aus eingekaufter Ware zum Erliegen kommen würde. Herr S

hat bis Stand Jänner 2008 nur folgende tatsächliche und potentielle Geschäftspartner der NV persönlich kennengelernt:

- Personen von der Firma TBV am 16. März 2007 auf der Cebit in Hannover (war zu diesem Zeitpunkt bereits NV-Kunde)
- Eine Person von der Firma CER am 16. März 2007 auf der Cebit in Hannover (war zu diesem Zeitpunkt bereits NV-Lieferant)
- Eine Person von der Firma SOST am 16. März 2007 auf der Cebit in Hannover (ist in weiterer Folge zum NV-Kunden geworden)
- Eine Person von der Firma AST am 16. März 2007 auf der Cebit in Hannover (ist bis dato noch nie zum NV-Handelspartner geworden)
- Eine Person von der Firma cptd am 16. März 2007 auf der Cebit in Hannover (ist bis dato noch nie zum NV-Handelspartner geworden)
- Personen von der Firma T KG beim persönlichen Termin in der NV im April 2007 (ist bis dato noch nie zum NV-Handelspartner geworden).

Die Finanzierung der Spottrading Geschäfte erfolgte ua durch die Firma E GmbH. Diese hat der NV Kredite zur Finanzierung der Handelsgeschäfte gewährt. Die Prüferfeststellung dass die Rückführung dieser Kredite allein von den Vorsteuergutschriften abhängig war, ist unrichtig. Auch wenn die E GmbH nur die Vorsteuer finanziert hätte, ist darin nichts Verwerfliches zu erblicken, da es nun einmal im besten Falle einen Zeitraum von einem Monat dauert, bis die aus einer Eingangsrechnung resultierende USt von der Finanz zurückgezahlt wird. Tatsächlich wurden 2007 bereits über 1,1 Mio € an Krediten von NV die E GmbH rückgeführt. Diese finanzierte ja nicht nur nur die Vorsteuer, sondern oftmals den gesamten Betrag des Handelswareneinsatzes eines Geschäftes. Wie oben angeführt, war diese Bereitstellung an liquiden Mitteln ja der Grund, warum NV überhaupt ins Geschäft kam. Hier anzumerken wäre, dass der Prüfer oftmals mündlich den ungerechtfertigten Vorwurf erhob, die E GmbH würde

im Gegenzug für ihre Finanzierungstätigkeit von Betrügern schadlos gehalten werden bzw dass der E GmbH zur Finanzierung liquide Mittel von Betrügern zur Verfügung gestellt würden. Um diese Vorwürfe zu beweisen, führte der Prüfer bei der Firma E GmbH eine umfangreiche und langwierige USt-Prüfung und USt-Nachschaу des gegenständlichen Zeitraumes durch. Nach **sechsmonatiger Arbeit** des Prüfers konnte man in seinen Niederschriften jedoch kein Wort über diese Vorwürfe lesen. Tatsächlich zeigte sich, dass Herr S und die Firma E GmbH wie oben erwähnt in der Vergangenheit noch nie Kontakt mit Spottrading Unternehmen hatten, weil dieses Betätigungsfeld Herrn S zuvor unbekannt war. Die E GmbH hatte in den vergangenen Jahren gut gewirtschaftet und konnte somit das Risiko der Finanzierung der Handelsgeschäfte tragen. Ein weiterer Vorwurf des Prüfers war, dass die handelnde Firma NV der (mit)finanzierenden Firma E GmbH lediglich "vorgeschoben" wurde, weil es laut Prüfersicht logischer wäre, dass die E GmbH selbst die Handelsgeschäfte durchführen würde. Auch diese Ansicht des Prüfers ist falsch. E GmbH und NV sind von ihrer Geschäftstätigkeit komplett verschiedene Unternehmen. Die E GmbH ist Softwareunternehmen mit Gewerbeberechtigung "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitungs- und Informationstechnik", wohingegen NV ein Handelsunternehmen mit Gewerbeberechtigung "Handels-und Handelsagentengewerbe" ist. Weiters ist die Gesellschafterstruktur bei der E GmbH und NV grundverschieden. Da die Spottrades ursprünglich von NV (Kontaktaufnahme durch Herrn CW bei Herrn H) akquiriert wurden, konnte die E GmbH somit nicht einfach die Geschäfte an NV vorbei selbst durchführen.

### (3) Beginn und Abwicklung der Trading-Geschäfte der NV:

Die Trading Geschäfte der NV begannen schließlich Anfang März 2007. Herr DH und CW lieferten erste Details zu einem möglichen ersten Handelsgeschäft. Es ging um Intel-CPUs, die die Firma CER der Firma Pr zum Kauf angeboten hätte. Wie zuvor ausgeführt, konnte die Firma Pr den Kauf der Ware nicht finanzieren. NV (Herr S, Herr Dr. RL und Herr H) entschloss sich, den Verkäufern eine Chance zu geben. Nach Klärung der Regeln der Zusammenarbeit mit den Händlern DH und CW (Kundenschutzvereinbarung, Erfolgsteilung) begaben sich die

beiden Händler auf Kundensuche. Nach mehreren Anläufen wurde als bester geeigneter potentieller Kunde die Firma TBV präsentiert. Alternativ hätten sich zB auch eine SOST oder eine AG für die Ware interessiert. Als Abwicklungspartner für die Warenlieferung wurde das Warehouse MKU in Kun vorgestellt. Dort wollte TBV die Ware von NV übernehmen. Um beim Warehouse MKU als Händler Ware kaufen und verkaufen zu können, wurde der NV von MKU ein "Account" eingerichtet. Dazu wurde von MKU verlangt, den vom Prüfer erwähnten Vertrag mit MKU abzuschließen. Die Firma NV hatte zu diesem Zeitpunkt noch keinen Kontakt zur Firma MKU. Herr CW hatte bereits Erfahrung in der Zusammenarbeit mit MKU und konnte dieses Warehouse empfehlen. NV war und ist auf die Dienstleistung von Warehouses angewiesen, weil Palettenware (1000 CPUs sind 2-3 Paletten) im Büro der NV schwer manipulierbar ist. Dazu fehlt die entsprechende Infrastruktur (LKW-Zufahrt, Be- und Entlademöglichkeit von Paletten mittels geeigneter Transportmittel). Weiters verfügt die NV nicht über absperrbare Lagerplätze für diese (auch bei Privatpersonen) begehrte und wertvolle Ware.

Die Herren DH und CW versicherten der NV, dass die von MKU geforderten Bedingungen (Kautionshinterlegung, Übermittlung von Firmenunterlagen wie "Firmenbuchauszug, Kopie des Passes des Geschäftsführers, blanko Firmenpapier) zur Account-Eröffnung üblich sind. Hr. S hatte den Eindruck, dass MKU einfach Information über seine Kunden/Händler haben wollte. Die Kautionshinterlegung sollte lt. Einschätzung des Hrn. S sicherstellen, dass sich nur Geschäftspartner mit ernstgemeintem geschäftlichem Interesse bei MKU registrieren lassen. Die Hinterlegung des Firmenpapiers (Briefkopfes) des Handelspartners bei MKU hat für MKU den Grund, leichter feststellen zu können, ob Briefe von Geschäftspartnern auch authentisch sind. Die Herren DH und CW versicherten stets, dass diese Anmeldeprozedur branchenüblich ist. Herr DH erwähnte, er wisse auch aus eigener Erfahrung, dass Händler, die sich etwa bei Hofer listen lassen, ihr Briefpapier hinterlegen müssen. Der Prüfer merkt an, dass die MKU-Vertragsbedingungen nur schriftliche Warenfreigaben im Lager erlauben. In der Praxis haben die MKU-Mitarbeiter jedoch oftmals auch mündliche Warenfreigaben akzeptiert. Dies liegt am

persönlichen Kontakt zwischen den handelnden Personen die dazu führt, dass in der Hektik der Geschäftsabwicklung auf schriftliche Freigaben auch mal verzichtet wird. Die Händler sind oft unterwegs und haben daher oftmals keine Möglichkeit, kurzfristig eine schriftliche Freigabe durchzuführen. Die Geschäfte werden vorwiegend telefonisch koordiniert. Beispiel: Anruf bei Bank mit der Frage, ob Geld schon am Konto sichtbar ist bzw. ob bereits eine unwiderrufliche Überweisungsbestätigung gemäß Bankenstandard MT103 vorliegt. Wenn ja, dann Anruf beim Warehouse, um die Ware freizugeben. Da die Mitarbeiter des Warehouses die mündlichen Freigaben akzeptierten und NV auch immer die Ware bekam, die sie wollte/gekauft hatte, stellten die mündlichen Freigaben für NV kein Problem dar.

#### (4) Zusammenfassung der Geschäftstätigkeit der NV.

Wie aus der Darstellung des Geschäftsmodells der NV ersichtlich ist, wurden die dargestellten Broker bzw die Spottrading-Geschäfte der NV mit Abwicklung über Warehouses im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der NV abgewickelt und waren auch durch die Gewerbeberechtigung der NV gedeckt. Nach dem dargelegten Sachverhalt hat die NV die gebotene branchenübliche Sorgfalt eingehalten, in dem Sie sich der branchenerfahrenen Herren DH und CW als Ein- und Verkäufer für ihre Spottrades bedient hat. Es lag aus der Sicht der NV eine **gewöhnliche, unauffällige Geschäftsabwicklung** vor.

Auch bei der **Geschäftsanbahnung** lagen **keine besonderen Verdachtsmomente** vor, da die Gründe für das Herantreten der Herrn D und CW an NV für die Geschäftsführung - wie oben dargestellt - schlüssig und nachvollziehbar waren. Von der NV wurden überdies die branchenüblichen (Kontroll-)Maßnahmen für Tradinggeschäfte gesetzt, indem etwa die Abwicklung über ein Warehouse erfolgte, das im Zuge der Geschäftsanbahnung die UID und die Rechnungsadressen der beteiligten Unternehmen festgehalten hat und die NV auch selbst die vernünftigerweise im Rahmen ihrer Möglichkeiten stehenden Maßnahmen zur Überprüfung der Unternehmereigenschaft und der UID-Nummern der Geschäftspartner unternommen hat. Anzumerken ist, dass es bei kurzfristigen Spottrading-Geschäften üblich ist, nur die

unmittelbaren Lieferanten und Abnehmer zu kennen. Die Unternehmereigenschaft der Kunden und Lieferanten, sowie die Redlichkeit der Geschäftspartner DH und CW stand und steht - soweit erlangbar und objektiv nachprüfbar - für die Geschäftsführung der NV außer Zweifel.

**Die NV hat überdies folgende Maßnahmen getroffen um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind:**

- Prüfung der Lieferanten anhand eines gültigen österreichischen Firmenbucheintrages und Überprüfung der jeweiligen UID-Nummer.
- Prüfung der Kunden anhand ihrer Firmenpräsentationen und des Vorliegens von Firmenregistrauszügen, UID-Bestätigungen und ähnlichem. Weiters Prüfung der UID-Nummern Stufe 2, wie für ausländische Handelspartner vom Finanzamt verlangt.
- Hinterfragung des Geschäftsmodelles und der möglichen Risiken für die Firma NV bei Beratern (Steuerberatern) und erfahrenen Unternehmern (NV-Gesellschafter Hr. Dr. RL).
- Eingehende Befassung mit dem neuen Geschäftsmodell inkl. Besuch der einschlägigen Fachmesse "Planet Reseller" auf der weltgrößten Computermesse, der Cebit in Hannover.
- Eingehende Prüfung und Beurteilung der Motive der neuen Verkaufsmitarbeiter (Herr DH und CW) im neuen Geschäftsmodell.
- Eingehende Beratung mit dem ehemaligen NV-Geschäftsführer und NV-Mitarbeiter Herr H, der bereits in seiner Vergangenheit im Computerkomponenten-Großhandel Erfahrungen gesammelt hatte.
- Herr S war und ist bei allen Handelsgeschäften immer darauf bedacht, das operative Handelsrisiko für NV gering zu halten. Daher wurde von Herrn S immer auf Kundenvorauskauf und Lieferantenkredit gedrängt. Je nach damaliger Marktmacht der NV im jeweiligen Geschäft und je nach bereits vorhandenen Vertrauen zwischen den jeweiligen Handelspartnern und den Verkäufern DH und CW aus der gemeinsamen

Geschäftsvergangenheit, war dies (Vorauskauf und/oder Lieferantenkredit) möglich oder auch nicht.

D) Feststellungen des Prüfers:

(1) Tradinggeschäfte außerhalb des Rahmens der wirtschaftlichen Betätigung?

Der Prüfer kam nach Auflistung einer Reihe von "Verdachtsmomenten" ("ungewöhnliche Umstände"), die in der Folge noch näher beleuchtet werden, zum Ergebnis, der Geschäftsführer der NV (Mag. S) hätte erkennen können, dass die Eingangsumsätze der Firma NV mit Betrug behaftet waren. Der Geschäftsführer habe es unterlassen ungewöhnliche Umstände im Rahmen eines abgeschlossenen Geschäftes eingehend zu überprüfen. Erschwerend komme hinzu, dass die Firma Geschäfte in der "Hochrisikobranche EDV" (mit Verweis auf eine angebliche "regelmäßige Berichterstattung in den Massenmedien betreffend Karussellbetrug") tätigt, somit den Geschäftsführer, welcher schon lange Zeit in dieser Branche tätig ist, gerade im Hinblick auf die Abwicklung dieser Geschäfte eine besondere Sorgfaltspflicht trifft. Ein ordentlicher gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die Tradinggeschäfte der NV nicht abschließen dürfen, da er hätte erkennen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Das bedeute nach Ansicht des Prüfers für die in der Folge angeführten Tradinggeschäfte (Punkt IV 2), dass diese nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens erfolgten und somit kein Vorsteuerabzug zustünde, demgemäß aber auch die Lieferungen ebenfalls nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung erfolgten. Diese Vorgangsweise entspreche dem EuGH-Urteil "Halifax" (EuGH 21.2.2006, [C-255/02](#)).

Diesen Feststellungen ist zunächst die bereits oben dargestellte Rechtsprechung des EuGH entgegenzuhalten, der in einer Reihe von Urteilen klagegestellt hat, dass Mehrwertsteuerbetrug nicht zu Lasten unschuldiger Unternehmer gehen kann. **Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sind Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt**, ohne dass es auf die Absicht eines von

dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlern und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck - den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte - eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (so insbesondere EuGH 12.1.2006 - verb Rs C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum und C-484/03 Bond House).

Der EuGH stellt weiters fest, dass **dem Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch dann zusteht, wenn die Leistung Teil einer Kette ist, an der ein Unternehmer beteiligt ist, der seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt. Anderes gilt nur, wenn der Leistungsempfänger wusste oder zumindest *"hätte wissen müssen"*, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war** (dazu EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua Sig 2006 1-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

Auch die Rechtsprechung des EuGH in der angeführten Rs Halifax (EuGH 21.2.2006, [C-255/02](#)) liefert keinerlei Anhaltspunkte und schon gar keine Rechtsgrundlage für die vom Prüfer gewählte Vorgangsweise.

**Im vorliegenden Sachverhalt steht außer Zweifel, dass die Umsätze der NV nicht mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind (der Prüfer behauptet dies in seiner Zusammenfassung zum Besprechungsprogramm auch nicht). Der Vorsteuerabzug wurde von NV zu keinem Zeitpunkt in Betrugsabsicht vorgenommen. Die NV hat einen aus ihrer Sicht gewöhnlichen Wareneinkauf und Verkauf im Rahmen der Spottrading-Geschäfte getätigt. Die unmittelbaren Lieferanten und Kunden der NV wurden hinsichtlich ihrer Unternehmereigenschaft und UID-Nummer überprüft. Die weitere vor -und nachgelagerte Abnehmerkette**

**war - was für Spottradinggeschäfte wie dargestellt üblich und gewöhnlich ist - der NV nicht bekannt.** Die Lieferungen der Gegenstände an und durch die NV sind nach der Rsp des EuGH daher eine wirtschaftliche Tätigkeit, die die NV im Rahmen ihres Unternehmens durchgeführt hat. Die Tatsache, dass ein Vorlieferant der NV seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, kann der NV nicht angelastet werden, da sie andere als die unmittelbaren Lieferanten und Abnehmer aufgrund der dargestellten Besonderheiten kurzfristiger Spottradinggeschäfte weder kannte, noch kennen konnte (wären sämtliche Unternehmen in der Kette einander bekannt, wäre es durch direkte Kontaktherstellung möglich Zwischenhändler - und damit auch die NV - zu umgehen und direkt Geschäfte abzuschließen). Um derartige Prüfungen durchführen zu können, müsste der NV wohl dieselbe Prüfungsmöglichkeit wie dem Finanzamt offen stehen, da auch das Finanzamt erst nach Durchführung von "Kettenprüfungen" bei allen inländischen beteiligten Unternehmen feststellen konnte, dass ein Unternehmen an der Kettenlieferung beteiligt war, welches seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Eine derartige Prüfung durch den Unternehmer zu verlangen, wäre nicht nur unverhältnismäßig sondern schlichtweg unmöglich. **Das Merkmal des "wissen müssens" findet nach der Rsp des EuGH seine Grenze in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände.** Für Zwecke des Vorsteuerabzugs können keine Nachforschungen verlangt werden, die zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Wirtschaftsverkehrs führen würden. Solange der Gesetzgeber somit nicht ausdrücklich bestimmte Kriterien aufstellt, bei welchen Verdachtsgründen welche zusätzlichen Nachforschungen anzustellen sind, müssen daher jene **Maßnahmen, die vernünftigerweise unter Berücksichtigung der Handelsbräuche der Branchen ergriffen werden können, genügen, um den Vertrauensschutz zu genießen und den Vorsteuerabzug zu sichern,** wenn sich der Umsatz für den Unternehmer nicht ungewöhnlich darstellen musste. Da sich diese Maßnahmen wie oben gezeigt in der Feststellung der Unternehmereigenschaft und der UID-Nummer der unmittelbaren Kunden und Lieferanten erschöpft und die NV dieser Verpflichtung auch

nachgekommen ist, hat die NV weder wissen können noch wissen müssen, dass ein Vorlieferant in der Lieferkette seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. **Der NV als Leistungsempfänger steht daher nach der Rechtsprechung des EuGH schon aus diesem Grund unstreitig ein Vorsteuerabzug für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu.**

In der Folge soll zur weiteren Untermauerung daher für die beanstandeten Lieferungen dargelegt werden, dass es der Geschäftsführer eben gerade nicht unterlassen hat die Umstände im Rahmen eines abgeschlossenen Geschäftes eingehend zu überprüfen sondern vielmehr alle Maßnahmen, die vernünftigerweise unter Berücksichtigung der Handelsbräuche der Branchen ergriffen werden müssen, getroffen hat und auch keine ungewöhnlichen Umstände bei den Lieferbeziehungen bzw bei der Anbahnung der Lieferbeziehungen der NV vorgelegen haben.

(2) Stellungnahme zu den vom Prüfer beanstandeten Lieferungen:

Ad Pkt 3 Lieferung vom 13. März 2007 an TBV

Der Prüfer gibt in seiner schematischen Darstellung an, dass NV Ware von der Firma M Salzburg bezogen hätte. Dies ist **nicht korrekt**, die Ware wurde vom Lieferanten, bei dem die Firma NV die Ware gekauft hat (der Firma CER) an NV freigegeben und geliefert.

Die Firma M Salzburg war der Firma NV (und auch den Händlern DH und CW) zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht bekannt. Auch das Warehouse MKU Kun hatte der Firma NV keine Informationen zu M Salzburg oder Reports auf denen M Salzburg als Warenverfüger ersichtlich wäre, absichtlich oder unabsichtlich zukommen lassen.

Weiters ist der NV die dargestellte Lieferkette erstmalig mit dem gegenständlichen Besprechungsprogramm des Prüfers vorgestellt worden. Herr S, Herr H, Herr DH und Herr CW kannten bei Geschäftsabschluss nur den Lieferanten (Firma CER) und den Kunden (Firma

TBV). Der Aufbau der restlichen Lieferkette war NV damals nicht bekannt und kann auch heute weder bestätigt noch dementiert werden.

Dass die Freigaben der gehandelten Waren betreffend den NV-Einkauf und den Verkauf in kurzer Zeit, am selben Tag, passierten, ist für Spottradinggeschäfte keinesfalls ungewöhnlich, sondern liegt in der Natur des Spottradinggeschäftes. NV wollte die Ware ja nicht auf Vorrat/Lager kaufen, sondern sofort wieder mit Gewinn weiterverkaufen. Das Geschäft ist von den Herren DH und CW Tage davor vorbereitet/akquiriert worden, damit am Stichtag der geplanten Lieferung Zahlungen und Freigaben schnell abgearbeitet werden konnten. Dh die Rahmenbedingungen wie spätester Lieferzeitpunkt, Art und Preis der Ware im Einkauf und Verkauf wurden im Vorfeld telefonisch oder durch computergestützte Dienste wie Skype, Instantmessaging oder E-Mail verhandelt und vereinbart. Sobald es ernst wurde und die Ware im Warehouse eintraf und der Warehouse-Report die Korrektheit der Ware hinsichtlich Art und Umfang bestätigte, wurden Warenkauf und Warenverkauf aus NV-Sicht verbindlich. Stellte der Warehouse-Report Abweichungen vom ursprünglichen Lieferantenangebot fest, musste versucht werden, dieses veränderte Angebot dem Kunden weiterzuverkaufen.

Somit ist es auch leicht erklärlich, dass bei dieser Lieferbeziehung anstatt der geplanten 1000 Stück letztlich nur 995 Stück gehandelt wurden. Der Kunde war - obwohl ursprünglich anders angeboten und vereinbart - kurzfristig auch mit 995 Stück einverstanden. Obwohl TBV eine Rechnung über 1000 Stück von NV erhielt, wurden nur 995 Stück von TBV bezahlt. Über die fehlenden 5 Stück stellte NV im Nachhinein eine Gutschrift an TBV aus.

Die vom Prüfer angemerkten doppelten Freigaben durch MKU waren der NV nicht bekannt. NV erhielt zwar einen Report, in dem die Firma VLE als Warenverfüger aufschien. NV lehnte diesen Report jedoch ab und machte das Warehouse MKU darauf aufmerksam, dass es sich hierbei um einen Fehler handeln müsse. Weder Herr S, Herr H, Herr DH noch Herr CW kannten die Firma VLE. NV wollte die Ware von der Firma CER kaufen. Nur diese Firma konnte der NV die Ware freigeben. Hätte MKU nicht bestätigt, dass die Firma CER der Warenverfüger

ist, hätte MKU der NV die Ware nicht reserviert (alloziert) und es wäre für NV das Geschäft nicht durchführbar gewesen. NV wäre nämlich in diesem Fall klarerweise nicht bereit gewesen, der Firma CER die vereinbarte Rechnungssumme für den Warenkauf zu überweisen.

Zu diesem Zeitpunkt hatte der NV-Kunde TBV bereits die Ware bezahlt. TBV machte dies aufgrund der Zusicherung durch Herrn CW, dass sich die Ware bereits in der Verfügungsgewalt von NV befindet. Herr CW und Herr Wi von der Firma TBV kannten sich zu diesem Zeitpunkt bereits schon länger, aufgrund früherer erfolgreicher Geschäfte. Herr Wi wollte die Ware unbedingt (weil er bereits einen Kunden dafür hatte) und vertraute den Aussagen von Herrn CW. Herrn S war dies natürlich nur recht, weil es somit der NV erspart blieb, den gesamten Kauf der Ware vorzufinanzieren.

Am Nachmittag bekam NV die Bestätigung vom MKU Warehouse, dass CER die Ware an NV freigegeben hatte und NV überwies die Kaufsumme an CER und gab im Zuge dessen die Ware an TBV frei. Als sich die Warenübernahme bei MKU für TBV - obwohl NV die Ware bezahlt und freigegeben hatten - weiter verzögerte, eskalierte die Situation. Herr Wi von der Firma TBV fühlte sich von NV betrogen und Herr CW gab auf verheimenten Druck durch Herrn Wi am frühen Abend die Kontaktdaten des Kontaktmannes von der Firma CER weiter.

Herr Wi von der Firma TBV arbeitete schon seit langer Zeit mit MKU zusammen und konnte somit am direkten Wege den Status der Ware klären. Herr Wi fand heraus, dass es mehrere Freigaben und Besitzansprüche für dieselbe Ware bei MKU gab und deshalb die Mitarbeiter von MKU auf Zeit und Sicherheit spielten und die Ware im Lager blockierten. Herr Wi klärte die Situation auf und bekam schlussendlich die Ware.

In derselben Woche lernten Herr S, Herr H und Herr DH die Geschäftsführung und Mitarbeiter der Firma TBV persönlich auf der Cebit in Hannover kennen. Dort wurde nochmals ausdrücklich seitens TBV festgehalten, dass der Ablauf dieses Erstgeschäftes eine Katastrophe war und unverhältnismäßig viel Aufwand und Stress für TBV bedeutete und man nicht bereit war, nochmals ein solches Risiko einzugehen. Weiters war NV klar, dass durch die

Kontaktherstellung zu CER es möglich wurde, dass TBV und CER direkt Geschäfte abschließen könnten.

Alles in allem kein sehr erfolgreicher, aber dafür nervenaufreibender Start ins Spottradinggeschäft. Aus Erfahrungen im früheren Geschäftsleben war Herrn S klar, dass neue Geschäfte immer eine gewisse Lernzeit benötigen, um völlig reibungslos abzulaufen. Da für NV kein finanzieller Schaden, sondern im Gegenteil eine Handelsmarge erwirtschaftet wurde, wurde beschlossen weiter dem Spottrading-Geschäft nachzugehen.

Der Kontaktmann von der Firma CER schlug für die Abwicklung von gegebenenfalls weiteren Geschäften das Warehouse LG in Wien vor, da er laut seiner Aussage mit diesem Warehouse in der Vergangenheit immer gute Erfahrungen gemacht hatte.

Zu den vom Prüfer angemerkten Ungewöhnlichkeiten:

- Bestellt und vereinbart waren 1000 Stück. Im Lager kamen aber nur 995 an. Diese 995 wurden durch NV von CER gekauft und weiter an TBV verkauft. Diese Tatsache bildet uE einen im Geschäftsleben gewöhnlichen Vorgang der tagtäglich passiert. Vielmehr wurde dadurch offenbar, dass die Warenprüfungen beim Warehouse MKU auch tatsächlich durchgeführt wurden. Eine Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehung kann daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden.

- Die Firma TBV tätigte beim gegenständlichen Geschäft ihre Überweisung laut eigener Aussage aus Deutschland, weil dort gerade das notwendige Geld verfügbar war, in Holland allerdings nicht. Aus der Sicht der Geschäftsführung der NV (Herr S) konnte auch darin keine Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehung gesehen werden, da es wohl als Angelegenheit des Kunden Fa TBV anzusehen ist wo dieser Konten unterhält und von wo aus Zahlungen geleistet werden. Aus der Sicht der Geschäftsführung war entscheidend, dass das Geld schnell und vorab überwiesen wurde. Die spätere Ausstellung der Gutschrift war formal notwendig und hatte keine operative Bedeutung und Priorität.

- Die Geschäftsbeziehung wurde nicht wie vom Prüfer behauptet von "Mittelsmännern" eingefädelt, sondern von selbständigen Verkäufern, die keine fixierten, sondern vielmehr verhandelte Preise vorlegten. Es liegt in der Natur der Geschäftstätigkeit eines Handelsverkäufers Ein- und Verkaufspreise zu verhandeln und zu fixieren. Herr S konnte daran nichts Ungewöhnliches feststellen. Das Geschäft wurde von Hrn. CW und DH vorbereitet und verhandelt. Die Bestellung erfolgte über eine Einkaufsbestellung durch NV. Bereits eine Woche vorher wäre auch ein Geschäft über 900 CPUs geplant gewesen. Zu dem ist es allerdings nicht gekommen. Entweder hat CER die Ware jemanden anderen verkauft, oder hat die Ware selbst nicht kaufen können. Für dieses Geschäft hätte es seitens CER sogar ein Rückkaufangebot (siehe Anlage) gegeben. Damit wollte Hr. S sicherstellen, dass bei der NV so wenig wirtschaftliches Risiko wie möglich bleibt. Das gegenständliche Erstgeschäft mit CER ist also nicht so einfach und mühelos wie dargestellt aus dem Nichts auf den Schreibtisch von Herrn S gelangt. Das Gegenteil ist der Fall, es war einiges an Akquisitions- und Verhandelsaufwand notwendig, um das erste Geschäft zu fixieren.

- Die vom Prüfer dokumentierten Freigaben sind unvollständig, weil die mündlichen Freigaben fehlen. Anhang A des Prüfer-Programmes zeigt, dass der Kontaktmann von der Firma CER bestätigt, die Ware am 13. März 2007 der NV freigegeben zu haben. Eine schriftliche Freigabe durch CER wäre für den reibungsloseren Ablauf des Erstgeschäftes sicherlich besser gewesen. Herr S hat dies damals auch als Verbesserungsbedarf bewertet.

- Die Firma VLE wurde der NV aufgrund eines fehlerhaften Reports der Firma MKU bekannt gegeben. MKU wurde - wie oben beschrieben - auf diesen Umstand hingewiesen. Weiteren Handlungsbedarf hinsichtlich VLE sah Herr S nicht, weil er zu diesem Zeitpunkt das problematische, aktuelle Geschäft gut zu Ende führen wollte. NV schloss zum damaligen Zeitpunkt nicht aus, mit einer VLE vielleicht auch einmal Geschäfte zu machen, sollte sich die Gelegenheit dafür bieten. Aber zum damaligen Zeitpunkt kannten weder Herr S, Herr H, Herr DH oder Herr CW die Firma VLE oder einen ihrer Mitarbeiter. **Herr S, Herr H, Herr DH und Herr CW schließen auch zum gegenwärtigen Zeitpunkt ausdrücklich aus, jemals**

**direkten Kontakt, zur Firma VLE gehabt zu haben, oder zu irgendeinem Zeitpunkt gewusst oder geahnt zu haben, dass VLE fakturierte Umsatzsteuer nicht abführen**

**wird.** Dafür hat es nie den geringsten Hinweis oder Grund zur Annahme gegeben. Selbst der Prüfer, der am 24. April mit der Prüfung der NV-Umsatzsteuer begann, hat während des darauf folgenden Monats (während dessen NV fleißig Spottrades durchführte) nie auf die Möglichkeit eines Vorsteuerbetruges hingewiesen. Der Vorwurf des Prüfers während der Prüfung lag lediglich darin, dass NV anscheinend keine Verfügungsgewalt über die von ihr gehandelte Ware hätte. Dies ist und war jedoch für Herrn S nie nachvollziehbar, da die NV die Ware nicht verkaufen hätte können, ohne verfügungsberechtigt zu sein. Der Prüfer gab der NV-Steuerberaterin in der Kanzlei auch die mündliche Zusage, dass das gebuchte NV-Vorsteuerguthaben März 2007 über fast 190.000 € wieder aufs NV-Konto rücküberwiesen wird. Dies erfolgte jedoch nicht, weil es sich der Prüfer nach einiger Zeit wieder entgegen einer ursprünglichen Zusage doch anders überlegte. Der Grund hierfür war laut seiner Aussage wiederum der Vorwurf, nicht verfügungsberechtigt gewesen zu sein. Die Aussage des Prüfers, dass das gebuchte Vorsteuerguthaben nach erfolgter USt-Nachschau rücküberwiesen wird, war für Herrn S vielmehr ein Zeichen, dass bei der in Rede stehenden Geschäftsbeziehung alles in Ordnung sei und die NV-Lieferanten auch die Umsatzsteuer korrekt ans Finanzamt abführten. Die Aussage, dass NV nicht verfügungsberechtigt sei, wollte Herr S mit mehr und besserer Aufklärung über den Geschäftsablauf entkräften. **Herr S konnte letztendlich auch aufgrund des Verhaltens des Prüfers nicht darauf schließen, dass die Umsätze in der Lieferkette betrugsbehaftet sein sollen!** Hätte der Prüfer zum damaligen Zeitpunkt (April 2007) Hrn. S auch nur eine Andeutung gemacht, dass ein (Vor-)Lieferant ein Betrüger sei oder das typischerweise mit Intel-CPU's Karussellbetrug betrieben wird, hätte Herr S unverzüglich alle weiteren Geschäfte eingestellt und auf eine Klärung gewartet. So wurden aber nach zunächst positiver mündlicher Bestätigung durch den Prüfer bzw aufgrund des für Herrn S nicht nachvollziehbaren Prüfer-Einwandes der "fehlenden Verfügungsmacht" der Handel natürlich fortgesetzt. Der NV ist

durch dieses für Herrn S unverständliche Verhalten des Prüfers ein beträchtlicher Schaden entstanden. **Zudem ist es nicht nachvollziehbar, warum Herr S den Vorsteuerbetrug vor Geschäftsabschluss hätte erkennen müssen, obwohl offenbar nicht einmal der Prüfer selbst nach Durchsicht der Unterlagen und eingeleiteter Kettenprüfung, dies aufzeigen konnte!!**

- Die Ausfuhrdokumente wurden ausgelackt akzeptiert, weil NV einsah, dass Kunden ungern ihre Kunden an den Lieferanten preisgaben. NV war wichtig, dass die Ware auch tatsächlich exportiert wurde. Um dies zusätzlich bestätigt zu erhalten, hat die Firma TBV auch eine Exportbestätigung gefaxt (siehe Anlage). An dieser Vorgangsweise kann nichts Ungewöhnliches festgestellt werden.

- Des weiteren ist die Behauptung des Prüfers, dass ein Markt der sich eines Warehouse-Logistikdienstleisters bedient, kein funktionierender Markt sein soll, ebenfalls nicht nachvollziehbar. Die Firma NV bedient sich bei fast allen ihren Lieferungen seit der Gründung im Jahre 2005 eines externen Warehouses! Weiters war Herrn S klar, dass die Firma TBV nur dann bei NV Ware kauft, wenn sie wiederum bereits einen Kunden für die Ware fixiert hatte. Dies war erkennbar, weil TBV immer auf einem Termingeschäft mit NV bestand, weil eben auch die Firma TBV ihren Kunden gegenüber einen spätesten Lieferzeitpunkt bekannt geben musste. Dies liegt in der Natur des Spottradings, weil niemand lang das Kapital binden will, sondern sehr schnell viel Ware bewegen will. Lager werden gewählt, um professionell (sicher) und schnell die Ware umzuschlagen. Die Firma TBV hat NV bei ihrer offiziellen Vorstellung Unterlagen übermittelt, aus denen hervorgeht, mit welchen Warehouses (12 an der Zahl) sie zusammenarbeitet (siehe Anlage). Dies gemeinsam mit der Empfehlung von Herrn CW, dass TBV ein guter und verlässlicher Handelspartner sei, hat Herrn S in der Annahme gestärkt, dass die Verwendung von Warehouses auch beim Spottrading branchenüblich und erstrebenswert ist. Dass NV in "einer Lieferkette sitzt" sei offensichtlich gewesen, weil Herr S ausschließen konnte, dass die Firma CER selbst die angebotenen Intel-CPUs produziert. Da gemäß Wissensstand von Herrn S niemand in Österreich Intel-CPUs produziert, sitzt man also

immer in einer Lieferkette, sobald man Intel-CPUs in Österreich kauft. Von wem die Firma CER tatsächlich die Intel-CPUs bezog, wussten weder Herr S, noch Herr H, noch Herr DH oder Herr CW.

- Der fehlerhafte Warehouse-Report mit der Firma VLE als Lieferant wurde von NV bei der Firma MKU reklamiert. Hätte Herr S bei MKU angerufen, hätte er - wie vom Prüfer behauptet - sicherlich nicht die Auskunft erhalten, dass die Ware auch von der Firma M Salzburg (die der NV zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht bekannt war) an NV freigegeben wurde. Die Frage beim Warehouse lautete immer: Hat Firma CER die Ware für NV freigegeben? Nur so kann das Warehouse nachvollziehen, wem NV bezahlt bzw. bezahlen wird. Jede zusätzliche Auskunft wäre die Weitergabe von fremden Geschäftsgeheimnissen. Auch darin liegt keine Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehung. Ungewöhnlich ist vielmehr die Aussage des Prüfers, dass dieser wisse, was das Warehouse Herrn S beauskunftet hätte.

- Leider wurde die Firma NV gezwungen ihren Lieferanten gegenüber ihren Kunden preiszugeben. Dies sollte natürlich nicht vorkommen, weil somit die Möglichkeit des Direktkaufes des Kunden beim Lieferanten besteht. Die unbefriedigende Situation im Warehouse, weil offenbar aus MKU-Sicht zwischenzeitig nicht klar zugeordnet werden konnte, wer am 13. März tatsächlich der Eigentümer der Ware war, hat NV zu diesem Schritt gezwungen. Somit hatte die Firma TBV die Möglichkeit die Aussage der NV, dass NV die Ware beim Lieferanten, der Firma CER, bereits vollständig und schuldbefreiend bezahlt hatte, direkt zu prüfen. Es ist denkbar, dass die Firma CER wiederum ihren Lieferanten gegenüber der Firma TBV bekannt gab und somit das Fax von VLE nach TBV zustande kam. Dass NV seinen Lieferanten preisgeben musste empfindet Herr S als unangenehm und als nicht wünschenswert, aber keinesfalls als ungewöhnlich.

- Die Firma TKC war der NV zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt. Welche Einträge diese Firma in die "ZM" tätigt und wann sie über was mit dem Warehouse MKU kommuniziert,

entzieht sich der Kenntnis von Herr S und kann von NV weder überprüft noch beurteilt werden.

- Das vom Prüfer angeführte Kalkulationsbeispiel zeigt ein plausibles gewöhnliches Handelsgeschäft. Die angeführte Schlussmarge in der Höhe von € 1,5 ist jedoch als Mindestmarge zu sehen. Der letztendliche Vergleich des Preises der Ware in Italien mit dem günstigsten Geizhalsangebot in Österreich ist nicht praxistauglich. Denn erstens hat Italien andere Preise für Computerkomponenten als Österreich und zweitens ist das billigste Geizhals-Angebot It. Einschätzung des Geizhalshändlers NV kein gültiger Benchmark. Exkurs Geizhals-Problematik: Erfahrene Geizhals-Käufer nehmen selten das billigste Angebot, sondern wählen einen Anbieter mit günstigem Preis, guter Bewertung und vor allem schnell verfügbarer Ware. Sehr oft kann der billigste Anbieter nicht liefern und will mit seiner Billigst-Platzierung nur werbetechnische Aufmerksamkeit. Aber dadurch wird der Preis unnötig verbilligt und der Kunde trotzdem verärgert, weil vom Händler trotz Angebot keine Ware - zumindest nicht zum versprochenen Preis - geliefert werden kann. Die Abschaffung der Möglichkeit, Geizhalsangebote mit "nicht verfügbarer" Ware in der Übersicht vorzureihen, ist ein ständig diskutierter Punkt in der Zusammenarbeit von Geizhalsplattform und teilnehmenden Händlern. Somit läge ein seriöser Preis im Einzelhandel sicher über dem angeführten € 241 Geizhals-Minimalpreis und somit wäre die Marge sicherlich höher als die angeführten € 1,5. Aber selbst eine Marge von € 1,5 wäre für den Verkauf an einen Großabnehmer wie einem Computerassembler in Italien ein Geschäft. NV hat sich nirgendwo dazu verpflichtet, dass einem Einzelhändler geliefert werden muss. Herr S kannte zum damaligen Zeitpunkt natürlich nur die Preise, die NV mit ihrem Lieferanten und ihrem Kunden vereinbarte. Diese kamen Herrn S plausibel vor und deshalb konnte Herr S nichts Ungewöhnliches an diesem Umstand feststellen.

Sollte ein für NV Außenstehender wirklich die Absicht haben, NV mit gefälschtem Firmenpapier zu schädigen, könnte er dies sicherlich auch ohne eine explizite Zurverfügungstellung von NV-

Blankofirmenpapier. Herr S hat das NV-Geschäftspapier selbst mittels MS-Word Textverarbeitungsprogramm erstellt. Das Logo dafür kopierte sich Herr S vom NV-Internetshop. Hat also einer der NV Geschäftspartner jemals ein Fax, eine Rechnung, eine Bestellung oder ähnliches gesehen, wäre es ihm ein leichtes gewesen, selbst ein Blanko-Geschäftspapier der Firma NV mittels Textverarbeitung zu erstellen. Die Übermittlung stellte wie bereits oben erwähnt nach Rücksprache mit Herrn DH und Herrn CW keine Ungewöhnlichkeit dar, sondern wurde als branchenüblich eingestuft.

NV hat die Ware von einem gewöhnlichen österreichischen IT-Händler gekauft. **Mehrere Experten, wie erfahrene Unternehmer (Herr Dr. RL), Steuerberater und sogar ein (Herrn H bekannter) Steuerfahnder des zuständigen Finanzamtes wurden vor Durchführung des Geschäftes aufgrund der hohen Rechnungssumme mit der Bitte um kritische Hinweise bzw. Empfehlungen hinsichtlich des Themas Vorsteuer befragt. Die einhellige Meinung war, dass NV jedenfalls die UID-Nummern ihrer Geschäftspartner prüfen muss, damit NV nicht Gefahr läuft den Vorsteuerabzug zu verlieren.** Für eine weiterführende Durchleuchtung des Geschäftspartners und seiner Geschäfte fehlen der NV als gewöhnliche Handelsfirma die Möglichkeiten. Die gegenständlichen Geschäftspartner hatten stets seriös, unverdächtig und eben den erwarteten Vorstellungen entsprechend agiert. Mit den Lieferanten des NV-Lieferanten hatte NV zu keinem Zeitpunkt etwas zu tun.

Der falsche Report vom Warehouse war für Herrn S eine ganz gewöhnliche Ausnahmesituation im Geschäftsablauf. Dies und viele andere Fehler, die sich während der Geschäftsabwicklung einschlichen (wie falsches Datum auf Belegen, fehlerhafte Produktbezeichnungen, abweichende Liefermengen, falsche Rechnungsbeträge, uä), zeigen vielmehr, dass es sich um reale, akquirierte Geschäfte und nicht wie vom Prüfer immer wieder behauptet um vorgefertigte, abgemachte Pseudogeschäfte handelte.

**Richtigstellung der unrichtigen Prüferbehauptung:** Herr S ist seit 2000 GF der Firma E GmbH und seit 2007 GF der Firma NV. Die Firma E GmbH ist IT-Dienstleister, Firma NV ist ein Handelsunternehmen. Also war Hr. S im gegenständlichen Geschäftsfeld, also Handel, erst sehr kurz (1 Monat) tätig und nicht wie behauptet schon lange Zeit. Weiters ist nicht nachvollziehbar, worauf der Prüfer seine Behauptung "Hochrisikobranche EDV" stützt. Herr S hat in seiner 7jährigen Tätigkeit als E GmbH-Geschäftsführer noch nie auch nur im Entferntesten mit dem Problem Vorsteuerbetrug/Karussellbetrug zu tun gehabt. Medienberichte diesbezüglich sind weder Herrn S noch weiteren befragten Experten bekannt. Die Verwendung des Intel-FPO-Codes ist, wie auch vom Prüfer festgestellt, nicht handelsüblich. Kein der NV bekanntes Warehouse prüft den FPO-Code. Der FPO-Code wird am einzelnen CPU angegeben. Dh in einer Lieferung können sich CPUs mit verschiedenen FPO-Codes befinden, trotzdem können auch mehrere CPUs denselben FPO-Code haben. **Somit ist der FPO-Code für die Beweisvorsorge, dass ein und dieselbe Ware mehrmals gehandelt wird, nicht zweckdienlich.** Weiters hat der FPO-Code für NV als Händler überhaupt keine Bedeutung, weil dadurch nicht die Spezifikation (Art und Wert) des Produktes bestimmt wird. Dies erfolgt in der Regel über den Produktcode. Weder TBV noch das Warehouse MKU, beide seit Jahren im CPU-Spotmarkt tätig, arbeiten mit dem Intel FPO-Code. Warum NV den FPO-Code erfragen hätte sollen, ist daher nicht ersichtlich und auch branchenunüblich.

Die Durchführung des gegenständlichen Geschäftes war nach Abwägung aller Risiken für Herrn S als ordentlichen gewissenhaften Geschäftsleiter aus folgenden Gründen gangbar:

- Herr S hat sich einen Überblick über das neue Geschäftsfeld verschafft und führte viele Gespräche mit den Verkäufern, DH und CW. Diese versicherten oftmals, dass Spottrading und Fernost-Importe ein interessanter Markt seien, den sie aus ihrer beruflichen Vergangenheit gut kannten. Weiters erklärten sie Herrn S, wie sie ihre Kunden akquirierten und stellten Herrn S Handelsplattformen vor, auf denen es tausende Anfragen und Angebote zu Computerkomponenten aller Art gab.

- Herr S führte auch intensive Gespräche mit Herrn H, der ja bereits seit längerer Zeit Handelsgeschäfte dieser Art in geringerem Umfang durchführte.
- Herr S ließ Herrn H beim Steuerberater und sogar bei einem Steuerfahnder nachfragen, um nochmals Sicherheit hinsichtlich der notwendigen Vorsichtsmaßnahmen zum Thema Vorsteuer zu haben. Daher wurden auch die UID-Nummern des Kunden und des Lieferanten geprüft.
- Herr S lieferte nicht auf Kundenkredit und wollte es vermeiden Ware auf Lager zu legen und wies die Verkäufer an, Aufträge mit Kundenvorauskasse zu akquirieren. Somit sollte das Risiko des Verlustes des eingesetzten Kapitals minimiert werden.
- Herr S interessierte sich für die Dynamik des Spottradings und besuchte deshalb auch die Cebit 2007, um mehr über dieses Geschäftsfeld zu lernen. Wie Herr S damals erfuhr gibt es auf der weltgrößten Computerfachmesse Cebit den eigenen Bereich "Planet Reseller", der sich bei ca. 150 Ausstellern ausschließlich mit dem Handel von Computerkomponenten beschäftigt. Nicht zuletzt die dort gewonnenen Eindrücke (zB Messestände von Tradern) und die dort erhaltenen Kontakte (zB die erwähnten Bilanzdaten der Firma AST mit € 400 Mio. Umsatz) bestätigten Herr S in der Sinnhaftigkeit und Nachhaltigkeit des gegenständlichen Geschäftsfeldes.

Ad Pkt 4 Lieferung vom 16. März 2007 an TBV (D):

Der Prüfer stellte für das angeführte Geschäft fest, dass es mit einem Karussellbetrug behaftet sei. Dazu wird wie folgt Stellung genommen und widersprochen:

- Das gegenständliche Geschäft wurden von den Verkäufern CW und DH akquiriert, verhandelt, vorbereitet und gemeinsam mit NV durchgeführt. Herrn S, Herrn H, Herrn CW und Herrn DH waren wiederum zum Abschluss des Geschäftes nur der NV-Lieferant, die Firma CER, und der NV-Kunde, Firma TBV, bekannt. Die Lieferkette vor CER bzw nach TBV war ausdrücklich nicht bekannt, was der branchenüblichen Vorgangsweise bei Spottrading-Geschäften entspricht. Auch die Vorgänge im gegenständlichen Warehouse, wie interne

Aufzeichnungen oder Kommunikation mit anderen Marktteilnehmern, waren NV nicht zugänglich und blieben der NV daher verborgen.

- Der vom Prüfer als "auffallend" bezeichnete Sachverhalt, dass NV die Ware 3 Tage vorher finanzierte, bevor der Lieferant die Ware freigab, zeigt ganz genau, dass das Geschäft - so wie alle anderen auch - ein gewöhnliches Handelsgeschäft war, bei dem NV durch den Kauf von Ware im Extremfall einen Totalverlust des eingesetzten Kapitals riskierte. Wäre nämlich der Kunde – wie in späteren Geschäften auch tatsächlich passiert – aus welchen Grund auch immer von seinem Kaufvertrag zurückgetreten, hätte sich NV einen neuen Kunden wahrscheinlich mit schlechteren Konditionen suchen müssen, oder wäre überhaupt auf der offenen Rechnung sitzen geblieben. Wäre alternativ dazu – in einem anderen möglichen Risikoszenario – ein Fehler im Warehouse passiert und die Ware, obwohl bereits von NV bezahlt und an ihren Kunden freigegeben, einem anderen/falschen Marktteilnehmer freigegeben/geliefert worden, hätte wiederum NV den Ärger und den Schaden aus einem missglückten Handelsgeschäft zu tragen gehabt. Somit ist für Herrn S klar ersichtlich, dass NV tatsächlich das Geschäftsrisiko trug und nicht lediglich die Vorsteuer zu finanzieren hatte. Diese Tatsache widerlegt auch die Behauptung des Prüfers, dass die Geschäfte der NV "konstruiert" waren, um einen Karussellbetrug zu verschleiern. Hier ging es um echtes Risiko. NV bezahlte "On inspection" also nach Überprüfung der Ware im Warehouse an den Lieferanten. Aufgrund des Drängens des Kunden gab NV die Ware bereits am Freitag, den 16. März 2007, für den Kunden im Warehouse frei. Die Zahlung durch den Kunden ging jedoch erst am 19. März 2007 bei NV ein. NV hatte als Beleg für die Zahlung die Überweisungsbestätigung durch die Bank des Kunden. Beim gegenständlichen Geschäft ging es um einen Warenwert in der Höhe von annähernd 340.000 € (inkl. USt). Spätestens zu diesem Zeitpunkt machte Herr S die unangenehme persönliche Erfahrung eines hohen Handelsrisikos. Wenn also der Prüfer in seinen Feststellungen wiederholt von der "Leichtigkeit der Geschäfte" spricht, kann dies absolut nicht nachvollzogen werden.

- Im Detail stellte sich der Ablauf des gegenständlichen Geschäftes folgendermaßen dar:

- Das Geschäft/die Ware wurde im Warehouse spätestens am 15. März 2007 durch NV angemeldet/nachgefragt (ein Mitarbeiter des Warehouses LG übermittelte Herrn H am 15. März 2007 ein Blankogeschäftspapier der Firma LG per Fax - siehe Anlage D des Prüfer-Programmes - zur Prüfung der Firmenangaben durch NV). Spätestens an diesem Tag wusste somit das Warehouse, dass geplant war, dass NV die gegenständliche Ware kaufen will/wird.

**Wichtig:** Ablauf im Warehouse / Kommunikation mit dem Warehouse: Das Warehouse war immer schon im Vorhinein über die Warenbewegungen innerhalb der Lieferkette informiert. Bevor die Verkäufer nämlich potentiellen Kunden ein Angebot unterbreiteten, versicherten sie sich in der Regel beim Warehouse, dass wirklich Ware vom entsprechenden (akquirierten) Lieferanten am Weg ist oder lagernd ist. Sobald Herr CW oder Herr DH vom Warehouse bestätigt bekamen, dass CER Ware für NV vorbereitete, wurde dem Warehouse in weiterer Folge mitgeteilt, dass diese Ware danach für die Firma TBV zu reservieren sei. Somit konnte TBV beim Warehouse anfragen, ob NV tatsächlich Ware für sie im Warehouse reserviere. Dieses Rückversichern und Avisieren passiert natürlich auch in der Lieferkette vor und nach NV. Somit bekommt das Warehouse naturgemäß im Vorfeld einen Überblick über den geplanten Ablauf der Lieferungen im eigenen Haus. Der vom Prüfer im Anhang E seines Programmes angeführte handschriftliche Zettel, könnte It. Meinung von Herrn DH und Herrn CW eine Dokumentation/ein Leitfaden des geplanten Ablaufes, entsprechend eben wie die einzelnen Marktteilnehmer ihren jeweiligen Lieferanten und ihren jeweiligen Kunden bekannt gaben, sein. Herr S nimmt zum heutigen Zeitpunkt an, das dieser Zettel nicht wie vom Prüfer behauptet zur Planung des Karussellbetruges, sondern lediglich als Checkliste zur Durchführung der korrekten Warenfreigaben - gemäß Vorabanweisung jedes einzelnen Warehousekunden - diene. Herr DH, Herr CW, Herr H und Herr S kannten natürlich nicht die gesamte Lieferkette - so wie am Zettel aufgeschrieben - und wussten auch nichts von solchen handschriftlichen Aufzeichnungen. Das Warehouse gibt naturgemäß aufgrund des gegenseitigen Kundenschatzes gegenüber ihren Kunden (den Marktteilnehmern), also auch gegenüber der NV, keine Auskunft über die gesamte Lieferkette. Hr. S hatte somit nie die Möglichkeit, sämtliche Informationen, so wie sie dem Prüfer vom Warehouse vorgelegt wurden, zu erfahren.

- NV bezahlt den Rechnungsbetrag am 16. März 2007 durch fernmündliche Anweisung an die Bank (nachdem NV das Geschäft mit dem Kunden TBV auf der Cebit endgültig fixiert hatte) und das Warehouse nochmals bestätigte, dass die Ware von CER für NV reserviert worden ist. Weiters bestätigte das Warehouse auch dem NV-Kunden TBV, dass die Ware nun für ihn reserviert sei.

- Der 16. März 2007 war ein Freitag mit kurzen Bankbuchungszeiten. CER erhielt die verbindliche Bestätigung des Zahlungseinganges von seiner Bank erst am Montag, den 19. März 2007. An diesem Tag stellte CER dann seine endgültige Rechnung an NV aus.
- TBV zahlte die Rechnung erst am 19. März 2007 an NV. Die Überweisung ist sich damals am Freitag den 16. März 2007 nicht mehr rechtzeitig aufgrund der Banköffnungszeiten ausgegangen. NV erhielt als Bestätigung/Beweis für die Zahlung von TBV den unterfertigten Überweisungsauftrag an die Bank. TBV erhielt somit bereits am 16. März 2007 die Freigabe für die Ware von NV, damit TBV noch am Samstag den dringenden Abtransport der Ware durchführen konnte.
- Somit trug NV wegen des Wochenendes ganze 3 Tage das gesamte Geschäftsrisiko, was Herr S als sehr unangenehm empfand. Doch aufgrund der Probleme und des daraus resultierenden Mehraufwandes für TBV beim ersten vorangegangenen Geschäft mit TBV, sah man sich seitens NV in der Schuld, auf Drängen des Kunden, etwas mehr Risiko als gewünscht zu übernehmen. Somit konnte NV auch letztendlich eine gute Kundenbeziehung mit TBV entwickeln.

Die Anmerkung des Prüfers, NV wollte irgendwelche Spuren zu einem Vorsteuerkarussell "verwischen", kann von Hrn. S nicht nachvollzogen werden. Alle Firmen mit denen NV gehandelt hat, (CER und TBV) bestätigen die gegebene bzw. erhaltene Verfügungsmacht an der gegenständlichen Ware. Für den Kauf und Verkauf der Ware gibt es Rechnungen, die ordentlich verbucht, gemeldet und auch bezahlt worden sind. Herr S weiß nicht, wie er sonst das Handelsgeschäft durchführen hätte sollen und ihm ist weiters unklar, was er "verwischt" haben soll. NV hat von Beginn an immer aktiv und nach bestem Wissen mit dem Prüfer zusammengearbeitet und nie irgendwelche Informationen zurückgehalten oder "verwischt". Von einer "sonstigen Leistung" der NV kann keine Rede sein.

Ad Pkt 5 Lieferung vom 27. März 2007 an TBV:

Die vom Prüfer beschriebenen E-Mails zeigen genau, wie jedes Geschäft einzeln akquiriert wurde und nicht wie wiederholt behauptet, die Geschäfte bereits vorbestimmt bzw. überhaupt keine echten Handelsgeschäfte wären.

Dass ein Geschäft nicht zustande kommt, liegt somit in der Natur der Sache. Eine 100%ige Erfolgswahrscheinlichkeit hatten die beiden Verkäufer Herr DH und Herr CW leider nicht.

Herrn S ist nicht klar, was ihn hätte "hellhörig" machen sollen. Dieses Geschäft ist erfolgreich abgewickelt worden. Ein potentiell anderes Geschäft ist nicht zustande gekommen, so wie es im Geschäftsleben eben absolut üblich ist.

Im Gegenteil: Die Vorkommnisse zeigten Hrn. S, dass das neue Geschäftsfeld Spottrading gewöhnlichen Bedingungen - wie alle anderen ihm bekannten Geschäftsfelder - unterworfen ist: Ohne Verkaufsarbeit und Akquisition kommt man nicht zum Geschäft.

Ad Pkt 6 Lieferung vom 30. März 2007 an WILL:

Das vom Prüfer erstellte **Schaubild e ist absolut irreführend und falsch**. Richtigerweise müsste es folgendermaßen aussehen: VLE-CECO-NV-WILL.

Die Rechnungslegungen und die Warenlieferungen erfolgten offenbar, wie oben dargestellt, von VLE an CECO, von dieser an NV an anschließend an WILL. Das vom Prüfer in seinem Schaubild angeführte "Deutschland (Lager)" ist offensichtlich kein Händler, der auch Ware gekauft und verkauft hatte, sondern lediglich ein Warehouse (Logistikdienstleister), das selbst nie Eigentümer der Ware war. Somit ist davon auszugehen, dass "Deutschland (Lager)" keine Ware an VLE verkauft und keine Ware von WILL gekauft hat.

Der NV waren in der vom Prüfer dargestellten angeblichen Lieferkette wiederum nur CECO als Lieferant und WILL als Kunde der Ware bekannt. NV kaufte die Ware im Warehouse MKU Kun. WILL holte die Ware ab und ließ sie ins Warehouse LG Deutschland transportieren. Darüber hinausgehend wusste weder Herr S, noch Herr H, noch Herr DH oder Herr CW, wer die Ware letztendlich erworben hatte und wer die Ware wollte.

Bestellaufträge mit Datum 30. Februar 2007 zeigen, dass auch hier wiederum nur Menschen am Werk sind, die Fehler begehen. Das Datum hätte offensichtlich plausiblerweise 30. März 2007 heißen sollen.

Dieses Geschäft ist nicht wie behauptet ohne Werbemaßnahmen eingefädelt worden, sondern Hr. DH und Hr. CW haben auch dieses Geschäft durch persönlichen Verkaufskontakt akquiriert. Im gegenständlichen Geschäft meldete sich ein ehemaliger Mitarbeiter der Firma CECO, direkt bei den Verkäufern, um die Firma WILL als Interessenten für 3ComWare vorzustellen. Als ehemaliger Mitarbeiter der Firma CECO, wusste dieser Herr zusätzlich, dass die Firma CECO zum damaligen Zeitpunkt 3Com-Ware zum Verkauf anbot. Vorgeschichte: Hr. CW und Hr. DH hatten am späteren Abend während ihres Cebit-Besuches bei einer Standparty den Herrn getroffen. Es wurden keine konkreten Geschäfte geplant bzw. besprochen.

Das besagte E-Mail wurde Herrn H telefonisch von Herrn CW angesagt und hätte lauten sollen: "Hallo ... nettes Gespräch auf der Cebit. Betreffend der 3Com Software welche angeboten wurde, haben wir einen Kunden gefunden und bitten dringend um ein Angebot". Wie gesagt: Erst als der Vertreter der CECO auf die Verkäufer wegen eines konkreten

Geschäftes zukam, nahm NV offiziellen Kontakt betreffend das gegenständliche Geschäft mit der Firma CECO auf.

Dass Lieferantenbestellung und Kundenlieferung wiederum am selben Tag, in kurzem Zeitraum hintereinander passierten, liegt in der Natur des Spottradings. Die Ware wird erst dann gekauft, wenn es tatsächlich einen Abnehmer dafür gibt. Lieferant und Kunde werden jedoch tatsächlich viel früher von den Verkäufern akquiriert. Am Tag des Geschäftes geht dann alles sehr schnell. Telefonisch vorbesprochene Angebote werden demnach sofort, praktisch zeitgleich, bestätigt. Dass es vorkommen kann, dass auf Belegen aus unterschiedlichen Systemen (E-Mail und Faxgerät) leicht abweichende Zeiten (5 Minuten!!) angedruckt sind, liegt daran, dass die elektronischen Uhren der beiden Geräte nicht synchronisiert sind. Dh sie haben einfach leicht voneinander abweichende Uhrzeiten eingestellt!!

Die exakte Anzahl von 92 Stück kommt daher, dass dem Kunden eben genau die der NV verfügbaren 92 Stück angeboten wurden und der Kunde diese auch wollte, weil er offensichtlich Bedarf hatte. Ob der Kunde WILL genau diese 92 Stück weiterverkaufte oder ob er weniger oder mehr weiterverkaufte, ob er die Ware überhaupt weiterverkaufen wollte oder konnte, blieb der NV stets verborgen. Die Firma WILL konnte von NV nur die gegenständlichen 92 Stück kaufen, da NV nur 92 Stück anbieten konnte.

Die Firma WILL erklärte gegenüber NV, dass sie die Ware schon sehr dringend benötigen würde, diese Info gab NV an die Firma CECO weiter. Den Grund, warum die Firma WILL die gegenständliche Ware länger als scheinbar von ihr geplant im Warehouse lagerte, kennt Herr S nicht. Plausibel wäre, dass WILL ein ursprünglich akquirierter Kunde abhanden gekommen ist und WILL somit erst einen neuen Kunden akquirieren musste. Dies ist jedoch lediglich eine Spekulation, was der tatsächliche Grund war, blieb Herrn S stets verborgen. NV hat jedenfalls die Ware im Warehouse MKU an WILL mit der Bedingung, die Ware auszuführen, übergeben. Herr S war jedenfalls erleichtert, dass er die Ware erfolgreich verkaufen konnte.

Das in Frage stehende Geschäft konnte aus der Sicht von NV jedenfalls nicht als ungewöhnlich eingestuft werden.

Ad Pkt 7 Lieferung vom 2. April 2007 an TBV:

Auch dieses Geschäft wurde von den Verkäufern DH und CW akquiriert und vor der tatsächlichen Abwicklung von ihnen vorbereitet. Daher liegen die Zeitpunkte des Kaufens und Verkaufens durch NV wiederum sehr knapp hintereinander. Dies liegt - wie nun schon vielfach ausgeführt - in der Natur des Spottradings.

Das Geschäft ist von den Verkäufern natürlich im Vorfeld im Warehouse angekündigt worden. Auch der NV-Kunde, die Firma TBV, tat dies und organisierte im Vorfeld sogar bereits den Abtransport der Ware zu ihrem Kunden.

Daraus ist ersichtlich wie kurzfristig die operative Umsetzung von Spottrades erfolgen muss. Sollte NV nicht wie im Vorfeld vereinbart bis zum Stichzeitpunkt liefern können, muss der Kunde seine Planung ändern bzw besteht die Gefahr, dass der Kunde aufgrund seiner nicht mehr erfüllbaren Verpflichtungen überhaupt nicht mehr am Abschluss des Geschäftes interessiert ist. NV würde bei Lieferverzug somit auf der Ware sitzen bleiben und müsste einen anderen Verkauf akquirieren.

**Das Warehouse hatte somit natürlich im Vorfeld die Information, wer beabsichtigte die Ware von wem zu kaufen. Die Mitarbeiter des Warehouses bereiteten sich offenbar auf die Abwicklung der Ware in ihrem Warehouse vor.**

Dass es solche Aufzeichnungen tatsächlich gab und wer diese gemacht hatte, wusste weder Herr S, noch Herr H, noch Herr DH oder Herr CW.

Tatsächlich konnte die Ware erst am 3. April und nicht wie von TBV verlangt am 2. April zum Flughafen gebracht werden. Die Firma TBV verlangte daher eine Gutschrift, d.h. einen verminderten Kaufpreis, als Abgeltung ihres Mehraufwandes und Ärgers aufgrund des Lieferverzuges. NV musste auf diese Forderung eingehen. Dies war zwar unangenehm, aber immer noch besser, als einen Kunden zu verärgern und einen neuen Kunden suchen zu müssen. Auch an diesem Beispiel ist klar ersichtlich, dass mit den Geschäften tatsächliches Handelsrisiko verbunden war und dass die Geschäfte schwierig in der Umsetzung waren. Von einer wie vom Prüfer mehrmals behaupteten "Leichtigkeit der Geschäftsabschlüsse" kann keine Rede sein.

Entgegen der Prüferbehauptung hat NV von keinem wie immer anzunehmenden "Verkaufsspiel" gewusst. NV kannte lediglich Lieferant und Kunde. NV wurde ausschließlich vom Lieferanten (Firma CER) bzw. dem Warehouse LG (im Auftrag von CER) über das Eintreffen von Ware informiert und bekam Angebote und Zusagen über Lieferungen ausschließlich vom Lieferanten CER. Das einzige Ziel der NV war es, Ware einzukaufen und diese wieder mit Gewinn zu verkaufen.

Der Geschäftsführung der NV konnte nichts Ungewöhnliches an dieser Geschäftsbeziehung auffallen.

Originalerklärung der Verkäufer:

- NV hat keinen Einfluss auf die Zuordnung der Ware bei LG. NV wurde nur von CER bzw von LG im Auftrag von CER informiert, dass die Ware eingetroffen ist. Zu den "Fakturierungsstationen" und der Behauptung dass sämtliche Abnehmer im Vorfeld feststehen, sei gesagt, dass dies ja auch richtig ist und zu 100% dem Handeln eines ordentlichen Kaufmanns entspricht.

Bsp. Szenario: CER meldet sich bei NV telefonisch oder bereits per Mail mit einem Angebot: "Ich kann voraussichtlich nächste Woche am Donnerstag 1.000 Stk. Intel CPU ABC zum Preis von XY in LG Wien anbieten."

Daraufhin versucht NV die Ware zu verkaufen. Der Grund weshalb Ware, welche zu LG kam, an TBV verkauft wurde, ist jener, dass fast keiner der Kunden von NV einen Account in LG Wien hatte und somit die meisten bei MKU Kun, MKU/R oder in Holland kaufen wollten. Dies wurde jedoch von der Geschäftsführung von NV nicht gewünscht, da die Ware jedesmal transportversichert, transportiert und länger finanziert hätte werden müssen und alle diese Faktoren den Gewinn geschmälert hätten.

- NV bietet also die Ware TBV an. Diese versucht wahrscheinlich ebenfalls die Ware im Vorfeld zu verkaufen. Also stehen bereits zu diesem Zeitpunkt alle Fakturierungsstationen in LG fest. Leider weiß NV von diesen nichts, denn sonst hätte NV mit höherem Gewinn an einen späteren Abnehmer von TBV verkaufen können. In LG macht sich ein Mitarbeiter somit auf natürliche Art und Weise Notizen zu einem Geschäft, welches in seinem Lager getätigt wird und zu welchem er von den jeweiligen Parteien Anweisungen bekommt.

Die vom Prüfer nun nochmals vorgebrachte Theorie, dass NV von diesem "Verkaufsspiel" gewusst hat oder die Ungewöhnlichkeit dieses Geschäftes hätte die Geschäftsleitung hellhörig machen müssen (nicht geordnete Ware wird für NV bereitgehalten, reserviert für einen Verkauf, genau diese Ware wird augenblicklich später bestellt, NV weiß zu diesem Zeitpunkt noch nicht von wem sie die Ware ankaufen wird ...), ist unrichtig, da anhand des oben angeführten Beispiels genau zu erkennen ist, wie der Ablauf war. NV wusste von wem sie Ware bezieht und ein Mitarbeiter von EGL wusste somit ebenfalls im Vorfeld, von wem und an wen die Ware gehen wird.

Ad Pkt 8 Lieferung vom 3. April 2007 an TBV:

Bezüglich der Lieferung vom 3. April 2007 an TBV erfolgten keine Auftragsbestellungen an TBV, weil NV nicht bestätigen wollte, dass die Ware, wie geordert, um 10:00 Uhr verfügbar sein muss. Somit konnte keine Entschädigung oder Preisreduktion von TBV eingefordert werden, falls dem nicht so war, wie im letzten Geschäft. Das Risiko für NV wurde somit reduziert.

Die vom Prüfer als ungewöhnlich beschriebene E-Mail von Herrn CW an MKU Kun war fehlerhaft (Anlage G des Prüferprogrammes). Anstatt der 980 Stück 6300er CPUs wären es richtigerweise 1000 Stück gewesen. Diese wurden von NV vom Lager LG Wien zum Lager MKU Kun transportiert. Dort wäre es geplant gewesen, dass sie TBV kauft.

Nach einigen Telefonaten mit potentiellen Abnehmern wurde der Fehler auch per E-Mail korrigiert: Später am 3. April erteilte Hr. CW per E-Mail den Auftrag an MKU Kun, die Ware (1000 Stk 6300er) im Lager LG Wien abzuholen, nach Kun zu transportieren und für den potentiellen Kunden SOST zu reservieren. Doch auch dieses Geschäft kam nicht zustande, die Ware wurde tatsächlich einem anderen Kunden verkauft. (siehe Pkt 9, Lieferung vom 4. April an TKC).

Diese Erklärung zeigt sehr deutlich, dass NV immer die Verfügungsgewalt über die von ihr gekaufte Ware hatte. Wie hätte sie sonst die Ware von Wien nach Kun transportieren lassen können?

Es wurde somit nicht wie vom Prüfer behauptet ein "weiteres Karussell" begründet, sondern die von CER gekaufte Ware einem anderen Kunden verkauft. Dies zeigt, dass die Handelsgeschäfte mit Risiko behaftet waren und die Kunden nicht automatisch für NV feststanden. Vielmehr mussten die Kunden jedes Mal aufs Neue akquiriert, verhandelt, abgeschlossen und richtig beliefert werden.

Die 980 Stück 6300er CPUs konnten im gegenständlichen Geschäft planmäßig der Firma TBV verkauft werden.

Wie und von wem die Warenfreigaben vor dem Kauf der Ware durch NV passierten und wer was darüber dokumentierte, blieben Hrn. S, Hrn. H, Hrn. CW und Hrn. DH stets verborgen.

Hrn. S ist nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft aufgefallen.

Ad Pkt 9 Lieferung vom 4. April 2007 an TKC:

Die Ware wurde am 3. April 2007 von CER gekauft. SOST als ursprünglicher Kunde lehnte die Ware aufgrund des vom Warehouse MKU Kun gelieferten Reportes ab.

Herr CW und Herr DH boten die Ware erneut an und fanden TKC als neuen Kunden. Allerdings konnte leider nicht mehr der ursprünglich geplante Preis in der Höhe von 124 €, sondern es konnten nur mehr 123,50 € pro Stück erzielt werden.

Die vom Prüfer angeführte Behauptung, dass "ohne erkennbare Werbemaßnahmen" verkauft wurde, kann von der Geschäftsführung von NV (Herr S) nicht nachvollzogen werden. Natürlich kann es sich eine Firma wie NV nicht leisten, großartig Werbung zu bezahlen. Die

Geschäftsanbahnung erfolgt daher über Verkäufer, die zudem bereit waren ohne Fixum (rein auf Erfolgsbasis) zu arbeiten. Diese Verkäufer widmeten wie bereits zuvor erwähnt ihren gesamten Arbeitseinsatz der Akquisition und Abwicklung der Spottrades. Daher hatten sie, wenn möglich, immer mehrere alternative Käufer und daher war es auch möglich, relativ rasch Ersatz für den abgesprungenen Kunden zu finden.

Dass ein neuer Geschäftskontakt, im gegenständlichen Geschäft die Firma TKC, prompt und vor Geschäftsabschluss seine Firmenvorstellung übermittelt, ist branchenüblich. NV hat ja alle Geschäftspartner vor Geschäftsabschluss einer UID-Prüfung unterzogen. Spottrading-Handelsfirmen haben typischerweise für den Zweck der Vorstellung bereits alle Unterlagen (wie Firmenregisterauszüge und UID-Bestätigungen) vorbereitet. Auch NV hat ihre relevanten Unterlagen für eine kurzfristige Vorstellung immer griffbereit.

NV hatte den Eindruck, dass die Behauptung der Firma SOST, sie wolle die Ware aufgrund der Verpackung nicht kaufen, eine willkommene Ausrede war. Vielmehr wurde von NV angenommen, dass SOST die Ware nicht verkaufen konnte. Hätte sie einen Käufer für die Ware gefunden, wäre ihr die Verpackung höchstwahrscheinlich egal gewesen. Was auch immer der Grund für den Rückzug von SOST war: NV beharrte nicht auf einem unglücklichen Geschäft, sondern versuchte ein neues Glück und nahm das Risiko auf sich, einen neuen Abnehmer für die Ware zu finden.

**Der Ablauf des gegenständlichen Geschäftes zeigt erneut, dass NV tatsächliche Handelsgeschäfte mit beträchtlichem Risiko und nicht wie vom Prüfer wiederholt behauptet lediglich Scheingeschäfte, durchführte!!**

Nicht nachvollziehbar ist die Prüferbehauptung, dass der Transport von Ware von einem Warehouse zu einem anderen ungewöhnlich und NV daher an einem nicht funktionierenden Markt beteiligt sei. Vielmehr war Herr S gezwungen, sich der Dienste von Warehouses zu bedienen, weil - wie bereits zuvor erwähnt - sich NV keine Palettenware ins Büro liefern lassen kann und will. Somit ist es für Herrn S aus eigener Erfahrung heraus verständlich, dass auch andere Handelsfirmen ihre Logistik an Professionalisten auslagern. NV hat auch Kontakt zu Endabnehmern, wie Computerherstellern, gehabt und gesucht. Diese sind aber ungleich schwieriger zu akquirieren als Händler. Die Hersteller verlangen in der Regel Lieferung auf Rechnung mit längerem Zahlungsziel. Dies hätte jedoch neben dem Debitorenrisiko weiter den Nachteil gebracht, dass die Liquidität und somit die mögliche Handelstätigkeit stark eingeschränkt gewesen wäre. Die Händler hingegen waren - so wie die NV auch - an einem schnellen Geschäft ohne Kapitalbindung interessiert.

Entgegen der Behauptung des Prüfers war der Transport der Ware durch NV von Wien nach Kun durch den beauftragten Spediteur MKU Kun versichert. Der Geschäftsführung der NV konnte nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft auffallen.

Ad Pkt 10 Lieferung vom 10. April 2007 an FEB:

Auch das gegenständliche Geschäft wurden von den beiden Verkäufern DH und CW akquiriert und vorbereitet. Die Durchführung erfolgte wiederum innerhalb eines kurzen Zeitraumes, weil die Grundzüge des Geschäfts bereits im Vorfeld mit Kunden und Lieferanten geklärt wurden. Wie immer beim Spottrading.

Daher ist es gänzlich **unrichtig**, dass - wie vom Prüfer behauptet - lediglich ein kurzer Mailverkehr ausreichend ist, um die Geschäfte zum Abschluss zu bringen. Dieser Mailverkehr dient nur der zusätzlichen Dokumentation bzw der Bestätigung des durch die Verkäufer telefonisch Vereinbarten.

Sowohl der Kunde FEB als auch der Lieferant M Salzburg stellten sich der NV offiziell als Handelspartner mit ihren Firmenunterlagen vor. NV stellte sich ebenfalls beiden neuen Partnern vor. Die Firma FEB ist den beiden Verkäufern schon länger bekannt. Zur Firma M Salzburg sind die beiden Verkäufer durch eine Person gekommen, welche ein weiteres (anderes) Geschäft vermitteln wollte (diese kündigte ein Geschäft mit Monitoren an, welches in späterer Folge auch durchgeführt wurde) und im Gegenzug Herrn CW eine Provisionsnote stellte.

NV ließ die UID-Nummern beider Partner - so wie immer - prüfen und konnte nichts Ungewöhnliches feststellen.

Die Firma FEB ist ein großer, in der Branche bekannter Händler und Herrn CW und Herrn DH bereits seit Jahren bekannt. FEB ist z.B. auch in einer Online-Handelsplattform sehr aktiv.

Prüferfeststellung: MKU Kun kommt und ersucht um die Verzollung. Darüber hinaus gibt MKU in diesem Mail bekannt, "es gibt eine österreichse Kunde. Wir müssen die clearance auf seine ATU-Nr. machen. Er exportiert die guter wieder nach Italien. So 0%" (Anmerkung: Bei der Firma MKU sind holländische Mitarbeiter angestellt).

Mit der österreichischen Firma ist offensichtlich - entgegen der Prüferbehauptung - nicht die NV, sondern die im Schaubild dargestellte Firma AST gemeint, da nicht auf die ATU-Nummer der Firma NV, sondern auf die ATU-Nummer der Firma AST gecleart wurde. Es ist denkbar, dass die Firma AST einen Kunden aus Italien an der Hand hatte, welcher die Waren dann vielleicht doch nicht abnahm.

Ausdrücklich darauf hinzuweisen ist beim gegenständlichen Handelsgeschäft, dass ein Teil der gekauften Ware, nämlich 15 Stück CPUs ins Internetshop-Warehouse der NV geliefert wurden. Von dort erfolgte der Verkauf an weitere Händler bzw. Endverbraucher. Dies zeigt auch, dass der Spottrading-Markt an dem NV teilnahm, - anders als der Prüfer wiederholt behauptet - sehr gut funktionierte!

Die Bezahlung des Kaufpreises an M Salzburg erfolgte auf das Konto in der Schweiz, allein aufgrund des expliziten Wunsches von MLC. Auf der Homepage des Schweizer Kontoinhabers der IC AG war der Geschäftsbereich Factoring beschrieben (siehe Anlage). Der NV wurde versichert, dass IC AG die Forderungen ihrer Kunden kauft und somit als Factoring-Dienstleister die Ausgangsrechnungen ihrer Kunden vorfinanziert.

Auch an dieser Vorgangsweise ist nichts Ungewöhnliches zu entdecken.

### **Ad Pkt 11 Lieferung vom 11. April 2007 an Firma D:**

Wie bereits zuvor erwähnt, wurde dieses Geschäft von einer Person an die Verkäufer herangetragen. Daher ist in der Prüferdarstellung wahrscheinlich auch die Firma X zu erkennen, da die genannte Person dieses Geschäft höchstwahrscheinlich mit der Firma X geplant hatte.

Auch beim gegenständlichen Geschäft waren der NV nur Lieferant und Käufer der Ware bekannt. Die Lieferketten vorher und nachher blieben der NV verborgen. Auch hier erfolgte Akquisition und Durchführung des Geschäftes sehr kurzfristig an nur 2 Tagen. Die Kontaktaufnahme zu den Geschäftspartnern erfolgte durch die Verkäufer DH und CW wesentlich früher. CW und DH haben die Firma Firma D bereits auf der Messe Cebit in Hannover kennengelernt. Die Vorstellung des neuen Geschäftspartners Firma D vor dem Erstgeschäft mit offiziellem E-Mail inklusive der Firmenunterlagen (zur Prüfung der UID, etc) gehörte zum üblichen Vorgehen.

Die Überweisung des Rechnungsbetrages erfolgte auf das gewünschte Konto des Lieferanten. Dass der Lieferant als ordentlicher Geschäftsmann seine Steuern angibt und bezahlt, davon konnte Hr. S ausgehen.

Wie der Prüfer auf die Aussage kommt, dass NV eine Bestellung von der Firma D vorgelegt bekommen hat, welche vom 8. April 2007 stammt, ist für NV nicht nachvollziehbar. Möglicherweise hatte die Firma Firma D bereits am 8. April bei X bestellt und hat diese Bestellung dann nach Absage auf NV abgeändert. Die Bestellung von Firma D wurde tatsächlich erst am 11. April 2007 mit Bestätigung durch NV schlagend (siehe Anlage).

Weiters kam am 11. April 2007 nicht, wie vom Prüfer behauptet, ein Angebot von der Firma M Salzburg, sondern bereits die Proforma Invoice, also quasi die Auftragsbestätigung (siehe Anlage). Das Anbieten und Verhandeln fand zeitlich vorher statt. NV bestellte also beim Lieferanten, nachdem NV den Auftrag mit ihrem Kunden fixierte. Diese Vorgangsweise der NV ist nicht nur gewöhnlich sondern vielmehr erstrebenswert. Welche Artikel die Firma M Salzburg auf ihrer Homepage bewirbt und welche nicht, kann von NV naturgemäß nicht beurteilt werden.

**Herr S, Herr H, Herr DH und Herr CW hatten sehr viele Kontakte auf der Cebit. Bei den Gesprächen wurden natürlich potentielle Geschäfte besprochen oder generell über Ware, die ein Händler gerne und wiederholt handelt, diskutiert.** Dies gehört aber wohl zu den typischen Aufgaben eines Verkäufers/Händler. Dass ein Vorsteuerbetrug besprochen oder geplant wurde, wird von Herr S, Herrn H, Herrn DH und Herrn CW vehement verneint! Keiner der genannten Personen hatte jemals Anlass auf der Cebit an einen Vorsteuerbetrug zu denken. Die Firma NV hat zum Firma D-Kundenbedarf von 1.000 Stk Monitore zusätzlich 20 Stk Monitore für einen völlig anderen, weiteren österreichischen (!) Kunden angefragt und gekauft. Diese 20 Stk wurden nicht im Warehouse MKU Kun umgeschlagen, sondern wurden zur NV geliefert. Somit ist für NV ganz klar bewiesen, dass NV die Verfügungsmacht über die Ware zur Befriedigung des konkreten Kundenbedarfes hatte und nicht - wie vom Prüfer behauptet - in einem Karussell sitzt.

Weiters zeigt der Prüfer auf, dass M Salzburg offensichtlich mehrere Abnehmer für die gegenständliche Ware haben musste. Ein potentieller Verkauf an die beschriebene Firma X ist scheinbar doch nicht zustande gekommen, sondern NV konnte die Ware erwerben. Dies zeigt sehr deutlich, dass der Weg der Ware nicht vor Geschäftsanbahnung durch NV bereits vorbestimmt/festgelegt war.

Hrn. S ist nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft aufgefallen und er wusste zu keinem Zeitpunkt - wie auch bei allen anderen Geschäften - dass er in einen Mehrwertsteuerbetrug eingebunden sein soll.

Ad Pkt 12 Lieferung vom 12. April 2007 an FOM und FEB:

Die beiden Firmen FEB und FOM sind Herrn CW seit einigen Jahren bekannt. Beide Firmen sind auch täglich in der Online-Handelsplattform zu finden. Dort suchen sie bzw. bieten sie Ware an.

Die Firma AC und deren Geschäftsführer ist Herrn CW und Herrn DH seit einigen Jahren bekannt.

Die Geschäfte wurden von den Verkäufern im Vorfeld akquiriert. Natürlich stellten sich die Firmen vor dem ersten Geschäft offiziell mit ihren Papieren vor. Die UIDs der am gegenständlichen Geschäft beteiligten Firmen wurden von NV natürlich wieder geprüft.

**Die Bezahlung auf das angegebene Lieferantenkonto erfolgte ausdrücklich auf Verlangen des Lieferanten. Dass die Kontonummer dieselbe war, wie bereits bei einem Geschäft davor mit dem Lieferanten M Salzburg, fiel NV zum Überweisungszeitpunkt nicht auf. Später wurde der NV auf Nachfrage hin versichert, dass verschiedene Firmen üblicherweise dieselbe Kontonummer beim Finanzdienstleister "IC AG" hatten. Die Aufteilung/Zuteilung der Zahlungen erfolgte intern bei IC AG.**

Wie zuvor erwähnt, ist der Geschäftsführer der AC den beiden NV-Verkäufern, Herrn DH und Herrn CW, beruflich und persönlich seit längerem bekannt. Beide Verkäufer versicherten Herrn S mehrmals, dass der GF ein erfahrener, verlässlicher, ehrlicher und wünschenswerter Geschäftspartner sei. Dass dieser GF - wie Herr S bei Geschäftsabschluss erfuhr - auch ein Konto beim Finanzdienstleister IC AG hatte, bestärkte Herrn S in der Annahme, dass dies in der Branche nicht unüblich oder ungewöhnlich ist. Da der GF die IC AG-Kontoverbindung nicht auf seiner Rechnung angeführt hatte und trotzdem wollte, dass NV dorthin die Rechnung schuldbefreiend leisten sollte, bestand Herr S auf der schriftlichen Bestätigung durch den GF. Dieser schickte seine Zahlungsaufforderung per E-Mail am 13. April 2007 (siehe Anlage). Dass die Kontonummer ident mit der Kontonummer aus dem vorangegangenen Geschäft mit M Salzburg war, fiel der NV bei Überweisungsdurchführung nicht auf. Auf diese Tatsache wurde NV erst im Nachhinein durch den Prüfer aufmerksam gemacht. Hr. CW und Hr. DH hatten nach der Beanstandung durch den Prüfer sofort bei AC nachgefragt, und bekamen die Info, dass dies seine Richtigkeit habe. Lt. Aussage von AC verwendet die IC AG nach außen hin ein Konto, die Aufteilung/Zuordnung der Zahlungen an die Geldempfänger erfolgt durch die IC AG intern.

Die Bezahlung der Ware an NV durch den Kunden FOM erfolgte - entgegen der Prüferdarstellung - nicht am 16. April, sondern bereits am 13. April (siehe Anlage). NV sah bereits am 16. April, dass der Überweisungsbetrag am Konto im Zulauf war (d.h. der verfügbare Betrag am Konto war um die Rechnungssumme erhöht). Daher gab NV dem Kunden die Ware am 13. April beim Warehouse frei. Die NV ist somit, den gewünschten Abläufen entsprechend, kein Debitorenrisiko eingegangen. Der Zahlungseingang am NV Konto war erst nach dem Wochenende, am Montag den 16. April 2007 gebucht und als Buchungszeile am Konto ersichtlich.

Der Lieferant AC gab der NV deshalb einen Werktag vor Zahlung durch NV die Ware frei, weil durch die persönliche Beziehung zwischen dem Geschäftsführer der Firma AC und den NV-Verkäufern, Herrn DH und Herrn CW, ein Vertrauensvorschuss gewährt wurde. Der GF der AC ging an die Dinge offensichtlich lockerer heran, als der Spottrading-Neuling Herr S. Herr S war der Meinung, dass der GF aufgrund seines langjährigen und erfolgreichen Spottradings eher bereit war ins Risiko zu gehen, als es Herr S selbst an seiner Stelle gewesen wäre.

Der Empfang der Ware einen Tag vor Erstellung des Frachtbriefes ist offensichtlich ein Fehler des Spediteurs. So wie überall im Geschäftsleben fallen eben Späne, wenn gehobelt wird. Sogar die Mitarbeiter des weltweit tätigen Paketzustellers DHL sind davor nicht gefeit. Auch diesen Mitarbeitern ist bei einem späteren Geschäft der NV ein solcher Fehler unterlaufen (siehe Anlage). Dass der Prüfer daraus einen Karussellbetrug konstruiert, ist nicht nachvollziehbar.

Wie der Prüfer richtig feststellt, sind weitere Lieferungen und Geschäfte außer denjenigen, die NV gegenständlich mit AC, FOM und FEB getätigt hat, der NV verborgen geblieben!

Das vom Prüfer als Anlage K angeführte Dokument der Firma FOM ist von dieser vermutlich aufgrund der schnellen Durchführung des Geschäftes fehlerhaft ausgestellt worden. Die Fehler waren aber alle zugunsten von NV und gaben somit für Herrn S wenig Grund zur Besorgnis. Da der NV selbst auch immer wieder Fehler unterliefen, war dies für Herrn S kein Grund, "hellhörig" zu werden.

Im Gegenteil: Durch die Nachvollziehbarkeit der Entstehung der Geschäfte inkl. aller Fehler, die ständig passierten, ist gut dargelegt, dass die gegenständlichen Geschäfte aus der Sicht von NV nicht betrugsbehaftet waren. Dafür liefen sie viel zu wenig "glatt". Ständig mussten Dinge richtig gestellt und neu verhandelt werden. Wären die Geschäfte vorab festgelegt und geplant geworden, hätte NV die Geschäfte perfekt durchführen und dokumentieren können. Die Geschäftsführung der NV konnte daher nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft feststellen.

Ad Pkt 13 Lieferung vom 24. April 2007 an TKC:

Das gegenständliche Geschäft wurde wiederum von den Verkäufern, DH und CW, akquiriert. Die Firma TKC schrieb bereits in ihrem E-Mail vom 10. April 2007 an NV, dass sie auch mit Semikonduktoren, speziell Astra semiconductors handelt, dass diese sehr stabil im Preis sind und sie gute Kunden dafür haben (siehe Anlage). Erst nachdem NV diese Mail erhalten hatte, kümmerten sich DH und CW um das gegenständliche Produkt und wurden schließlich bei der Firma AC fündig.

Wie bereits beim Erstgeschäft mit AC erwähnt, ist der Geschäftsführer der AC den beiden NV-Verkäufern, DH und CW, beruflich und persönlich seit längerem bekannt. Beide Verkäufer versicherten Herrn S mehrmals, dass der GF ein erfahrener, verlässlicher, ehrlicher und wünschenswerter Geschäftspartner sei. Dies war auch der Grund, warum Herr S bereit war, mit dem gegenständlichen Produkt zu handeln.

Eine Internetrecherche ergab, wie vom Prüfer erwähnt, dass es internationale Firmen gab, die das gegenständliche Produkt auf ihren Internetseiten beworben. Weiters wurde von den Herren S, DH und CW ein Verkaufsprospekt der Firma AC zu den gegenständlichen (und anderen, weiteren) Waren vorgelegt (siehe Anlage) Dieses Prospekt wurde NV vom GF per E-Mail übermittelt. Dieses Prospekt zeigte ganz klar, dass die Firma AC die gegenständliche Ware zum Verkauf anbot. Dass die Ware It. Prüferaussage spiegelverkehrt abgebildet war, fiel weder Herrn S, noch Herrn H oder den Verkäufern auf. Weiters geht Herr S aufgrund des Aufbaues des Prospektes (Prominent angeführter Firmenname AC) davon aus, dass dieser Prospekt sowieso von der Firma AC selbst hergestellt wurde. Daher sind mögliche Layoutfehler für Herrn S auch nicht weiter ungewöhnlich, sondern in der Praxis einfach vorkommend. Auch Herrn S sind schon des öfteren Fehler in Verkaufsunterlagen für seine Produkte passiert. Als Vorsteuerbetrüger wurde Herr S aber deswegen noch nie verdächtigt.

Die Ware wurde von NV fotografiert (siehe Anlage) um zu zeigen, dass die NV die Verfügungsgewalt über die Ware hatte. Dies wurde ja vom Prüfer immer wieder hinterfragt bzw. abgestritten.

Der Kunde TKC überwies die Rechnungen deshalb vorab an NV, weil NV auf Vorkasse bestand. NV hatte keine Erfahrung im Handel mit der gegenständlichen Ware und wollte keinesfalls diese Ware auf Lager haben und neue Abnehmer dafür suchen müssen. Also gab es für NV ausschließlich die Option Vorkasse durch den Kunden. TKC war damit einverstanden und Hr. S konnte dadurch das Risiko, das eingesetzte Kapital zu verlieren, reduzieren.

Dass mit der Lieferung der gegenständlichen Ware auch noch Ware für ein anderes, potentiell nächstes Geschäft vom Lieferanten AC mitgeliefert wurde, war für NV kein Nachteil. Das nächste Geschäft war ja bereits in Anbahnung. Der GF der Firma AC teilte den Verkäufern der NV mit, dass der Transportfirma ein Fehler unterlaufen ist und dass irrtümlich zuviel bzw. zu früh Ware an NV geliefert wurde. NV hatte damit naturgemäß wenig Probleme. Wäre kein Geschäft zustande gekommen, hätte NV die Ware selbstverständlich wieder retourniert. Unangenehm war lediglich das zusätzliche Lagerrisiko, das NV zu tragen hatte.

Wie zuvor erwähnt, hatte der Prüfer selbst bei der Betriebsbesichtigung am 26. April 2007 noch kein Wort über Karussell- oder Vorsteuerbetrug verloren. Lediglich die angeblich

fehlende Verfügungsmacht über die Ware wurde vom Prüfer angesprochen. Herr S konnte aber aufgrund der Tatsache, dass die Ware nun direkt zu NV geliefert wurde (gegenständliche Ware war keine Palettenware und für private Konsumenten relativ uninteressant - und somit relativ leicht im Büro der NV zu lagern) den Vorwurf, keine Verfügungsmacht über Handelsware zu haben, dezidiert ausschließen!!

Hrn. S konnte nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft auffallen.

Ad Pkt 14 Lieferung vom 27. April 2007 an SOST:

Ursprünglich wären 1000 Stück 6600er und 1000 Stück 6300er CPUs geplant gewesen (siehe Anlage).

Der Kunde SOST reduzierte jedoch seinen Bedarf und bestand zudem auf bestimmte Intel 6600er CPUs mit exakt dem Stepcode SL9ZL.

Das Warehouse hat aber nicht für alle 1000 Stück den gegenständlichen Stepcode bestätigen können (siehe Anlage). Deshalb reduzierte die Firma SOST ihre Bestellmenge von ursprünglich 1000 Stück auf 750 Stück.

Die Firma NV erhielt die Freigabe zur gegenständlichen Ware direkt vom Warehouse LG Wien (im Auftrag der Firma CER), welche wir unserem Kunden per E-Mail bestätigten (siehe Anlage). Der NV-Lieferant, die Firma CER, bestätigte der NV zuvor, dass die Ware von CER im Warehouse für NV allokiert wurde (siehe Anlage). Der Mailverkehr zwischen Warehouse und anderen Marktteilnehmern blieb Herr S, Herrn H, Herrn DH und Herrn CW stets komplett verborgen.

Somit trat als Lieferant der gegenständlichen Ware für NV stets CER in Erscheinung. **Das Schaubild p des Prüfer-Programmes ist somit falsch.** Die Firma VLE hat niemals mit der Firma NV Handel getrieben oder war jemals im direkten Kontakt mit der Firma NV. **NV bekam die Freigabe für die Ware zum gegenständlichen Geschäft von CER bzw. dem Warehouse LG Wien und niemals von VLE.**

Die vom Prüfer angeführte angebliche E-Mail-Korrespondenz (Anlage C und L des Prüfer-Programmes) von Kunden des Warehouses LG Wien mit demselben, sind der Firma NV zu keiner Zeit bekannt gewesen!! Dazu kann Herr S naturgemäß keine Stellungnahme abgeben. Aus der Sicht der NV und der Sicht von Herrn S ist diese Korrespondenz für NV auch komplett irrelevant.

Für NV relevant war, dass die Firma CER die gegenständliche Ware angeboten hatte und das Warehouse LG Wien die gegenständliche Ware am 26. April 2007 bestätigte (siehe Anlage).

**Für NV stellt sich die Situation im Nachhinein** (aufgrund der VLE- und M Group-E-Mails (Anlagen C und L des Prüfer-Programms) **folgendermaßen dar:** NV bezahlte die Ware am Freitag (27.4.07) an den Lieferanten CER. Weiters erhielt NV die Zahlungs(bestätigung) des Kunden SOST am selben Tag. Das Warehouse LG lieferte die Ware jedoch trotz Anweisung durch NV nicht sofort, sondern erst am Montag (30.4.07) an den Kunden aus. SOST fühlte sich von NV hintergangen und drängte Herrn DH und Herrn CW vehement, ihm endlich die Ware zu liefern! Herr DH und Herr CW wiederum versuchten, die Ware für SOST bei LG freizubekommen. Dies gelang erst am Montag, den 30. April 2007 offenbar, wie sich im Nachhinein herausstellte, nach der Freigabe durch M Group (Anlage L des Prüfer-Programms). Dass die Firma NV der Firma VLE It. vom Prüfer vorgelegter E-Mail-Korrespondenz zwischen VLE und Warehouse LG (Anlage C des Prüfer Programms) bekannt war, kann Herr S weder bestätigen noch dementieren. Die Information über Stückanzahl und Ware It. E-Mail (Anlage C des Prüfer Programms) konnte VLE nur von CER oder vom Warehouse LG erhalten haben. Die Firma NV jedenfalls hatte niemals Kontakt zur Firma VLE!

**NV kaufte die gegenständliche Ware von CER und verkaufte und lieferte sie letztendlich an SOST.** An dieser Vorgangsweise konnte aus dem Blickwinkel der VN (Herr S) nichts Ungewöhnliches auffallen.

Ad Pkt 15 Lieferung vom 30. April 2007 an WILL:

Auch das gegenständliche Geschäft wurde von den Verkäufern DH und CW akquiriert, vorbereitet und bei der Durchführung begleitet.

Ein Kunde war hier schnell gefunden, da im vorangegangenen „3 Com-Geschäft“, die Firma WILL als Händler vorgestellt wurde, welche sehr viel mit „3 Com“ bewegt.

Auch diesmal zahlte NV ausdrücklich auf das Konto gemäß Kundenaufforderung. Der Geschäftsführer von AC gab auch vor dieser Überweisung sein Wunschkonto schriftlich per E-Mail bekannt (siehe Anhang). Wie im Punkt 14 erwähnt, war es vom GF nicht gewollt, dass die Ware schon so früh zur NV kommt. Dies erleichterte für NV jedoch die Preisverhandlungen mit AC wesentlich.

Der GF hatte entgegen der Behauptung des Prüfers seine Ware niemals "verloren". Die Ware war bei NV in guten Händen.

Die gegenständliche Ware befand sich im Büro der NV und wurde von NV durch Fotos (siehe Anlage) dokumentiert, durch NV an WILL verkauft und an den Lieferort gemäß Kundenwunsch weitertransportiert.

An diesem Geschäft konnte nichts Ungewöhnliches auffallen.

Ad Pkt 16 Lieferung vom 10. Mai 2007 an TKC:

Wie schon die bisherigen Geschäfte wurde auch das gegenständliche Geschäft von den Verkäufern, DH und CW, akquiriert, vorbereitet und bei der Durchführung begleitet.

Auch diesmal zahlte NV ausdrücklich auf das Konto gemäß der ergangenen Kundenaufforderung.

Die Rechnung der Firma AC kam deshalb aus dem Büro der Firma S-Computer in Deutschland, weil der Geschäftsführer der Firma AC gleichzeitig Geschäftsführer der Firma S-Computer war. Daher ist sehr wohl anzunehmen, dass die übermittelte Rechnung eine Originalrechnung sein kann. Weiters ist die Originalrechnung zusätzlich auf dem Postweg an NV übermittelt worden (siehe Anlage).

Die NV-Rechnung wurde durch Herrn H fehlerhaft ausgestellt. Natürlich hat der Kunde dies ausgenutzt und den fakturierten (zu niedrigen) Betrag überwiesen. Die Kontrolle des Zahlungseinganges brachte den Fehler zutage. Der fehlende Betrag wurde dem Kunden (nach)verrechnet und von diesem auch bezahlt. Somit wurde wieder bewiesen, dass die Geschäfte sehr real waren und NV sehr wohl operative Risiken zu tragen hatte.

Wie bereits in Punkt 14 erwähnt, führte NV die Handelsgeschäfte mit gegenständlicher Ware (Astra Semiconductor) nur gegen Kundenvorkasse durch. Die Ware war viel zu wenig nachgefragt, als dass sich NV damit ihr Kapital in Form von Lagerkäufen binden wollte. Dass die gegenständliche Ware existierte und sich auch in der Verfügungsmacht von NV befand, beweist eine Fotodokumentation, erstellt von Herrn S, Herrn H, Herrn DH und Herrn CW (siehe Anlage).

Herrn S konnte nichts Ungewöhnliches an diesem Geschäft auffallen.

(3) Anmerkungen zu den zusammenfassenden Feststellungen des Prüfers zum "Karussellbetrug":

Der Prüfer listet abschließend angebliche "Kriterien" auf, anhand derer ein mit der nötigen Sorgfalt agierender Kaufmann "hätte wissen müssen", dass sein Wareneinkauf betrugsbehaftet sei. Diese "Kriterien" entbehren allerdings jeder Grundlage.

Prüferfeststellung: "Ein Mittelsmann liefert Abnehmer und Lieferant gleichzeitig":

**Anmerkung:** Dem ist entgegenzuhalten dass NV kein Mittelsmann, sondern ein Handelsunternehmen ist und die Geschäftsführung der NV auch nicht mit Mittelsmännern, sondern mit branchenerfahrenen **Verkäufern** zusammengearbeitet hat. Diese haben Ware, die der NV von geprüften österreichischen Handelsunternehmen angeboten wurde, am freien

Markt verkaufen können. Dazu wurden verschiedene potentielle ausländische und inländische Abnehmer aktiv von den Verkäufern kontaktiert und einige wenige als mögliche Käufer vorgeschlagen (Shortlist an Kunden). Mit diesen wurden die Bedingungen verhandelt (also Preis, Leistungsort, Leistungszeit, Transport- und Versicherungskosten). Mit dem aus NV-Sicht bestbietenden Kunden wurde der Kaufvertrag abgeschlossen. Herr S wurde über den Status der Akquisition immer wieder informiert. Herr S hatte niemals den Grund zur Annahme, dass Abnehmer und Lieferant schon vor Kontaktaufnahme durch die Verkäufer feststanden. Entgegen der Behauptung des Prüfers wird dies von allen für NV handelnden Personen aufs heftigste dementiert!!

**Prüferfeststellung:** „Die Vorfinanzierung der Vorsteuer war von an Beginn das entscheidende Thema in der Hochrisikobranche EDV" (siehe Ausführungen in Pkt. 3 - Lieferung vom 13. März 2007 an TBV, sowie Pkt. 2 - Erläuterungen). **Anmerkung:** Dazu ist festzuhalten, dass die Geschäfte der NV niemals ausschließlich auf Export aufgebaut waren. Der europäische Markt ist aber bei weitem größer als der österreichische. Darum sind im Ausland auch bessere Margen erzielbar. Dies war der alleinige Grund für die Exporte, die zum "Thema Vorsteuerfinanzierung" geführt haben. Die Verkäufer hätten auch österreichische Abnehmer, aber eben zu schlechteren Konditionen, gefunden. Tatsächlich wurden in den gegenständlichen Geschäften **auch österreichische Unternehmen beliefert!** Der Finanzierungsbedarf der NV betraf nicht nur die Vorsteuer, sondern oftmals den gesamten Wareneinsatz. **Somit war nicht ausschließlich die Finanzierung der Vorsteuer das entscheidende Thema, sondern vielmehr die Finanzierung der gesamten Handelsgeschäfte.** Die Pauschalierung "Hochrisikobranche EDV" ist für Hrn. S unklar und daher abzulehnen. Hr. S ist seit 2000 als Geschäftsführer eines EDV-Dienstleistungsunternehmens in der EDV-Branche tätig und hatte niemals ein Problem mit Vorsteuerbetrügereien. Seit 2007 ist Hr. S in der Handelsbranche für die Firma NV tätig. Hrn. S ist bis heute kein Vorsteuerbetrug, bei der gegenständliche Handelsware (nämlich CPUs, Monitore, Semiconductors) gehandelt wurde, bekannt. Auch nicht aus irgendwelchen Massenmedien. Die NV führt seit je her (seit Unternehmensgründung im Jahre 2005) Exporte durch und muss somit jeden Monat ein Vorsteuerguthaben beim österreichischen Finanzamt geltend machen. Weil die Rechnungen der österreichischen Lieferanten in der Regel prompt fällig sind, muss die Vorsteuer naturgemäß finanziert werden. Hrn. S ist kein Problem bekannt, dass es in der NV-Vergangenheit mit einem NV-Vorsteuerguthaben gegeben hätte. Die gegenständlichen Geschäfte entsprechen im Ablauf genau den bisherigen Geschäftsaktivitäten der NV, die noch nie mit einem Karussellbetrug zu tun hatte.

**Prüferfeststellung:** „Die "Leichtigkeit Geschäftsabschlüsse in diesen betraglichen Dimensionen zu tätigen, dies ohne vorbereitende Maßnahmen (keine Werbetätigkeit) und vor

allein die beinahe völlige Risikofreiheit dieser Geschäfte, sieht man vom Einschreiten der Abgabenbehörde ab." **Anmerkung:** Die Verkäufer Hr. CW und Hr. DH **arbeiteten von März bis Mai 2007 hauptsächlich an der Akquisition** und Begleitung der gegenständlichen Geschäfte. Die bereits vorhandenen Kontakte der beiden Verkäufer im gegenständlichen Geschäftsbereich waren sicherlich hilfreich. Ständiges Kommunizieren und Überzeugen bis teilweise spät in die Nacht hinein gehörten zur Tagesordnung. Von einer wie behauptet "Leichtigkeit der Geschäftsabschlüsse" kann keine Rede sein. Bei allen gegenständlichen Geschäften **trug die Firma NV das gesamte Handelsrisiko**. Im Nachhinein zu behaupten, dass die Geschäfte "risikofrei" waren, ist nicht nachvollziehbar. Tatsächlich war keine Bank dazu bereit, die angeblich "risikofreien" Geschäfte zu finanzieren.

**Prüferfeststellung:** „Dem Geschäftsführer muss aufgefallen sein, dass die Ware immer nur in weitere Lager geliefert wurde, somit NV an keinem funktionierenden Markt teilnimmt.“

**Anmerkung:** Dazu ist anzumerken, dass die NV seit ihrem Bestehen mit Warehouses zusammenarbeitet. Dass der Kauf und die Auslieferung in einem Warehouse kein funktionierender Markt sei, ist nicht nachvollziehbar. Es ist im Gegenteil üblich und gewöhnlich, dass Händler mit wenig Personal und kleiner Büro/Lagerfläche mit professionellen Logistikern zusammenarbeiten. Der Handel mit Palettenware ist gar nicht anders administrierbar.

**Prüferfeststellung:** „Keine Hinterfragung des GF wohin die Produkte tatsächlich geliefert wurden“. **Anmerkung:** Die Ware wurde immer dorthin geliefert, wo der Kunde sie haben wollte. Hr. S ist nicht klar, was er zusätzlich hinterfragen hätte sollen. Dass der Kunde seinem Lieferanten (sprich der NV) nicht verraten möchte, wohin bzw. an wen er wiederum liefert, war und ist für Hr. S einleuchtend und verständlich.

**Prüferfeststellung:** „Die Übermittlung von "Blankobriefpapieren" per Mailverkehr an Neukunden bzw. neue Lieferanten ist im normalen Geschäftsverkehr nicht üblich.“

**Anmerkung:** Die NV hat neben Briefpapier-Mustern auch Firmenbuchauszüge, Gewerbeberechtigungen, UID-Bestätigungen u.ä. an neue Geschäftspartner übermittelt. Alle Geschäftspartner übermittelten ihrerseits auch solche Unterlagen. Die branchenerfahrenen Verkäufer Herr DH und Herr CW bestätigten Herr S, dass dies in der Branche absolut üblich ist. Auch große Handelsketten wie zB Mediamarkt und Libro haben in der Vergangenheit von Herrn DH Unterlagen dieser Art verlangt.

**Prüferfeststellung:** "Die Unterlassung von weiteren Erhebungen, als per Mail von der Firma MKU ein inspection sheet vom Missing Trader VLE zugestellt wird (siehe Pkt. 3, Seite 19 und 20)". **Anmerkung:** Herr S, Herr H, Herr DH und Herr CW haben zu keiner Zeit gewusst oder vermuten können, dass VLE ein Missing Trader sein wird/sein soll. Weiters war weder NV

noch einer der genannten Personen jemals in Kontakt oder in einer Geschäftsbeziehung mit VLE.

**Prüferfeststellung:** „Von NV wurde eine Auftragsbestätigung von der Firma CECO vorgelegt, welche fünf Minuten vor Anbotsanfrage von NV an CECO eingeht. **Anmerkung:** Die Verkäufer bereiteten die Geschäfte immer vor Geschäftsabschluss auf. Telefonisch vorbesprochene Angebote konnten und wurden demnach sofort, praktisch zeitgleich, bestätigt. Dass es vorkommen kann, dass auf Belegen aus unterschiedlichen Systemen (E-Mail und Faxgerät) leicht abweichende Zeiten (5 Minuten!!) ausgedruckt sind, liegt daran, dass die elektronischen Uhren der beiden Geräte nicht synchronisiert sind. Dh. sie haben einfach voneinander abweichende Uhrzeiten eingestellt und somit ist nicht gesagt, dass die Auftragsbestätigung zeitlich vor der Anbotsanfrage passiert ist.

**Prüferfeststellung:** „Die dringend benötigte 3Com Software lagerte eineinhalb Wochen (Mai/verkehr) im Lager Kun und wurde dann wieder in ein Lager verfrachtet." **Anmerkung:** Der Grund, warum die Firma WILL die Ware „3Com Software" länger als scheinbar von ihr geplant im Warehouse lagerte, ist unbekannt. Plausibel wäre, dass WILL der ursprünglich akquirierte Kunde abhanden gekommen ist und WILL somit erst einen neuen Kunden akquirieren musste.

**Prüferfeststellung:** „Die Zustellung der 3Com Software (Pkt. 15) erfolgte gleichzeitig mit den ASTRA-Semiconductoren am 27. April 2007, obwohl der Lieferant per Mail mitteilt, dass die 3Com Software erst am 30. April 2007 bei NV ankommen wird (Mail vom 27. April 2007), siehe Seite 83. " **Anmerkung:** Die Zustellung der 3Com Software am 27. April zu NV war It. Aussage des Lieferanten (Firma AC) nicht geplant. Sein Spediteur hat irrtümlich diese Ware bei der richtigen Lieferung am 27. April mitgepackt.

**Prüferfeststellung:** „Die Übermittlung von fehlerhaften Bestellaufträgen (ua Anlage K) welche bei Geschäften in dieser Größenordnung nicht vorstellbar sind." **Anmerkung:** Das vom Prüfer als Anlage K angeführte Dokument der Firma FOM ist von dieser vermutlich aufgrund der schnellen Durchführung des Geschäftes fehlerhaft ausgestellt worden. Die Fehler waren aber alle zugunsten von NV und gaben somit für Herrn S wenig Grund zur Besorgnis. Da der NV selbst auch immer wieder Fehler unterliefen, war dies für Herrn S kein Grund, wissen zu müssen, dass der Wareneinkauf betrugsbehaftet sein soll. Im Gegenteil: Durch die Nachvollziehbarkeit der Entstehung der Geschäfte inkl. aller Fehler, die ständig passierten, ist dargelegt, dass die gegenständlichen Geschäfte aus der Sicht von NV nicht abgesprochen waren. Dafür liefen sie viel zu wenig "glatt". Ständig mussten Dinge richtiggestellt und neu verhandelt werden. Wären die Geschäfte vorab festgelegt und geplant geworden, hätte NV die Geschäfte perfekt durchführen und dokumentieren können.

**Prüferfeststellung:** „Vorlage eines Frachtbriefes, welcher am 15. April 2007 ausgestellt wurde, wobei der Empfang der Ware bereits am 14. April 2007 bestätigt wurde (siehe Seite 77, und Anlage J)“. **Anmerkung:** Ein Datum auf dem Frachtbrief ist offenbar fehlerhaft. Auch die NV hat schon erlebt, dass Speditionen Fehler bei kritischen Daten - wie eben dem Ablieferdatum - machen.

**Prüferfeststellung:** „Dass die Bezahlung der Ware bei den Tradinggeschäften mit der Fa. M Salzburg und der Fa. AC immer auf das gleiche Konto der IC AG in der Schweiz erfolgte“.

**Anmerkung:** Beide Lieferanten gaben dieses Konto ausdrücklich als Zielort für die schuldbefreiende Zahlung an. Der Grund für die Zahlung auf das Konto eines Dritten lag laut Aussage der Lieferanten darin, dass das Treuhandservice plus die Inkassodienstleistung dieses Anbieters genutzt wurde.

**Prüferfeststellung:** „Die Unterlassung, sich über den Hintergrund der Gegenstände zu informieren (siehe u.a. Semiconductor It. Pkt. 13. und 16) und die Vorlage von zusammenkopierten Unterlagen aus dem Internet (siehe Seite 82)“. **Anmerkung:** Bei der gegenständlichen Handelsware handelte es sich um Computerkomponenten, die am Markt mehr oder weniger gefragt waren. Die neueste bzw. nachgefragteste Intel CPU-Generation handelte NV am liebsten, weil es eine Vielzahl an Interessenten am Markt gab. Sollte somit ein Kunde vom zugesagten Kauf Abstand nehmen, konnte davon ausgegangen werden, dass ein Ersatzkunde, wenn auch mit schlechteren Konditionen, gefunden werden konnte. Ware, die nicht so stark nachgefragt wurde, wie z.B. die Astra Semiconductors, wurden nur per Vorkassa verkauft. Somit hatte NV ihr Handelsrisiko deutlich reduziert und eine eingehende Beschäftigung mit weiteren Abnehmern in diesem Markt stellte sich nicht. Alle Unterlagen, die NV bezüglich Astra Semiconductors erhielt, wurden vom Lieferanten der Firma AC per E-Mail an NV übermittelt. Die Preise der gegenständlichen Handelsware (Computer-/Elektronikkomponenten) sind stark schwankend. Einflussfaktoren auf die Höhe der Preise sind das regionale Angebot und die regionale Nachfrage sowie die Entwicklung des Dollarkurses. Diese schwer vorhersehbaren Faktoren waren der Grund, warum NV die Lagerung größerer Warenmengen jedenfalls vermeiden wollte. Dass NV die Ware weiterverkaufen musste und nicht selbst verbrauchen/verbauen konnte, war von Anfang an klar. NV ist ein Handelsbetrieb und kein Hardwarehersteller. Jegliche gehandelte Ware war real (geprüft durch Warehouse bzw. geprüft durch NV selbst). Teillieferungen der Ware wurden wiederholt in Kleinmengen auch an in- und ausländische Einzelhändler bzw. Endabnehmer verkauft (nicht ausschließlich an Großhändler).

**Prüferfeststellung:** „Auch die Nichtvorlage der Originalausfuhrdokumente durch MKU an NV hätte die Geschäftsführung hellhörig machen können. Diese wurden nur in Kopie und

geschwärzter Form übermittelt. Warenfreigaben im Lager erfolgten durch CER telefonisch. Diese können auch lt. Vertrag mit MKU-Kun nur schriftlich erfolgen." **Anmerkung:** NV hat nicht immer selbst den Transportauftrag für den Export/Transport der Ware gegeben. Oftmals hat dies der NV-Kunde veranlasst. Daher ist es nur logisch, dass NV nicht immer von vornherein über die Originalbelege der Transporte verfügte. NV hat sich jedoch vom Kunden die Bestätigung besorgt, dass die Ware exportiert wurde. NV war davon überzeugt, dass dies als Buchnachweis, so wie in der Vergangenheit auch, genügen würde. Dass das Warehouse MKU Kun nicht von vornherein bereit war, das bei ihm abgelegte Original an NV herauszugeben, ist einleuchtend. MKU Kun wollte seine Kunden vor der Preisgabe von Geschäftsgeheimnissen schützen. NV sollte natürlich nicht wissen, an wen die Ware durch ihre Kunden weiterverkauft wurde. Daher war MKU nur bereit, Frachtpapiere aus denen der Endabnehmer der Ware nicht ersichtlich ist, herauszugeben. Hr. S erscheint diese Vorgehensweise logisch und seriös. Hr. S hätte auch kein Interesse daran, dass das Warehouse Daten über NV-Kunden an Dritte (potentielle Konkurrenten) weitergibt. Auch die Verkäufer von NV machten einige Warenfreigaben beim Warehouse mündlich/telefonisch, obwohl der Vertrag zwischen Warehouse MKU und NV dies eigentlich nicht vorsah. Die gelebte Praxis unterschied sich offenbar vom geschriebenen Vertrag, wie so oft im Geschäftsleben.

**Prüferfeststellung:** "Die Bezahlung der Ware beim ersten Tradinggeschäft erfolgte durch die Firma TBV (Deutschland), das Umsatzgeschäft wurde mit TBV Holland geschlossen (siehe Seite 19)". **Anmerkung:** Die Firma TBV übermittelte der NV bei ihrer Vorstellung Unterlagen einer deutschen und einer holländischen Firma TBV. Wie die Firma TBV ihre interne Liquiditätsplanung durchführte, blieb NV verborgen. TBV erklärte, dass mit der Zahlung von einem deutschen Konto der offene Rechnungsbetrag schneller beglichen werden konnte. Dagegen hatte Hr. S nichts einzuwenden.

**Prüferfeststellung:** „Die ER der Firma AC (Pkt. 16) wurde von der deutschen Firma SUMO übermittelt (lt. FAX-Kennung)". **Anmerkung:** Die Rechnung der Firma AC kam deshalb aus dem Büro der Firma S-Computer in Deutschland, weil der Geschäftsführer der Firma AC gleichzeitig Geschäftsführer der Firma S-Computer war, und deshalb auch in Deutschland über ein Büro verfügte. Daher ist sehr wohl anzunehmen, dass die übermittelte Rechnung eine Originalrechnung sein kann. Weiters ist die Originalrechnung zusätzlich auf dem Postweg an NV übermittelt worden.

Der **Prüfer** behauptet schließlich weiters durch Erhebungen festgestellt zu haben, dass Ware im "Kreis" geschickt wurde. Durch eine genaue Bezeichnung der CPU's und Angabe des FPO-Codes (siehe Seite 24), wäre ein mehrmaliger Verkauf der gleichen Ware aufgefallen.

**Anmerkung:** Der Prüfer konnte entgegen seiner Behauptung keinen einzigen Fall aufzeigen, bei dem NV zweimal mit derselben Ware gehandelt haben soll. Sein Schaubild m (I) auf Seite 96 seines Programmes ist **irreführend** und **falsch. NV hat anders als vom Prüfer dargestellt niemals Ware vom Warehouse MKU Kun** (in der Rolle eines Lieferanten) **gekauft!** Weiters: Der gezeichnete Kauf von Intel-CPU's vom Lieferanten AC am 13. April via Warehouse MKU Kun war der letzte Intel-CPU-Kauf von NV via Warehouse MKU Kun. Somit konnte die gegenständliche Ware überhaupt kein zweites Mal von NV gehandelt werden!! Es ist somit völlig unklar, warum der Prüfer behauptet, dass NV die Ware im Kreis geschickt hätte. Es gibt keinen einzigen Beweis dafür.

E) Zusammenfassung der Maßnahmen der NV zur Sicherung des Vorsteuerabzuges:

NV und Herr S haben zu keinem Zeitpunkt gewusst oder wissen können, dass sie mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligt sind, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.

Die **NV hat alle nach der oben dargelegten Rechtsprechung des EuGH und dem Schrifttum erforderlichen Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.** Diese waren:

- Prüfung der Lieferanten anhand gültigem österreichischen Firmenbucheintrag und Überprüfung der jeweiligen UID-Nummer.
- Prüfung der Kunden anhand ihrer Firmenpräsentationen und des Vorliegens von Firmenregistrauszügen, UID-Bestätigungen und ähnlichem. Weiters Prüfung der UID-Nummern Stufe 2, wie für ausländische Handelspartner vom Finanzamt verlangt.
- Hinterfragung des Geschäftsmodelles und der möglichen Risiken für die Firma NV bei Beratern (Steuerberatern) und erfahrenen Unternehmern (NV-Gesellschafter Hr. Dr. RL)
- Eingehende Befassung mit dem neuen Geschäftsmodell inkl. Besuch der einschlägigen Fachmesse "Planet Reseller" auf der weitgrößten Computermesse, der Cebit in Hannover
- Eingehende Prüfung und Beurteilung der Motive der neuen Verkaufsmitarbeiter (Herr CW und Herr DH) im neuen Geschäftsmodell.
- Eingehende Beratung mit dem ehemaligen NV-Geschäftsführer und NV-Mitarbeiter Herrn H, der bereits in seiner Vergangenheit im Computerkomponenten-Großhandel Erfahrungen gesammelt hatte.

- Herr S war und ist bei allen Handelsgeschäften immer darauf bedacht, das operative Handelsrisiko für NV gering zu halten. Daher wurde von Herrn S immer auf Kundenvorauskasse und Lieferantenkredit gedrängt. Je nach damaliger Marktmacht der NV im jeweiligen Geschäft und je nach bereits vorhandenem Vertrauen zwischen den jeweiligen Handelspartnern und den Verkäufern CW und DH aus der gemeinsamen Geschäftsvergangenheit, war dies (Vorauskasse und Lieferantenkredit) möglich oder auch nicht.

Zusätzlich ist anzumerken, dass NV in den gegenständlichen Geschäften

- kein einziges Mal mit ein und derselben Ware gehandelt hat (kein Karussell),
- verschiedenste Ware zu realen Marktpreisen gekauft und mit üblicher Marge wieder verkauft hat,
- ständig versucht hat, den Kreis der Lieferanten und Kunden zu erweitern (verschiedenste Kunden und Lieferanten wurden akquiriert),
- bei jedem einzelnen Geschäft ein erhebliches tatsächliches Handelsrisiko hatte, alle Lieferantenrechnungen in voller Höhe inklusive Umsatzsteuer bezahlt wurden und
- zum Teil auch direkt an Endabnehmer verkauft/geliefert hat.

Die NV nahm damit aber unstreitig an einem funktionierenden und realen Markt teil. Dass jemand in der Kette vor den Lieferanten der NV erhaltene Vorsteuer scheinbar nicht abführte, war trotz gewissenhafter Prüfung und Durchführung der Geschäfte, für Herrn S unmöglich erkennbar.

Die Tatsache, dass die NV überwiegend ausländische Kunden bediente und steuerfreie Lieferungen getätigt hat kann wie bereits erwähnt ebenfalls nicht per se verdächtig sein. Die Exporttätigkeit resultiert aus der höheren Marge im Export, die aus besseren Preisen in einem größeren Markt als im begrenzten inländischen Markt resultiert. Dies kann keinesfalls als ungewöhnlich gewertet werden, sondern erscheint vielmehr logisch und nachvollziehbar. Der Prüfer unterstellt dagegen, dass die Geschäftsführung der NV Exporte als typisches Karussellbetrugsszenario einschätzen hätte müssen. Wäre dieser Einschätzung des Prüfers zu folgen, käme jede internationale Wirtschaftsbeziehung österreichischer Unternehmen zum Erliegen. Auch aufgetretene kleinere Schwierigkeiten in der Abwicklung der einzelnen Geschäfte liegen beim Einstieg in ein neues Geschäftsfeld in der Natur der Sache und sind keinesfalls als ungewöhnlich einzustufen.

Zuletzt ist nicht nachvollziehbar, worauf der Prüfer die Behauptung "Hochrisikobranche EDV" stützt. Herr S hat in seiner 7-jährigen Tätigkeit als Geschäftsführer der E GmbH noch nie auch nur im Entferntesten mit dem Problem Vorsteuerbetrug/Karussellbetrug zu tun gehabt. Massenmedienberichte diesbezüglich sind entgegen der Prüferbehauptung weder dem Geschäftsführer Herrn S, noch weiteren ihm bekannten Experten geläufig. Auch ist anzumerken, dass entgegen der Behauptung des Prüfers Herr S erst seit dem Jahr 2000 GF der Firma E GmbH und seit 2007 GF der Firma NV ist. Die E GmbH ist IT-Dienstleister, NV ist ein Handelsunternehmen. Also war Hr. S im gegenständlichen Geschäftsfeld, Handel (Spottrading), erst sehr kurz (1 Monat) tätig und nicht wie behauptet schon lange Zeit.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass NV (wie ausführlich dargestellt) sämtliche branchenüblichen und zumutbaren (aber auch darüber hinausgehenden) **Maßnahmen getroffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können**, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges sind. Die **Usancen der Branche** sowie die branchenübliche Abwicklung der Spottrading-Geschäfte wurde berücksichtigt, sodass schon daraus keine Verdachtsgründe für die NV resultierten. Weder bei der Geschäftsanbahnung noch bei der Geschäftsabwicklung kam es zu branchenunüblichen ungewöhnlichen Vorkommnissen. **Die NV hat sämtliche branchenüblichen Vorsichtsmaßnahmen getroffen und die erforderlichen Beweise für ihre Gutgläubigkeit vorgelegt. Der NV ist nach der Rsp des EuGH daher zwingend ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Die Mitgliedstaaten sind nach der Rsp des EuGH nicht befugt gutgläubigen Unternehmen, die Beweise vorgelegt haben, welche ihre Rechte belegen, das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, selbst wenn die Beweise sich als falsch herausstellen was im konkreten Sachverhalt aber nicht der Fall ist** (dazu ua EuGH 27.9.2007 Rs [C-409/04](#), Teleos ua Rn 68; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt). Die Tatsache, dass ein Vorlieferant der NV seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, kann der NV nicht angelastet werden, da sie andere als die unmittelbaren Lieferanten und Abnehmer aufgrund der dargestellten Besonderheiten kurzfristiger Spottradinggeschäfte weder kannte noch kennen konnte. Wären sämtliche Unternehmen in der Kette einander bekannt, wäre es durch direkte Kontaktherstellung möglich Zwischenhändler und damit auch die NV zu umgehen und direkt Geschäfte abzuschließen. Zu diesem Zweck müsste dem Unternehmen wohl aber die selbe Prüfungsmöglichkeit wie dem Finanzamt offen stehen, da auch das Finanzamt erst nach Durchführung von "Kettenprüfungen" bei allen inländischen beteiligten Unternehmen feststellen konnte, welches Unternehmen offenbar seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Eine derartige Prüfung durch den Unternehmer zu verlangen wäre nicht nur unverhältnismäßig, sondern schlichtweg unmöglich. Für Zwecke des

Vorsteuerabzugs können keine Nachforschungen verlangt werden, die zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Wirtschaftsverkehrs führen würden (dazu EuGH 12.1.2006 Rs [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03 Optigen ua Sig 2006 1-00483; 6.7.2006, Rs C-439/04 und C-440/04 Kittel ua; 11.5.2006 Rs C-384/04 Federation of Technological Industries; 21.2.2008 Rs C-271/06 Netto Supermarkt).

**Beim vorliegenden Sachverhalt steht außer Zweifel, dass die Umsätze der NV selbst nicht mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sondern offenbar ein Vorlieferant seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Der Vorsteuerabzug der NV wurde zu keinem Zeitpunkt in Betrugsabsicht vorgenommen. Die NV hat - wie ausführlich gezeigt wurde - mit den Spottrading-Geschäften aus ihrer Sicht gewöhnliche Wareneinkäufe und Verkäufe getätigt. Die unmittelbaren Lieferanten und Kunden der NV wurden hinsichtlich ihrer Unternehmereigenschaft und UID-Nummer überprüft. Die weitere vor- und nachgelagerte Abnehmerkette war, was für Spottradinggeschäfte wie dargestellt üblich und gewöhnlich ist, der NV nicht bekannt.** Solange der Gesetzgeber somit nicht ausdrücklich bestimmte Kriterien aufstellt, bei welchen Verdachtsgründen welche zusätzlichen Nachforschungen anzustellen sind, müssen daher jene **Maßnahmen, die vernünftigerweise unter Berücksichtigung der Handelsbräuche der Branchen ergriffen werden können, genügen, um den Vertrauensschutz zu genießen und den Vorsteuerabzug zu sichern**, wenn sich der Umsatz für den Unternehmer nicht ungewöhnlich darstellen musste. **Da sich diese Maßnahmen wie oben gezeigt nach der Rechtsprechung des EuGH und dem Schrifttum in der Feststellung der Unternehmereigenschaft und der UID-Nummer der unmittelbaren Kunden und Lieferanten erschöpft und die NV dieser Verpflichtung auch nachgekommen ist, hat die NV weder wissen können noch wissen müssen, dass ein Vorlieferant in der Lieferkette seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Darüber hinausgehende Nachforschungen (noch dazu in jedem Einzelfall) sind hingegen unzumutbar** (dazu Achatz SWK 2008, 86 f; Tumpel/Prechtel, SWK 2006 1211).

Der NV kann jedenfalls **kein Versäumnis** bei ihrer Sorgfaltspflicht vorgeworfen werden. Sie konnte daher **auf die Rechtmäßigkeit der Umsätze vertrauen. Die NV ist als gutgläubiger Leistungsempfänger einzustufen, der nach der Rechtsprechung des EuGH unstreitig ein Vorsteuerabzug für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zusteht.**

F). Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO:

4. Am 14. Juli 2008 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Mit dem Steuerberater und Vertretern der Finanzverwaltung wurden – beginnend im Juli 2010 – zwei Erörterungen abgehalten, bei denen der Sachverhalt ausführlich besprochen wurde.

b. Am 18. Juli 2012 wurde vom Steuerbüro eine Ergänzung zur Berufung vom 25. März 2008 eingebracht:

Mit der zitierten Berufung wurde gegen die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges berufen. Das Finanzamt hatte den Vorsteuerabzug verweigert mit den Grundtenor, dass ein gewissenhafter Geschäftsleiter diese Tradinggeschäfte nicht hätte abschließen dürfen, da er hätte erkennen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (Verweis auf EuGH 12.01.2006, [C-354/03](#), C-355/03, C-484/03, Optigen sowie EuGH 06.07.2006, [C-439/04](#), C-440/04, Kittel u.a.).

Nun hat der EuGH mit seinem Urteil vom 21.06.2012 in den verbundenen Rechtssachen C-80/11 und C-142/11, Mahageben Kft und Peter David Kft, in einer vergleichbaren Rechtssache Recht gesprochen und den Grad der Verantwortlichkeit des kaufenden Unternehmers hinsichtlich des Rechtes auf Vorsteuerabzug präzisiert. Aus dieser Entscheidung zitieren wir:

Zur Rechtssache C-80/11 dargestellt in Rn 16:

Mahageben schloss am 01. Juli 2007 mit Romahegy-Kert Kft (im Folgenden: RK) einen Vertrag über die Lieferung von unbehandelten Akazienstämmen in der Zeit vom 01. Juni -31. Dezember 2007. Während dieses Zeitraumes stellte RK 16 Rechnungen auf den Namen von Mahageben aus, die die Lieferung unterschiedlicher Mengen Akazienstämmen betrafen. In 6 dieser Rechnungen war die Nummer des als Anhang beigefügten Lieferscheins angegeben.

RK gab sämtliche Rechnungen in ihrer Steuererklärung an, bestätigte, dass die Lieferungen erfolgt seien und führte nach erfolgter Lieferung die Mehrwertsteuer ab. Auch Mahageben gab die Rechnungen in ihrer Steuererklärung an und übte ihr Recht auf Vorsteuerabzug aus. Die von RK gekauften Mengen Akazienstämmen fanden sich in den Beständen von Mahageben, die sie an mehrere Unternehmen weiter verkaufte.

Rn 17: Im Rahmen einer Prüfung der von RK getätigten Käufe und Lieferungen gelangte die Steuerbehörde zu dem Ergebnis, dass RK nicht über Akazienstämmen verfügt und die im Geschäftsjahr 2007 erworbene Menge Akazienstämmen nicht ausgereicht habe, die von Mahageben in Rechnung gestellten Lieferungen auszuführen. Obwohl beide Vertragsparteien im Verlauf dieser Prüfungen erklärt hatten, die Lieferscheine nicht aufbewahrt zu haben,

händigte Mahageben der Steuerbehörde zu einem späteren Zeitpunkt Kopien von 22 Lieferscheinen zum Nachweis der fraglichen Umsätze aus.

Rn 18: Mit Bescheid vom 01. Juni 2010 setzte die Steuerbehörde die Steuerschuld von Mahageben fest und verhängte außerdem eine Steuerstrafe und einen Säumniszuschlag, da sie davon ausging, dass Mahageben nicht zum Abzug der in den Rechnungen von RK ausgewiesenen Vorsteuer berechtigt sei. In Anbetracht des Ergebnisses der bei RK durchgeführten Prüfung könnten die Rechnungen nicht als authentisch angesehen werden.

Rn 22: Das anfragende Gericht, Baranya Megyei Birosag, hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: Ziffer 2 - ist der Begriff der Sorgfalt in § 44 Abs. 5 MwStG auf dessen Grundlage die Steuerbehörde und die Rechtsprechung vom Rechnungsempfänger verlangen, dass er sich vergewissern muss, ob der Rechnungsaussteller MwSt-pflichtig ist, er die Gegenstände in seinen Bücher erfasst hat und er seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der MwSt nachgekommen ist, mit den Grundsätzen der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, die der Gerichtshof wiederholt im Zusammenhang mit der Durchführung der Richtlinie 2006/112 anerkannt hat, vereinbar?

Rechtssache C-142/11

Rn 24: Erstens hatte sich Herr David in einem Werkvertrag zur Durchführung verschiedener Bauarbeiten verpflichtet. Nach der Durchführung dieses Vertrages im Jahre 2006 stellte der Beauftragte des Bauherrn die Bescheinigung über den Abschluss der Arbeiten aus, die auf der Grundlage der Anwesenheitslisten (die u.a. Angaben über Zeit und Ort der Ausführung der Arbeiten, die Namen, Geburtsdaten und Unterschriften der Arbeitnehmer und den Namen und Stempel von Herrn David enthielten) 1992 Arbeitsstunden auswies.

Rn 25: Im Rahmen einer diesen Umsatz betreffenden Steuerprüfung gab Herr David an, dass er keine Angestellten habe und die Arbeit von einem Subunternehmer Herrn Mate, habe ausführen lassen. Zur Identität der für diesen tätigen Arbeitnehmer konnte er keine Angaben machen. Der in dem Vertrag zwischen Herrn David und Herrn Male vereinbarte Preis wurde auf der Grundlage der Bescheinigung über den Abschluss der Arbeiten gezahlt.

Rn 26: Bei einer Steuerprüfung stellte sich heraus, dass auch Herr Mate nicht über die Arbeitnehmer und das Material verfügte, die zur Ausführung der in Rechnung gestellten Arbeiten erforderlich gewesen wären, und dass er lediglich die von einem anderen Subunternehmer ausgestellten Rechnungen reproduziert hatte.

Rn 27: In Anbetracht aller dieser Umstände stellte die Steuerbehörde fest, dass mit den vom letzten Subunternehmer ausgestellten Rechnungen rechtlich nicht hinreichend nachgewiesen werden könne, dass sich der darin beschriebene wirtschaftliche Vorgang tatsächlich ereignet habe und dass Herr Mate keine tatsächliche Tätigkeit als Subunternehmer ausgeübt habe. Auch wenn durch die Prüfung nicht in Frage gestellt worden sei, dass die Arbeiten tatsächlich ausgeführt wurden und auch nicht, dass sie von den Arbeitern ausgeführt wurden, die in den Anwesenheitslisten aufzugliedern seien, lasse sich weder rechtlich hinreichend feststellen, welches der Unternehmen die Arbeiten ausgeführt habe, noch, welches die erwähnten Arbeitnehmer beschäftigt habe. Unter diesen Umständen spiegelten die Rechnungen, die Herr David erhalten habe keinen realen wirtschaftlichen Vorgang wieder und seien mithin fiktiv. Außerdem sei Herr David nicht der ihm obliegenden Sorgfaltspflicht im Sinne § 44 Abs. 5 MwStG nachgekommen.

Ähnlich argumentiert das Finanzamt im gegenständlichen Berufungsverfahren, wenn unter Pkt 17 im zweiten Absatz die Forderung aufgestellt wird: Nur ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

Rn 28: Zweitens verpflichtete sich Herr David im Jahre 2006 gegenüber einem Unternehmen zur Vornahme von Arbeiten, die er unter Einsatz eines anderen Subunternehmers durchgeführt hat. Dieser befand sich allerdings zum Zeitpunkt der Steuerprüfung bereits in Liquidation. Es war weder möglich sich mit dem früheren Vertreter des Subunternehmers in Verbindung zu setzen, noch hatte dieser dem Liquidationsverwalter Unterlagen ausgehändigt. Der Steuerbehörde zufolge ist durch nichts belegt, dass der Preis, der in der von diesem Subunternehmer ausgestellten Rechnung angegeben gewesen sei, der Wahrheit entspreche. Außerdem habe Herr David nicht die nach dem genannten Gesetz erforderliche Sorgfalt walten lassen, da er sich nicht vergewissert habe, dass das Subunternehmen über die für die Durchführung der betreffenden Arbeiten erforderlichen Mittel verfüge.

Rn 29: Unter diesen Umständen verneinte die Steuerbehörde bezüglich der beiden fraglichen Umsätze ein Recht auf Vorsteuerabzug, setzte die Mehrwertsteuerschuld von Herrn David fest und verhängte eine Steuerstrafe und einen Säumniszuschlag.

Rn 30: Herr David hat gegen den Bescheid der Steuerbehörde beim Bezirksgericht Klage erhoben und macht u.a. geltend, er sei seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen. Er habe sich nämlich vergewissert, dass der wirtschaftliche Vorgang tatsächlich erfolgt sei, und überprüft

dass der Rechnungsaussteller Steuerpflichtiger sei. Für einen Verstoß des Subunternehmers gegen dessen steuerliche Pflichten könne er nicht verantwortlich gemacht werden.

Rn 32: Das vorliegende Gericht vertritt die Auffassung, dass den Steuerpflichtigen der von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch mache, angesichts der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie keine verschuldensunabhängige Haftung für an ihn ausgestellte Rechnungen treffe und ihm bei einem schuldhaften Verhalten des Ausstellers dieser Rechnungen nicht die Beweislast dafür auferlegt werden könne, dass er sich so verhalten habe, wie es § 44 Abs. 5 des MwStG verlange.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren tut das Finanzamt genau das Gegenteil: Es überträgt der Berufungswerberin die Beweislast, wenn es unter Pkt 17 im zweiten Absatz ausführt: Nur ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

Rn 33: Unter diesen Umständen hat das anfragende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- Ist die Regelung über den Vorsteuerabzug in der Sechsten Richtlinie und in der im Jahre 2007 anzuwendenden Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die Steuerverwaltung – auf der Grundlage der verschuldensunabhängigen Haftung – das Recht auf Vorsteuerabzug, das der Steuerpflichtige ausüben will, beschränken oder ziehen kann, wenn der Aussteller der Rechnung nicht nachweisen kann, dass ein Einsatz von weiteren Subunternehmen rechtmäßig erfolgt war?
- Kann die Steuerverwaltung wenn sie die Durchführung des wirtschaftlichen Vorgangs der in der Rechnung niedergelegt ist, nicht anzweifelt und diese Rechnung auch die formellen gesetzlichen Anforderung erfüllt, rechtmäßig die Erstattung der Mehrwertsteuer ablehnen, wenn es nicht möglich ist, die Identität der übrigen Subunternehmer festzustellen, deren sich der Aussteller der Rechnung bedient hat, oder wenn die Subunternehmer bei der Ausstellung der Rechnungen die einschlägigen Vorschriften nicht beachtet haben?
- Ist die Steuerverwaltung, die die Erstattung der Mehrwertsteuer unter dem in der zweiten Frage dargestellten Umstand verweigert, verpflichtet, im Verwaltungsverfahren nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige, der von dem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht, wusste, dass die Unternehmen, die in der Kette der Subunternehmer hinter ihm stehen, rechtswidrig handelten und dabei möglicherweise das Ziel verfolgten, die Steuer zu umgehen, oder dass der Steuerpflichtige sogar kollusiv mit ihnen zusammen wirkte?

- In Rn 36 präzisiert der Gerichtshof in der Rechtssache C-142/11 die Frage des anfragenden Gerichtes ... „möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 167, 168 a, 178 a, 220 Nr. 1, 226 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegen stehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht, den für die an ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung verweigert, der Aussteller der Rechnung über diese Dienstleistungen oder einer der Dienstleistungserbringer des Rechnungsausstellers habe Unregelmäßigkeiten begangen und ohne dass diese Behörde nachweist, dass der betroffene Steuerpflichtige von dem unregelmäßigen Verhalten Kenntnis hatte oder selbst dazu beigetragen hat.“

Rn 38: Wie der Gerichtshof wiederholt betont hat, ist das in den Art. 167ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.

Rn 40: 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. Denn die Mehrwertsteuer wird auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind.

Rn 41: Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird ... Hiezu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich die Rechtsbürger nicht auf die Bestimmungen des Unionsrechtes berufen können, wenn sie dies in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht tun.

Rn 42: Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird.

Gemessen an diesem Rechtssatz erhebt sich die Frage, inwiefern hat die Berufungswerberin denn in betrügerischer Weise oder missbräuchlich die Vorsteuer geltend gemacht? Die Betriebsprüfung hat in ihrer Begründung mit keinem einzigen Wort festgestellt, geschweige denn objektiv nachgewiesen, daß in betrügerischer Weise oder missbräuchlich der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden ist.

Rn 43: Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, steht hinsichtlich des Ausgangsverfahrens fest, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens, der das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, Steuerpflichtiger im Sinne Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist und dass

die zur Begründung dieses Rechts geltend gemachten Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet wurden.

Rn 44: Weiter geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Vorlagefragen auf den Prämissen beruhen, dass erstens der Umsatz der geltend gemacht wird, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu begründen, so durchgeführt wurde, wie es sich aus der zugehörigen Rechnung ergibt und zweitens diese Rechnung alle nach der Richtlinie 2006/112 erforderlichen Angaben enthält, so dass die nach dieser Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass in der Vorlageentscheidung keine Feststellung dahin getroffen ist, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens selbst Manipulationen wie die Abgabe falscher Erklärungen oder die Ausstellung nicht ordnungsgemäßer Rechnungen vorgenommen hat.

Rn 46: Ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, ist nämlich für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt (vergleiche Urteil Kittel und Ricolta Recycling, Randnr. 56).

Rn 47: Hingegen ist es mit der in der Rn. 37-40 des vorliegenden Urteils beschriebenen Vorsteuerabzugsregelung der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Liefernden 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 Verweigerung dieses Rechts zu sanktionieren (vergleiche in diesem Sinne Urteil Optigen u.a. Randnr. 52, 55, sowie Kittel u. Ricolta Recycling, Randnr. 45, 46, 60).

Die nachfolgende Randziffer des zitierten Urteils zeigt ganz besonders deutlich die Problematik des Versagens des Vorsteuerabzuges und gleichzeitig die Pflichten und das Begründungserfordernis auf.

Rn 49: Da die Verweigerung des Vorsteuerabzuges gemäß Rn. 45 des vorliegenden Urteils eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder einem anderen

Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen.

Rn 50: In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die Frage in der Rechtssache C-142/11 zu antworten, dass die Art. 167, 168 a, 178 a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegen stehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht, den für die an ihm erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung verweigert, der Aussteller der Rechnung über diese Dienstleistungen oder einer der Dienstleistungserbringer des Rechnungsausstellers habe Unregelmäßigkeiten begangen, ohne dass diese Behörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der betroffene Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Das Finanzamt hat dem Berufungswerber in keiner Weise Unregelmäßigkeiten nachgewiesen bzw. nicht nachgewiesen, dass der oder die Rechnungsaussteller Unregelmäßigkeiten begangen hätten und sie hat in keiner Weise objektive Umstände nachweisen können, dass die Berufungswerberin wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Vorsteuerabzuges geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungsumsätze begangene Steuerhinterziehung einbezogen war!

Rn 66: Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die Frage in der Rechtssache C-80/11 zu antworten dass die Art. 167, 168 a, 178 a, 273 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegen stehen, nach der die Steuerbehörde das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert, der Steuerpflichtige habe sich nicht vergewissert, dass der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände für die das Recht auf Vorsteuerabzug geltend gemacht werde, Steuerpflichtiger sei, dass er über die fraglichen Gegenstände verfügt habe und sie habe liefern können und dass er seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen sei oder mit der Begründung, der Steuerpflichtige verfüge neben der Rechnung über keine weiteren Unterlagen, mit denen nachgewiesen werden könnte, dass die genannten Umstände vorlägen, obgleich die in der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen und der

Steuerpflichtige über keine Anhaltspunkte verfügte, die Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung in der Sphäre des Rechnungsausstellers vermuten ließen.

Deutlicher geht es wohl nicht mehr: Der Vorsteuerabzugsberechtigte kann nicht dafür zur Verantwortung gezogen werden, wenn der Abfuhrverpflichtete die Umsatzsteuer nicht abführt!

Nochmals Rn 40 des zitierten Urteils:

Ob die Mehrwertsteuer, die für vorausgegangene oder nachfolgende Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen nicht von Bedeutung.

Rn 61: Die Steuerverwaltung kann jedoch von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchten, nicht generell verlangen, zum einen 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 gegenüber der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehungen vorliegen oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Rn 62: "Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörde, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen."

NV ist daher in jedem einzelnen Erwerbsfall, für den das Finanzamt den Vorsteuerabzug versagte, seinen Verpflichtungen nachgekommen und hat sämtliche vom Gesetz geforderten Nachforschungen und Überprüfungen vorgenommen, so dass die Versagung des Vorsteuerabzuges zu Unrecht erfolgt ist.

Der Vorwurf, NV wäre in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug einbezogen, konnte in keinem einzigen Falle bewiesen, geschweige denn objektiv nachgewiesen werden, wie es in dem zitierten Urteil in Randziffer 42 gefordert wurde.

Rn 63: Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes müssen die Mitgliedsstaaten die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen prüfen.

Rn 64: "Zu diesem Zweck verpflichtet die Richtlinie 2006/112, insbesondere in Art. 242, jeden Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen. Um die Erfüllung dieser Aufgabe zu vereinfachen, sehen die Art. 245 und 249 dieser Richtlinie ein Recht der zuständigen Behörden auf Zugang zu den Rechnungen vor, die der Steuerpflichtige nach Art. 244 der Richtlinie aufzubewahren verpflichtet ist."

Rn 65: Folglich würde die Steuerbehörde ihre eigenen Kontrollaufgaben entgegen den genannten Bestimmungen auf die Steuerpflichtigen übertragen, wenn sie die in Randnr. 69 des vorliegenden Urteils genannten Maßnahmen aufgrund der Gefahr der Verweigerung des Vorsteuerabzuges den Steuerpflichtigen auferlegt.

Aus den dargelegten Gründen wird nochmals die vollinhaltliche Stattgabe dieser Berufung gefordert.

c. Mit Schreiben vom 21. Februar 2013 erfolgte durch den UFS die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 5. April 2013.

5. Anlässlich der mündlichen Verhandlung wurde folgendes vorgebracht:

(Vertreter des Finanzamtes Mag. F, Mag. D, Prüfer P, Vertreter der Strafsachenstelle, als Vertreter der Bw. der MV und Stb Mag AJ).

Der Sachbearbeiter trägt den bisherigen Sachverhalt zusammengefasst vor.

Mag. D fügt noch bei, dass bezüglich der VLE ein Gewerberegisterauszug verfügbar gewesen wäre. Hätte man diesen beigeschafft, hätte man auch gesehen, dass das Gewerbe der VLE niemals geändert worden ist und sie das Gewerbe „Ausübung des Zahntechnikerhandwerks“ bis 19. September 2008 ausgeübt hat.

Sachbearbeiter: Sonst noch Anmerkungen zum Sachverhalt?

Stb.: Unsere Steuerprüfung fand wann statt?

Prüfer: Anfang 2008, denn die Schlussbesprechung war am 14. Februar 2008.

Stb.: Ich möchte nur haben, dass man sagt, wann die Prüfung stattfand. Also tatsächlich stattgefunden hat.

Sachbearbeiter: Ich habe das, was in der Niederschrift steht. Da steht, das Besprechungsprogramm ist vom 24. Oktober 2007. Daher war die Prüfung vor Oktober 2007.

Stb.: Ja, passt.

Wie lautet der § 12 UStG im Jahr 2007 – nämlich § 12 Abs 1 Z 1 UStG?

Nicht so, wie er danach gelautet hat, am 1. Januar 2008. Nämlich zum 1. Januar 2008 wurde er ergänzt um die Rspr des EuGH: „Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug“.

Die Bestimmung war im Zuge der Umsatzsteuerprüfung nicht anwendbar.

Stb.: Frage an die Finanzverwaltung – wurde überprüft was eigentlich ein Warehouse ist? Was ist ein Warehouse? Ist geprüft worden, was ist ein Warehouse?

Prüfer: Warehouse, das ist der Lagerhalter. Und die tatsächlichen Leistungen des Warehouse sind im Besprechungsprogramm dokumentiert, die Leistung, die das Warehouse übernimmt und tatsächlich durchgeführt hat. Das ist kontrolliert worden, überprüft und teilweise auch niederschriftlich aufgenommen worden. Wobei teilweise erfragt worden ist, welche Leistungen die Warehouse konkret für die NV erbracht haben.

Stb.: Also das Warehouse ist was?

Prüfer: Ein „Warenhaus“.

Stb.: Nein.

Da ersuche ich den MV den § 416 UGB zu zitieren und den § 424 UGB, weil mir das so wahnsinnig wichtig erscheint.

MV.: § 416 UGB – „Lagerhalter ist, wer die Lagerung und Aufbewahrung von Gütern übernimmt“.

Und § 424 UGB: „Ist von dem Lagerhalter ein Lagerschein ausgestellt, der durch Indossament übertragen werden kann, so hat, wenn das Gut von dem Lagerhalter übernommen ist, die Übergabe des Lagerscheines an denjenigen, welcher durch den Schein zur Empfangnahme des Gutes legitimiert wird, für den Erwerb von Rechten an dem Gute dieselben Wirkungen, wie die Übergabe des Gutes“.

Es muss nicht die Ware an sich gehen, sondern der Lagerschein genügt.

Stb: Daher kann die Ware, die am Lager liegt, bei einem Lagerhalter unglaublich oft übertragen werden. Das hat auch NV gemacht. Die Lagerhalter sind alle registriert beim Wirtschaftsministerium. Wenn er dort nicht eingetragen ist, ist er nicht Lagerhalter. Wenn jetzt beim Lagerhalter eine Liste gefunden wird, für den Eigentumswechsel, so ist das nichts

Ungewöhnliches. Das wurde gesetzlich statuiert, im HGB war das schon genauso drinnen, wie das jetzt im UGB drinnen ist.

MV: Das ist rechtlich der einzige Grund, warum man ein Lager verpfänden lassen kann. Ich kann die Lagerware mit Dossament übertragen.

Stb.: Noch etwas. Warum sind diese EDV-Sachen immer wieder zum Lagerhalter geführt worden? Wissen sie das überhaupt, wurde das überprüft warum? Es gibt nämlich einen extrem wichtigen technischen Grund. Herr Prüfer P, sie haben sich intensiv damit auseinandergesetzt. Warum lässt zB die NV – sie kaufen Semiconductoren ein, fünf Paletten, oder CPU´s, die wasserdicht verpackt sind – in ein Warehouse, zu einem Lagerhalter liefern? Warum?

Prüfer: Nach Österreich?

Stb.: Egal. Warum lässt NV liefern auf MKU Kun, da gibt es noch ein Lager bei Schwechat, warum ist das erfolgt?

Warum ist das erfolgt?

Mag. F: Wo hätten sie es sonst hingeben sollen?

Stb.: Nein, ich frage warum ist das erfolgt?

Mag. F.: Das müssen ja sie beantworten, sie sind ja der Verteidiger.

Stb.: Ja eh, ...

Mag. F.: Wir haben hier ja keine Fragestunde ...

Stb.: Aber das hätte er ja prüfen müssen. Wissen sie warum?

Mag. F.: Wir gehen von der Tatsache aus, dass es so gemacht wurde.

Stb.: Ja, aber warum?

Mag. F.: Das müssen sie sagen, warum.

Stb.: Ich sage das jetzt warum, das ist nicht überprüft worden. Deswegen führt das ja zu so vielen Missverständnissen.

Mag. F.: Sie haben gefragt, warum es so gemacht worden ist.

Stb.: Ja, warum es so gemacht worden ist, dem ist zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt worden. Ich sage ihnen jetzt warum.

Mag. F.: Ja.

Stb.: Wenn sie CPU kaufen, das ist eine Computerzentraleinheit, die ist eingeschweißt und ist wieder drinnen in einer Schachtel mit 20 Stück. Diese Schachteln, seien es 50 Schachteln oder 70 Schachteln, sind wieder auf einer Palette.

Mag. F.: Ja.

Stb.: Jetzt stellen sie sich vor, sie kaufen 200 CPU. Wie identifizieren sie die 200 CPU?

Mag. F.: Ich glaube, da gehen wir von anderen Voraussetzungen aus. Ich glaube, die wollten es gar nicht kaufen, in dem sie es anderweitig verwerten, sondern das ist ja weitergegangen und das ist der Grund. Sie wollten ja gar nicht dieses Produkt, diese Sache wollten sie gar nicht selber haben, sondern sie wollten es einfach nur weitergeben. Darum ist es ja sinnlos, es würde sich zeitlich gar nicht ausgehen, wenn das zu ihnen geliefert wird.

Stb.: Herr Mag. F, der Grund dazu ist, dass die MKU in Kun die Möglichkeit hat, mittels Scanner die Ware zu überprüfen. Die haben alle anderen nicht.

Mag. F.: Das sind alles Vermutungen und wir gehen von Sachverhalten aus, das ist keine Frage des Sachverhaltes. Das ist eine Intention des Unternehmers.

Stb.: Das ist eine grundsätzliche Voraussetzung, wenn ich CPU brauche und ich kaufe sie ein, dass ich die überprüfen muss, wenn ich sie kaufe ...

Mag. F.: Von einem Unternehmen der Zahntechnik ...

Sachbearbeiter: Lassen wir den Stb. das einmal fertig sagen. Wir möchten jetzt die Conclusio wissen, Herr Stb, sonst verzetteln wir uns.

Stb.: Es ist wichtig, dass man auf ein Warenlager liefert, das Scanner hat, dass die Ware untersucht werden kann. Das ist deswegen immer auf die Warehouses und die Lagerhalter geliefert worden und das ist nichts Ungewöhnliches. Das möchte ich damit nämlich aussagen.

Prüfer: Darf ich dazu noch kurz etwas sagen? Was für mich nicht verständlich gewesen ist, ist, warum diese Semiconductoren nach Österreich in ein Lager geliefert worden sind. Die sind in München gelegen, sind in Rotterdam gelegen, genauso vertraute Firmen, wie sie in der Berufung schreiben. Aber nein, man musste sich das liefern lassen in unser Warehouse, also nach Österreich. Zu Beginn der Prüfung sind sie ja nicht Vertreter gewesen. Da hat Herr H sehr wohl gesagt, er wisse nur, dass die Ware in Österreich sein musste. Das hat er zu Beginn der Prüfung gesagt. Für mich ist das sehr wohl ein Indiz, dass ich sie nach Österreich bringe, damit ich in Österreich Umsatzsteuer ausweisen kann. Das ist der Hauptgrund, warum ich sie

dann in Österreich überprüfen lassen muss. Teilweise sind die Lieferungen so schnell, die Semiconductoren sind oft in Österreich gewesen und zwar nur für eine Stunde oder anderthalb Stunden. Jedenfalls sind sie binnen drei Tagen durchgeschleust und gleich wieder hinaus geschossen worden. Da kann ich mir nicht vorstellen, dass die so schnell den FPO-Code überprüfen konnten.

Stb.: Bei jeder BP können Sachverhalte und Vorgänge immer nur im Nachhinein in Prüfung kommen. Darüber sind wir uns im Klaren. Jetzt frage ich mal was anderes: Wenn ich mir als Großhändler eine Ware kaufe und die verkaufe ich dann wieder. Und dann sage ich zum Käufer, der mir die Ware ankauft, „du, wo lieferst du das hin“? Glauben sie wirklich, dass das einer sagen kann? Wieso soll ein Abnehmer dem Lieferanten sagen, wohin er das verkauft? Das kann mir keiner sagen. Sie können das nicht vertreten, sie können nicht behaupten, dass eine Informationspflicht vom Lieferanten an den Kunden bzw vom Kunden an den Lieferanten besteht, was der mit den Dingen macht. Das wird immer gefordert. Sie fordern, dass diese Lieferketten offengelegt werden. Das bringen sie nicht zusammen. Das ist völlig weltfremd.

FA-Vertreter : ...

Sachbearbeiter: Lassen wir den Steuerberater das fertig ausführen.

Stb.: Man weiß ja gar nicht, dass der angeblich inkriminierte Unternehmer nicht der Lieferant der NV war, sondern der Vorlieferant. Die Finanzverwaltung sagt nämlich, dass die NV hätte prüfen müssen, wo CER und wie die unglücklichen Menschen da alle heißen, die Ware her hat. Das muss man sich einmal geben, das ist völlig weltfremd, das ist wirtschaftlich völlig weltfremd.

MV: Wir haben uns die Sache ja nicht leicht gemacht. Es ist ja auch überspannt, zu verlangen, dass jemand Firmenregister- oder Gewerberegisterauszüge einholt. Da wäre ja der Wirtschaftsstandort Österreich erledigt. Das tut ja doch kein Mensch. Glauben sie ich wäre jemals auf die Idee gekommen, wenn ich bei unserem EDV-Menschen einen Computer bestelle oder ein I-Pad, dass ich dann einen Firmenbuchauszug hole?

Mag. D.: Genau, aber wenn sie 11 Computer bestellen ....

MV: und bei zehn ....?

Mag. D: Wenn sie zehn bestellen, lasse ich mir das auch einreden, aber nicht bei 200.000,00 € und bei neuen Geschäften.

MV: Glauben sie, dass der Media Markt, dass die das machen, bei neuen Geschäftspartnern?

Mag. F.: Was glauben sie, warum die Herren DH und CW nicht zum Media Markt gegangen sind?

Warum haben die mit der NV den Vertrag abgeschlossen? Die haben ja meiner Meinung nach einen Vertrag abgeschlossen, der lächerlich ist?

Sachbearbeiter: Jetzt läuft die Diskussion schon wieder in eine Richtung, die uns allen nichts bringt. Lassen wir den Steuerberater fertig sagen, was er sagen will, sonst reden wir über lauter unwichtige Dinge. Es ist nicht um den Media Markt gegangen. Wir haben nicht über den Media Markt zu urteilen, sondern über die NV.

Stb.: Danke, Herr Hofrat. Wir haben uns das ja nicht leicht gemacht. Weiß eigentlich irgendwer, wer die VLE überhaupt überführt hat? Wissen sie das?

Mag. D.: Die VLE?

Stb.: Ja.

Prüfer: Was heißt „überführt“?

Stb.: Das heißt, dass die die Abgabenhinterziehung begangen hat.

Prüfer: Das weiß ja eh jeder.

Stb.: Ich will darauf hinaus. Das war im Juni 2007. Daher hätte NV gar nichts wissen können von denen. Was hätte die NV tun sollen? Wie hätten sie das herausfinden sollen, wenn da CER die Sachen liefert?

Prüfer: Ich verstehe da jetzt nicht mehr, was sie sagen wollen.

Stb. Ich will sagen, dass NV gar keine Ahnung gehabt hat, was die VLE betrifft.

Mag. D.: Aber da ist ja die VLE neu aufgetaucht, gegenüber der NV.

Stb.: Und weil da irgendetwas auftaucht, muss die NV sofort rennen und sagen, wer ist das?

Mag. D.: Das ist die Frage.

Stb.: Das schaue ich mir an.

Mag. D.: Sie haben ja sogar einen Firmenbuchauszug gemacht von der VLE.

Mag. F.: Warum haben sie das dann gemacht? Warum ist das gemacht worden? Weil es eben einen Report gibt und das ist ihnen komisch vorgekommen, dass die VLE auf einmal involviert war. Und man muss hier eines bedenken und das ist für mich das Gravierendste an der ganzen Situation: Das ist ein Unternehmen, das sie vertreten, das früher ganz etwas anderes

gemacht hat, Einzelhandel, EDV-Bereich. Und auf einmal kommen zwei Herren und vermitteln mit einem Werkvertrag (der aus der Luft abgeschlossen ist, so kann man das bezeichnen, wenn sie den durchschauen) ein Geschäft, wo es um 200.000,00 € geht. Ich sage nichts, wenn das ein Großunternehmen ist. Hier aber ist das so ein großer Betrag, dass sogar ein Kredit aufgenommen werden muss.

Sachbearbeiter: Darf ich jetzt noch einmal daran erinnern, wir sind jetzt vom Thema, was ist noch zum Sachverhalt zu sagen, abgekommen. Wir machen jetzt schon ständig Würdigungen des Sachverhaltes. Ich hätte jetzt gerne, dass der Steuerberater nicht ständig Fragen an das Finanzamt stellt, wir haben da ja auch keine Fragestunde, sondern der Steuerberater soll sagen, was er zum Sachverhalt noch zu sagen hat.

Stb.: Zum Sachverhalt sage ich noch einmal, dass es keinem Unternehmer möglich ist, von einem Abnehmer dessen Abnehmer zu verlangen und dass es überhaupt keine Möglichkeit gibt, von einem Lieferanten den Vorlieferanten zu verlangen oder namhaft zu machen. Das führt ja das ganze System ad absurdum.

Sachbearbeiter: Gut, wenn wir den Sachverhalt abgeschlossen haben ...

Stb.: Entschuldigung; noch etwas: Weil in den Raum gestellt worden ist, dass die Vorfinanzierung der Vorsteuer von Beginn an das entscheidende Thema gewesen ist. Das ist eine Maßnahme, die der umsichtige Unternehmer wirklich treffen muss, er muss sich wirklich umsehen, wie er eigentlich den Kaufpreis zahlen kann. Ich sage ein ganz einfaches Beispiel: Eine Ware wird eingekauft in Österreich um 100.000,00 € + 20% MWSt. Das heißt, der Unternehmer hat einen Geldabfluss von 120.000,00 €. Wenn der Unternehmer weiß, er liefert die Ware innergemeinschaftlich und er hat einen Aufschlag von 10%, dann hat er einen Geldzufluss von 110.000,00 €, er hat daher eine Differenz von 10.000,00 €. Und das ist die Sorge gewesen, weil er ja die Vorsteuer erst zumindestens einen Monat später zurück erhält. Oder noch später. Aus dem Grund gibt es die Sorge um die Vorsteuer.

Sachbearbeiter: Gut, dann ersuche ich die Finanzverwaltung um die abschließenden rechtlichen Ausführungen.

Mag. D.: Der Antrag des Finanzamtes wird vollinhaltlich aufrechterhalten, die Berufung abzuweisen. Es wird auf die rechtlichen Ausführungen im Besprechungsprogramm verwiesen. Nur ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können und die sicherstellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug miteinbezogen worden sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Und genau das hat die BP auf vielen Seiten ausformuliert, dass eben nicht alle Maßnahmen getroffen worden sind und eine

Vielzahl von Punkten da sind, wo der Unternehmer „hellhörig“ hätte werden müssen. Insbesondere sofort beim ersten Geschäft. Ich weiß nicht ob vom Prüfer irgendetwas noch ergänzt wird.

Prüfer: Ich hätte nur gesagt, dass die NV das sehr wohl hätte schaffen können, dass sie die Vorlieferanten ausfindig macht. Sie hat das ja beim ersten Geschäft schon geschafft. Also was sie sagen, dass das unmöglich ist, haben die beim ersten Mal schon geschafft. Und da wären ja keine anderen Geschäfte mehr möglich gewesen, wenn wir ganz ehrlich sind. Für mein Verständnis wären schon da keine Geschäfte mehr möglich gewesen zwischen TBV und NVDenn da hätten sie mindestens NV vorher ausgeschaltet, ohne Vorlieferant. Es ist ja sogar geschafft worden, dass der Nachlieferant den Vorvorvorlieferanten preisgibt.

Mag. F.: Also ich möchte noch etwas sagen, abschließend. Für mich ist das ganz klar, dass das Unternehmen hat sehen können, dass der ausschließliche Grund für die Geschäfte der war (da die Beteiligungsgewinne sich zwischen 3 und 4% bewegen) ein weiteres Glied in einer Kette zu sein. Das musste der GF der NV erkannt haben, weil es sonst objektiv betrachtet keinen Grund gäbe, diese Firma noch zusätzlich einzuschalten.

Sachbearbeiter: Gut, die rechtliche Würdigung des Steuerbüros.

Stb.: Ja, also als Begründung verweist der Prüfer darauf, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese Tradinggeschäfte nicht hätte abschließen dürfen. Er hätte erkennen müssen, dass er sich mit dem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Der Vorsteuerabzug steht zu bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale, wenn der Unternehmer von dem Steuerbetrug weder wusste, noch hatte wissen müssen. Der Vorsteuerabzug gebührt auch dann, wenn die Leistung Teil einer Kette ist, an der ein Unternehmer beteiligt ist, der seinen Umsatzsteuerpflichten nicht nachkommt. Wo der Leistungsempfänger aber nicht wusste und nicht hat wissen müssen, oder wissen können, dass Umsatzsteuer nicht bezahlt wird.

Er ist der gutgläubige Erwerber. Der gutgläubige Erwerber hat den Vorsteuerabzug. Gutgläubig ist der Erwerber, der sämtliche Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können. Branchenintern kann verlangt werden den Sorgfaltsmaßstab zu erhöhen, wenn die Sache ungewöhnlich ist, um zu klären, ob der Lieferant von der Rechnungsadresse aus sein Unternehmen betreibt und um die Firmenbuchabfrage, die UID-Nummernabfrage und die Adressabfrage zu überprüfen. Aber darüber hinaus nichts, mehr braucht der Unternehmer nicht tun.

Und die Rs Mahageben hat ja wieder gesagt, man kann vom Steuerpflichtigen nichts Unmögliches verlangen. Das muss die Finanz tun. Die Finanz muss das machen, sie hat ja exzellente Möglichkeiten, sie könnte die UID-Nummern sperren. Das tut sie meistens eh wieder nicht. Aber vom Unternehmer kann man nichts Unmögliches verlangen. Noch dazu, wenn Kauf und Verkauf ganz eng zeitlich beieinander liegen.

Wir haben in unserem Fall Vorsteuer immer vom österreichischen Unternehmen, die Unternehmen existieren auch heute noch.

Mag. D.: Entschuldigung ...

Sachbearbeiter: Der Herr Steuerberater ist jetzt dran.

Stb.: Aus diesem Grund beantragen wir die stattgebende Erledigung der Berufung.

Sachbearbeiter: Damit sind Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Erörterung abgeschlossen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. a. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob für diverse von der BP aufgegriffene Geschäfte der Vorsteuerabzug im Zeitraum 2007 (Berufung 3-5/2007, nunmehr übergegangen auf die Veranlagung 2007 und 2008) zulässig ist.

Die BP geht von einer aktiven Teilnahme an einem Umsatzsteuerkarussell bzw von einem „wissen müssen“ aus. Die Bw. bestreitet dagegen jede unmittelbare Kenntnis vom Umsatzsteuerkarussell. Sie habe vielmehr alles ihr zur Verfügung stehende getan, um nicht in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt zu werden.

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

Nach EuGH 12.1.2006, [C-354/03](#), Rs Optigen Ltd, steht der Vorsteuerabzug dem Unternehmer zu, wenn die vom Gesetz geforderten objektiven Kriterien für den Umsatz erfüllt sind, ohne dass es auf betrügerische Zwecke, die er weder kannte noch kennen konnte ankommt.

Gemäß EuGH 6.7.2006, [C-439/04](#) und C-440/04, Rs Kittel und Recolta Recycling, ist der Vorsteuerabzug zu verwehren, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige von der Mehrwertsteuerhinterziehung wusste oder hätte wissen müssen.

c. Die Anpassung des § 12 UStG mit Abgabensicherungsgesetz 2007 hat nur klarstellenden Charakter. Die angeführte EuGH-Rspr ist schon vor dieser Gesetzesänderung zu beachten.

Das „wissen müssen“ wird in EuGH 11.5.2006, [C-384/04](#), „Federation of Technological Industries“ mit dem Bestehen „hinreichender Verdachtsgründe“ beschrieben. Steht aufgrund objektiver Umstände auf der Basis hinreichender Verdachtsgründe fest, dass die Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wurde, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er in ein Betrugsdelikt miteinbezogen wird, verliert er das Recht auf Vorsteuerabzug.

Das bloße Abfragen von Firmenbuchdaten oder UID-Daten reicht für eine Entlastung nicht aus (Laudacher, SWK 2006, S 667). Insoweit schließt sich der Unabhängige Finanzsenat in keiner Weise den Ausführungen der Bw. und der von ihr zitierten Literatur (Achatz, SWK 2008, 86 ff sowie Tumpel/Prechtel, SWK 2006, 1211) an. Die bezeichneten Ausführungen beruhen auf einer nicht nachvollziehbaren Auslegung der entschiedenen Rs „HE“ und weiterer EuGH-Entscheidungen. Nachforschungen im Bereich des Tatsächlichen sind zumutbar und verhältnismäßig (Unterberger, UFSjournal, 2011, 445). Diese Rechtsansicht wird auch unionsrechtlich vertreten, wenn der Generalanwalt im Schlussantrag zur Rs Technological Industries (vom 7.12.2005) den Ausführungen der Firma, **wonach es in der Praxis für Händler unmöglich sei, über ihre unmittelbaren Kunden und Lieferanten hinaus Nachforschungen über eine Umsatzkette anzustellen**, entgegenhält, **„dass eine vernünftige Kenntnis von Umständen, die auf einen Mehrwertsteuerbetrug hindeuten, durchaus erwartet werden kann. Die Mitgliedstaaten können den Händlern die Verpflichtung auferlegen, wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie handeln, zu informieren.“** Dass eventuell die gesamte Branche auf sorglose Art ihre Verpflichtung zur Wachsamkeit beim Leistungsbezug vernachlässigt hat, ändert an der grundsätzlichen Verpflichtung nichts (Unterberger, UFSjournal 2011, 445 zu verdächtigen Begleitumständen bei Zukäufen; UFS 17.11.2011, RV/0456-L/07).

2. Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus: NV schloss mit CW am 28. Februar 2007 einen Vertrag über Vermittlungsgeschäfte ab, wobei im Falle eines erfolgreichen Geschäftsabschlusses eine Honorarnote über 50% des Gewinnes abzüglich der Finanzierungskosten von 1.000,00 € und einer Bearbeitungspauschale von 50,00 € gestellt werden sollte. Die Vereinbarung galt auch für alle folgenden Geschäfte, die Finanzierungskosten sollten immer wieder neu abgestimmt werden. Mit DH gab es nur „mündliche Vereinbarungen“ (er soll sein Geld von CW bekommen haben).

Auf einer eigenen Homepage, die NV für diese Mittelsmänner eingerichtet hat, konnten Geschäfte angebahnt werden. Die Vorsteuerfinanzierung erfolgte über eine eigene Firma (E GmbH), hier bestand nur ein mündlicher Vertrag mit NV (Geschäftsführer Mag. S.).

Die Ware wurde an Warehouses geliefert, diese sendeten einen Report an NV, sobald die Ware bereit gehalten wurde. NV bezahlte den Lieferanten und gab die Freigabe für den Kunden mit Mail oder telefonisch an das Warehouse. Die Zahlung der Kunden erfolgte noch am selben Tag oder binnen weniger Tage, teilweise auch vor der Zahlung durch die NV.

3. a. Umsatzsteuerkarusselle stellen eine Variante der Umsatzsteuerhinterziehung dar, bei der Waren unter Miteinbeziehung mehrerer (Schein)Firmen im Kreis laufen, bevor sie – wenn überhaupt – an einen Endabnehmer verkauft werden. Unternehmen in verschiedenen EU-Ländern wirken dabei idR zusammen. Ein Händler dieser Lieferkette führt die Umsatzsteuer nicht ab, wobei diese „Missing Traders“ meist nur kurze Zeit existieren. Der nächste oder übernächste Abnehmer in der Kette macht ungeachtet der Vorgänge im Vorfeld die Vorsteuer geltend.

b. Der Handlungsablauf in derartigen Umsatzsteuerkarussellbetrugsfällen wird in der Regel wie folgt gestaltet (s dazu auch Unterberger, UFSjournal 12/2011, 445 mit Bezug auf UFS 17.11.2011, RV/0456-L/07): Von Hintermännern werden Personen gesucht, die bereit sind, ohne die Konsequenzen zu hinterfragen, die Geschäfte der Hintermänner zu tätigen bzw bestimmte Geschäfte von den Hintermännern durchführen zu lassen. Die Hintermänner lassen sich idR für weitere Handlungen in deren Namen bevollmächtigen. Beahlt wird oftmals in bar. Die auf die Lieferungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge werden von den (Schein)Unternehmern nicht abgeführt.

Nach BFH-Beschluss vom 29.11.2004 (V B 78/04), BStBl 2005 II. S. 535, haben Karusselle idR folgende Funktionsweise: Es werden Waren aus einem anderen Mitgliedstaat an einen Erwerber im Inland steuerfrei verkauft. Der Erwerber (Missing Trader) veräußert die Ware mit einem geringen Aufschlag an einen Abnehmer (Buffer I), der den in der Rechnung des Missing Trader ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer abzieht. Der Missing Trader führt keine Umsatzsteuer ab und ist auch nicht mehr zu belangen. Der Buffer I veräußert die Ware an einen Buffer II mit einem Gewinnaufschlag, der die Höhe der vom Missing Trader hinterzogenen Steuer nicht überschreitet. Nach dem Vorsteuerabzug durch den Buffer II werden die Waren von diesem an einen Exporteur (Distributor) und von diesem steuerfrei in den Ausgangsmitgliedstaat veräußert.

c. **Die unwissentliche Involvierung in einen Umsatzsteuerbetrug ist** (gedeckt durch die Rspr des EuGH im Urteil Kittel) **bei folgenden Umständen überprüfungsbedürftig** (Nieskoven, IWW-Institut, Ausgabe 08/2008, Seite 289, „Vorsteuerrisiken durch unwissentliche Involvierung in Umsatzsteuerbetrug“):

- **Marktunüblich niedrige Bezugspreise**, weil die Nichtabführung der Umsatzsteuer eine entsprechende Bruttopreisreduktion ermöglicht.
- **Mehrfachumlauf von Waren** (gleiche Ware mehrmals importiert und exportiert).
- **Fremdbestimmte Vorgaben zur Weiterveräußerung**, weil in den meisten Betrugsmodellen die Akteure zu Verschleierungszwecken langjährig bekannte Unternehmen als „Buffer“ in die Leistungskette miteinbinden. Die „Buffer“ erhalten daher meist kaufmännisch „nicht ausschlagbare“ Abnehmer und Weiterverkaufspreise von den betrügerischen Akteuren.
- **Ungewöhnliche Umstände der Warenbewegung**, weil ein „Buffer“ meist die Ware als „Streckengeschäft“ weiterbetreibt, dh. die Ware verbleibt als „unbewegte Lieferung“ in einem Speditionslager. Der Unternehmer sollte daher auch stichprobenhaft überprüfen, ob die Ware überhaupt existiert. Bisweilen ergeben sich auch Unplausibilitäten in der Chronologie, zB wenn das Speditionslager einen Wareneingang vermeldet, bevor der Unternehmer noch die zugehörige Einkaufsorder erteilt hat. Oder schon vor Eingang der Ware der Weiterverkauf an den Abnehmer fakturiert wird.
- **Sonstige Auffälligkeiten**. Der Leistungsempfänger sollte – um dem Umsatzsteuerbetrug aus dem Weg zu gehen – der Frage nachgehen, ob für die jeweiligen Umsätze beim angeblichen Lieferanten auch adäquate Vertriebsstrukturen unterhalten werden. Fehlt es an einem Unternehmensstandort oder wird die Korrespondenz über ein „Büroserviceunternehmen“ abgewickelt, **fordert die Rspr beim Hinzutreten weiterer Verdachtsmomente, dass sich der Abnehmer zumindest bei Aufnahme einer neuen Lieferantenbeziehung vor Ort ein persönliches Bild davon macht**, ob die angeblich für das Unternehmen handelnden Personen auch erreichbar sind oder dort ein „aktiver Betrieb“ unterhalten wird.

**Als auffällig werteten die Gerichte** auch von Beginn an rasant steigende Umsatzzahlen bei frisch gegründeten Unternehmen oder **dem Handelsregister entnehmbare – erst kurz zuvor erfolgte – Branchenwechsel (zB von Textil- zum Mobilfunkhandel)**. Als fragwürdig gilt auch, wenn keine Reklamationen aktenkundig sind oder die Zahlung an den inländischen Lieferanten auf ein ausländisches Bankkonto erfolgen soll.

d. Häufige Verdachtsmomente in Umsatzsteuerkarussellfällen sind beispielsweise:

(1) nach **UFS 17.11.2011, RV/0456-L/07**

- die ungenaue Prüfung von Frachtbriefen, sodass nicht festgestellt wird, dass Papiere mehrfach vorgelegt werden,

- das Auftreten von Personen, die von mehreren Konkurrenten bevollmächtigt werden und auch als Eigenhändler auftreten,
- die Anlieferung großer Warenmengen von Branchenneulingen,
- das Nichtübereinstimmen von Beleganschriften und Anschriften von Nachweisen,
- die Anlieferung von Lieferanten mit begrenzten UID-Nummern oder

(2) nach **FG Baden Württemberg, Urteil vom 1.10.2007, 12 K 160-04**, starke rechtliche, wirtschaftliche und personelle Verbindungen zwischen den Akteuren und die Nähe des Steuerpflichtigen zum Missing-Trader.

4. Der Handel mit Computerteilen ist eine in der Judikatur häufig vorkommende Branche, bei der die Teilnehmer überdurchschnittlich oft in Umsatzsteuerkarusselle verwickelt sind:

a. In **FG Baden Württemberg, Urteil vom 1.10.2007, 12 K 160/04**, wird ausgeführt, dass in der Computerbranche vermehrt Steuufa-Einsätze durchgeführt wurden und allgemein eine besonders heikle Branche vorliegt. Es wird geschildert, wie der Erwerber (Missing Trader) von Computerbauteilen diese mit geringem Aufschlag an einen Abnehmer I (Buffer I) verkaufte, während der Missing Trader keine Umsatzsteuer bezahlte. Der Buffer I veräußerte die Ware an den Buffer II, der ebenso wie der Buffer I einen Vorsteuerabzug vornahm. Der Buffer II lieferte weiter an den Exporteur, der die Ware steuerfrei an den Ausgangsmitgliedstaat lieferte. Die Klägerin im Verfahren nahm die Stellung eines Buffer II ein und lieferte an die Distributoren, wobei es zu Doppel- und Mehrfachlieferungen kam. Der **BFH** bestätigte mit **Urteil vom 19.5.2010, XI R 78/07** die Rechtsauffassung des FG, trotz des Einwandes der Klägerin, sie habe als „Buffer II“ keinen Kontakt zum „Missing Trader“ gehabt und sei ihren steuerlichen Verpflichtungen sorgfältig nachgekommen. Nach dem BFH wurde der Vorsteuerabzug zu Recht wegen „Bösgläubigkeit“ versagt. Aufgrund der Kenntnis über Doppel- und Mehrfachdurchläufe sowie der unter den Originalpreisen liegenden Einkaufspreise, der festen Gewinnaufschlagssätze und der festen Lieferbeziehungen, konnten ohne Risiko hohe Umsätze und Gewinne erzielt werden. Diese Umstände hätten einen ordentlichen Kaufmann misstrauisch machen müssen.

b. Nach **UFS 17.7.2009, RV/0724-W/07** stand der Bw. der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen nicht zu, bei denen Mikrochips an sie fakturiert und an Zypern weiterfakturiert wurden. Die offiziell nach Zypern verkaufte Ware wurde in die Slowakei und dort wieder nach Österreich verbracht.

Der UFS führt aus, dass bereits im berufsgegenständlichen Jahr 2002 CPU´s als für einen Mehrwertsteuerbetrug anfällige Waren bekannt waren. Zum Erscheinungsbild des über die

Grenzen organisierten Mehrwertsteuerbetruges gehörte auch schon 2002 der Umstand, dass die an der kriminellen Konzeption nicht aktiv beteiligten Zwischenhändler von den Organisatoren des Betruges durch Vorkassa in Sicherheit gewogen werden sollten.

c. Im Urteil **FG Baden Württemberg vom 7.5.2004, 12 V 10/04, EFG 2004, 1405**, musste nach Ansicht des Finanzamtes dem Unternehmer bewusst sein, dass die Vorgänge einer karussellhaften Warenbewegung dienten, weil

- bereits beim Warenankauf bewusste Vorgaben zur Weiterlieferung an bestimmte Abnehmer gegeben wurden (Bewusstsein als weisungsgebundener Bestandteil in einem „künstlichen Warenumlaufgebilde“)
- und dieselben CPU mehrfach an- und verkauft wurden. Das FG schloss sich der Rechtsansicht des Finanzamtes (Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Bescheide ohne Sicherheitsleistung) nicht an, was zur Beschwerde führte. Im **BFH-Beschluss vom 29.11.2004 (V B 78/04), BStBl 2005 II, S 535** wird dazu festgestellt, dass es zweifelhaft ist, ob in „Karussellen“, bei denen Waren nach einem Gesamtplan eine Lieferkette durchlaufen und gegebenenfalls an den Lieferempfänger zurückgeliefert werden, die Warenbewegungen innerhalb des Kreises der Umsatzbesteuerung unterliegen. Von der Einbindung der Antragstellerin in ein Karussell war nach den Feststellungen auszugehen.

5. Aus folgenden Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat bei der gegenständlichen Rechtssache davon aus, dass die Bw. vom Umsatzsteuerkarussell Kenntnis hatte bzw. zumindest davon hätte wissen müssen:

A) a. Bei **bestimmten Branchen wird der Warenhandel sehr häufig im Rahmen von Karussellkonstruktionen abgewickelt**. Dazu zählen beispielsweise der **Kfz-Handel** (zB FG Saarland, Beschluss vom 13.5.2003, 1 V 22/03), der **Handel mit Mobiltelefonen** (zB BFH 19.4.2007, VR 48/04) oder der **Schrotthandel** (zB UFS 17.11.2011, RV/0456-L/07; Unterberger in UFSjournal 12/2011, 445). Der **Handel mit Computerteilen** war – wie den Ausführungen unter Punkt vier zu entnehmen ist – wiederholt Gegenstand der Rspr von EuGH (zB C-354/03 vom 12.1.2006, Rs „Optigen/Fulcrum/Bond gegen Commissioners of Customs & Exercise“), der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bzw. des UFS zur Umsatzsteuerhinterziehung, sodass aufgrund der Anfälligkeit dieses Marktbereiches für Betrugstatbestände eine besondere Sensibilität der Bw. erwartet werden musste. Diese erforderliche „Wachsamkeit“ wurde vom GF in keiner Weise wahrgenommen, dieser hat im Gegenteil selbst die auffälligsten Umstände nicht näher überprüft.

b. Bezüglich der Geschäftspartner der NV – CW und DH – existiert eine **Vereinbarung vom 28. Februar 2007**, in der die Honorarvereinbarung nach erfolgreichem Geschäftsabschluss

(50% des Gewinnes an CW, abzüglich Finanzierung 1.000,00 € und Pauschale 50%) abgehandelt wird, sowie die Zustimmung der NV „keine Kunden von CW selbst anzugehen“. Die Finanzierungskosten sollten „immer“ neu abgestimmt werden. **Mit DH gab es nur eine „mündliche Vereinbarung“.**

(1) Mag. S gibt in der Befragung vom 11. Juli 2007 an, er sei schon länger in der IT-Branche tätig und habe Wirtschaftsinformatik studiert. Der Kontakt mit CW und DH sei durch den früheren GF der NV – Herrn H – zustande gekommen, **über Details der ersten Besprechung mit den Mittelsmännern könnten keine genauen Auskünfte gegeben werden.** CW und DH sollten entsprechende Geschäfte akquirieren, Mag. S. habe nur kaufen wollen, wenn ein Abnehmer bekannt sei. **Referenzen habe man über die beiden (CW, DH) nicht eingeholt, weil sie Geschäfte nur vermitteln sollten.** Sie seien von den Herren H und M empfohlen worden.

**Das Risiko der NV habe darin bestanden, die Ware zu bezahlen, aber nicht zu bekommen,** NV könne die Ware kaufen und nicht verkaufen. Das Transportrisiko falle bei Abwicklung über die Warehouses weg. Der Vertrag mit der E GmbH über Kredite für die Finanzierung sei mündlich abgeschlossen worden.

**KSV-Abfragen über die Abnehmer habe man nicht angefordert,** weil durchwegs gegen Vorkasse geliefert wurde und die Abnehmer auch teilweise persönlich bekannt waren.

**Der Hauptgrund der Geschäftsabwicklung sei in der Finanzierung durch NV gelegen,** da CW und DH nicht liquid gewesen seien. Die Marge sei bei 2-4% gelegen. **Mag. S. habe vorher solche Geschäfte nicht gekannt, die gesamten Geschäfte bezüglich Einkauf und Verkauf seien von CW und DH abgewickelt worden.**

Auf den Vorhalt, **dass ein Abnehmer die Ware teilweise schon verkauft habe, bevor er bei NV bestellte,** wird angeführt, dass dieser Abnehmer den spätesten Liefertermin nur hinaufgeschrieben habe, um bei Lieferverzug vom Geschäft zurücktreten zu können.

(2) Nach den Aussagen von Mag. S. lernt dieser aus einem Geschäftsbereich (Computergroßhandel), in dem er selbst nicht tätig ist, Mittelsmänner kennen und schließt (mit einem davon) einen Vermittlungsvertrag, der keinerlei Modalitäten, sondern im Wesentlichen nur die Honorarbasis enthält und den Auftrag keine Kunden von CW abzuwerben sowie die Finanzierungskosten immer wieder neu abzustimmen. Mag. S. kennt weder Details der ersten Gespräche, noch überprüft er CW und DH. Mit DH besteht nur eine mündliche Vereinbarung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist schon der Beginn der Zusammenarbeit zwischen NV und CW bzw DH an sich äußerst ungewöhnlich. Mag. S betätigt sich in einem Geschäftszweig, den er selbst nicht kennt. Eine Abgrenzung dieses „Risikos“ im „Vermittlungsvertrag“ ist aber nicht ersichtlich. Ein sorgfältig agierender Kaufmann hätte hier in klarer Weise Vorsorgen für im Alltagsgeschäft unvermeidbare Streitfragen getroffen. Er hätte sich auch die Referenzen seiner Geschäftspartner sehr genau angesehen. Die im Vermittlungsvertrag getroffenen (geringfügigen) Vereinbarungen enthalten keine Regelungen, mit denen sich Konfliktfälle lösen lassen.

c. Nach der Darstellung in der Berufung (Seite 27) war Geschäftsgrundlage, dass ein Handelsgeschäft für NV nur zustande kommen konnte, wenn **Lieferant und Kunde bekannt und fixiert waren**. Dabei ist davon auszugehen, dass die Mittelsmänner verpflichtet sein sollten, Lieferant und Kunde zu „besorgen“. Mag. S gibt in der Befragung vom 11. Juli 2007 an, er habe nur kaufen wollen, wenn der Abnehmer bekannt sei. Tatsächlich wäre auch nur in diesem Fall der hohe „Vermittlungsanteil“ von CW und DH erklärbar, weil andernfalls die Hauptarbeit von NV geleistet würde und die Vermittlungsvereinbarung nicht fremdüblich wäre. CW und DH sollten die Rolle des Ein- und Verkäufers übernehmen und mussten auch die Ein- und Verkaufspreise verhandeln. Die Kunden sollten nicht direkt von Mitarbeitern der NV ohne Einschaltung der Mittelsmänner bedient werden. Nach den Angaben in der **Berufung sollte aber NV in der Rolle des Finanzierungspartners immer entscheiden können, ob das Handelsgeschäft durchgeführt wird oder nicht**.

Tatsächlich lagen zwischen An- und Verkauf der Computerteile meist nur geringe Zeitspannen (oft nur Minuten oder wenige Stunden), was eine sorgfältige Prüfung des Geschäftes durch die Bw. gar nicht zugelassen hat. Die angebliche „Entscheidungsbefugnis“ der NV ist damit bei der Mehrzahl der abgeschlossenen Geschäfte reine Fiktion, weil erstens schon rein zeitlich keine Überprüfungen mehr möglich waren und zweitens – aufbauend auf der geäußerten Rechtsansicht der NV, dass eine Firmenbuch- und UID-Abfrage genügt – auch inhaltlich eine Prüfung der Umstände der Geschäftsabschlüsse gerade nicht gewollt war. Die Geschäftsabschlüsse erweisen sich damit in jeder Hinsicht als reine „Durchschleusungsaktionen“ für die Aktivitäten der Mittelsmänner CW und DH.

B) Beispielhaft ist anhand einzelner von der BP aufgegriffener Geschäfte darzulegen, welche Umstände NV hätten auffallen und zu erhöhter Nachforschung anregen müssen:

a. Bereits das erste **Geschäft vom 13. März 2007 (Punkt 3 NS)** weist eine Reihe „verdächtiger Umstände“ auf, die bei sorgfältiger Überprüfung einen Hinweis auf ein Umsatzsteuerkarussell geliefert hätten:

(1) NV bestellte telefonisch 1000 CPU bei CER, diese gab ebenfalls telefonisch die Ware bei MKU frei. An NV geliefert wurden nur 995 Stück, die Weiterlieferung umfasste 1000 Stück (diese wurden auch bezahlt), der Rohaufschlag bezog sich auf 995 Stück. Die Differenz ist nicht aufgefallen, obwohl diese aus den Warenfreigaben ersichtlich war.

NV kaufte die Ware (995 Stück um 221.885,00 €) zu einem Preis von 223,00 € pro Stück. Der Verkauf erfolgte um 231.500,00 € (1000 Stück), dh um 231,5 €.

(2) Es liegen drei Freigaben vor:

- Ein Report der VLE (Missing Trader) an die NV, der per Mail um 14.36 Uhr am 13. März 2007 übermittelt wurde;
- Eine Warenfreigabe von der VLE an TBV vom 13. März 2007 per Fax;
- Eine Freigabe von der M Salzburg an NV vom 13. März 2007 über 995 Stück.

Der GF gibt an, einen Firmenbuchauszug über VLE besorgt und im Internet recherchiert zu haben, er habe aber außer einem Telefonnummerneintrag nichts gefunden.

Nach Ansicht der BP hätte Mag. S.

- sowohl bei MKU rückfragen können,
- als auch bei genauer Recherche erfragen können, dass VLE an einer Scheinadresse sitzt.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Rechtsauffassung an. Wer in einer derart sensiblen Branche beim ersten Geschäft (und unter diesen vertraglichen Gegebenheiten) auf Ungereimtheiten direkt „gestoßen“ wird, ist geradezu verpflichtet, entsprechende Recherchen anzustellen. Laut Berufung (Seite 45) habe man deshalb nicht weiter nachgeforscht, weil man uU mit der VLE auch einmal Geschäfte machen konnte, sollte sich die Gelegenheit dazu bieten. Diese Erklärung ist nicht wirklich glaubwürdig, angesichts der Tatsache, dass NV im gesamten weiteren Geschäftsverlauf weder die Firma noch Verantwortliche der VLE gekannt haben soll und ohnehin einen Vermittlungsvertrag mit CW und DH hatte.

Aus den bekannten Vorlieferanten CER und VLE sowie den Kunden (die alle am gleichen Tag liefern) ergibt sich, dass – wie von der BP bereits ausgeführt – eine straff geführte „Lieferkette“ in Gang gesetzt wurde. Wenn dazu in der Berufung (Seite 41) angeführt wird, selbst CW und DH sei diese Lieferkette nicht bekannt gewesen, vielmehr hätten sie nur CER und TBV gekannt, so bleibt unerfindlich, wie unter diesen Umständen eine Lieferkette über die Stationen

- MON (12.3)

- TKC (13.3. – laut Unterlage 14.3,)
- VLE (13.3)
- MLC (13.3.)
- NV (13.3.)
- TBV (13.3.)
- PIM (13.3.) und
- ELE (13.3.)

in einem Tag ohne jede übergeordnete Koordination zustande kommen sollte.

Dem GF wäre bei tatsächlicher Besorgung eines Handelsregisterauszuges auch aufgefallen, dass die VLE bis 11. Dezember 2006 noch eine Zahntechnikfirma war (erst mit 7. Februar 2007 Umbenennung in VLE). **Gerade die Teilnahme von Marktteilnehmern, die kurz vor der Lieferung noch in einer ganz anderen Branche tätig waren, führt zu einer erheblichen Verdachtslage, der der Unternehmer nachzugehen hat.**

(3) Aus den Frachtpapieren ist ersichtlich, dass Bestimmungsort der ig Lieferung wiederum ein anderes Lager in Italien war. Auch dies ist dem GF nicht aufgefallen.

(4) **Der GF konnte auch nicht plausibel erklären, wozu die MKU (als Warenumschlagpartner) einen Originalbriefkopf der NV benötigte. Gerade diese Vorgangsweise weist aber deutlich auf die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell hin.** Denn diese Originalbriefköpfe enthalten Angaben, die zur Erstellung von Rechnungen erforderlich sind. Das bedeutet, dass alle in den Umsatzsteuerbetrugsfall involvierten Beteiligten über jene Daten verfügen wollen, die es ihnen ermöglichen, Rechnungen im Voraus selbst zu erstellen. Damit reichen Kurzmitteilungen der „Pufferfirmen“ aus, um das Waren- und Rechnungskarussell in Gang zu setzen.

Ungewöhnlich ist auch die Aufbewahrung der Originalfrachtbriefe beim Warehouse (und nicht bei NV).

(5) In der Berufung wird zur Freigabe durch die M Salzburg angegeben, NV habe bis zur Prüfung gar nicht gewusst, dass M Salzburg der Lieferant war und sei davon ausgegangen, dass CER sein Lieferant sei. Es ist für den UFS aber nicht einsichtig, warum die BP dies eruieren konnte, nicht aber NV bei entsprechender Nachfrage. Laut Berufung (Seite 43) hat sogar die TBV herausgefunden, dass es mehrere Freigaben gegeben hat, nicht aber NV.

(6) Unerklärlich erscheint es auch, dass NV zwar akzeptiert, dass Frachtbriefe ausgelackt übersandt werden, um die Kunden der Abnehmer geheim zu halten, seinerseits aber den „Lieferanten“ CER nur deshalb sofort bekannt gibt, weil am 13. März 2007 die Eigentumsfrage nicht unmittelbar geklärt werden kann. Wenn diese unklar war, wäre es Sache der NV gewesen, dem nachzugehen und dies umgehend aufzuklären. Es bestand aber gar keine Notwendigkeit sofort den Lieferanten bekannt zu geben, vielmehr deutet dieser Vorgang darauf hin, dass sich die Beteiligten in der Lieferkette gut gekannt haben.

(7) Im Übrigen war das auch in der Berufung erwähnte Kommunikationssystem **Skype ein für Umsatzsteuerbetrügereien regelmäßig verwendetes System, weil dieses lange Zeit nicht abgehört werden konnte**. Skype ist eine IP-Telefonie-Software von Microsoft, mit Instant-Messaging-Funktion, Dateiübertragung und Videotelefonie, die ein proprietäres Netzwerkprotokoll verwendet. Sie ermöglicht das Telefonieren zwischen Skype-Kunden via Internet. Erst Mitte 2010 wurden die Verschlüsselungsmethoden öffentlich enttarnt, bis Mitte 2009 konnten auch Behörden Skype nicht abhören (lawblog.de: Skype: Staat hört mit, 17.8.2010). **Für den UFS ist nicht ersichtlich, warum bei einem (regulären und unbedenklichen) tagfertigen Brokergeschäft (das in einem Tag abgewickelt wird) ein behördenabhörsicheres Kommunikationssystem benötigt wird, es sei denn um behördliche Abhöraktivitäten hintanzuhalten.**

b. Die **Lieferung vom 16.3.2007 (Punkt 4 NS)** zeigt ebenfalls Besonderheiten im Ablauf:

(1) Schriftliche Bestellungen wurden weder vom Käufer (TBV) vorgelegt, noch liegt eine schriftliche Bestellung bei der Firma CER oder eine Auftragsbestätigung vor,

(2) Obwohl CER die Ware an NV erst am 19. März 2007 freigibt (und an diesem Tag auch die Rechnung ausstellt), erhält NV schon am 16. März 2007 ein Inspection Sheet, dass die Ware vorliegt und verkauft diese am 16. März 2007 an TBV. Hinzu kommt, dass der Warenwert den Wert des Eintritts (300.500,00 € Verkauf an VLE) bis zum Verkauf der NV an TBV (292.000,00 €) nicht mehr erreicht (VLE an CER 279.650,00 €; CER an NV 283.000,00 €). In der Berufung (Seite 54) wird dazu angeführt, die Vorgänge zeigten, dass NV auch „Geschäftsrisiko“ übernommen habe. Der Kunde habe gedrängt und daher hätte NV die Ware schon am 16. März 2007 freigegeben. Das Geschäft wurde allerdings laut Berufung von CW und DH aquiriert, verhandelt und vorbereitet. Diese kannten sowohl CER als auch TBV. Somit musste – das war ja auch Vertragsbedingung des Vermittlungsvertrages – der Ablauf von VLE über NV bis zu TBV geklärt sein. Es bestand demnach überhaupt keine Notwendigkeit eines „Drängens“ des Kunden TBV bzw eine Grundlage dafür, die Ware freizugeben, bevor CER die Ware freigegeben hatte.

(3) Erhebungen beim Warehouse ergaben, dass auf einem Din A4-Zettel wiederum die Lieferkette aufgelistet war

- M-Group
- VLE-CER
- CER-NV
- NV-TBV.

Die Reihenfolge der Abnehmer stand damit offenkundig von vorneherein fest. Laut Berufung (Seite 53 ff) war die Lieferkette vor CER und nach TBV nicht bekannt, ebenso waren die Vorgänge im Warehouse nicht bekannt.

In der Berufung wird dies damit erklärt, dass das Warehouse immer schon im Vorhinein über die „Warenbewegungen“ in der Lieferkette informiert sei. Das betreffe nicht nur die bekannte Lieferkette – in diesem Fall CER/NV/TBV – sondern auch Kunden und Lieferanten davor oder danach. Damit habe das Warehouse im Vorfeld immer einen Überblick über den geplanten „Ablauf der Lieferungen im eigenen Haus“.

**Tatsächlich ist dieser Umstand (Aufschreibung über die gesamte Lieferkette) ein klarer Nachweis dafür, dass alle Beteiligten von Anfang an in einer geplanten Lieferkette saßen und auch das Warehouse davon Kenntnis hatte**, wobei sich die Ware seit 15. März 2007 im Lager des Warehouses (Käufer M-Group, VLE, CER, NV) befand und am 18. März 2007 ausgeliefert wurde (Lieferung für TBV ins Lager MKU).

c. Insbesondere das **Geschäft vom 2.4.2007 (Punkt 7 NS)** zeigt deutlich, dass NV in eine von vorneherein bestimmte Lieferkette eingebunden war und davon entweder gewusst haben muss oder wissen hätte müssen:

Beim Warehouse wurde eine Liste mit den „Fakturierungsstationen“ aufgefunden, in der der genaue Ablauf bis zum Kunden der NV (BTV) festgelegt ist, wobei NV in der Berufung (Seiten 145 ff) sogar davon spricht, dass die Fakturierungsstationen quasi feststehen müssen und dies auch richtig sei und zu 100% dem Handeln eines ordentlichen Kaufmannes entspreche.

**Tatsächlich ergibt sich in der Folge ein mit „knapp“ noch untertrieben beschriebener Handlungsablauf, bei dem der Kunde von NV (TBV) die Ware sogar schon am selben Tag, an dem der Inspection Sheet vom Lager an NV versandt wird (am 30.3.2007 um 11.20 Uhr), nicht nur bei NV bestellt, sondern auch gleich verkauft und der Kunde von TBV wiederum am selben Tag um 12.56 Uhr den Transportauftrag nach Korea geben kann. Bei diesem „Zeitkorsett“ ist eine**

**„Mitbestimmung“ von NV gar nicht mehr denkbar, weil sonst alle Abnehmer in der Kette in Schwierigkeiten geraten würden. Daraus ergibt sich aber die logische Schlussfolgerung, dass NV schon im Vorhinein von dieser „Kette“ – ebenso wie der Mitarbeiter des Warehouse – gewusst haben muss.** Hinzu kommt, dass der Einkaufspreis von NV bei CER bei 104.300,00 € lag und der Verkaufspreis von ursprünglich 107.100,00 € später auf 106.050,00 € (Nachlass 1.050,00 €) gesenkt wurde, sodass der Aufschlag nur mehr 1,66% betragen hat. Angesichts der Umstände des Geschäftes und der Dimensionen des Umsatzes wäre ein sorgfältig agierender Kaufmann ein Geschäft mit dieser Marge gar nicht eingegangen. Schon die Tatsache dass die NV das Geschäft abgeschlossen hat, beweist, dass sie im Zusammenwirken mit den Mittelsmännern CW und DH – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates spätestens hier (offenbar) wissentlich – in ein Umsatzsteuerkarussell eingestiegen ist.

Wenn NV dazu in der Berufung ausführt, „sollte NV nicht wie im Vorfeld bis zum vereinbarten Zeitpunkt liefern können, muss der Kunde (gemeint TBV) seine Planung ändern bzw besteht die Gefahr, dass der Kunde aufgrund seiner nicht mehr erfüllbaren Verpflichtungen überhaupt nicht mehr am Abschluss des Geschäftes interessiert ist“ und „NV würde bei Lieferverzug auf der Ware sitzen bleiben“, **macht sie einmal mehr deutlich, dass NV schon sehr lange – und dies kann nur durch Absprache geschehen – über die Lieferkette Bescheid wissen musste.** Andernfalls kann eine Abwicklung wie im gegenständlichen Geschäft

- Inspection Sheet des Warehouse über die Reservierung am 30. März 2007 um 11.20 Uhr,
- Bestellung TBV am 30. März 2007 um 11.25 Uhr bei NV,
- Weiterverkauf TBV an EUS am 30. März 2007,
- Speditionsauftrag EUS am 30. März 2007 für Lieferung an YEK in Korea

zusammen

mit den inländischen Warenbewegungen

- VLE am 2. April 2007 an CER,
- CER am 2. April 2007 an NV,
- NV am 2. April 2007 an TBV

gar nicht funktionieren.

Die Gutschrift von 1.050,00 € an den Kunden der NV (TBV) dient nach Ansicht des UFS nicht „der Abgeltung des Mehraufwandes und Ärgers der TBV“, sondern beweist zusätzlich, dass es

der NV (im Rahmen der „Kette“) und deren „Mittelsmännern“ gar nicht um die (extrem niedrige) Marge bei diesen Geschäften ging, sondern der eigentliche Antrieb die Einsparung der Umsatzsteuer im Vorfeld des Buffers war.

d. Für die **Lieferung vom 3.4.2007 (Punkt 8 NS)** gilt das bereits Gesagte: Während der Kunde TBV bei NV erst am 3. April 2007 bestellt und NV selbst bei CER ebenfalls erst am 3. April die Bestellung aufgibt, wird die Ware schon vorher für NV im Lager am 2. April 2007 bereit gehalten. Die Liste aus dem Warehouse – deren Reihenfolge genau eingehalten wurde – bestätigt wiederum, dass Absprachen zwischen NV und den Vorlieferanten existiert haben müssen.

e. Anlässlich der **Lieferung vom 10.4.2007 (Punkt 10 NS)** wird erstmals eine schuldbefreiende Zahlung ins Ausland (an die IC AG) akzeptiert. Zahlungen für inländische Lieferanten auf ausländische Bankkonten gelten in der Rspr als äußerst „verdächtig“. Im vorliegenden Fall erfolgte das Angebot des neuen Lieferanten M Salzburg am 10.4.2007 um ca. 14.19 Uhr, ebenso dessen „Vorstellung“ (um ca. 13.50 Uhr). Am gleichen Tag um 12.31 Uhr stellte sich der Kunde FEB aus Holland vor. Das Angebot der M Salzburg enthielt den Hinweis auf die Bezahlung an die IC AG in der Schweiz. Die Bezahlung über 353.496,47 € brutto erfolgte noch am selben Tag (10.4.2007) auf das Konto in der Schweiz. Nach der Darstellung der BP ist die IC AG (die am 10.1.2008 gelöscht wurde und bereits am 24.8.2007 ihr Domizil eingebüßt hat) eine Briefkastenfirma ohne gültigen Telefonanschluss. Dem hat die NV in der Berufung auch nicht widersprochen. Der UFS kann sich durchaus vorstellen, dass NV keine Ungereimtheiten aufgefallen sind, allerdings deswegen, weil die IC AG von NV gar nicht überprüft worden ist. Das wäre in der oben aufgezeigten Zeitspanne auch gar nicht möglich gewesen. **Insbesondere dieser Punkt beweist, dass es der NV um seriöse Überprüfung der in der Lieferkette beteiligten Firmen gar nicht gegangen sein kann. Schon eine oberflächliche Überprüfung der IC AG hätte bei NV zu weiteren umfassenden Nachforschungen führen müssen.**

f. Bei der **Lieferung vom 11.4.2007 (Punkt 11 NS)** werden neuerlich im Auftrag der M Salzburg auf das Schweizer Konto der IC AG ohne weitere Nachprüfung 132.192,00 € überwiesen.

Ungewöhnlich ist auch hier wiederum der zeitliche Ablauf: Der Kunde Firma D stellt sich am 11. April 2007 vor und ersucht um Angebote und eine Stunde später kommt schon von M Salzburg eine Auftragsbestätigung (laut BP ein Anbot), die Rechnung und die Freigabe der Ware und NV liefert ebenfalls noch am selben Tag.

Entgegen der Aussage in der Berufung (Seite 68) gibt es von Firma D eine Purchase Order (Kaufauftrag, Bestellung) vom 8. April 2007 über 1000 Stück Acer mit Wert 111.800,00 €, obwohl das Angebot der M Salzburg erst am 11. April 2007 einlangt.

g. Bei der **Lieferung vom 12.4.2007 (Punkt 12 NS)** wird für den neuen Lieferanten AC (Vorstellung am 12.4.2007) auf dasselbe Konto in der Schweiz überwiesen, auf das schon bei den Lieferungen vom 10. und 11. April 2007 Geld überwiesen wurde.

Laut Angabe in der Berufung erfolgte die Bezahlung auf Verlangen des Lieferanten. NV lernt also einen Lieferanten am 10. April 2007 kennen und überweist schon am 10. April gesamt 353.496,47 € (aus der Lieferung Punkt 10), weiters 132.192,00 € aus dem nächsten Geschäft (Lieferung Punkt 11) und am 16.4.2007 gesamt 664.700,00 € (für die Lieferung Punkt 12 vom neuen Lieferanten AC) und damit in sechs Tagen 1.150.388,47 €, ohne diese Auslandsadresse einer genauen Überprüfung zu unterziehen.

**Dass die Lieferanten M Salzburg und AC auf dieselbe Kontonummer Überweisungen durchgeführt haben wollten, ist NV „nicht aufgefallen“, zudem habe man der NV versichert, dass „verschiedene Firmen üblicherweise dieselbe Kontonummer beim Finanzdienstleister IC AG hätten“.** NV ist somit nicht aufgefallen, dass ein neuer Lieferant dieselbe Kontonummer in der Schweiz angegeben hat, wie der Lieferant wenige Tage zuvor.

h. Bezüglich der Ungereimtheiten der nachfolgenden Lieferungen ist auf die Ausführungen in der Niederschrift zu verweisen:

- **Lieferung vom 27.3.2007 (Punkt 5 NS)**, im Wesentlichen (1) mehrfache Auftragsbestätigungen, (2) geschwärzte Airway-Bills, (3) fehlender Report für den Übergang der Verfügungsmacht. Laut Bestätigung von NV in der Berufung wurden 1000 CPU von TBV am 21. März 2007 bei NV bestellt, dieses Geschäft kam aber nicht zustande, was „in der Natur der Sache liegt“. Ungewöhnlich ist dies deshalb, weil der Vermittlungsvertrag eigentlich darauf beruht, dass CW und DH Kunden und Lieferanten zusammenbringen und an die NV melden, was die hohe Vermittlungsprovision erst rechtfertigt.

- **Lieferung vom 30.3.2007 (Punkt 6 NS)**, im Wesentlichen (1) Mail mit den Daten des überprüften Kunden WILL erst am 2. April 2007 (Fakturierung 30.3.2007), Bestellung WILL für 30. März 2007 (falsches Datum 30.2.) mit Faxeingang erst am 2. April 2007, (3) zeitlich differierende Mails betreffend Anfrage nach Ware und Bestätigung der Lieferung.

Ungewöhnlich ist die sehr späte Freigabe der Ware durch NV an WILL (Anfrage erst am 10.4.2007, bei Freigabe an NV am 2.4.2007), trotz „dringend benötigter Ware“. Die Angaben in der Berufung dazu (Seite 145) sind nicht plausibel und widersprechen den eigenen

Ausführungen, wonach „am Tag der Lieferung alles sehr schnell gehen muss“. Es bleibt nicht erklärbar, warum NV die Ware nicht am 2. April 2007, das ist auch der Tag der Bezahlung durch WILL, sofort freigegeben hat.

- **Lieferung vom 4.4.2007 (Punkt 9 NS)**, im Wesentlichen (1) die Verbringung in drei verschiedene Lager (kein funktionierender Markt) und (2) die kurzfristige Umdisponierung beim Abnehmer. Auffällig ist auch hier die extrem geringe Marge von 1,51% (Kauf durch NV um 117.500,00 € und Verkauf um 119.300,00 €).

- **Lieferung vom 24.4.2007 (Punkt 13 NS)**, im Wesentlichen die Bezahlung durch den Abnehmer ohne Sicherheit (26.4.), bevor NV im Besitz der Ware war (27.4., Anlieferung an die Adresse von NV), keine Erfahrungen im Geschäftsfeld Semiconductors, spiegelverkehrte Fotos.

6. Zusammengefasst ergibt sich Folgendes:

a. Der Steuerberater hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Regelung bezüglich des „Wissens“ oder des „wissen müssens“ erst ab 1. Januar 2008 gilt und daher gegenständlich nicht angewendet werden kann. Dem ist entgegenzuhalten, dass zu dieser Thematik Rspr des EuGH vom 6. Juli 2006 (C-439/04 und C-440/04, Rs Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL) vorliegt, die auch im vorliegenden Fall anzuwenden ist. Die vom Steuerbüro angeführte Rspr „Mahageben“ hat dazu nichts Neues vorgebracht (s auch Laudacher, SWK 2012, 982: Der Vorsteuerabzug nach den EuGH-Urteilen Polski Trawertyn und Mahageben Kft – EuGH bestätigt bisherige Rspr).

Fraglich ist, welches Ausmaß des Tuns diesem „hätte wissen können“ zugrundeliegt, wobei die nähere Ausgestaltung der Rspr entnommen werden muss. Der EuGH hat sich dazu geäußert und in der Rs C-384/04, „Technological Industries“ ausgeführt, der Begriff des „wissen müssens“ werde mit dem **Begriff des „Bestehens hinreichender Verdachtsgründe“ konkretisiert**. Im Schlussantrag des Generalanwaltes vom 17. Dezember 2005 wird den Parteien auf die Ausführungen, „es sei in der Praxis für Händler unmöglich, über ihre unmittelbaren Kunden und Lieferanten hinaus Nachforschungen anzustellen“, entgegnet, dass **„eine vernünftige Kenntnis von Umständen, die auf einen Mehrwertsteuerbetrug hindeuteten, durchaus erwartet werden könne. Die Mitgliedstaaten könnten den Händlern die Verpflichtung auferlegen wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände mit denen sie handeln, zu informieren“**.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt – entgegen der von einzelnen Fachautoren geäußerten Meinung, eine simple Abfrage von Firmenbuch- und UID-Daten sei als ausreichende Maßnahme anzusehen – die Rechtsansicht, dass sehr wohl im Falle des Vorliegens von

Verhaltensauffälligkeiten bei der Warenlieferung entsprechende Erkundigungen über Umstände im Vorfeld oder nach der Lieferung eingeholt werden müssen (so auch Laudacher SWK 2006, 667, „Das EuGH-Urteil Kittel und die objektiv naheliegende Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug“; ebenso in SWK 2006, 847, „Gutgläubensschutz, Rechnungsmerkmale und Übertragung der Verfügungsmacht“). Das entspricht sowohl der Rspr des EuGH in den Rs „Axel Kittel“ und „Technological Industries“, als auch der der ständigen Judikatur des UFS und der Höchstgerichte.

b. Zieht man für die Frage der Auffälligkeit bei Warenlieferungen, die vom IWW-Institut („Vorsteuerrisiken durch unwissentliche Involvierung in Umsatzsteuerbetrug“) entwickelte Fragenliste heran, stellt man fest, dass von sechs Kriterien mindestens fünf auf die wirtschaftlichen Vorgänge im Rahmen der Geschäfte der NV zutreffen:

- **Marktunüblich niedrige Bezugspreise:** Solche liegen hier vor. Bei allen Geschäften der NV werden CPU mit hohen Preisen ins Inland hereingeliefert, um einen hohen Umsatz zu generieren. Beim nächsten Abnehmer in der Kette werden sukzessive die Preise gesenkt und steigen erst langsam wieder an. Es bleibt aber für den UFS unerklärlich, warum (zB im Pkt 4) eine Ware mit 300.500,00 € ursprünglich nach Österreich hereinkommt und nach Verkäufen über eine ganze „Kette“ von Unternehmen durch NV erst wieder mit einem Preis von 292.000,00 € verkauft wird (Lieferant an NV mit 283.000,00 €).

Nachforschungen im Vorfeld der Geschäfte der NV hätten derartige Umstände zutage gefördert.

- **Fremdbestimmte Vorgabe zur Weiterveräußerung:** Dieser Punkt trifft auf den vorliegenden Fall genau zu, weil das die Vorgabe des Vertrages mit den Mittelsmännern war. Insbesondere die Bindung an vorgegebene Lieferanten und Kunden hätte zu erhöhter Wachsamkeit des GF der Bw. führen müssen.

- **Ungewöhnliche Umstände der Warenbewegung:** Gemeint ist damit die Tatsache, dass Ware, die Umsatzsteuerhinterziehungszwecken dient, idR in Warenlagern bleibt und dort mehrmals umgeschlagen wird. Zu prüfen sind jedenfalls ungewöhnliche Umstände der Warenbewegung, wie Meldung des Wareneingangs vor der Einkaufsorder oder Weiterverkauf vor dem Eingang der Ware. Solche ungewöhnlichen Umstände ergeben sich in den in den Punkten 3-16 angeführten Abläufen immer wieder, ohne dass dies den Verantwortlichen aufgefallen wäre.

- **Sonstige Auffälligkeiten:** Hier ist zB bei Aufnahme neuer Lieferantenbeziehungen gegebenenfalls vor Ort zu prüfen, ob die handelnden Personen erreichbar sind und ein aktiver Betrieb unterhalten wird. Bei neuen Lieferantenbeziehungen sind daher entsprechende

Überprüfungen des Lieferanten sehr wohl anzudenken, was auch der EuGH-Rspr entspräche. Ebenso sind rasant steigende Umsatzzahlen bei neu gegründeten Unternehmen auffällig (was hier zutrifft) und kurz zuvor erfolgte Branchenwechsel (hier zB bei der VLE – ein Zahntechnikunternehmen, das auf einmal mit EDV handelt). Auch fehlende Reklamationen und Zahlungen auf ausländische Bankkonten (hier auf die Adresse der IC AG) sind fragwürdig und äußerst verdächtig. Allen diesen Umständen hat die Geschäftsführung der NV keinerlei Aufmerksamkeit geschenkt.

Lediglich der Mehrfachumlauf von Waren konnte nicht nachgewiesen werden. Von sechs durch das IWW-Institut aufgezählten Risikofaktoren, die zu einer Verdachtslage führen können, sind daher fünf eindeutig bei der Geschäftstätigkeit der NV identifizierbar.

**c. Entgegen der Darstellung der steuerlichen Vertretung liegen eine Reihe von Judikaten vor, die Vorsteuerbetrügereien im Geschäftsbereich Computer zum Gegenstand haben** (so FG Baden Württemberg, Urteil 1.10.2007, 12 K 160/04 und BFH 19.5.2010, XI R 78/07; FG Baden Württemberg 7.5.2004, 12 V 10/04; UFS 17.7.2009, RV/0724-W/07 – siehe vorangehende Abschnitte). Den Inhalten dieser Entscheidungen hätte der GF Müssenunschwer entnehmen können, dass gerade der Handel mit Computerteilen zu den „heiklen“ Branchengeschäften gehört und so wäre es bei Neueinstieg in dieses „Geschäftsfeld“ die Pflicht des GF gewesen, sich darüber ausführlich zu informieren. Umsatzsteuerbetrug bei IT-Unternehmen ist ein auch in den Printmedien häufig vertretenes Thema (s zB Computer Reseller News, Ausgabe 28/2012).

**d. Zu den Geschäftspartnern (DH und CW)** und der mit CW abgeschlossenen Vereinbarung ist festzuhalten, dass dieser Vermittlungsvertrag umfangmäßig nicht einmal **sieben Zeilen** beinhaltet, obwohl damit Geschäfte in der Größenordnung von jeweils mehr als 100.000,00 € bis über 200.000,00 € pro Abschluss verbunden sind. Mag. S gibt in seiner Befragung an, dass er sich **Referenzen betreffend die beiden Mittelsmänner nicht angesehen** hat. KSV-Abfragen über die Abnehmer wurden auch nicht angefordert. Der GF der NV hat also in einer neuen Branche Geschäfte getätigt, mit Umsätzen um rd 200.000,00 € und 50% des Honorars an Vermittler bezahlt, wobei er über diese Personen nicht einmal Referenzen einholte. **Der GF hat damit nach Ansicht des UFS jegliche Sorgfaltspflichten vermissen lassen, die bei derartigen Umständen angemessen gewesen wären.**

Es ist auch in keiner Weise geregelt, wer die Verantwortung übernimmt, wenn Geschäfte dieser Größenordnung schiefgehen, wer das finanzielle Risiko trägt usw. **Auch dies deutet auf Absprachen zwischen NV, den Mittelsmännern und den Vorlieferanten hin.**

e. Zum Hauptgrund der Geschäftsabwicklung – der Finanzierung durch NV – wurde in der mündlichen Verhandlung betont, es sei **nicht in erster Linie um die Vorsteuer gegangen**. Vergleicht man bei jedem einzelnen Geschäftsfall die Lieferdaten, so fällt auf, dass zwischen Zahlung an den Lieferanten und Zahlung durch den Kunden in der überwiegenden Zahl der Fälle nur ein Tag liegt, manchmal wurde schon vor der Zahlung an den Lieferanten vom Kunden bezahlt (zB Pkt 13 und Pkt 16). Die Liste der Zahlungen kann wie folgt dargestellt werden:

Pkt 3	NV an CER 13. März 2007	TBV an NV 14. März 2007
Pkt 4	NV an CER 16.3.2007	TBV an NV 20.3.2007
Pkt 5	NV an CER 27.3.2007	TBV an NV 28.3.2007
Pkt 6	NV an CECO 3. April 2007	WILL an NV 3. April 2007
Pkt 7	NV an CER 2. April 2007	TBV an NV 2. April 2007
Pkt 8	NV an CER 3. April 2007	TBV an NV 4. April 2007
Pkt 9	NV an CER 3. April 2007	TKC an NV 5. April 2007
Pkt 10	NV an IC AG 10. April 2007	FEB an NV 10. April 2007
Pkt 11	NV an IC AG 11.4.2007	D an NV 12.4.2007
Pkt 12	NV an IC AG 16.4.2007	FEB und FOM an NV 16.4.2007

Pkt 13	<b>NV an AC</b> <b>30.4.2007</b>	<b>TKC an NV</b> <b>27.4.2007</b>
Pkt 14	NV an CER 27.4.2007	SOST an NV 30.4.2007
Pkt 15	NV an IC AG 30.4.2007	WILL an NV 2.5.2007
Pkt 16	<b>NV an IC AG</b> <b>11.5.2007</b>	<b>TKC an NV</b> <b>10.5.2007</b>

Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass wirtschaftlich betrachtet nicht die Finanzierung der Warenbewegung selbst im Vordergrund stand, wie das der GF behauptet hat, sondern die Finanzierung der Vorsteuer. Die NV bildete daher keine zusätzliche Handelsstufe, sondern nur einen Durchläufer für die im Vorfeld erfolgten Umsatzsteuermanipulationen. Darauf deutet auch die geringe Marge hin, die die NV bei ihren Geschäften erreichen konnte.

f. Die vorangehend geschilderten Lieferketten (zB MON ..... bis .... ELE), die auch durch aufgefundene Papiere bei den Warehouses nachgewiesen wurden, **sind nur mit einer genauen Absprache aller Beteiligten erklärbar. Die jeweiligen Lieferstationen sind auch genau eingehalten worden. Die Firmen müssen sich daher untereinander gut gekannt haben.**

g. Ungewöhnlich sind auch die Zahlungen an die IC AG. Betreffend die Schweizer Firma hätten Abfragen Klärung bringen können, solche sind aber offenbar nicht getätigt worden. An mehreren Tagen hintereinander wurden Überweisungen an die IC AG getätigt, wobei verschiedene Abnehmer diese Überweisungen verlangten. Für den UFS ist es absolut unglaublich, dass bei einer Überweisung wenige Tage später nicht aufgefallen sein sollte, dass wiederum auf dasselbe Konto überwiesen wurde.

h. Unrichtig ist die Darstellung in der Berufung, wonach die neuere EuGH-Rspr (zB „Mahageben Kft“) die Rechtsansichten von VwGH und UFS „überwunden“ habe und sich die Überprüfungsmaßnahmen nach der ständigen Rspr des EuGH in der Feststellung der Unternehmereigenschaft und der UID-Nummer erschöpften. Auch in der von der Bw. zitierten Rs C-80/11, „Mahageben Kft“ vom 21.6.2012 wird angeführt, dass „bei Vorliegen von

Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.“ Dass diese „Auskünfte“ lediglich die beiden obgenannten Maßnahmen umfassen sollen, ergibt sich aus der EuGH-Rspr nicht. Schon gar nicht kann der „Usus von unredlichen Unternehmern“ quasi einen **Grundsatz ordnungsmäßiger Maßnahmenprüfungen bilden**, wie das die Bw. in der Berufung darstellt.

i. Aufgrund der geschilderten Umstände geht der Unabhängige Finanzsenat zumindest von einem „wissen können“ der Geschäftsführung der NV aus, wenn nicht überhaupt (zumindest teilweise) ein „Wissen“ im Sinne eines gewollten Zusammenwirkens der NV mit den Mittelsmännern und den Missing Traders unterstellt werden muss. Der Geschäftsführer der Bw. hat mit äußerster Sorgfalt – nicht die notwendigen Überprüfungen durchgeführt, sondern – jedwede genauere Durchleuchtung der Geschäfte im Vorfeld vermieden. Wenn in der Berufung dazu – mantramäßig – wiederholt wird, Herr S habe nur die Preise des unmittelbaren Lieferanten und Kunden gekannt, diese seien ihm aber „plausibel“ vorgekommen, so dass er nichts Ungewöhnliches habe entdecken können, so bleibt unklar, wie er aus derart geringen Kenntnissen seine Plausibilität gewinnen konnte. Zudem hätte er bei entsprechender Nachforschung im Vorfeld weitere Ungereimtheiten aufdecken können.

Diesbezüglich bleibt nur die Feststellung, dass, wer nichts entdecken will, letztlich auch nichts entdecken kann. Dem GF fehlte nach der eigenen Darstellung aber schon der Wille, weil seiner Ansicht nach nur die Kenntnis des unmittelbaren Kunden und Lieferanten möglich und die Abfrage auf gerade zwei Überprüfungsmöglichkeiten beschränkt war.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsliste, Anhang diverse Schaubilder

Linz, am 6. Mai 2013