



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 2. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Johann Smolka, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1994 wird abgewiesen.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1995 wird teilweise Folge gegeben und der Umsatzsteuerbescheid für 1995 abgeändert.

Der Umsatzsteuerbescheid für 1994 bleibt unverändert.

Die Besteuerungsgrundlagen und die Umsatzsteuer für 1995 betragen:

Bemessungsgrundlage lt. Umsatzsteuerbescheid 1995:	108.812.773,00 S
steuerfrei	- 13.919.966,25 S
stpfl. Bemessungsgrundlage lt. Berufungsentscheidung	94.892.806,75 S
94.892.565,85 S zu 20 %	18.978.513,17 S
240,90 S zu 20 %	24,09 S
Umsatzsteuer	18.978.537,26 S
Vorsteuer	- 23.718.659,85 S
Einfuhrumsatzsteuer	- 770.371,00 S
Gutschrift	- 5.510.493,59 S
Gutschrift gerundet	- 5.510.494,00 S
bisherige Gutschrift	- 2.726.500,00 S
Gutschrift in Euro	- 400.463,22 €
bisherige Gutschrift in Euro	- 198.142,48 €

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1994 wird abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid für 1994 bleibt unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid für 1995 wird wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 12.995.386 S
	(= - 944.411,53 €)
Einkommensteuer	0 S (€)

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Betrieb des Bw. wurde seitens der Betriebsprüfungsabteilung (BPA) des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien über Auftrag des Landesgerichtes für Strafsachen in Wien einer die Jahre 1992 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, die durch eine Sachverhaltsdarstellung der Steuerfahndungsstelle Bochum ausgelöst worden war, wonach die Kriminalpolizei Aschaffenburg den im Auftrag des Bw. tätigen KV am 21. September 1995 vorübergehend festgenommen habe. Dieser habe, so wird im Betriebsprüfungsbericht (BPB) vom 25. Juli 1997 ausgeführt, 1,6 Mio DM für eine Warenlieferung des Bw. (2000 Stück 16 MB – Module) an die Fa. HX bei sich gehabt. KV habe zu Protokoll gegeben, Rechnungen und Quittungen seien nicht ausgetauscht worden. Derartige Transporte seien in den letzten sechs Wochen wöchentlich durchgeführt worden. Dem BPB (Tz 13) ist weiters zu entnehmen, dass lt. Anfragenbeantwortung der Steuerfahndung Bochum die von KV transportierten Chips“ tatsächlich zum ausgewiesenen Wert verkauft

worden sein dürften". Erhebungen hätten allerdings ergeben, dass die Geschäfte in Deutschland von größerem Umfang gewesen seien, als in der Buchhaltung des Bw. angegeben.

Dem BPB ist unter Tz 14 (a) "Ausfuhrumsätze" u.a. Folgendes zu entnehmen:

"In den Jahren 1994 und 1995 wurde für Umsätze iHv S 23,292.952,58 und S 96,537.620,87 die Steuerbefreiung für Ausfuhrumsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und § 6 Z 1 UStG 1972 beansprucht. Es handelte sich dabei laut vorgelegten Unterlagen um Geschäfte mit polnischen Abnehmern, die die Waren jeweils abholten und in das Drittland verbrachten. Die Umsätze wurden ordnungsgemäß in der Buchhaltung erfasst und entsprechende Ausfuhrnachweise liegen vor. Über das Zustandekommen der Geschäfte gibt es keinerlei Aufzeichnungen. Die Bezahlung der Ware erfolgte durch die Abnehmer jeweils bar in US \$ oder DM bei Übergabe der Ware. Über die Lieferungen wurden Fakturen ausgestellt. Bestätigungen über die Warenübernahme und Aufzeichnungen über die Identität der Abholer wurden nicht ausgestellt bzw. geführt.

Zu den ausländischen Abnehmern wurde ... der Bw. bereits am 11.10.1995 im Finanzamt für Körperschaften ... befragt. Er gab zu Protokoll, dass sein Hauptabsatzgebiet Polen wäre. Über das Zustandekommen der Geschäfte gab er an, dass er Kontakt zu zwei polnischen Konsulenten und zwar Herrn B ... und Herrn BK gehabt hätte. Diese beiden hätten bei ihm bestellt und mitgeteilt, für welche Firma sie bestellten. Danach ordere er die Ware in Österreich oder Asien, rufe einen der beiden Herren an und teile ihnen mit, wann die Ware abholbar sei.... Über Befragen, für welche Firmen die beiden auftreten, gab der Bw. zu Protokoll, da müsse man in der Buchhaltung nachschauen. Die Fragen, ob er die Kunden kenne und ob er wisse, ob diese überhaupt existieren, verneinte er.

In dem Gedächtnisprotokoll vom 2.11.1995 zur Niederschrift vom Finanzamt für Körperschaften ergänzte der Bw. seine Aussage hinsichtlich der Polengeschäfte dahingehend, dass er seine Kunden BK, K, G und W persönlich kenne, die Firmen O, A und Y würden von Herrn B vertreten. Hinsichtlich der Existenz der Firmen hätte seine Bank über die Kunden und Lieferanten Auskünfte eingeholt..... Im Rahmen der BP wurde dem Bw. der fehlende Buchnachweis der ausländischen Abnehmer vorgehalten. Dazu brachte er im Laufe des Verfahrens Erklärungen von G, K, BK und JZ (für die Firmen O ..., Y ..., A ... und EPP ...), dass sie beim Bw. SIMM Module und CPUs eingekauft hätten. Eine Anfrage der BPA bei der Außenwirtschaftskammer in Warschau um Überprüfung der Firmenadressen bzw. um Übersendung von Handelsregistrauszügen der polnischen Abnehmer ergab, dass ein Großteil der

angefragten Firmen bzw. Personen unter den angegebenen Adressen nicht existierten. Vor Abschluss der Betriebsprüfung (BP= hat der Abgabepflichtige Herrn B als Zeuge für die Existenz der ausländischen Abnehmer angeboten. Herr B wurde zu den Geschäftsabläufen befragt und gab an, in der Zeit von Mai 1995 bis April 1996 als Dolmetscher für JZ tätig gewesen zu sein. Für diese Tätigkeit habe er S 20.000 monatlich erhalten. Er gab an, die Firmen A, EPP, O und Y nicht zu kennen. Auch kenne er das Geschäft von JZ nicht. Auch habe er die Ware nicht nach Polen begleitet, sondern diese am Grenzübergang dem Zollamt gestellt und nach dem Grenzübertritt JZ übergeben. Er habe anschließend die Ausfuhrnachweise dem Bw. übergeben.

Gem. §§ 6,7 UStG liegt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung in Abholfällen dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Leistung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat. Diese Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein. Weiters muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis in Form einer mit einer zollamtlichen Austrittsbestätigung versehenen schriftlichen Anmeldung in der Ausfuhr erbracht werden. Der BP wurden zum Nachweis der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen lediglich Rechnungen und Ausfuhrnachweise vorgelegt. Nachzuweisen ist aber auch der Abnehmer. Anders als beim Ausfuhrnachweis sieht das Umsatzsteuergesetz keine Formvorschrift für die Erbringung des Abnehmernachweises vor. Nachzuweisen ist der Geschäftsabschluss mit dem ausländischen Abnehmer. Im gegenständlichen Fall wurden die Geschäfte mündlich abgeschlossen und der Zahlungsfluss erfolgte bar. Der Abgabepflichtige selbst gab an, die Geschäftspartner nicht zu kennen. Auch die vom Abgabepflichtigen beantragte Zeugeneinvernahme ergab, dass auch diesem die Geschäftspartner des Bw. unbekannt waren, ja sogar erst bei Warenübernahme von JZ genannt wurden. Die Ausfuhren tätigte B, der einen inländischen Wohnsitz hat und nach seiner Zeugenaussage lediglich als Dolmetscher für JZ fungierte. B selbst kennt die Firmen gar nicht, für die er die Waren beim Austrittszollamt stellte. Es stellte sich im Zuge der BP heraus, dass die Identität der Abnehmer weder festgehalten noch überprüft wurde. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrumsätze sind daher nicht gegeben.

Der BPB ist unter Tz 14 (b) Innergemeinschaftliche Lieferungen u.a. Folgendes zu entnehmen:

“Im Jahr 1995 wurde ein Umsatz iHv S 16,703.959,50 als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt. Es handelt sich dabei um zwei Lieferungen an die Firma HX in Bochum. Über beide Lieferungen wurden Rechnungen ausgestellt. Wie bereits oben dargestellt wurden

die Waren der Fa. HX in Bochum per Boten zugestellt. Gemäß Artikel 6, 7 UStG 1994 liegt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung u.a. dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, der Abnehmer den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat, der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist und die Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen sind. Der BP wurden lediglich zwei Rechnungen vorgelegt, aus denen wohl ersichtlich ist, dass es sich beim Abnehmer um einen Geschäftspartner in Deutschland handelt. Eine UID – Nummer des Abnehmers, ein Hinweis auf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Angaben zum Lieferort fehlen. Weiters fehlen auch Bestätigungen über die Übernahme der Waren. Laut Aussage des KV wurden derartige Bestätigungen nicht ausgestellt. Angaben des Geschäftsführers (D) der Firma HX zufolge wurden überdies weitere Lieferungen vom Bw. an die Firma HX getätigt, die jedoch in der Buchhaltung des Abgabepflichtigen nicht erfasst sind. Diese Aussage wurde von einem Geschäftspartner der Firma HX (GE), von KV und MK untermauert. Der Pflichtige bestreitet, andere als in seiner Buchhaltung aufgenommene Geschäfte mit der Firma HX getätigt zu haben. Da jedoch die Aussagen der genannten Zeugen für weitere "Deutschlandgeschäfte" sprechen, sich weiters nur in dem fraglichen Zeitraum DM – Eingänge auf dem Geschäftskonto des Abgabepflichtigen finden und die Geschäftsabwicklung mit den polnischen Abnehmern nicht nachvollzogen werden kann, erscheint es der BP wahrscheinlich, dass weitere, in der Buchhaltung nicht erfasste Lieferungen vom Bw. an die Firma HX erfolgt waren.

Da die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung im Jahre 1995 nicht gegeben ist und weiters die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der in der Buchhaltung erfassten innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht buchmäßig nachgewiesen sind, war die Steuerfreiheit nicht zu gewähren....".

Dem im Arbeitsbogen der BPA befindlichen Gedächtnisprotokoll zur Niederschrift vom Finanzamt für Körperschaften (11. Oktober 1995) ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

"....Ergänzungen zur Niederschrift: (Auskunftsperson)

Seite 6: Kenntnis über meine Kunden: Hr. BK, Hr. K, Hr. G, Hr. W ist mir persönlich bekannt. Kamen größtenteils selbst und holten die Ware ab. Für die Firmen O, A, Y kam Herr B und tätigte den Einkauf. Die Bezahlung erfolgte von Herrn B. Ob diese Firmen ordnungsgemäß in Polen existieren und daher beantwortete ich die Frage (Wissen Sie, ob diese überhaupt existieren?) mit Nein. hielt mir vor, dass diese Leute gar nicht existieren. Nun hier muss

ich einwenden, dass ich nach wie vor mit Herrn BK, Herrn K, Herrn B laufend in Kontakt bin. Da ich auf Grund meiner Geschäftstätigkeit mit Überzugsrahmen bei meiner Bank arbeite muss ich meiner Bank jedenfalls Rechenschaft ablegen. Meine Bank hat über die meisten meiner Kunden und Lieferanten Auskünfte eingeholt.....“.

Der Bw. übermittelte dem Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien (Strafsachenstelle) am 18. April 1996 notariell beglaubigte Erklärungen des G, des K und des BK, worin diese bestätigen vom Bw. SIMM-Computerspeicher gekauft zu haben.

Einer im Arbeitsbogen der BPA enthaltenen Erklärung des JZ ist zu entnehmen, dass JZ im Namen der Firmen O, Y und A sowie für seine Firma EPP beim Bw. SIMM Module und CPUs gekauft habe.

Einer über Ersuchen des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk erstellten Mitteilung des Handelsdelegierten für Polen der Wirtschaftskammer Österreich ist zu entnehmen, dass eine Fa. A existiert und dass die Wohnadresse des BK seitens der Telefonauskunft bestätigt worden und seitens der Wirtschaftskammer verifiziert worden sei. Die Adresse des W sei durch persönlichen Augenschein verifiziert worden, W unterhalte aber angeblich keine Geschäftsbeziehungen zu Österreich. Hinsichtlich der Firmen EPP (“Telefonauskunft negativ”) und O (“Straße unbekannt”) liege eine Registrierung nicht vor, eine Firma MI verfüge an der angegebenen Adresse über keinen Sitz. RO und K seien unter den in der Anfrage angegebenen Wohnadressen nicht auffindbar. Die Wohnadresse des ZB sei jedoch verifiziert worden.

Der Niederschrift der BPA des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien vom 18. Juli 1997 über die Einvernahme des B ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

“..... Meines Wissens nach ist Herr JZ nach Ö. gekommen ... Er ist zu mir, an meine Wohnadresse gekommen und dann sind wir gemeinsam zu Hr. RS gefahren, nachdem ich Hr. RS vorher angerufen habe. Wir sind dann in den 2. Bezirk gefahren, in seine Wohnung..... Frage: Was ist dann passiert? Antwort: Die Art der Ware war bereits bekannt. Es erfolgte die Übergabe von Geld und die Ware wurde mitgenommen, nach dem Zählen des Geldes. Ich fungierte als Dolmetscher Frage: Wie ging es dann weiter? Antwort: 2 Arten der Abwicklung: Entweder war die Ware offen – sie konnte von Herrn JZ in Augenschein genommen werden und wir fuhren anschließend zum Zollamt Wien, ließen das/die Paket/e verplomben und abfertigen. Anschließend fuhren wir in Richtung Polen. Die 2. Möglichkeit war, dass die Pakete bereits verplombt und die Papiere vorhanden waren. In diesem Fall fuhren wir gleich an die Grenze.....Ich habe dort einen Laufzettel ausgefüllt, die Ware wurde

abgefertigt. An der Grenze hat der Zöllner den Reisepass und den Laufzettel und die Zollpapiere abgenommen und nachdem die Papiere abgefertigt waren, musste man mit dem Kfz bis zum Schranken vorfahren. Die Kontrolle der Ware hat dann stattgefunden und ich konnte die Grenze anschließend passieren, nachdem die Pässe und der Ausfuhrnachweis mit dem Stempel übergeben wurden. Ich bin dann ein Stück weitergefahren bis zum Restaurant zw. den Grenzen und habe die Ware dort Hr. JZ übergeben. Ich bin dann mit den Papieren wieder zurück nach Wien gefahren. Normalerweise hat Hr. RS die Papiere spätestens am nächsten Tag von mir bekommen.....Frage: Von wem haben sie das Honorar bekommen und wie wurde das abgewickelt? Antwort: Wir haben einen fixen Betrag von ATS 20.000 monatlich netto vereinbart. Ich habe diesen Betrag bar ausbezahlt bekommen ... Das Geld habe ich je nachdem bekommen, wie Hr. Zielinsky nach Ö. gekommen ist. Frage: War diese Tätigkeit ausschließlich auf Hr. JZ bezogen? Antwort: Grundsätzlich war er mein Ansprechpartner. Er hat mein Gehalt bezahlt. Er ist aber auch mit anderen Personen gekommen, mit denen ich aber sonst nichts zu tun hatte..... Frage: Wissen Sie auf welche Firmen die Rechnungen ausgestellt waren? Antwort: Die Rechnungen wurden auf die Firmen A, Y, O und EPP ausgestellt. Frage: Kennen Sie diese Firmen? Antwort: Nein. Hr. JZ hat gebeten, bei der Rechnungsausstellung für diese Firmen auszustellen und das wurde gemacht. d.h. erst bei Warenübernahme hat er gesagt, für welche Firmen er die Ware kauft. Frage: Haben sie die Ware nach Polen begleitet? Antwort: Nein.

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erließ am 8. August 1997 die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994 im wiederaufgenommenen Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und berücksichtigte hierin die seitens der BP getroffenen Feststellungen.

Der Bw. erhob gegen diese Bescheide am 8. April 1998 das Rechtsmittel der Berufung wobei der Behauptung der BP, hinsichtlich der Umsatzgeschäfte 1994 sei der erforderliche Buchnachweis nicht gegeben, entgegengehalten wurde, es sei unbestritten, dass Ausfuhrnachweise vorlägen. Die Exportumsätze seien in der Form getätigt worden, dass die ausländischen Abnehmer die bestellten SIMM-Module selbst abholten und bar in den verschiedenen Währungen bezahlten. Aus diesem Grund habe nicht nur das Delkredererisiko ausgeschaltet, sondern auch das Kursrisiko und die Finanzierungskosten minimiert werden können. Da diese Produkte täglich u. U. stündlich auf Grund von Angebot und Nachfrage im Einkaufs- wie auch im Verkaufspreis Schwankungen unterlägen, sei diese rasche Order- und Zahlungsmodalität unumgänglich und branchenüblich. Was die Identität der Abnehmer betreffe, so werde darauf hingewiesen, dass der Behörde schon zu Beginn des Verfahrens

Kopien der Reisepässe der drei wichtigsten Abnehmer (BK, K, G) übergeben worden seien. Diese Nachweise seien bereits bei der Aufnahme der Exporttätigkeit angefertigt worden. Zum Beweis der Existenz der Abnehmer würden Geschäftsanbahnungsspesenbelege vorgelegt, auf denen die Namen der jeweiligen Kunden vermerkt worden seien. Anders als beim Ausfuhrnachweis kenne das Umsatzsteuergesetz (UStG) keine Formvorschriften für die Erbringung eines Abnehmernachweises. Zulässig sei jedes Beweismittel, das geeignet ist, der Behörde die Überzeugung der Ausländereigenschaft des Abnehmers zu verschaffen. Nach ständiger Judikatur seien die vorgelegten und dokumentierten Nachweise, welche der Behörde übergeben worden seien, als ausreichend zu beurteilen.

Bezüglich des buchmäßigen Nachweises gem. § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1972 wurde die Auffassung vertreten, diese Voraussetzung stelle keine Formvorschrift dar, sondern eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung. Durch die fortlaufende und lückenlose Aufzeichnung (in Form eines Exporterlöskontos) für Lieferungen an ausländische Abnehmer sei die im § 18 Abs. 8 UStG 1972 geforderte leichte Nachprüfbarkeit gegeben. Somit bedürfe es keiner außerbücherlichen Rechenoperationen, Aufrechnungen bzw. Zusammenstellungen um eine Übereinstimmung der Angaben auf den Ausfuhrbescheinigungen mit den im Rechenwerk enthaltenen Beträgen herstellen zu können. Dem Schreiben waren auch eine notariell beglaubigte Erklärungen des BK, K und G beigegeben, worin die Genannten bestätigen, "die Speicher SIMM" vom Bw. gekauft zu haben.

Bezüglich der Exportumsätze mit den Firmen A, O und Y wurde angegeben, dass die diesen Umsätzen zugrunde liegenden Exportgeschäfte mit dem polnischen Geschäftsmann JZ abgeschlossen worden seien, wobei dieser dem Vertragspartner jeweils Order gegeben habe, an welche seiner Gesellschaften zu fakturieren sei. Dabei seien die Personaldaten des JZ aufgenommen und das jeweilige Ausfuhrgeschäft mittels Übersetzung durch Herrn B abgewickelt worden. Weiters würde als Beweismittel eine Erklärung des JZ vorgelegt, wonach er für diese Firmen tätig gewesen sei und SIMM-Module eingekauft habe. Da das UStG eine Formvorschrift für die Erbringung eines Abnehmernachweises nicht kenne, sei jedes Beweismittel geeignet, das die Ausländereigenschaft und Existenz des Abnehmers nachweise. Dieser Nachweis sei durch die Aufnahme der Personaldaten, die Aussage des B sowie die schriftliche Erklärung des JZ als erbracht anzusehen.

Bezüglich der innergemeinschaftlichen Lieferungen wurde ausgeführt, dass den im September 1995 erfolgten Lieferungen durch den Botenfahrer KV drei erfolglose Lieferungen vorausgegangen waren. Diese Lieferungen seien vom deutschen Abnehmer reklamiert und nicht angenommen worden. Erst die im September gelieferte Ware habe zu Umsätzen

geführt.

Die Behörde stütze ihre Annahme, Computerteile seien öfter als in der Buchhaltung festgehalten nach Deutschland geliefert worden, auf die Aussagen des KV, dessen Begleiterin MK sowie der Herren D und G. KV habe allerdings beim ersten Verhör ausgesagt, er habe in den letzten sechs Wochen wöchentlich einmal Botendienste für den Bw. durchgeführt. MK habe angegeben, vier- bis fünfmal zum Büro meines Mandanten mitgefahren zu sein, um Ware abzuholen, welche für Deutschland bestimmt gewesen sei. Diese Aussagen entsprächen den Angaben des Bw. und den in der Buchhaltung erfassten Umsatzerlösen. Gegen die Herren D und GE werde seitens der Staatsanwaltschaft Bochum ermittelt. Laut ihren eigenen Angaben hätten die Besagten Eingangsrechnungen zahlreicher Firmen gefälscht.

Im Übrigen sei die Behauptung der Behörde, es mangle sowohl an der UID-Nummer als auch am buchmäßigen Nachweis, nicht nachvollziehbar. Dies deshalb weil seitens des Bw. eine Anfrage hinsichtlich der UID-Nummer und der Identität der Gesellschaft erfolgt und die UID-Nummer auf den Ausgangsfakturen vermerkt sei. Als Beweis werde eine Kopie der Bestätigung des UID-Büros des Bundesministeriums für Finanzen vorgelegt. Zudem seien die Lieferungen auf ein getrenntes Konto "Warenerlöse innergemeinschaftliche Lieferungen" gebucht und jeweils im Text die UID – Nummer angeführt worden. Schließlich sei der Vorwurf der Behörde, die Buchführung im Jahr 1995 sei nicht ordnungsgemäß gewesen, ohne jedwede Begründung erhoben worden.

Die Betriebsprüfungsabteilung (BPA) des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien bezog zur Berufung vom 8. April 1998 mit Schreiben vom 2. November 1998 Stellung, wobei festgehalten wurde, dass die Bestellung der Waren auf Grund der in der Berufung genannten Fakturen ausschließlich telefonisch erfolgte, meist nur kurz vor der Lieferung, manchmal sogar am selben Tag. Wiewohl aus den Ausgangsfakturen jeweils Vermerke über erfolgte Barzahlungen ersichtlich gewesen seien, seien die Zahlungseingänge in den meisten Fällen erst später erfolgt. Auf den Rechnungsdurchschriften befänden sich weder Bestätigungen über die Übernahme der Waren noch Vermerke über ausgestellte Ausfuhrnachweise. Es sei somit für die Betriebsprüfung nicht erkennbar, wer die Waren abholt und bezahlt habe.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass B erst ab April 1995 für den Bw. tätig gewesen sei, weshalb alle Exportgeschäfte 1994 durch BK abgewickelt worden sein mussten. Aus den Buchhaltungsunterlagen gehe dies jedoch gleichermaßen nicht hervor, wie der Umstand, mit wem die Geschäfte abgewickelt wurden.

Bezüglich der Exportumsätze mit A, O und Y im Jahr 1995 wird in der Stellungnahme der BPA

ausgeführt, dass auch in diesen Fällen aus den Rechnungsdurchschriften keine Vermerke über die Ausstellung von Ausfuhrnachweisen ersichtlich seien. Bestätigungen über Warenübernahmen seien nicht vorhanden. Die Bezahlungen seien in den meisten Fällen erst einige Tage oder sogar einige Wochen nach Rechnungslegung erfolgt, obwohl auf den Rechnungen als Zahlungsziel "Sofort ohne Abzug" vermerkt sei. Die Zahlungsflüsse seien nicht verfolgbar, weil sie durchwegs in bar erfolgten. Dass die Geschäfte mit JZ abgewickelt worden seien, könne aus den Unterlagen nicht ersehen werden. Zudem widerspreche die Darstellung der Geschäftsabwicklung in der Berufung der am 11. Oktober 1995 zu Protokoll gegebenen Aussage beim Finanzamt für Körperschaften. Ein Herr JZ sei jedenfalls damals als Geschäftspartner nicht erwähnt worden.

Zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen an die HX wurde bemerkt, dass sich die BP nicht nur auf die Aussage der Herren D und GE, sondern auch auf die Aussagen des KV und der MK gestützt habe. KV habe am 5. Mai 1996 anlässlich einer Zeugenvernehmung durch die Prüfungsabteilung Strafsachen zu Protokoll gegeben, er habe das erste Mal Anfang Juni 1995 eine Lieferung von Speichermodulen an die Firma HX durchgeführt. Insgesamt seien 14 derartige Lieferungen für den Bw. erfolgt. Diese Aussage stimme mit den Aussagen der Herren D und GE überein. MK habe auch die Angaben des KV bestätigt. Die Berufungsbehauptung, nur die in den Büchern erfassten Lieferungen an die Firma HX hätten stattgefunden, erweise sich daher als unglaubwürdig. Die BP gehe daher davon aus, dass Lieferungen, die als Exportgeschäfte nach Polen dargestellt worden seien, tatsächlich an die Fa. HX gegangen sind. Auf den entsprechenden Rechnungen an die Firma HX sei zudem kein Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung enthalten und auch keine Bestätigung der Warenübernahme durch den Empfänger ersichtlich.

Einem Sachverständigengutachten des Mag. Dr. Thomas Keppert vom 21. Februar 2000, der mit Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen in der Finanzstrafsache gegen den Bw. zum Sachverständigen bestellt worden war, ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

„

..... Zur konkreten Ausgestaltung des Buchnachweises herrschen in Verwaltungspraxis und Lehre höchst unterschiedliche Auffassungen vor. Die Judikatur hat sich bisher eher an den strengen Auffassung orientiert. Die liberalen Auffassung orientieren sich am Zweck der Regelung, wonach der Buchnachweis lediglich eine verbindliche Dokumentation der Geschäftsvorfälle in buchhalterischer Form darstelle ... und dazu dienen soll, der Finanzbehörde die Möglichkeit zu geben, die Voraussetzung der Steuerbefreiung jederzeit mit ange-

messenem Aufwand zu überprüfen..... Die bisher vorliegende (strenge) Judikatur zum Buchnachweis verlangte eine buchmäßige Darstellung unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzes. Hinsichtlich des Charakters des Buchnachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen vertritt Tumpel ... die Ansicht, dass infolge der unterschiedlichen Regelungstechnik von Art. 7 gegenüber § 7 UStG 1994 der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen keine materiellrechtliche Voraussetzung darstellen dürfte.....Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist der Nachweis der Beförderung des Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat Teil des Buchnachweises. Das BMF hat den Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in der Verordnung BGBl 1996/401 in § 2 geregelt. Demnach hat der Unternehmer in den Fällen der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet den Nachweis durch die Kopie der Ausgangsrechnung, einen handelsüblichen Beleg aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (insbesondere Lieferschein) und durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder dessen Beauftragten zu erbringen. Da diese Verordnung erst im Jahr 1996 erlassen wurde sind die darin aufgestellten Kriterien aber für den gegenständlichen Fall nicht maßgebend.....

Hinsichtlich der weiters angeführten mangelnden Buchnachweise zu den Ausfuhrlieferungen ist die Sachlage weitaus schwieriger zu beurteilen. Von Seiten der Behörde wird diesbezüglich im Wesentlichen vorgebracht, dass zum Nachweis der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen lediglich Rechnungen und Ausfuhrnachweise vorgelegt wurden. Da im ggstl. Fall die Geschäfte mündlich abgeschlossen wurden, keine Bestätigungen über die Übergabe der Waren erstellt wurden und der Zahlungsfluss bar erfolgte, fehle der diesbezügliche Nachweis. Weiters wurde vorgebracht, dass der Angeklagte sämtliche Exporterlöse auf einem separaten Konto "Warenerlöse Export Computer" verbucht habe, aus dem die fortlaufend nummerierten Ausgangsrechnungen über die Belegnummern in der Buchungszeile leicht auffindbar dokumentiert wurden. Beurteilt man den obigen Sachverhalt anhand der liberalen Interpretation des Buchnachweises, so scheint dieser in allen Fällen der Ausfuhrlieferungen erfüllt worden zu sein. Wendet man hingegen die strenge Interpretation des Buchnachweises auf den konkreten Sachverhalt an, so ist dieser eindeutig in allen Fällen nicht erfüllt worden, da keine zeitnahen Uraufzeichnungen im Zeitpunkt des jeweiligen Ausfuhrumsatzes vom Angeklagten geführt wurden.....

Hinsichtlich der beiden im Rechnungswesen des Angeklagten verbuchten innergemeinschaftlichen Lieferungen an die HXwird ... bemängelt, dass in den vorgelegten Fakturen keine UID-Nummer des Abnehmers, kein Hinweis auf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und Angaben zum Lieferort fehlen. Weiters fehle auch die Bestätigung über die

Übernahme der Waren. Schließlich seien die innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht buchmäßig nachgewiesen. Dem hielt der Angeklagte in seiner Berufung entgegen, dass er sehr wohl eine Anfrage im Bestätigungsverfahren betreffend der UID der HX gestellt habe und legte dafür eine Bestätigung des UID-Büros ... vor. Nach Bestätigung sei diese auf den Ausgangsfakturen vermerkt worden. Den Nachweis der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versuchte der Angeklagte durch Vorlage der Rechnung des Botenfahrers KV vom 20.11.1995 zu erbringen. Angesichts dessen, dass selbst das BMF auf dem Standpunkt steht, dass man von einem Unternehmer nicht Unmögliches verlangen soll, wird wohl der im Erlass vom 12.7.1996, AÖFV 1996/119 zum Ausdruck gekommenen Rechtsmeinung des BMF zu folgen sein, dass der Buchnachweis um eine im Zeitpunkt der Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung noch nicht bekannte UID-Nummer des Abnehmers auch nachträglich noch ergänzt werden kann, wie dies im konkreten Fall offensichtlich geschehen ist. Hinsichtlich der fehlenden Lieferscheine und Empfangsbestätigungen ist auszuführen, dass zum Zeitpunkt der gegenständlichen Lieferungen (September 1995) zwar in Art 7 Abs. 3 UStG 1994 dem BMF eine Verordnungsermächtigung zur Bestimmung des Nachweises der Beförderung des Gegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet gegeben war, diese Verordnungsermächtigung allerdings erst im Jahr 1996 vom BMF genutzt wurde. Erst in dieser Verordnung wurde normiert, dass Teil des Beförderungsnachweises ein Lieferschein und eine Empfangsbestätigung des Abnehmers sein sollen. Da der maßgebliche Sachverhalt vor Erlassung der Verordnung verwirklicht wurde, können mE dem Angeklagten die fehlenden Nachweise nicht zum Nachteil gereichen. Im Übrigen wird in beiden Rechnungen auf die Lieferscheine Nr. 800250 und 800252 Bezug genommen.Folglich kann zusammenfassend festgestellt werden, dass unter Zugrundelegung der liberalen Interpretation des Buchnachweises bei beiden innergemeinschaftlichen Lieferungen dieser mE als erfüllt angesehen werden kann. Im Fall der strengen Interpretation des Buchnachweises fehlen wiederum die zeitnahen Aufzeichnungen, womit der Buchnachweis in beiden Fällen als nicht erbracht anzusehen ist.....“.

Das Landesgericht für Strafsachen hat mit Urteil vom 10. April 2000 den Bw. von der gegen ihn erhobenen Anklage wegen § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz "jedenfalls im Zweifel" freigesprochen. In den Entscheidungsgründen ist u.a. auch angemerkt, dass auf Grund des Befundes und Gutachtens des Sachverständigen Dr. Thomas Keppert davon auszugehen sei, dass die gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nach Polen in der in den Büchern dokumentierten Form tatsächlich durchgeführt worden seien. Gleichermaßen sei hinsichtlich des umsatzsteuerlichen Buchnachweises davon auszugehen, dass der Buchnachweis durch

den Angeklagten als erbracht anzusehen ist.

Der Bw. erhob am 25. März 2002 Beschwerde gem. Art. 132 Bundesverfassungsgesetz in Angelegenheit der Berufung vom 8. April 1998 beim Verwaltungsgerichtshof, worauf das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk über Weisung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2002 die Berufung als unbegründet abwies und die strittigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1994 und 1995 bestätigte. Begründend wurde ausgeführt, dass der für die Steuerfreiheit der Ausfuhrumsätze erforderliche Buchnachweis nicht erbracht worden sei. Es seien keinerlei Aufzeichnungen über das Zustandekommen der Geschäfte, über den Abnehmer und die Lieferungen geführt worden. Die auf den Ausgangsfakturen vermerkten Zahlungsbestätigungen stimmten mit den tatsächlichen Zahlungsflüssen nicht überein. Darüber hinaus habe der Bw. anlässlich der am 11. Oktober 1995 beim Finanzamt für Körperschaften niederschriftlich zu Protokoll gegebenen Aussage dargelegt, die Kunden, an die er fakturiere, nicht zu kennen und auch nicht zu wissen, ob sie existierten. Über das Zustandekommen der Geschäfte und der Abwicklung hinsichtlich der beiden innergemeinschaftlichen Lieferungen im Jahr 1995 existierten keine Aufzeichnungen, Lieferscheine seien, wiewohl der Bw. im Zuge seiner Entgegnung vom 6. April 2000 Gegenteiliges behauptete, nicht vorhanden. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei lt. Feststellungen der BP nicht gegeben, weil lt. Aussage mehrerer Personen Lieferungen nach Deutschland im Rechenwerk des Bw. nicht erfasst gewesen seien.

Zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994 und 1995 wurde bemerkt, die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten zu keiner Einkommensteuernachforderung geführt, weshalb die Berufung abzuweisen gewesen wäre.

Der Bw. stellte am 8. Oktober 2002 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Verlaufe der am 2. April 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab HR Dr. Satovitsch an, auch nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02 bestehe das Erfordernis eines Buchnachweises. Es werde weiterhin die Auffassung vertreten, dass dieser nicht vorliegt.

Mag. Smolka führt aus, dass im vorliegenden Fall sowohl der Ausfuhrnachweis gegeben sei als auch der Nachweis der ausländischen Arbeitnehmereigenschaft. Wer tatsächlich eine Ware ins

Ausland verbringt, sei von den Zollbehörden festzustellen, die gleichermaßen dann Feststellungen zu treffen hätten, wenn Zweifel an dieser Person bestünden.

Zudem hätten Prüfungen durch das Finanzamt hinsichtlich der Zeiträume 12/93, 8-9/94 und 10/94- 4/95 keine Beanstandungen ergeben. Jeder Beleg sei mit dem Buchungssatz versehen und könne der Buchhaltung dadurch zugeordnet werden.

Aus innergemeinschaftlicher Sicht sei zu bemerken, dass der Buchungssatz mit der UID – Nummer versehen sei.

Mag. Smolka gibt zum Verfassungsgerichtshofurteil weiter an, der Gerichtshof habe darin ausgesprochen, dass bei Vorliegen eines Ausfuhrnachweises und bei Nachweis der Ausländereigenschaft das Abstellen auf den formellen Buchnachweis eine überschießende Betrachtungsweise darstelle und mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht in Übereinstimmung stehe.

Zudem habe auch Keppert in einem Beitrag in der SWK, Heft 3/2004 betont, dass das BMF die bisherige erlassmäßige und eher restriktive Auslegung zum Ausfuhrnachweis überdenke.

Dr. Satovitsch verweist noch darauf, dass die Betriebsprüfung nach der Festnahme von KV initiiert worden sei, insbesondere seien damals Zweifel am Abnehmer gegeben gewesen. Lieferanten des RS hätten keine Umsatzsteuer abgeführt.

Mag. Smolka repliziert, KV sei nach kurzer Haft wieder freigelassen worden, es hätte sich ergeben, dass eindeutige Lieferungen ins Ausland erfolgt seien. Das vorübergehend beschlagnahmte Geld sei in Kürze erstattet worden. RS sei im Rahmen der Betriebsprüfung verdächtigt worden, bei Vorsteuerschwindelen mitgetan zu haben. Die Lieferanten seien aber registrierte Firmen gewesen. RS selbst habe Umsatzsteuer stets abgeführt. Er habe 1993 und 1994 steuerpflichtige Umsätze von etwa 12,5 Mio S und 66,5 Mio S erzielt, wobei die Umsatzsteuer stets abgeführt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 7 Abs. 1 UStG 1972 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Z 1) vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Der Unternehmer muss das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben.....
- b) Der Gegenstand muss in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Ausland befördert

oder versendet worden sein. Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.....

.....

- c) Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig (§ 18 Abs. 8) nachgewiesen sein.....

Gem. § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
 2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat
- die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

Gem. Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 (Anhang zu § 29 Abs. 8) unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb.

Gem. Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- d) Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet:
- e) Der Abnehmer ist
- f) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat.

.....

Gem. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.....

Der Buchnachweis ist nach der Judikatur eine materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, bei dessen Fehlen die Behörde berechtigt und verpflichtet ist, die Steuerbefreiung zu versagen, auch wenn die sachlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit im übrigen erwiesen sind (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. November 1983, 82/15/0141; 8. Oktober 1990, 89/15/0077).

Buchmäßiger Nachweis bedeutet, dass die nachzuweisenden sachlichen Voraussetzungen aus den Büchern oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind. Belege oder eine Belegsammlung reichen nicht aus. Als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen sind somit (nur) auf entsprechende Belege bezugnehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen anzusehen, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr enthalten (Verwaltungsgerichtshof vom 8. Oktober 1990, 89/15/0154). Von einem hinlänglichen Buchnachweis werden für den Fall der Abholung durch den ausländischen Abnehmer Aufzeichnungen über den Tag der Übergabe an den Abholenden, dessen Name und Sitz und einen Hinweis auf die Ausfuhrbescheinigung gefordert werden müssen (Kranich – Siegl – Waba, Mehrwertsteuerkommentar § 7, Anm. 110).

Im vorliegenden Fall sind die jeweiligen Ausfuhrumsätze auf dem Konto "Warenerlöse Export Computer" erfasst, auf dem durch Nennung der maßgeblichen Belegnummer auf die jeweilige Ausgangsrechnung verwiesen wurde, sodass, soweit die in diesen Rechnungen enthaltenen Angaben betreffend den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr inhaltlich beweisfähig sind, das Vorliegen des Buchnachweises nicht in Zweifel gezogen werden könnte. Diese Voraussetzungen sind zweifelsfrei hinsichtlich des Gegenstandes der Lieferung, des Entgelts und der erfolgten Ausfuhr (Ausfuhrnachweise sind an die jeweilige Ausgangsrechnung geheftet) gegeben.

Ein in zeitlicher Nähe zum Ausfuhrvorgang gelegener Nachweis über den jeweiligen Tag der Übergabe an den Abholenden und über die Person des Abholenden sowie seine Ausländereigenschaft ist seitens des Bw. allerdings nicht erbracht worden, wiewohl gerade für den Fall des Abholens des Liefergegenstandes durch den ausländischen Abnehmer Aufzeichnungen über den Tag der Übergabe und die Person des Abholenden unumgänglich gewesen wären. Dies auch deshalb, weil der Einschreiter dem Einwand der BPA, trotz Hinweis auf die jeweils erfolgte Barzahlung seien die Zahlungseingänge in den meisten Fällen erst später erfolgt (Stellungnahme vom 12. November 1998), mit dem Argument begegnet, er habe die Ausgangsfakturen am Tag der voraussichtlichen Abholung erstellt, es sei aber vorgekommen, dass der ausländische Mandant den Abholtermin um einen oder zwei Tage verschieben habe müssen (Eingabe vom 6. April 2000).

Dies bedeutet aber nun nichts anderes, als dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Abholdaten nur voraussichtliche Abholdaten gewesen sind, die durchaus mit den tatsächlichen Zeitpunkten der Abholung nicht überstimmen mussten und demnach einen Nachweis über das tatsächliche Abholung nicht erbringen können. Das oben genannte Erfordernis, im Fall des

Abholens des Liefergegenstandes seien Aufzeichnungen über den Tag der Übergabe erforderlich, gewinnt in Anbetracht einer solchen Fallkonstellation schon deshalb an Gewicht, weil eine Rechnungsausstellung vor dem Liefervorgang naturgemäß tatsächlich eingetretene Umstände, die im Zeitpunkt der Lieferung schlagend werden, nicht berücksichtigen kann. Dies hat nicht nur für den Zeitpunkt der Abholung des Liefergegenstandes Bedeutung, sondern auch für die Person des Abholers bzw. Abnehmers, da aus den in den jeweiligen Ausgangsrechnungen enthaltenen Angaben nicht mit Sicherheit gesagt werden kann, wer tatsächlich den Liefergegenstand abholte. Auch diesfalls wären Aufzeichnungen über die Abnehmer bzw. Abholer unumgänglich gewesen.

Dem kommt aber schon deshalb Gewicht zu, weil RS im Rahmen der durch das Finanzamt für Körperschaften am 11. Oktober 1995 erfolgten Einvernahme angab, Kenntnis über seine Kunden bzw. deren wirtschaftliche Existenz nicht zu besitzen und weil selbst im Hinblick auf die im Gedächtnisprotokoll erfolgte Einschränkung dieser Aussage die Angaben zu den Abnehmern der Lieferungen des Bw. reichlich unklar bleiben. Zudem entspricht es ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Angaben bei einer ersten Vernehmung im Regelfall der Wahrheit am nächsten kommen (Verwaltungsgerichtshof vom 24. Februar 1998, 95/13/0083).

Der besagte Mangel wird auch durch die Vorlage von drei Reisepasskopien nicht beseitigt, da ein Nachweis, dass diese Unterlagen bereits zum Zeitpunkt der Ausfuhrumsätze zur Verfügung standen, nicht erbracht werden konnte und auch durch die Aussage, die Kopien seien bei der Aufnahme der Exporttätigkeit mit den polnischen Abnehmern angefertigt worden, nicht erbracht werden kann.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im Fall des K der maßgebliche Reisepass am 27. September 1995 ausgestellt wurde, die jeweiligen Umsätze aber in der Zeit zwischen dem 4. Oktober 1994 und 9. August 1995 (vgl. Rechnungsdaten lt. Berufung vom 8. April 1998) erfolgten, sodass zumindest die Berufungsbehauptung, in diesem Fall sei die Passkopie bei Aufnahme der Exporttätigkeit mit diesem polnischen Kunden erstellt worden, nachgewiesenermaßen unrichtig ist. In Anbetracht dessen erscheint aber die Annahme, die anderen im Zuge der Berufung vorgelegten Passkopien (BK und G) seien gleichermaßen wie die des K nicht im Zuge der Aufnahme der Exporttätigkeit bzw. der jeweiligen Umsatzgeschäfte erstellt worden, sondern später (jedenfalls nach dem 27. September 1995), vertretbar. Der diesbezüglichen Berufungsbehauptung, die Reisepasskopien seien bereits bei Beginn der Exporttätigkeit mit den polnischen Abnehmern erstellt worden, konnte daher in freier Beweiswürdigung nicht gefolgt werden.

Zudem haben Recherchen hinsichtlich der angegebenen Wohnadresse WM ergeben, dass diese als Wohnadresse des K, des BK und des G nicht in Frage kamen (Polizeipräsidium der Slowakischen Republik vom 5. August 1996: "... fiktive Daten ...").

Was schließlich die im Jahr 1995 getätigten Umsätze mit den Firmen A, O, Y und EPP betrifft, so ist der Mangel entsprechender Aufzeichnungen über Abnehmer bzw. Abholer schon deshalb von besonderer Bedeutung, weil zwischen den Aussagen des Bw. im Rahmen der Einvernahme vom 11. Oktober 1995 und den Äußerungen im Zuge des Berufungsverfahrens keine Übereinstimmung besteht (Berufung vom 8. April 1998, Seite 8).

So gab RS in der besagten Einvernahme an, dass bezüglich der Polengeschäfte zwei polnische Konsulenten, und zwar die Herren B und BK tätig geworden seien, die bei ihm bestellt und mitgeteilt hätten, für welche Firma sie bestellten. Die Frage, für welche Firmen die beiden aufgetreten seien, beantwortete er mit dem Hinweis, da müsse man in der Buchhaltung nachschauen.

Demgegenüber wird in der Berufung dargetan, B hätte nur als Dolmetscher fungiert, während JZ als Vertragspartner aufgetreten sei. Dieser sei als Eigentümer bzw. Geschäftsführer der Gesellschaften aufgetreten. Im zeitlichen Nahebereich der Ausfuhrgeschäfte gelegene Aufzeichnungen dahingehend, wer der ausländische Abholer oder der ausländische Abnehmer der Lieferungen gewesen sei, konnten jedoch nicht vorgewiesen werden, obwohl diesbezügliche Hinweise auch nicht den maßgeblichen Belegen entnommen werden können. Aus den Ausgangsrechnungen gehen nämlich als Abnehmer und Anmelder der Lieferung die Firmen A, O, Y und EPP hervor, während natürliche Personen, die für diese Firmen möglicherweise tätig geworden sind, nicht genannt werden.

Die Nichtnennung des JZ in den Ausfuhrnachweisen und den damit in Verbindung stehenden Belegen hätte es aber unumgänglich gemacht den Liefervorgang, den Abnehmer bzw. Abholer der Lieferung sowie den Zeitpunkt der Übernahme des Liefergegenstandes aufzuzeichnen, wo doch im Gegensatz zu den Aussagen in der Einvernahme vom 11. Oktober 1995 gemäß den Ausführungen in der Berufungsschrift JZ eine zentrale Rolle zugekommen sein muss. Dessen Rolle ist allerdings selbst in der Berufungsschrift nicht hinlänglich klargestellt, wird hier doch lediglich angeführt JZ sei als Eigentümer bzw. Geschäftsführer aufgetreten.

Die diesbezügliche Erklärung des JZ vom 2. April 1996, er habe im "Namen der Firmen" O, Y und A sowie für seine Firma EPP SIMM- Module und CPUs vom Bw. gekauft ist jedoch

erhebliche Zeit nach den maßgeblichen Ausfuhrgeschäften erfolgt und kann daher den Mangel zeitgerechter Aufzeichnungen nicht sanieren. Gleiches gilt im Übrigen auch für die entsprechenden Erklärungen des BK, des K und des G, die gleichermaßen mangels der hinlänglichen zeitlichen Nähe zu den Ausfuhrvorgängen als Buchnachweis nicht in Frage kommen können.

Im Übrigen muss auch hier, wie in den bereits oben dargestellten Fällen der Abholung durch polnische Abnehmer (BK, K, G ...) der Mangel der jeweiligen Ausgangsrechnungen, bereits vor dem Ausfuhrvorgang erstellt worden zu sein, genannt werden. Der buchmäßige Nachweis setzt aber voraus, dass die Aufzeichnungen nach der Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen werden (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Aufl., § 7, RZ 80). Derartige Aufzeichnungen liegen jedoch gleichermaßen nicht vor wie Belege, die, wären sie zeitgerecht nach dem jeweiligen Ausfuhrvorgang erstellt worden, den Mangel fehlender Aufzeichnungen allenfalls hätten beseitigen können.

Was schließlich die als Beweismittel ins Treffen geführten und vorgelegten Rechnungskopien betreffend eine Banknotenzählmaschine, den Ankauf einer Schusswaffe und diverse Anbahnungsspesen betrifft, so kommen diese als Buchnachweis schon deshalb nicht in Betracht, weil sie lediglich das Umfeld der in Rede stehenden Ausfuhrvorgänge beleuchten können, einen unmittelbaren Zusammenhang mit den erfolgten Ausfuhrumsätzen aber nicht aufweisen.

Was schließlich die als Beweismittel in Kopie vorgelegten Niederschriften vom 14. März 1994, 15. November 1994 und 23. Juni 1995 über durchgeführte Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass Gegenstand der Prüfungen die Umsatzsteuervoranmeldungen gewesen sind, während Hinweise der Prüfungsorgane, Ausfuhrnachweise oder Buchnachweise im Zusammenhang mit Auslandsumsätzen seien eingesehen worden, nicht vorliegen. So hat etwa im Falle der Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung für den Zeitraum vom Oktober 1994 bis April 1995 das Prüfungsorgan angegeben, EDV-Konten, Ausgangs- und Eingangsrechnungen und Spesenbelege eingesehen zu haben, während Angaben über die eingesehenen Unterlagen in der Niederschrift über den Prüfungszeitraum vom August bis September 1994 fehlen. Die gleichfalls vorgelegte Niederschrift über den Prüfungszeitraum Dezember 1993 hatte aber bei dieser Betrachtung überhaupt außer Betracht zu bleiben, weil sie einen außerhalb des berufsgegenständlichen Zeitraums liegenden Kalendermonat betrifft.

Bei dieser Sachlage kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass Gegenstand der

Prüfungen jene Unterlagen gewesen sind, die im Zuge der nunmehr in Rede stehenden BP die BPA dazu veranlassten, die bislang steuerfrei behandelten Auslandsumsätze steuerpflichtig zu behandeln. Dies allein schließt schon eine allenfalls vom Bw. als gegeben erachtete Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben aus. Darüber hinaus würde eine allfällige gesetzwidrige Verwaltungsübung, eine gesetzlich nicht gedeckte Rechtsauffassung oder eine unrichtige Tatsachenwürdigung die Behörde nicht nur berechtigen sondern sogar verpflichten, eine bislang nicht wahrgenommene aber gesetzmäßig bestehende Steuerpflicht entsprechend wahrzunehmen (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 2. August 2000, 97/13/0196; 20. Jänner 1999, 96/13/0090; 20. April 1999, 94/14/0149; 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Wenn nun der Bw. in der Berufung ausführt, dem im § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1972 und 1994 normierten Buchnachweis sei durch eine fortlaufende und lückenlose Aufzeichnung der Lieferungen an ausländische Abnehmer in Form eines Exporterlöskontos schon deshalb entsprechen worden, weil die im § 18 Abs. 8 UStG 1972 und 1994 geforderte leichte Nachprüfbarkeit gegeben sei, so übersieht er, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa Erkenntnis vom 8. Oktober 1990, 89/15/0154) als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen nur auf entsprechende Belege Bezug nehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen anzusehen sind, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr enthalten. Derartige Aufzeichnungen liegen aber, wie oben ausreichend dargelegt wurde, hinsichtlich der polnischen Abnehmer nicht vor.

Die Voraussetzungen des Tatbestandes der Ausfuhrlieferung müssen buchmäßig nachgewiesen werden (§ 18 Abs. 8). Der Buchnachweis ist nach der Judikatur eine materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, bei dessen Fehlen die Behörde berechtigt und verpflichtet ist, die Steuerbefreiung zu versagen, auch wenn die sachlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit im übrigen erwiesen sind (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. November 1983, 82/15/0141; 8. Oktober 1990, 89/15/0077).

Im vorliegenden Fall ist es daher nicht entscheidungswesentlich, dass die maßgeblichen Liefergegenstände ins Ausland verbracht wurden und Abnehmer oder Abholer offensichtlich Ausländer gewesen sind, da die von der Judikatur geforderten Aufzeichnungen über die Abnehmer oder Abholer sowie den jeweiligen Lieferzeitpunkt nicht vorgelegt werden konnten und ein Buchnachweis demnach nicht vorliegt.

Diese Rechtsauffassung findet auch im Gutachten des Dr. Thomas Keppert ihren Niederschlag, der im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof bislang vertretene strenge Inter-

pretation des Buchnachweises ausführt, diese auf den hier vorliegenden Sachverhalt angewendete Rechtsauffassung bedeute, dass der Buchnachweis in allen Fällen nicht erbracht wurde, da keine zeitnahen Uraufzeichnungen im Zeitpunkt des jeweiligen Ausfuhrumsatzes geführt worden seien.

Was schließlich die beiden innergemeinschaftlichen Lieferungen des Bw. an die HX im Jahre 1995 betreffen, so ist vorerst festzuhalten, dass der Gesetzgeber (vgl. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994) den buchmäßigen Nachweis als sachliches Erfordernis in die jeweiligen Begünstigungsvorschriften aufgenommen hat, damit es der Finanzverwaltung ermöglicht wird, das Vorliegen der übrigen sachlichen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nachzuprüfen. Aus diesem begrenzten Zweck des Buchnachweises ergibt sich, dass die Voraussetzungen für den einzelnen Umsatz vorliegen müssen. Sind diese Voraussetzungen für den einzelnen Umsatz nicht erfüllt, so wird dadurch eine Steuerbegünstigung für andere Umsätze, für die sich die Voraussetzungen aus den geführten Aufzeichnungen und Büchern ergeben nicht berührt. Ohne Bedeutung für den buchmäßigen Nachweis ist es daher auch, ob die Eintragungen in den Büchern und Aufzeichnungen im Übrigen den Erfordernissen der Ordnungsmäßigkeit im Sinne des Handels- oder Steuerrechtes entsprechen (Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, III, § 7 Anm. 101).

Der Einwand der BP, neben den beiden in der Buchhaltung erfassten innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Deutschland seien noch weitere Lieferungen erfolgt, die in der Buchhaltung nicht Niederschlag gefunden hätten, kommt somit Berechtigung nicht zu, weil die Frage des Buchnachweises nur im Hinblick auf diese beiden innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beantworten ist und demnach eine steuerliche Konsequenz dann nicht getroffen werden kann, wenn für diese Umsätze ein Buchnachweis gegeben ist.

Davon abgesehen ist sowohl die Annahme weiterer innergemeinschaftlicher Lieferungen sowie die Auffassung der BP, die als Exportgeschäfte nach Polen dargestellten Lieferungen seien an die HX gegangen, nicht durch entsprechende Beweise erhärtet worden, was schließlich auch das Landesgericht für Strafsachen Wien veranlasst hat den Bw. mit Urteil vom 10. April 2000, 12b Vr 8066/98 von der Anklage der Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz) freizusprechen.

Was nun den gem. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 für innergemeinschaftliche Lieferungen erforderlichen Buchnachweis betrifft, dessen Textierung genau jenem entspricht, der für Ausfuhrlieferungen gem. der §§ 7 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 gesetzlich verankert wurde, so werden auch hier auf entsprechende Belege bezugnehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen zu

fordern sein, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr enthalten. Im vorliegenden Fall kann auf Grund der auf dem gesondertem Konto "Warenerlöse innergemeinschaftliche Lieferungen" erfolgten Buchungen, der vorgelegten Rechnungen über die innergemeinschaftlichen Lieferungen sowie der Honorarnote des KV vom 20. November 1995 Zweifel über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr nicht bestehen. Wenn nun die BPA in ihrer Stellungnahme vom 2. November 1998 das Fehlen der Bestätigungen der Warenübernahmen durch den Abnehmer moniert, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein Zweifel an der Person des Abnehmers und des Zeitpunktes der Lieferung schon deshalb nicht bestehen kann, weil in den jeweiligen Ausgangsrechnungen die HX als ausländischer Rechnungsadressat eindeutig kenntlich gemacht wurde und zudem seitens des Bw. ein Bestätigungsverfahren in Anspruch genommen wurde, auf Grund dessen mit Bestätigung des UID Büros des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. September 1995 die Gültigkeit der UID-Nummer der HX bestätigt worden ist. Die Tatsache der Verbringung des Liefergegenstandes ins Ausland und der Zeitpunkt, an dem dies erfolgt ist, geht im Übrigen aus der Rechnung des KV vom 20. November 1995 hervor, worin für Botenfahrten nach Bochum am 12. und 21. September 1995 jeweils 11.000 S in Rechnung gestellt wurden. Da diese Angaben jenen in den Rechnungen an die HX entsprechen (Rechnungsdaten: 12. September und 22. September 1995), ist das Vorliegen des diesbezüglichen Buchnachweises nicht in Zweifel zu ziehen und der Berufung insoweit stattzugeben.

Eine andere Beurteilung kann auch im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02 nicht Platz greifen, weil zum einen die den Buchnachweis regelnden Bestimmungen (§ 6 Z 1 und § 7 Abs. 1 Z 3 iVm § 18 Abs. 8 UStG 1972) als verfassungsrechtliche unbedenklich beurteilt wurden, was auch für die hier entsprechenden Regelungen des UStG 1994 gelten wird und zum andern das Beharren auf dem Buchnachweis nur dann das Verhältnismäßigkeitsverbot des Gleichheitssatzes verletzt, wenn völlig zweifelsfrei die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben sind.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nur hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Lieferungen erfüllt, nicht aber im Hinblick auf die Ausfuhrgeschäfte nach Polen, da diesfalls Zweifel bestehen, wer Abnehmer der entsprechenden Lieferungen gewesen ist. Dies allein schon deshalb, weil die maßgeblichen Rechnungen nicht nach sondern bereits vor dem entsprechenden Umsatzgeschäft ausgestellt wurden, die Barzahlungen mit diesen Rechnungsdaten vielfach nicht übereinstimmen und demnach eine Gewissheit, die auf den Rechnungen als Abnehmer genannte Person sei auch der tatsächliche Abnehmer gewesen, nicht besteht.

Entsprechende Aufzeichnungen wären bei diesen Zweifeln unabdingbar gewesen, nicht zuletzt auch deshalb, weil die ins Treffen geführten Beweismittel (Passkopien) zum Nachweis der Identität und Ausländereigenschaft der Abnehmer ungeeignet waren und auch ungewiss geblieben ist, wer als jeweiliger Vertreter der aufgetretenen polnischen Firmen/Gesellschaften als Abnehmer fungiert hat. So ist etwa in der Berufungsschrift von einer Abnehmereigenschaft des JZ die Rede, während RS im Rahmen seiner Einvernahme vom 11. Oktober 1995 nur vom Tätigwerden der beiden polnischen Konsulenten B und BK spricht und aus den Ausfuhrpapieren weder der Name des JZ noch der jener Person hervorgeht, die im Auftrag der jeweiligen Firma/Gesellschaft als Abnehmer in Erscheinung getreten ist. Die diesbezügliche ho. Anfrage vom 6. Oktober 2003 bezüglich der Vertretungsbefugnis des JZ für diese Firmen blieb jedoch unbeantwortet.

Da somit die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Umsätze nach Polen nicht vorliegen, musste die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 abgewiesen werden. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 konnte insoweit stattgegeben werden, als sie die Frage der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen betraf.

Die Besteuerungsgrundlagen und die Umsatzsteuer für 1995 wurden wie folgt ermittelt.

Bemessungsgrundlage lt. Umsatzsteuerbescheid 1995:	108.812.773,00 S
steuerfrei	- 13.919.966,25 S
stpf. Bemessungsgrundlage lt. Berufungsentscheidung	94.892.806,75 S
94.892.565,85 S zu 20 %	18.978.513,17 S
240,90 S zu 20 %	24,09 S
Umsatzsteuer	18.978.537,26 S
Vorsteuer	- 23.718.659,85 S
Einfuhrumsatzsteuer	- 770.371,00 S
Gutschrift	- 5.510.493,59 S
Gutschrift gerundet	- 5.510.494,00 S
Gutschrift in Euro	- 400.463,22 €

Soweit die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994 und 1995 gerichtet ist, so ist darauf hinzuweisen, dass entsprechende Einwendungen und Änderungsanträge im Verfahren nicht gestellt wurden, wiewohl in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden ausgeführt worden war, eine Einkommensteuernachforderung sei nicht erfolgt, weshalb die Berufung abgewiesen werden müsse.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1994 war jedoch schon deshalb abzuweisen, weil im Zuge der Bescheiderteilung die seitens der BP festgestellte Umsatzsteuer passiviert wurde und zu einem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3,336.561 S geführt

hat.

Bei Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage für 1995 war hingegen von dem im Zuge der Bescheidberichtigung vom 15. Juni 1999 (§ 293 b BAO) festgesetzten Verlust aus Gewerbebetrieb von 15,779.380 S auszugehen und dieser um die Verringerung der Umsatzsteuernachforderung für 1995 in Höhe von 2,783.994 S (siehe obenstehende Ausführungen zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen im Jahr 1995) zu mindern ($15,779.380 \text{ S} - 2,783.994 \text{ S} = 12,995.386 \text{ S}$).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 14. April 2004