



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Christian Schuckert und Walter Supper im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., vertreten durch RA, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Februar bis Oktober 2007 nach den am 14. Jänner 2010 und am 19. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw) fand eine Außenprüfung der Jahre 2004 – 2006 und eine Nachschau des Zeitraums 1/2007 – 6/2008 statt.

Im Bericht des Finanzamtes (FA) wurden ua folgende Feststellungen getroffen.

Allgemeines

„Rechtsgrundlage der Prüfung:

Die abgabenbehördliche Prüfung erfolgte gem § 147 Abs 1 BAO iVm § 99 FinStrG.

Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit:

EH mit Treibstoffen

...

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Vorsteuern

Vorsteuerkürzung gem § 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG 1994

siehe Beilage 1 Schlussbericht

Auf Grund der Feststellungen im Nachschauzeitraum wurde die Umsatzsteuer für die Monate 2/2007 – 10/2007 bescheidmäßig festgesetzt. Betragsmäßige Auswirkung siehe Beilage 4.

Beilage 1: ...

Sachverhalt:

Die Firma X. GmbH & Co KG (kurz X. KG) betreibt einen Großhandel mit Treibstoffen. Sie erwirbt die Treibstoffe ausschließlich von österreichischen Lieferfirmen und im Wesentlichen von etablierten Mineralöllieferanten (wie V, ABC, AP., etc) und vertreibt sie weiter an inländische Tankstellenbetreiber, sonstige Großverbraucher (zB Fuhrparkunternehmer) und je nach Marktsituation auch an andere Treibstoffhändler.

Die Ware wird direkt bei den Raffinerien bzw Tanklagern der Lieferanten in Österreich und Deutschland geladen. Die Firma X. KG besitzt, da sie beim Erwerb von Treibstoffen aus deutschen Lagern einen innerdeutschen Umsatz tätigt und die anschließende Lieferung nach Österreich als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, eine deutsche Steuernummer und eine deutsche UID-Nummer (...). Die österreichischen Mineralöllieferanten sind für Lieferungen aus deutschen Lagern selbst in Deutschland steuerlich erfasst und tätigen dort einen steuerpflichtigen Umsatz.

In den Jahren bis 2005 erwarb die Firma X. KG Dieselmotorkraftstoff in Deutschland in einem untergeordneten Ausmaß und belieferte damit unter Anwendung ihrer deutschen UID-Nummer nur einen österreichischen Kunden (D. AB).

Wertmäßig betrugen diese Lieferungen € 2,559.510,00 im Jahr 2005 und € 2,297.169,00 im Jahr 2006.

Gegen Ende des Jahres 2006 begann die Firma X. KG aufgrund einer Kontaktaufnahme durch den dortigen Handlungsbevollmächtigten Hrn U. eine neue Geschäftsbeziehung mit der Fa Y. ...KEG (kurz Y. T. G.) als Kunden.

Da es sich bei der Fa Y. T. G. um einen Neukunden handelte, stellte der Geschäftsführer der Fa X. KG, Hr W. Z., routinemäßig eine Anfrage an den KSV, um sowohl allgemeine Informationen über das Unternehmen, als auch weitergehende Informationen über dessen

Bonität zu erhalten.

Da diese Auskünfte sehr dürftig waren und insbesondere keine Kreditempfehlung ergaben, bot Hr Z. unter Zugrundelegung der von der Fa V A AG vorgegebenen Kreditvergaberichtlinie (Credit Policy) Lieferungen nur gegen Vorkassa an. Nach Auskunft von Hr Z. entspricht eine derartige Vorgangsweise den branchenüblichen Gepflogenheiten.

Hinsichtlich des Liefervolumens wurde zu diesem Zeitpunkt noch über keine konkrete Höhe gesprochen.

Nach geringfügigen Lieferungen im Jahr 2006 gab es im Jänner und Februar 2007 zunächst keine Lieferungen der Fa X. KG an die Fa Y. T. G.. Vielmehr erwarb im Februar 2007 die Fa X. KG von der Fa Y. T. G. 4 Tankzüge Diesel, den diese zu einem sehr günstigen Preis angeboten hatte (siehe dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.4.2008, Pkt 14: *„Im März 2007 war es offensichtlich, dass Y. den Treibstoff sehr günstig anbietet.“*

Hr Z. ging aber in Anbetracht der Menge von einem Schnäppchen aus (siehe dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.4.2008, Pkt 14: *„Wir gingen in Anbetracht der Menge damals von einem Schnäppchen aus“*).

Ab März 2007 begann sich die Lieferbeziehung zwischen der Fa X. KG und der Fa Y. T. G. zu intensivieren und die Fa Y. T. G. begann große Mengen bei der Fa X. KG zu bestellen.

Hierfür wurde von der Fa X. KG ausschließlich Dieseldieselkraftstoff in Deutschland eingekauft.

Dieser Einkauf stellte für die Fa X. KG einen in Deutschland steuerpflichtigen Umsatz dar, der von ihr unter ihrer deutschen Steuernummer abgewickelt wurde.

Die nachfolgende Lieferung der Fa X. KG an die Fa Y. T. G. wurde von der Fa X. KG unter Anwendung ihrer UID-Nummer als ig Lieferung von Deutschland nach Österreich steuerfrei behandelt.

Es war bei diesen Geschäften vereinbart, dass die Fa Y. T. G. hinsichtlich des Transportes einen Spediteur beauftragt, der die Ware von den Lagerorten der Lieferanten der Fa X. KG abholt und zu den Entladeorten der Endkunden in Österreich bringt.

Die Firma Y. T. G. verbuchte den Wareneinkauf als innergemeinschaftlichen Erwerb und verrechnete die Ware an ihre Kunden als österreichischen Umsatz mit 20% USt weiter.

In Summe wurde im Zeitraum März 2007 bis September 2007 von der Fa X. KG Dieseldieselkraftstoff im Wert von netto € 66,439.026,00 an die Fa Y. T. G. geliefert und von dieser weiterverkauft.

Aufgrund der Marktbeobachtung und aufgrund von Kundenmitteilungen war es für den Geschäftsführer der Fa X. KG, Hrn W. Z. , bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehung offensichtlich geworden, dass die Fa Y. T. G. den Treibstoff nicht nur als Schnäppchen, sondern zu Schleuderpreisen in einem solchen Ausmaß an ihre Kunden verkaufte, dass bereits der Markt gestört worden war (siehe dazu ... W. Z. ... *„Mir wurde bekannt, dass die Fa Y. Diesel zu Schleuderpreisen an ihre Kunden verkaufte. Y. hatte (im April 2007 haben wir selbst ca € 10.000.000,-- an Y. verkauft) sehr viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen und hat somit den Markt gestört.“*).

Der Diesel wurde von der Fa Y. T. G. um ca 2 bis 3 Cent pro Liter (d.s. € 2 bis € 3 je 100 Liter) unter dem Einkaufspreis billiger angeboten.

Zur Preisgestaltung führen Brancheninsider und Kunden der Fa X. KG im Rahmen von Zeugeneinvernahmen gem § 161 StPO folgendes aus:

Hr C. V., Prokurist der Fa ...:

„Die Aufschläge und Spannen sind in den letzten Jahren extrem gesunken. Bei einem Dieselzug von ca 30.000 Litern – dies entspricht zur Zeit einem Wert von ca € 35.000 – bleiben aufgrund der niedrigen Aufschläge vielleicht € 50,-- für den Großhändler. Man kann also damit rechnen, dass pro 100 Liter Diesel ungefähr 10 Cent für uns bleiben.“

„Im Jahr 2007 war aber in Oberösterreich günstiger Diesel vorhanden. Unsere Einkaufspreise bei X. entsprachen inklusive den Transportkosten in etwa unseren eigenen Einkaufspreisen ohne Transport.“

Hr H. S., Prokurist der Fa D. AB GmbH vom 5.6.2008:

„Bei dem Handel mit Tankzügen schätze ich den Aufschlag pro Zug von ca € 70 bis € 150. Die Margen sind jedenfalls sehr gering. Der Preisunterschied der damals im Frühjahr 2007 (Mai bis Juli 2007) am Markt war (ich meine damit, dass Diesel extrem günstig am Markt war) ist mir nicht realistisch erschienen. Ich habe mir Gedanken gemacht, wie so ein günstiger Diesel angeboten werden kann. Eine Hinterziehung von Mineralölsteuer habe ich ausgeschlossen, da mir dies aufgrund der benötigten Unterlagen und Dokumentationspflichten nicht machbar erscheint. Ich habe eher an eine Konstruktion mit der österreichischen Umsatzsteuer gedacht, wo möglicherweise Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer gestellt werden, wo dies nicht erlaubt ist, zB meine Vermutung war, dass vielleicht Ware ab N. (Deutschland) mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet wird, obwohl dies nicht möglich ist. Jedenfalls ist im Jahr 2007 der Markt derart mit billigem Diesel überschwemmt worden, dass ich mir gedacht habe, dass dies nicht mit rechten Dingen zugegangen sein kann.“

Da die Fa X. KG in Anbetracht einer täglichen Analyse eine fundierte Kenntnis von den Marktpreisen hatte und wegen des Besitzes von Mengenkontingenten ihrerseits direkt bei den großen Lieferanten wie V, ABC, AP., etc, kaufen konnte, erkundigte sich Hr Z. bei der Fa Y. T. G. nach den Hintergründen.

Er erhielt von den Vertretern der Fa Y. T. G., Hrn B. und Hrn U. die Erklärung, dass diese Vorgehensweise der Schließung einer Finanzierungslücke dienen solle, die im Zusammenhang mit einem weiteren Geschäftsfeld der Fa Y. T. G. im Bereich des Lebensmittel- und Getränkehandels entsteht.

Beim Einkauf von Getränken (vorwiegend E. F.) in Österreich und dem anschließenden steuerbefreiten Verkauf ins Ausland bezahle der ausländische Kunde den Preis netto ohne Umsatzsteuer, die vom inländischen Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer müsse jedoch sofort an diesen gezahlt werden und die diesbezügliche Vorsteuer würde aber erst nach vielen Monaten vom Finanzamt rückerstattet. Um diesen Liquiditätsnachteil, der durch die Vorfinanzierung der Umsatzsteuer an den Getränkelieferanten entstünde, auszugleichen, sollte durch den nicht mit Umsatzsteuer belasteten innergemeinschaftlichen Erwerb von Dieselmotorkraftstoff aus Deutschland und die Weiterveräußerung desselben in Österreich mit 20% USt, das Vorsteuerguthaben aus den Getränkeeinkäufen mit der USt aus den Dieselmotorkraftstoffverkäufen in der Periode gegengerechnet werden.

Die Marge bei den Getränkegeschäften sei überdies so groß, dass der bei den Dieselmotorkraftstoffverkäufen erzielte Verlust in Kauf genommen werden könne.

Diese Erklärung war Hrn Z. glaubhaft, da ihm aus eigener Erfahrung bei der Fa X. KG bekannt war, dass exportorientierte Firmen oft Monate auf die Einbuchung der Vorsteuerüberhänge und die Rückzahlung bzw Verrechnung durch das Finanzamt warten müssen.

Weiters erschien Hrn Z. diese Erklärung auch zu jenem Zeitpunkt plausibel, als die Fa X. KG im Mai 2007 bei der Fa XYZ (MMM Großmarkt) 2 LKW-Ladungen E. F. im Wert von € 131.051,52 einkaufte, um sie ohne Margenaufschlag zu einem Preis von € 131.151,52 an die Fa Y. T. G. weiterzuverkaufen.

Der sich dabei ergebende Differenzbetrag iHv € 100 ergibt sich aus einer von der Fa X. KG verrechneten Bearbeitungsgebühr iHv € 50 je Vorgang.

Die buchhalterische Erfassung erfolgte über die Konten „Einkauf Schmierstoffe“ (Kto 4005) und „Erlöse Schmierstoffe“ (Kto 8005).

Da Hrn Z. die KSV-Auskünfte zu dürftig waren, forderte er die Fa Y. T. G. auf, ihm ihre Umsatzsteuervoranmeldungen vorzulegen, damit er allgemeine Informationen über die

Geschäfte der Fa Y. T. G. erhalten könnte, wobei er konkret auch wissen wollte, welchen Umsatz die Fa Y. T. G. insgesamt tätigt.

Überdies sollte überprüft werden, ob die Verkäufe der Fa X. KG an die Fa Y. T. G. in deren UVA's Niederschlag finden.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume März und Juli wurden ihm von der Fa Y. T. G. zur Kenntnis gebracht, wobei die UVA 03/2007 der Fa X. im Juli 2007 und die UVA 07/2007 im Oktober 2007 übermittelt wurde.

Aus beiden UVAs ergeben sich Zahllasten der Fa Y. T. G. an das Finanzamt, Ausfuhrlieferungen (KZ 011) bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen (KZ 017) sind nicht angemerkt.

Die Kennzahlen der von der Fa Y. T. G. übermittelten UVA stellen sich wie folgt dar:

KZ	Text	UVA März 2007	Steuer	UVA Juni 2007	Steuer
000	Gesamtbetrag derBmgrf LuL	6.955.019		18.517.896,67	
011	abz. Ausfuhrlieferungen				
017	abz. ig. Lieferungen	0,00			
022	zu versteuern mit 20%	6.924.747,44	1.384.949,49	18.502.802,92	3.700.560,58
029	zu versteuern mit 10%	30.272,25	3.027,23	15.093	1.509,38
070	ig Erwerbe	7.354.228,77		19.959.135,44	
071	davon steuerfrei gem. Art 6 Abs 2			- 15.989.901,61	
072	zu versteuern mit 20%	7.354.228,77	1.470.845,75	3.952.994,78	790.598,96
073	zu versteuern mit 10%			16.239,05	1.623,91

060	Ges der	-		
	Vorsteuern	- 61.522,64	-2.792.222,93	2.792.222,93
065	Vorsteuern aus ig	-		
	Erwerb	1,470.845,75	- 792.222,87	- 792.222,87
095	Zahllast	1,326.454,08		909.847,02

Bei der Überprüfung stellte Hr Z. bei einer dieser Umsatzsteuervoranmeldungen fest, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe in der Erklärung falsch eingetragen waren und teilte dies Herrn U. mit, sodass dies korrigiert werden könnte.

Die Vorlage von Umsatzsteuervoranmeldungen von anderen Kunden bzw. Lieferanten wird von der Fa X. KG weder verlangt noch werden sie ihr tatsächlich vorgelegt.

Dies folgt nach Aussage des Hrn Z. daraus, dass bei diesen Geschäftspartnern die KSV Auskünfte hinsichtlich Bonität und Umsatzhöhe aussagekräftig sind.

Bereits am Anfang der Geschäftsbeziehung mit der Fa Y. T. G. trat die Fa X. KG in ein Kundenverhältnis mit dieser ein, was heißt, dass die Fa X. KG nicht nur als Lieferant, sondern uno actu auch als Kunde der Fa Y. T. G. fungierte.

Der Grund für diese nach Ansicht der Außenprüfung außergewöhnlichen Gestaltung wurde seitens der Fa X. KG, nämlich von Hrn Z., folgendermaßen dargelegt:

Aufgrund der Liefermenge und der attraktiven Preisgestaltung hatte die Fa Y. T. G. bereits im März 2007 so viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen, dass dieser bereits gestört wurde.

Um die billige Ware vom Markt zu bekommen und um selbst vom preislichen Vorteil profitieren zu können, wurde zwischen Hrn Z. und Hrn K. U. vereinbart, dass die Fa Y. T. G. auch die Fa X. KG mit der günstigen Ware beliefern solle (siehe dazu Protokoll übe die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.4.2008, Pkt 15).

Überdies hatte sich im Hinblick auf die Bezahlung der Waren für die Fa X. KG der vorteilhafte Effekt ergeben, dass der Außenstand der Fa Y. T. G. bei der Fa X. KG durch die Gegengeschäfte verringert und somit die Gefahr eines Forderungsausfalles minimiert werden konnte.

In Summe wurde von der Fa X. KG Ware iHv rd. 30% der an die Fa Y. T. G. gelieferten Menge zurückgekauft.

Die preisliche Gestaltung war so, dass die Fa X. KG den Treibstoff von der Fa Y. T. G. um einen günstigeren Preis beziehen konnte, als ihr Einstandspreis direkt bei den Herstellern

ausmachte, wobei in diesem günstigeren Preis auch die Transportkosten inkludiert waren (s.u.).

Beispiel:

Geschäftsfall vom 23.7.2007

- 1) Einkauf X. KG von ABC GmbH ab Lieferstelle N. (Dt): € 80,10 je 100 Liter
- 2) Verkauf X. KG an Y. T. G. : € 80,50 je 100 Liter
- 3) Rückkauf X. KG von Y. T. G. : € 78,50 je 100 Liter
- 4) Verkauf X. KG an Dritten: € 78,70 je 100 Liter

Der Geschäftsablauf zwischen der Fa X. KG und der Fa Y. T. G. gestaltete sich folgendermaßen:

Wenn die Firma Y. T. G. Diesel benötigte, rief Herr U. bei Herrn Z. an, erkundigte sich nach den Tagespreisen und gab, falls er damit einverstanden war, die von ihm benötigte Anzahl von Autotankzügen (ATZ) bekannt.

Gleichzeitig fragte er Hr. Z., ob die Fa X. auch Treibstoff für ihre Kunden benötigen würde. (siehe dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.04.2008, Pkt. 19: „Y. fragte mich, wieviel Tankzüge ich am nächsten Tag brauchte, er berücksichtigte dies bei der Bestellung der Gesamtmenge bei mir.“)

In diesem Zusammenhang teilte Hr. U. auch den Preis mit, um den die Fa Y. T. G. ihrerseits den Treibstoff anbieten könnte.

Nachdem Hr. Z. Abnehmer gefunden hatte bzw. war es ihm grundsätzlich bekannt, dass er Treibstoff bei bestimmten Kunden auch ohne vorherige Nachfrage absetzen konnte (z.B. LKW Großtankstelle in O.), teilte er Hr. U. telefonisch mit, wieviel ATZ die Fa X. KG benötigen würde.

Die Firma Y. erhöhte dann die von ihr benötigte Bestellmenge um die von der Fa X. KG benötigte und bestellte dann die Gesamtmenge mittels Fax bei der Fa X. KG.

Die Fa X. KG gab in Folge der Fa Y. T. G. jene Abholnummer bekannt, unter der das ihr zugeteilte Kontingent bei der jeweiligen Raffinerie ausgeschöpft und der Dieselmotorkraftstoff geladen werden konnte. Die Fa Y. T. G. besaß selbst keine eigenen Kontingente.

Zu der Gestaltung des Bestellvorganges führt Hr. K. U. im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 03. Juni 2008 wörtlich aus:

„Ein Geschäft ist üblicherweise, wie folgt abgelaufen: Ich habe mich telefonisch bei Hr. Z. gemeldet, wie viele Tankzüge wir (T. G. M.) für den nächsten Tag benötigen. In diesem

Zusammenhang fragte ich Z. , wie viele Tankzüge er für X. selbst braucht. Hr Z. teilte mir dann die Anzahl der benötigten Tankzüge mit. Wir haben dann die Bestellung um die Anzahl von den von Z. benötigten Tankzüge erhöht.

Als praktisches Beispiel: Wir benötigten acht Tankzüge und teilten dies telefonisch Hr Z. mit. Hr Z. sagte, er benötige sechs Tankzüge selber. Also wurden von uns bei der Fa X. vierzehn Tankzüge bestellt Die Bestellung erfolgte telefonisch und wurde nachher schriftlich per Fax bestätigt. Auf dem Fax befinden sich sowohl die Ladenummern bei den jeweiligen Raffinerien als auch unsere Einkaufspreise bei X. und Verkaufspreise an X. . Normalerweise hat Hr Z. auch die Bestimmungsorte der rückgekauften Treibstoffe angegeben."

„Die Einkaufspreise hat mir Hr Z. telefonisch mitgeteilt Nach erfolgter Rücksprache mit Hr B. habe ich die Einkaufspreis bei Z. bestätigt."

Die Firma Y. T. G. beauftragte vereinbarungsgemäß einen Spediteur mit der Abholung aller geordneten ATZ, wobei der Auftrag an den Spediteur immer auch die direkte Belieferung der Kunden sowohl der Fa Y. T. G. , als auch der Kunden der Firma X. KG beinhaltete. Die Transportkosten hinsichtlich der Lieferungen X. KG an Y. T. G. wurden, da es sich um Abhollieferungen handelte, ausnahmslos von der Fa Y. T. G. getragen.

Bei der Belieferung der Kunden der Fa X. KG im Rahmen der zurückgekauften Ware war als Liefermodus „frei Haus“ vereinbart, was heißt, dass hier die Fa Y. T. G. verpflichtet war, die Gefahr und die Kosten des Transportes zu tragen. Die dafür aufgewendeten Kosten waren im Preis inkludiert und wurden somit an die Fa X. KG weiterverrechnet.

Die Kunden der Fa X. KG bzw deren Lieferadressen wurden anfangs im Rahmen des Bestellvorganges durch Herrn Z. der Fa Y. T. G. mitgeteilt, in Folge wurde der Einfachheit halber von Hr Z. gleich beim Spediteur disponiert.

Es kam vor, dass die Fa X. KG auch vom Kontingent eines anderen Lieferanten der Fa Y. T. G. , nämlich der Fa P. beliefert wurde.

Dazu führt Hr K. U. im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 03. Juni 2008 aus:
„Es waren nur Kontingente der Fa X. und Fa P.

....X. hat auch Diesel vom P. -kontingent bekommen. Ob Ware vom X. - oder P. -kontingent gekommen ist, spielte keine Rolle. Es war eine reine logistische Angelegenheit (Einteilung der LKWs für Transport). Wie viel vom X. bzw P. -kontingent gekommen ist, kann ich nicht sagen."

Mit der über die Fa Y. T. G. bezogenen Ware wurden von der Fa X. KG grundsätzlich immer bestimmte Großabnehmer (D. AB , Q.) beliefert.

Die Fakturierung erfolgte folgendermaßen:

Der Einkauf der Firma X. KG bei den deutschen Ladestellen der Lieferanten wurde als innerdeutscher Umsatz mit 19% dUSt fakturiert, die Fa X. KG machte in Deutschland die Vorsteuer geltend. Der Verkauf der Fa X. KG an die Fa Y. T. G. wurde als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei behandelt, die Fa Y. T. G. erklärte einen innergemeinschaftlichen Erwerb und machte die darauf entfallende Vorsteuer geltend.

Der Rückverkauf der Fa Y. T. G. an die Fa X. KG wurde von dieser als österreichischer Umsatz mit 20% USt fakturiert. Daraus ergab sich für die Firma X. KG ein Vorsteuerguthaben.

Bis September 2007 wurden so durch die Fa X. KG Einkäufe von der Fa Y. T. G. in Höhe von € 31.176.911,64 brutto getätigt.

Daraus wurde von der Fa X. KG eine Vorsteuer in Höhe von € 5.196.152,04 geltend gemacht.

Im September 2007 musste die Fa Y. T. G. ihre Geschäftstätigkeit einstellen, wobei der Grund dafür in der Erlassung von Pfändungsbescheiden des zuständigen Finanzamtes gegen die Fa Y. T. G. im Zusammenhang mit nicht bezahlten Umsatzsteuerzahllasten gelegen sein dürfte.

Nachdem für die Fa X. KG diese Geschäftsbeziehung aufgrund der Umstände zwangsläufig beendet war, wurden die Geschäfte im selben Modus (Verkauf der Ware und Rückkauf der verbilligten Ware durch die Fa X.) mit der Firma M. GmbH weitergeführt, wobei als Ansprechpartner zunächst Hr U., später ein Hr A. auftrat.

Die Abwicklung der Geschäfte über die M. GmbH als Nachfolgesellschaft wurde von Hrn U. vorgeschlagen, der zwar nicht als Eigentümer der Firma eingetragen, jedoch mit einer Generalhandlungsvollmacht ausgestattet war.

Die dem Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.04.2008 beigelegte KSV-Auskunft vom 08.08.2007 führt zum Tätigkeitsbereich der Fa M. Dienstleistung GmbH folgendes aus:

„Das Unternehmen beschäftigt sich mit Internetdienstleistungen, insbesondere Internet-Telefonie und Handy-Telefonie im In- und Ausland.“

Bis Dezember kaufte die Fa X. KG von der Fa M. GmbH Diesel im Wert von € 6.706.623,68 brutto.

Aus diesen Geschäften machte die Fa X. KG eine Vorsteuer in Höhe von € 1.117.770,59 geltend.

Rechtliche Beurteilung

Gern. § 3 Abs 8 und § 3 Abs 9 UStG handelt es sich bei den vorliegenden Lieferungen um Reihengeschäfte, bei denen sich der Ort der jeweiligen Lieferungen wie folgt darstellt:

Bei Kraftstoff, der von der Fa Y. T. G. unmittelbar an Dritte veräußert wird, findet die bewegte und somit die innergemeinschaftliche Lieferung zwischen der Fa X. KG in Deutschland und der Fa Y. T. G. statt. Die anderen Lieferungen sind ruhende Lieferungen und stellen in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze dar.

Bei Kraftstoff, der von der Fa Y. T. G. zurück an die Fa X. KG und von dieser an Dritte veräußert wird, findet in Anbetracht des Überganges der Verfügungsmacht an den Waren die bewegte Lieferung wiederum zwischen der Fa X. KG in Deutschland und der Fa Y. T. G. statt. Alle anderen und damit auch jene von der Fa Y. T. G. an die Fa X. KG in Österreich sind ruhende Lieferungen und damit in Österreich steuerbar.

Im konkreten Fall ist allerdings zu beachten, dass die Fa Y. T. G. mit ihrem Umsatz willentlich einen Umsatzsteuerbetrug begeht. Die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, sind nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (*EuGH 21.2.2006, C-255/02 Halifax*). Gleiches gilt für den, der vom Steuerbetrug eines anderen in der Kette wusste oder wissen musste (*EuGH C-439/04 und C-440/04, Kittel u.a.*).

Sind in einem Karussellbetrugsfall alle Beteiligten schlechtgläubig, so liegt demnach keine wirtschaftliche Tätigkeit aller Beteiligten vor. Es wird auf die Lage abgestellt, die bei Wegdenken der missbräuchlichen Praxis bestanden hätte (*EuGH 21.2.2006, C-255/02, Halifax*). Ist hingegen ein Abnehmer in der Kette gutgläubig, so darf er auf die Rechtmäßigkeit seiner (Eingangs-)Umsätze vertrauen.

Der Vorsteuerabzug ist zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände fest steht, dass die Fa X. KG wusste oder hätte wissen müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war. Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass dies der Fall sein muss.

Dies gründet sich unter anderem auf folgende Tatsachen:

- Die dargestellten „Gegengeschäfte“ zum Ausgleich einer Finanzierungslücke aus dem Getränkeverkauf würden, wenn überhaupt, nur kurzfristig, d.h. spätestens bis die ersten Vorsteuerbeträge vom Finanzamt zurückfließen, nötig sein.
- Der Preis für die von der Fa Y. T. G. zurückgekaufte Ware war niedriger als der von der Fa X. KG bezahlte Einstandspreis, wobei im niedrigeren Preis auch die Transportkosten enthalten waren. (siehe dazu Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen W. Z. vom 26.09.2007,

Seite 4:

„... wobei der seitens der Fa Y. verrechnete Nettoverkaufspreis niedriger gewesen ist als der von der Fa X. an die Fa Y. verrechnete Nettopreis. Die Fa Y. hatte zusätzlich die Transportkosten zu tragen".)

- Aus der Einsicht in die o.a. UVAs der Fa Y. T. G. war der Fa X. KG bekannt, dass die Fa Y. T. G. überhaupt keine Ausfuhren getätigt hat.
- Aus der Einsicht in die o.a. angeführten UVAs der Fa Y. T. G. war der Fa X. bekannt, dass es keine Vorsteuerüberhänge, sondern Zahllasten an das Finanzamt gibt.
- Die Fa X. KG erkannte Fehler in der UVA 07/2007 bei den Kennziffern 070 und 071 der Fa Y. T. G. .
- Die Fa X. KG wusste nachweislich, dass die Fa Y. T. G. den Dieselmotorkraftstoff unter dem Einstandspreis verkauft (siehe dazu auf Seite 6 und 7 die Beschreibung der Bestellvorgänge durch Z. und U.)
- Hätten die Geschäfte nur der Zwischenfinanzierung gedient, so müsste man annehmen, dass die Fa Y. T. G. die Verluste daraus so gering wie möglich halten möchte. Umso auffälliger ist es, dass die Fa X. KG ihren Eigenbedarf auf die von der Fa Y. T. G. bestellte Menge aufschlagen konnte, was die Verluste der Fa Y. T. G. zwangsläufig erhöhte (siehe Beispiel Seite 6: die Fa Y. erwirtschaftete durch die Art der Preisgestaltung beim Ein- bzw. Verkauf bereits bei einer Menge von 100 Litern einen Verlust von € 2,00 !).
- Die mangelnde Kreditwürdigkeit der Fa Y. T. G. war der Fa X. KG bekannt. Dennoch ließ sie sich auf diese ungewöhnliche Geschäftsgebarung ein.
- Im September 2007 wurden der Fa X. KG vom Finanzamt Salzburg-Stadt Bescheide mit Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung zugestellt, aus denen ersichtlich war, dass die Fa Y. T. G. Schulden in Höhe von über € 4,9 Mio bzw. die Fa M. GmbH Schulden in Höhe von € 1,5 Mio. beim Finanzamt aufweisen.
- Nachdem die Fa Y. T. G. wegen eines Strafverfahrens die Tätigkeit einstellte, wurden die gleichen Geschäfte mit der Fa M. GmbH fortgeführt.

Aus all diesen festgestellten Tatsachen ergibt sich zweifelsfrei, dass die Fa X. KG vom Steuerbetrug der Fa Y. T. G. und der Fa M. GmbH spätestens seit März 2007 (vgl Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.04.2008, Pkt. 14: *„Im März 2007 war es offensichtlich, dass Y. den Treibstoff sehr günstig anbietet“*) zumindest hätte wissen müssen.

Ob ein Steuerpflichtiger wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen ist, ist nach Maßgabe der Beweisregeln des nationalen Rechts festzustellen.

Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung. Das gilt grundsätzlich auch für das Wissen oder Wissen können vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten. Die Schwierigkeit eines Negativbeweises ändert die Beweislast grundsätzlich nicht. Denn denjenigen, der sich auf das Nichtvorliegen von Tatsachen oder Umständen beruft, kann die Feststellungslast ohnehin nur treffen, wenn der Gegner — das Finanzamt — substantiiert Tatsachen oder Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen (*BFH 19.4.2007, V R 48/04 unter Verweis auf EuGH 21.2.2006, C-255/02 Halifax*).

Das Vorliegen des Positivums ist anhand objektiver Kriterien und unter Beachtung branchenbedingter Usancen festzuhalten.

Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (USt-Hinterziehung oder sonstiger Betrug) einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensgrundsatz). Dies trifft zu, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrnimmt (EuGH 21.2.2008, C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co OHG).

Bei der Beurteilung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann (vgl. *Ruppe, UStG, Art. 7 Tz 25* sowie weiters die auf Seite 3 wiedergegebene Aussage des Prokuristen der Fa D. AB GmbH, H. S. zur besonderen Auffälligkeit des extrem günstigen Diesels im Frühjahr 2007).

In der damals von der Fa Y. T. G. hervorgerufenen „*Überschwemmung des Marktes mit billigem Diesel*“ hätte ein ordentlicher, gewissenhafter Kaufmann wissen müssen, dass diese Preisgestaltung nicht den branchenüblichen Usancen entspricht und nur mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit durch betrügerisches Vorgehen vorgenommen werden konnte. Die Sorgfalt eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes war Hrn Z. aufgrund seiner jahrzehntelanger Branchenerfahrung zweifellos zumutbar, wurde von ihm aber in keinsten Weise wahrgenommen (nicht einmal dann, als die Fa Y. T. G. wegen eines Strafverfahrens die Tätigkeit einstellte, indem er die gleichen fragwürdigen Geschäfte mit der Fa M. GmbH fortführte).

Mangels Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Hinblick auf die betrügerischen Umsätze zwischen den Firmen X. KG und Y. T. G. bzw M. GmbH fallen sowohl die Lieferungen der Fa X. KG an die Fa Y. T. G. bzw M. GmbH, als auch die Rücklieferungen der Fa Y. T. G. bzw M. GmbH an die Fa X. KG nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer.

Folglich steht gem § 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG 1994 dem Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung ein Vorsteuerabzug nicht zu, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen steht.

Diese Bestimmung, die mit 1.1.2008 im Kraft getreten ist, hat lediglich klarstellende Funktion (siehe Materialien zur Regierungsvorlage EB zu Art 4 Z 4, 6 und 8 AbgSiG 2007) und ist demgemäß auch auf Sachverhalte anzuwenden, die sich davor ereignet haben (vgl. z.B. *UFS GZ RV/2014-W/04 vom 13.6.2007*)

Der Vorsteuerabzug der Fa X. GmbH aus den Geschäften mit den Firmen Y. T. G. und M. GmbH ist daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (*Rs Kittel u.a.*) zu verweigern.

Die Höhe der nicht anzuerkennenden Vorsteuer beträgt hinsichtlich der Fa Y. T. G. € 5.196.152,04; hinsichtlich der Fa M. GmbH € 1.117.770,59, somit insgesamt € 6.313.922,63.

..."

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Februar bis Oktober 2007. Die Vorsteuer wurde gemäß Feststellungen im Bp-Bericht samt Beilagen (Beilage 1 Schlussbericht, Beilage 2 Einkauf X. bei Y. T. G. , Beilage 3 berichtigte UVA X. KG, Beilage 4 Vorsteuerkürzung) gekürzt.

Gegen diese Bescheide richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, in der iw folgendes vorgebracht wird.

„...Gegen

a) die beiden Bescheide jeweils vom 18. 12.2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai und Juni 2007, jeweils zugestellt am 23.12.2008 (!),

b) die sechs Bescheide jeweils gleichfalls vom 18.12.2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Februar, März, April und für Juli, August und September, jeweils zugestellt am 29.12.2008 (!) und

c) den Bescheid betreffend Oktober 2007, zugestellt am 13.1.2009,

erheben wir jeweils

BERUFUNG(EN)

mit dem Antrag auf ersatzlose Behebung aller angefochtenen Bescheide, in eventuelle auf Festsetzung der Vorschriften erklärungsgemäß wie bisher, in eventuelle auf Aufhebung unter Rückverweisung an das Finanzamt zur neuerlichen Entscheidung.

Aus den unter III. 1). angeführten Gründen wird in eventuelle Neufestsetzung der USt ausgehend von Umsätzen ohne die mit Y. und M. als Abnehmer unserer Lieferungen getätigten beantragt.

Eine mündliche Berufungsverhandlung und eine Entscheidung im gesamten Senat werden beantragt.

...

III. Begründung (Allgemeine Rechtsfragen)

A. Berufungsgegenständlich sind ... die Kalendermonate ...2007.

Auf alle vorliegenden Bescheide ist daher das UStG 1994 in der Fassung vor AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99 anzuwenden.

1. Dies bedeutet, dass (noch) nachstehende Bestimmung gilt:

§ 27 Abs 9 UStG 1994:

„Der Unternehmer haftet für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz, soweit diese in einer Rechnung im Sinne des § 11 ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte. Trifft dies auf mehrere Unternehmer zu, so haften diese als Gesamtschuldner.“

§ 27 Abs 9 UStG 1994 ist nur auf Umsätze, die nach dem 31.12.2007 ausgeführt werden, nicht mehr anwendbar (§ 28 Abs 30 Z 2 UStG 1994).

2. Dies bedeutet aber darüber hinaus, dass nachstehende Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sind:

„ ... Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.“

Diese neuen Bestimmungen (Ergänzungen des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 durch zwei weitere Sätze) sind gern § 28 Abs 30 Z 1 UStG 1994 nur auf jene Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 ausgeführt werden.

Alle Bescheide betreffen Zeiträume, die vor dem 31.12.2007 liegen.

3. Die angefochtenen Bescheide sind Abgaben- (und keine Haftungs)bescheide.

Das Finanzamt kennt unsere Rechtsansicht aus der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag und setzt sich dessen ungeachtet über den eindeutigen Gesetzestext hinweg. Zur Rechtfertigung für diese gesetzwidrige Vorgangsweise können weder Materialien noch der Hinweis auf vermeintlich in diese Richtung gehende EuGH-Judikatur dienen.

Wenn der Gesetzgeber anordnet, ab wann eine bestehende gesetzliche Bestimmung in Wegfall kommt und wann eine andere gesetzliche Bestimmung Geltung erlangt, so hat die Verwaltung diese gesetzliche Anordnung zu respektieren und darf sich über diese gesetzliche Anordnung — nur um eine Abgabenvorschreibung zu rechtfertigen — nicht hinwegsetzen.

Zwischen beiden angeführten gesetzlichen Bestimmungen besteht eine Wechselbeziehung. erinnert sei daran, dass der Ministerialentwurf zum AbgSiG 2007 noch die Beibehaltung des § 27 Abs 9 UStG 1994 vorgesehen hatte, der Gesetzgeber jedoch die Entscheidung getroffen hat, dass diese Bestimmung in Zukunft entfällt. Die Stichtage beider gesetzlichen Änderungen sind (nahtlos) aufeinander abgestimmt.

Die Materialien, die — nicht das erste Mal (vgl zB *Arnold in FS Nolz, 346 FN 42*) — unzutreffenderweise von einer „Klarstellung“ — und das im Widerspruch zur Formulierung „neue Vorschrift“ — sprechen, stammen noch vom Ministerialentwurf und verabsäumen es zur Streitfrage der aufgezeigten Änderung des Gesetzesvorschlages Rechnung zu tragen. Sie sind jedoch insoweit sie von einer Klarstellung sprechen, im Hinblick auf die — damals — geltende Rechtslage (§ 27 Abs 9 UStG 1994) unrichtig. Wenn der Gesetzgeber eine .— von der allgemeinen Regelung im B-VG (Art 49 Abs 1 Satz 2) abweichende — Regelung schafft, muss die Verwaltung diese Anordnung beachten und befolgen.

B. Zum Vorrang des nationalen Rechts verweisen wir auf *Ruppe UStG Einf Tz 26*:

„Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger als das Richtlinienrecht, so gilt, da die Richtlinie keine unmittelbare Verpflichtung des einzelnen Bürgers begründen kann, der Anwendungsvorrang des nationalen Rechts (vgl auch BFH 8.10.1991, BStBI 1992/II 209; 19.5.1993, BStBI II 779, 781)“.

Die Einschränkung, die sich in der ersten und zweiten Auflage aaO noch befunden hat

„wird zumindest von der deutschen Rechtsprechung ein Anwendungsvorrang des nationalen Rechtes vertreten“ hat *Ruppe* – mit Recht – in der 3. Auflage 2005 fallengelassen.

1. Die Liste einschlägiger Entscheidungen des BFH ist zwischenzeitig im Laufe der Jahre auf eine beträchtliche Zahl angewachsen (zB – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – BFH 8.10.1991, V R 95/89, BFHE 166, 191 = BStBI 1992 II 209(210); BFH 19.5.1993, V R 110/88, BFHE 172, 163 = BStBI 1993 II 779 [781]; BFH 25.11.2004, V R 4/04 bzw VR 25/04 und V R. 26/04, BFHE 208, 479 = BStBI 2005 II 415 bzw 419; BFH 18.8.2005, V R 42/03, BFHE 211, 537 = BStBI 2006 II 44; BFH 27.4.2006, V R 53/04, EFHE 213, 256 = BStBI 2007 II 16; BFH 15.3.2007, VR 55/03, UVR 2007, 196).

2. In der FS Nolz findet sich eine Darstellung dieser Entscheidungen auf den Seiten 333 ff. *Arnold, Günstigere nationale Normen — zum Anwendungsbereich des nationalen Rechts*, hat aaO das Thema literarisch aufgearbeitet und auch auf ein einschlägiges Erkenntnis des VwGH verwiesen.

Auf Seite 346 wird aaO auf die eindeutig textierten Übergangsbestimmungen des AbgSiG 2007 verwiesen, die zumindest als günstigere nationale Norm anzuwenden sind.

Taucher, Vorstand im Institut für Finanzrecht an der Universität Graz, hat sich bereits der von *Arnold* vertretenen Ansicht voll inhaltlich angeschlossen (Gutgläubensschutz und Vorsteuerabzug – Zur EuGH-Judikatur und der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 30Z 1 UStG [1994], SWK2008, S 622).

Die von der Bp angeführte (ihr vom Fachbereich mitgeteilte) Entscheidung des UFS beruft sich lediglich auf die oben bereits in rechtes Licht gerückten Materialien.

3. Es ist demzufolge so, dass alle Überlegungen des Finanzamts, die mit einer Ergänzung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 durch AbgSiG 2007 zusammenhängen, gesetzwidrig sind und ins Leere gehen. Der VwGH hat erst jüngst im Erk 17.4 2008, 2008/15/0916 ausgesprochen, mangels gesetzlicher Rückwirkung einer Änderung lasse sich aus einer Gesetzesänderung nicht ableiten, dass es sich nur um eine Interpretation des Gesetzgebers handle. Derartiges muss umso mehr (Größenschluss!) gelten, wenn der Gesetzgeber nicht nur keine Rückwirkung gesetzlich angeordnet hat, sondern im AbgSiG 2007, BGBl I 99 § 28 Abs 3 Z 1 UStG 1994 ausdrücklich bestimmt hat, dass Änderungen aufgrund des AbgSiG 2007 im § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nur „auf Umsätze, die nach dem 31.12.2007 ausgeführt werden, anzuwenden“ sind.

4. Die rückwirkende Änderung einer derart gravierenden Sanktion widerspricht auch krass dem rechtsstaatlichen Gebot der Beachtung von Treu und Glauben.

C. Das Recht auf Vorsteuerabzug gehört zu den Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechtes. *Ruppe* (UStG³ § 12 Tz 3) zählt dieses Recht zu den „*zentralen Vorschriften des Mehrwertsteuerrechtes*“, zum Kernstück des MWSt-Systems (Tz 9 mit umfangreicher EuGH-Judikatur). Nur so ist die Höhe des (Normal-)Steuersatzes (20 %) gegenüber zuletzt 5,5 % gem UStG 1959 überhaupt sachlich gerechtfertigt.

1. Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges führt zu krassen Wettbewerbsverzerrungen und verstößt somit gegen eines der fundamentalen Prinzipien des Mehrwertsteuerrechtes.

Ruppe führt aaO nach Zitierung der einschlägigen EuGH-Judikatur zusammenfassend aus, das Recht auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des gemeinschaftlichen Umsatzsteuersystems, welches nicht – und zwar auch nicht zum Zweck der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und –umgehungen – beeinträchtigt werden darf; wenn gelindere Mittel in Betracht kommen.

2. Aus all diesen Gründen ist die Judikatur des EuGH auch zum Ergebnis gekommen, dass ein Gutglaubensschutz erforderlich ist (vgl zB EuGH 12.1.2006, Rs C-354/03, *Optigen* und 6.7.2006, Rs C-439/04, *Kittel*).

Bezeichnenderweise zieht die Finanzverwaltung aber aus eben dieser EuGH-Judikatur den (hier unzulässigen!) Gegenschluss, dass derjenige, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, des Rechtes auf Vorsteuerabzug verlustig gehe.

Wir sind das Opfer krimineller Machenschaften Dritter geworden. Auch die Finanzverwaltung ist Opfer dieser Personen geworden. Fest steht, was wir schon aus wiederholten Bemerkungen im Zuge der Prüfung wissen, dass der geschädigte Fiskus (als Opfer Dritter) diesen Schaden von sich auf uns abwälzen möchte.

Erinnert sei daran, dass die Kommission in ihrer Mitteilung an den Rat vom 19.7.2006, KOM (2006) 404 den offiziellen Antrag Österreichs gem Art 27 der 6. MWSt-RL (Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei allen B2B-Umsätzen) ua mit der Begründung abgelehnt hat, es ginge solcherart das finanzielle Risiko der Nichtabführung der Umsatzsteuer vom Fiskus auf die Unternehmer über. Genau von dieser verpönten Zielsetzung ging die Prüfung und geht der angefochtene Bescheid aus.

Diese „Schadensabwälzung“ ist – jedenfalls in unserem Fall – rechtlich nicht zulässig.

Obwohl das Finanzamt an den Inhalt des Berichtes (§ 147 Abs 1 BAO) in keiner Weise rechtlich gebunden ist (VwGH 3 1.10.2000, 95/15/0114; 28.3.2001, 98/13/0026), folgt das Finanzamt in seinen Bescheiden uneingeschränkt diesem Bericht. Es werden solcherart

bedauerlicherweise sowohl die durch die aufgezeigten Zielsetzungen bewirkten rechtlichen Fehlbeurteilungen als auch die unzutreffenden (bzw unvollständigen) Ausführungen zum Sachverhalt (die sich selbst als „Feststellungen“ bezeichnen) übernommen. Mehr noch, das Finanzamt war es, das den Prüfungsbericht – unter Beibehaltung des Datums – noch durch mehrere Änderungen zu unseren Lasten verschärfte (dazu siehe „zum Sachverhalt“ unter IV).

D. Das Finanzamt unterstellt eine missbräuchliche Praxis in Gestalt von Scheingeschäften (jedenfalls hinsichtlich unserer Rückkäufe und der korrespondierenden vorangegangenen Verkäufe), zieht aber nicht die durch das Urteil des EuGH vom 21.2.2006 in der Rs C 255/02, *Halifax plc*, aufgezeigten Konsequenzen. Die Steuerverwaltung kann zwar (rückwirkend) in derartigen Fällen die Erstattung der abgezogenen Beträge für alle Umsätze verlangen, hinsichtlich derer sie feststellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in missbräuchlicher Weise ausgeübt wurde (Rn 95), sie muss davon jedoch auch alle Steuern auf Ausgangsumsätze abziehen, die der betreffende Steuerpflichtige im Rahmen des Geschäftsplans „willkürlich“ geschuldet hat und sie muss gegebenenfalls überschießende Beträge erstatten (Rn 96). Das heißt in concreto, dass jedenfalls für alle Umsätze, die wir als Lieferant mit Y./M. getätigt haben, keine Umsatzsteuer von uns als Lieferant zu entrichten ist, die Gegenstand von Rücklieferungen an uns (seitens der Empfänger dieser Lieferungen) waren.

Diese rechtlichen Ausführungen erfolgen selbstverständlich unpräjudiziell unseres (primären) Rechtsstandpunktes. Wir fordern aber jedenfalls eine konsequente Umsetzung der EuGH-Judikatur ein, wenn die Finanzverwaltung missbräuchliche Scheingeschäfte annimmt und uns den Vorsteuerabzug verweigert. Konsequenterweise darf sie dann keine Umsatzsteuer für die vorangegangenen Lieferungen von uns verlangen. Im maßgeblichen Zeitraum (2007) gab es keine klare und unzweideutige Rechtsgrundlage für eine (andere) Sanktion. § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 galt in der Fassung vor AbgSiG 2007, § 27 Abs 9 UStG 1994 stand zwar in Geltung, aber mit einem unbestimmten Rechtsbegriff keineswegs klar und unzweideutig (abgesehen davon, dass wir wie bereits vorgetragen keinerlei einschlägige Kenntnis hatten).

Diesbezüglich fehlt im Bp-Bericht das erforderliche Zahlenmaterial (genauso wie zur Frage, wieviel Y./M. von mit uns getätigten – konkret anzuführenden – Umsätzen überhaupt an einkommensteuer nicht entrichtet haben).

IV. Zum Sachverhalt:

A. Allgemeines:

Wir haben alle Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise (nicht etwa ex post, wenn man im Nachhinein immer „gescheiter“ ist) von uns verlangt werden kann, um sicherzustellen, dass unsere Umsätze nicht in einen „Betrug“ einbezogen werden.

Nicht zuletzt im Hinblick auf die verfassungsgesetzlich gewährleistete Unschuldsvermutung (Art 6 Abs 2 EMRK) konnten wir auf die Rechtmäßigkeit der Umsätze – ohne Gefahr zu laufen, das Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren – vertrauen. Niemandem ist vorweg zu unterstellen, dass er strafbare Handlungen begeht.

Bei Eingehen der Leistungsbeziehung haften wir keinerlei Kenntnis davon, dass der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesehen hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten. Wir haben (bis heute) keine Kenntnis davon, ob und in welcher Höhe USt nicht entrichtet wurde.

Wir bestreiten auch vorsichtshalber, dass eine derartige Absicht bei allen – auch bei den ersten – Rechnungen bereits vorhanden war. Wir bestreiten insbesondere, dass wir wussten oder wissen mussten, dass die betreffenden Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen der Y. standen.

Wir betonen, dass Umsatzsteuer für eine Zeitspanne von neun Monaten (Februar bis Oktober 2007) zur Debatte steht, und dass nicht nur jeder Kalendermonat, sondern sogar jeder einzelne Umsatz (jede Leistung) erforderlichenfalls stichtagsbezogen gesondert auf allenfalls maßgebliche Voraussetzungen zu prüfen ist.

Die Korrektheit, mit der unser Unternehmen geführt wird, ist auch durch den Umstand dokumentiert, dass die soeben abgeschlossene Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 zu einem NULL-Ergebnis geführt hat! Es handelt sich daher um einen Einzelfall, bei dem wir das Opfer eines „Betruges“ geworden sind.

Der Umstand, dass Dritte „Betrug“ begangen haben (dürften), steht dem Vorsteuerabzug für sich allein nicht entgegen.

B. Sachverhalt

1. Beginn der Geschäftsbeziehungen

Die Geschäfte mit Y. Beteiligungs-GmbH & Co KG begannen im Oktober 2006. Die Kontaktaufnahme erfolgte durch einen Anruf von Herr K. U. bei Herrn Z. mit dem Wunsch, Diesel von X. zu kaufen. Die Kontaktaufnahme erfolgte auf Empfehlung von Herrn O von der Firma C, einem Geschäftspartner von X. (vgl. das Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung von Herrn U. vom 3. Juni 2008). Die größten Kunden von Y. waren zu diesem Zeitpunkt das Lagerhaus YX sowie G , N und H (vgl. ebda., Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung von Herrn Z. vom 11. April

2008). Es fand auch ein Antrittsbesuch von Herrn U. bei X. statt (vgl. das Protokoll über die Vernehmung von Herrn Z. vom 26. September 2007). Diese Kontaktaufnahme entspricht den üblichen Geschäftsanbahnungen zwischen Unternehmen.

Herr U. verfügte über eine professionelle E-Mailadresse: K. .U. @Y. -austria.at

Nach Kontaktaufnahme und vor Beginn der Lieferungen holte Herr Z. eine entsprechende KSV-Auskunft über Y. ein, die aber keine wesentlichen Informationen zu Y. ergab. Das Einholen einer KSV-Auskunft entspricht der üblichen Vorgangsweise von X. bzw. von Herrn Z. bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen, um zu klären, wie die Zahlungsbedingungen gestalten werden sollen. Aufgrund der dürftigen KSV-Auskunft war es X. nicht möglich, eine Kreditversicherung für die Lieferungen an Y. abzuschließen.

Daher wurde branchenüblich vereinbart, dass die Lieferungen nur gegen Vorkasse beziehungsweise gegen Zahlung bei Übergabe des Diesels erfolgen. Anmerkung: Diese Zahlungsmodalitäten wurden für die Lieferungen an Y. und M. Dienstleistungs GmbH („M.“) im Wesentlichen eingehalten. In einigen Fällen erfolgten die Zahlungen erst einige Tage nach Erhalt der Lieferungen (z.B. Ende Oktober 2007, weshalb von X. offene Forderungen gegen Y. bzw. M. in Höhe von EUR 3,801.996,53 bestehen). In diesem Ausmaß hat X. auch einen Schaden aus den Lieferungen erlitten.

Es ist nicht ungewöhnlich, dass die KSV-Auskunft negativ ist und somit auch keine Lieferversicherung abgeschlossen werden kann, zB wenn bei neu gegründeten Unternehmen noch keine Bilanzen vorliegen. Auch bei ausländischen Kunden erfolgt die Lieferung seitens X. gegen Vorkasse. Diese Vorgangsweise ist jedenfalls branchenüblich und entspricht den Konzernrichtlinien der V (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn K vom 13 März 2008).

Eine schriftliche Vereinbarung über die Lieferungen wurde nicht abgeschlossen und Bestellungen telefonisch getätigt. Dies entspricht den branchenüblichen Gepflogenheiten (vgl. z.B. das Protokoll über die Vernehmung von Frau G vom 12. Dezember 2007, das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn Ing. Qu vom 4. Juni 2008 sowie das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn S. vom 5. Juni 2008).

Zusammen gefasst, waren Kontaktaufnahme und der Ablauf der Geschäfte branchenüblich.

2. Verlauf der Lieferungen

Die Lieferungen fanden im November und im Dezember 2006 im kleinen Ausmaß statt. Im Jänner 2007 fanden keine Lieferungen statt. Ende Februar 2007 wurden die Lieferungen

wieder aufgenommen, wieder gegen Vorkasse. Herr U. wollte nun größere Mengen Diesel von X. kaufen.

Als Begründung für die Ausweitung der Lieferungen und weiters für die Tatsache, dass er Verkäufe am Markt unter seinem Einstandspreis durchführt, führte Herr U. sinngemäß folgendes an:

- Er kaufe Getränke (E. F.) im Inland mit österreichischer Umsatzsteuer ein und verkaufe diese ohne österreichische Umsatzsteuer ins Ausland.
- Die Getränkelieferungen erfolgen in sehr großem Umfang. Die von seinen Lieferanten in Rechnung gestellte österreichische Umsatzsteuer müsse er sofort an seine Lieferanten bezahlen, bekomme diese aber gar nicht oder erst viele Monate später vom Finanzamt zurück.

Als Ausgleich und zur Zwischenfinanzierung würde Y. folgendes Geschäftsmodell verfolgen:

- Der Diesel wird hauptsächlich aus Deutschland ohne Umsatzsteuer (innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland) einkauft und in Österreich mit 20 % österreichischer Umsatzsteuer weiterverkauft.

* Die Kunden mussten an Y. zeitnah zahlen. Die Umsatzsteuerschuld wird in den Umsatzsteuervoranmeldungen mit dem Vorsteuerguthaben saldiert, wodurch keine Guthaben gegenüber dem Finanzamt mehr entstehen und keine Finanzierungslücke mehr besteht.

(vgl. das Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung von Herrn Z. vom 11. April 2008).

Da Herrn Z. eine ähnliche Problematik (d.h. X. werden die Vorsteuerguthaben nur mit erheblicher Verzögerung rückbezahlt) bei der X. bekannt war, kam ihm die Erklärung plausibel vor. Eine andere kurzfristige Finanzierung zum Beispiel über Factoring von Forderungen ist zudem extrem teuer. Die Plausibilität dieser Finanzierung wurde in der Stellungnahme von BCD DEF Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH vom 1. Februar 2008 dargestellt.

Im Zuge der Ausweitung der Geschäftsbeziehungen besuchte Herr Z. im August bzw. September 2007 das Büro der Y. in Villach. Sowohl das Büro und das Auftreten der Y. als auch deren Vertreter waren professionell und branchenüblich:

Y. hatte ihr Büro in der YZ Straße xy in Villach auf einem Betriebsgelände mit Parkplätzen für Kunden bzw Dienstnehmer. Es gab zumindest vier Büroräume in Villach. Die Räumlichkeiten waren normal wie Büroräumlichkeiten ausgestattet, das heißt mit Schreibtischen, Computern, Ordnern, Kästen, Faxgeräten und Telefonanlage.

Insgesamt verfügte Y. laut Erinnerung von Herrn Z. über 8 Dienstnehmer (inklusive den Herren U. bzw. B.):

- In Villach gab es eine Buchhalterin, Frau I., sowie Frau J. , die Papiere im Zusammenhang mit dem Mineralölhandel bearbeitet hat (die die Mengen abgestimmt hat und auch die begleitenden Verwaltungsdokumente für MöSt-Zwecke verteilt hat). Zusätzlich gab es noch zwei Damen, die das Speditionsgeschäft betreut oder gemacht haben, das heißt, die Abrechnungen mit den Fahrern und sonstige Aufgaben im Zusammenhang mit dem Speditionsgeschäft durchgeführt haben.
- In Salzburg gab es außerdem noch eine Dame, mit der Herr Z. ebenfalls ein oder zweimal telefoniert hat.
- Zusätzlich gab es noch einen Buchhalter, mit dem Herr Z. aber nicht telefoniert bat. Schließlich gab es noch Herrn B. und Herrn U. .

(vgl. das Protokoll über die Vernehmung von Frau J. vom 19. November 2007).

Im Vergleich zur Branchenüblichkeit: X. selbst hat vier Dienstnehmer und hat neben dem Handelsgeschäft auch zu dem Zeitpunkt 16 Tankstellen betreut,

Die Büroräumlichkeiten, deren Ausstattung sowie der Einsatz von Dienstnehmern von Y./M. waren somit branchenüblich.

3. Preise von Y.

Y. verkaufte den Diesel auf dem Markt zu sehr günstigen Preisen. Dies ist aber nichts Ungewöhnliches, wenn neue Unternehmen tätig werden: Zum Beispiel wird auch von CDE (bzw. im gleichen Zeitraum von ID) versucht, mit extrem günstigen Verkaufspreisen auf den österreichischen Markt zu drängen. Nachweise, dass die günstigen Preise für Verkäufe von M. anderen Kunden ebenfalls angeboten wurden, ergeben sich durch Herrn Z. vorgelegte Rechnungen von M. an andere Kunden vom 25., 27. und 29. Oktober 2007.

Herr Z. besprach mit Herrn U., dass Y. auch an X. gewisse Mengen mit einem ähnlich günstigen Preis verkaufen sollte (vgl. die Niederschriften über die Vernehmung von Herrn U. vom 31. Oktober 2007 und vom 6. November 2007 sowie das Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung von Herrn Z. vom 11. April 2008). Diese Rückkäufe erfolgten zum Teil unmittelbar nach den Verkäufen, d.h. ohne dass die Waren zwischen Verkauf und Rückkauf bewegt wurden. Durch die Käufe von Y. wollte Herr Z. verhindern, dass zu große Mengen günstigen Diesels auf dem österreichischen Markt angeboten würden (was einen enormen Preisdruck bedeuten würde). Herr Z. reagierte damit auf Beschwerden von X. -

Kunden: Da den Kunden von X. oft bekannt war, dass die Lieferungen durch Y. aus V Kontingenten stammen, beschwerten sich Kunden bei Herrn Z. , dass er ihnen keine ähnlich günstigen Preise anbieten kann. Außerdem bestehen im Mineralölhandel sehr niedrige Margen, und die Geschäfte mit Y. und M. waren für X. günstig.

Durch die Rückkäufe wurde zusätzlich das Kreditrisiko von X. reduziert, da in einigen Fällen nunmehr der Verkauf nicht mehr gegen Vorkasse erfolgte (vgl. Niederschrift über die Vernehmung von Herrn Z. vom 26. September 2007).

Die Rückkäufe wurden (sofern diese aus dem X. Kontingent stammten) vor Auslieferung der Ware aus dem Lager bzw. der Raffinerie, und ohne dass die Ware bewegt wurde, durchgeführt. Dies ist branchenüblich. Die Auslieferung erfolgt aus logistischen Gründen erst, wenn der Bestimmungsort der Ware bekannt ist (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn K vom 13. März 2008).

4. Ende der Lieferungen

Am 26. September 2007 wurde Herr Z. als Zeuge zu den Geschäften mit Y. und M. von den Finanzbehörden einvernommen (siehe die entsprechende Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen). Herr Z. hatte erfahren, dass die Verfahren gegen Y. bzw. M. durch die Finanzbehörden (vermutlich) aufgrund der Anzeige eines Konkurrenten eingeleitet wurden. Dass dahinter wirklich ein substantielles Verfahren stand, war nicht bekannt. Im Gegenteil, aus dem Schreiben der Kanzlei GG an das Finanzamt Salzburg-Stadt im Zusammenhang mit der Drittschuldnerexekution vom 11. September 2007 wurde entnommen, dass die Firma Y. bereit ist, ihren Abgabenverpflichtungen nachzukommen, sobald Abgabenbescheide erlassen werden, die von Y. hinsichtlich ihrer Richtigkeit überprüft werden können.

Aus diesem Grund tätigte X. weiter Geschäfte mit Y. und M. bis Ende Oktober 2007. Am 29. Oktober 2007 wurden die Geschäfte beendet.

5. Umfang der Lieferungen

Insgesamt wurden von X. an Y. Diesel um EUR 97,864.724,74 brutto verkauft.

Von Y. wurde Diesel um EUR 31,377.319,07 brutto an X. verkauft. Von X. an M. wurde Diesel um EUR 22,298.564,35 brutto verkauft. Von M. wurde Diesel um EUR 6,706.623,68 brutto (d.h. inklusive 20% Umsatzsteuer) an X. verkauft.

Im Folgenden werden die Bruttobeträge dargestellt, die Umsatzsteuer (Vorsteuer) ist 1/6 davon.

Y. in EUR

2006	Verkäufe	Käufe
November	202.649,06	
Dezember	1,272.860,46	
2007		
Jänner		
Februar		153.543,11
März	5.122.186,64	1.146.411,13
April	11.442.055,33	1.296.955,81
Mai	11.478.441,99	2.688.717,78
Juni	16.792.049,43	4.267.398,15
Juli	19.061.411,44	8.081.409,25
August	25.383.053,37	12.050.973,09
September	7.078.610,83	1.491.910,15
Oktober		
November		
Dezember		
Summe	97.864.724,14	31.177.319,07

M. in EUR

2007	Verkäufe	Käufe
Jänner		
Februar		
März		
April		

Mai		
Juni		
Juli		
August		
September	13.636.841,75	5.600.310,94
Oktober	6.637.920,92	1.106.312,74
November	54.960,50	
Dezember	1.968.841,18	
Summe	22.298.564,35	6.706.623,68

Betraglich entspricht dies den Feststellungen laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Dezember 2008.

6. Gang des Verfahrens

Das Finanzamt hat zuerst – wie nun aufgrund der Entscheidung des UFS feststeht rechtswidrig – einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Der UFS hat diesen zwischenzeitig ersatzlos behoben.

Im Zeitraum Jänner bis Dezember 2008 fand eine Betriebsprüfung statt. Am 9. Dezember 2008 wurde die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO abgehalten und eine Niederschrift zur Schlussbesprechung erstellt.

Von den Prüfern wurde festgestellt, dass X. kein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen von Y. bzw. M. zustünde. Begründet wurde dies in der Niederschrift mit der Sanktion des § 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG: „Dem Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung steht ein Vorsteuerabzug nicht zu, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung steht“.

Die Prüfer sahen es aufgrund des von ihnen ermittelten Sachverhalts als erwiesen an, dass X. von Umsatzsteuerhinterziehungen durch Y. bzw. M. gewusst hatte.

§ 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG sei aufgrund der erläuternden Bemerkungen trotz der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 30 Z 1, BGBl. 1 Nr. 99/2007, die ein Inkrafttreten für nach dem 31.12.2007 ausgeführte Umsätze festlegen, auch auf Umsätze im Jahr 2007 anzuwenden.

Vom zuständigen Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg wurde unter Verweis auf die Niederschrift die Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Oktober 2007 neu festgesetzt:

- für Mai und Juni 2007 mit Bescheiden vom 18. Dezember 2008 (jeweils eingelangt am 23. Dezember 2008);
- für Februar, März, April, Juli, August und September 2007 mit Bescheiden vom 19. Dezember 2008 (jeweils eingelangt am 29. Dezember 2008);
- für Oktober 2007 mit Bescheid vom 9. Jänner 2009 (eingelangt am 13. Jänner 2009).

7. Anmerkungen zu einzelnen Aussagen bzw. Anmerkungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.12.2008

Zu den Aussagen „Im März 2007 war es offensichtlich, dass Y. den Treibstoff sehr günstig anbietet“ und „Wir gingen in Anbetracht der Menge damals von einem Schnäppchen aus,“:

Dazu ist anzumerken, dass die Preise sehr günstig waren, dass aber ein Schnäppchen für einen Kaufmann etwas Positives ist und ein guter Preis einen Wettbewerbsvorteil darstellt. Von den Finanzbehörden wird offensichtlich unterstellt, dass hinter jedem günstigen Angebot ein Umsatzsteuerbetrug steht bzw. dass ein Kaufmann dies unterstellen muss. Dies ist jedenfalls zurückzuweisen.

Zu „Mir wurde bekannt, dass die Firma Y. Diesel zu Schleuderpreisen an ihre Kunden verkaufte. Y. hatte (im April 2007 haben wir selbst ca. EUR 10.000.000 an Y. verkauft) sehr viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen und hat somit den Markt gestört.“

Anmerkung dazu: Schleuderpreise bedeutet, dass die Kunden von X. bei X. entsprechend nachgefragt haben und Druck auf die X. und andere Lieferanten ausgeübt haben, um entsprechend günstige Preise zu bekommen. Es kommt vor, dass Mineralölhändler Waren zu einem besonders günstigen Preis anbieten, einfach um Kunden zu gewinnen und eine Kundenbasis aufzubauen, mit der Absicht, den Verlust am Anfang durch spätere Gewinne, wenn man die Kunden gewonnen hat, wieder auszugleichen. Auch hier ist ein unmittelbarer Konnex zum Erkennen von Umsatzsteuer- Betrug nicht zu erkennen.

Zu „Die Aufschläge und Spannen sind in den letzten Jahren extrem gesunken. Ein Dieseltzug von ca. 30 Litern – dies entspricht zurzeit einem Wert von ca. EUR 35.000 bleiben aufgrund der niedrigen Aufschläge vielleicht EUR 50 für den Großhändler. Man kann also damit rechnen, dass pro 100 Liter Diesel ungefähr 10 Cent für uns bleiben.“

Anmerkung dazu: Für 10 Cent zahlt sich ein Geschäft eigentlich nicht aus, eine übliche Handelsspanne sind eher 20 Cent pro 100 Liter Diesel aufwärts im Handelsgeschäft. Dies ist auch im Einklang mit der Aussage von Herrn H. S. .

Zur Aussage von H. S. , Prokurist der Firma D. AB GmbH: „Bei dem Handel mit Tankzügen schätze ich den Aufschlag pro Zug von ca. EUR 70 bis EUR 150, die Margen sind jedenfalls sehr gering. Der Preisunterschied war damals im Frühjahr 2007 (Mai bis Juni 2007) am Markt (ich meine damit, dass Diesel extrem günstig am Markt war), ist mir nicht realistisch erschienen. Ich habe mir Gedanken gemacht wie ein günstiger Diesel angeboten werden kann. Hinterziehung von Mineralölsteuer habe ich ausgeschlossen da mir dies aufgrund der benötigten Unterlagen und Dokumentationspflicht nicht machbar erscheint. Ich habe eher an

eine Konstruktion mit der österreichischen Umsatzsteuer gedacht, um möglicherweise Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt werden, wo dies nicht erlaubt ist. Zum Beispiel: Meine Vermutung war, dass vielleicht Ware ab N. (Deutschland) mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet wird, obwohl dies nicht möglich ist. Jedenfalls ist im Jahr 2007 der Markt derart mit Billigdiesel überschwemmt worden, dass ich mir gedacht habe, dass es nicht mit rechten Dingen zugegangen sein kann."

Anmerkung dazu: Die Aussage von Herrn S. ist nicht objektiv: Sie stammt aus einem Zeitpunkt, in dem die mutmaßlichen Malversationen von Y. bzw. M. bekannt und in den Zeitungen erwähnt wurden. Die Aussage ist daher zu relativieren, da es leicht ist, ex post einen Umsatzsteuerbetrug zu vermuten (wenn dieser Vorwurf bereits bekannt ist). Inhaltlich geht die Aussage insofern ins Leere, als im konkreten Sachverhalt keine Lieferungen aus Deutschland zu Unrecht mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet wurden. Im konkreten Sachverhalt wurden die Lieferungen an X. zu Recht mit österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Auch bei Überprüfung des Sachverhaltes gemäß den Anmerkungen von Herrn S. (Feststellung des Lieferortes, ob in Österreich oder in Deutschland) ergibt sich, dass der Lieferort in Österreich ist und somit die österreichische Umsatzsteuer zu Recht in Rechnung gestellt wurde. Auch bei dieser Vorsichtsmaßnahme wären die entsprechenden Geschäfte mit Y. bzw. M. abgeschlossen worden. Außerdem wurden insgesamt 7 Personen befragt, die mit Mineralölhandel zu tun haben (Frau G /G Internationale Transporte GmbH, Herr K /V A AG, Herr V. /R. GmbH, Herr Qu/E Betriebs-GmbH, Herr R/W GmbH, Herr S. /D. AB GmbH, Herr M/M Transporte). Einzig Herr S. stellt die Behauptung auf, dass aus niedrigen Preisen auf einen Umsatzsteuerbetrug geschlossen werden könnte (und das mit einer ins Leere gehenden Begründung, siehe oben). Offenbar hatten die anderen Personen im Marktauftritt der Y. bzw. in den günstigen Preisen nichts Ungewöhnliches gesehen.

Die Aussage, dass der Markt mit Billigdiesel überschwemmt worden ist, bedeutet offensichtlich, dass mehrere Anbieter zu dieser Zeit mit sehr günstigem Diesel auf dem Markt aufgetreten sind. Y. hatte einen sehr geringen Marktanteil und hätte den Markt nicht „überschwemmen“ können. Daraus ist zu schließen, dass die Preise der Y. nicht ungewöhnlich günstig waren (arg.: Wenn der Markt von anderen Anbietern mit günstigem Diesel überschwemmt wurde, sind die günstigen Preise eines einzelnen Anbieters nicht mehr ungewöhnlich).

Zu „Um die billige Ware vom Markt zu bekommen und selbst vom restlichen Vorteil profitieren zu können, wurde zwischen Herrn Z. und Herr K. U. vereinbart, dass die Firma Y. T. -G. auch die Firma X. KG mit der günstigen Ware beliefern sollte."

Es ist anzumerken, dass durch diese Gegenrechnung die Außenstände reduziert und somit die Gefahr eines Forderungsausfalls minimiert wurde (vgl. Niederschrift über die Vernehmung von Herrn Z. vom 26. September 2007). Dies entspricht dem Vorgehen eines vorsichtigen Kaufmanns.

Zu „Y. fragt mich, wie viel Tankzüge ich am nächsten Tag brauchte, er berücksichtigte dies bei der Bestellung der Gesamtmenge bei mir.“

Die Bestellung lief folgendermaßen ab: Herr Z. kontaktierte Herrn U. und teilte ihm mit, was der Preis für den nächsten Tag war. Später hat dann Herr U. Herrn Z. angerufen und ihm gesagt, zu welchem Preis Y. an X. liefern könnte. Darauf hat Herr Z. je nach Preis entschieden und Herrn U. gesagt, wie viele Tankzüge X. zusätzlich abnimmt.

Herrn Z. war auch bekannt, dass die Preise von Y. für Verkäufe an X. höher waren als die Preise, die Y. anderen Kunden angeboten hatte.

Zu „Die mangelnde Kreditwürdigkeit der Firma Y. T. -G. war der Firma X. KG bekannt, dennoch ließ sie sich auf diese ungewöhnliche Geschäftsgebarung ein.“

Wie in E.1, oben angeführt, waren die Geschäfte nicht ungewöhnlich wie seitens der Betriebsprüfung behauptet (und nicht näher begründet). Die Kontaktaufnahme vor den Käufen erfolgte auf Empfehlung und mit einem persönlichen Treffen. Dies entspricht dem normalen Vorgehen im Geschäftsleben. Es ist nicht ungewöhnlich, dass die KSV Auskunft negativ ist und somit auch keine Lieferversicherung abgeschlossen werden kann, zB wenn noch keine Bilanzen vorliegen. Dies kommt auch bei anderen Kunden z.B. slowakischen und tschechischen Abnehmern vor. Auch in diesen Fällen erfolgt die Lieferung gegen Vorkasse. So handelt nicht nur die Firma X. , sondern ist dies branchenüblich, und wird zum Beispiel auch von V so gehandhabt (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn K vom 13. März 2008).

Zu „Die dargestellten Gegengeschäfte zum Ausgleich einer Finanzierungslücke aus dem Getränkeverkauf würden, wenn überhaupt, nur kurzfristig, d.h. spätestens bis die ersten Vorsteuerbeträge vom Finanzamt zurückfließen, nötig sein.“

Dies ist betriebswirtschaftlich nicht korrekt. Die Verbuchung jeder UVA um einige Monate verspätet erfolgt, ergibt sich jeden Monat eine neue Finanzierungsgebühr. Zum Beispiel: Im Februar ist an den Lieferanten die Verbindlichkeit aus der Lieferung in Höhe von EUR 120.000 (EUR 100.000 + EUR 20.000 Umsatzsteuer) zu zahlen. Die Erstattung der EUR 20.000 Vorsteuern erfolgt erst im November. Im März ist ein Betrag von EUR 240.000 (EUR 200.000 + EUR 40.000 Umsatzsteuer) an den Lieferanten zu zahlen. Die Erstattung erfolgt im

Dezember. In beiden Fällen besteht eine Finanzierungslücke (Finanzierung eines Betrages von EUR 20.000 von Februar bis November bzw. Finanzierung eines Betrages von EUR 40.000 von März bis Dezember). Jeder dieser Beträge muss finanziert werden, das heißt entweder durch ein Darlehen, die Überziehung eines Kontos oder durch Factoring.

Die Plausibilität dieser Finanzierung wurde in der Stellungnahme von BCD DEF Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH vom 1. Februar 2008 dargestellt (siehe Anlage 1).

Zu „Nachdem die Firma Y. T. -G. wegen eines Strafverfahrens die Tätigkeit einstellte, wurden die gleichen Geschäfte mit der Firma M. GmbH fortgeführt.“

Laut Information von Herrn Z. wurde die Strafanzeige aufgrund der Anzeige durch einen Konkurrenten eingeleitet. Dass dahinter wirklich ein substantielles Verfahren stand, war nicht bekannt. Im Gegenteil, im Schreiben der Kanzlei GG an das Finanzamt Salzburg-Stadt im Zusammenhang mit der Drittschuldnerexekution vom 11. September 2007 wurde festgehalten, dass die Firma Y. bereit ist, ihren Abgabenverpflichtungen nachzukommen, sobald Abgabenbescheide erlassen werden, die von Y. hinsichtlich ihrer Richtigkeit überprüft werden können (vgl. Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung Herr Z. vom 11. April 2008). Außerdem ist es ungewöhnlich, dass die Finanzbehörden einen Umsatzsteuerbetrüger weiterhin ungehindert seine Geschäftstätigkeit entfalten lassen. Auch aus diesem Grund war es verständlich, dass die Anzeige allein nicht zu einer Beendigung der Geschäftsbeziehungen führte.

8. Ad wissen bzw. wissen müssen

§ 12 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz UStG ist aufgrund der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 30 Z 1, BGBl. I Nr. 99/2007, die ein Inkrafttreten für nach dem 31.12.2007 ausgeführte Umsätze festlegen, nicht auf die gegenständlichen Umsätze im Jahr 2007 anzuwenden.

Der guten Ordnung halber halten wir aber zum „wissen“ bzw. „wissen müssen“ folgendes fest:

Laut Urteil des EuGH in der Rs „*Axel Kittel*“ steht einem Steuerpflichtigen aufgrund des Gemeinschaftsrechts auch dann ein Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu, wenn ein Lieferant einen Umsatzsteuerbetrug begangen hat und die Umsatzsteuer nicht an die Behörden abgeführt hat, aber der Steuerpflichtige weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer (Lieferanten) begangenen Betrug einbezogen war. Wenn der Steuerpflichtige wusste oder wissen musste, dass er sich mit seinem Erwerb

an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so steht dem Steuerpflichtigen kein Vorsteuerabzug aus diesem Umsatz zu.

Zu „wissen“:

Es ergibt sich aus dem Sachverhalt kein Anhaltspunkt, dass X. von einem Umsatzsteuerbetrug durch Y. bzw. M. wusste. Im Gegenteil, X. ist selber geschädigt und hat noch eine ausstehende Forderung in Höhe von EUR 5,196.142,04 gegen Y.. Hätte X. gewusst, dass Y. bzw. M. Umsatzsteuerbetrug begehen, hätte X. wohl nur gegen Vorkasse geliefert, um sich selbst nicht zu schädigen. Bei einem Umsatzsteuerbetrüger ist jederzeit zu erwarten, dass dieser seine Geschäftstätigkeit von einem Tag auf den anderen einstellt und nicht auffindbar ist. Es ist wohl davon auszugehen, dass Herr Z. das nicht bewusst in Kauf genommen hätte.

Zu „wissen müssen“

Dieses „wissen müssen“ wird vor Allem als Sorgfaltspflicht verstanden:

Wirtschaftsteilnehmer müssen alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen wurden. In der Literatur wird als Maßnahme eine Abfrage beim Firmenbuch bzw. der Steuernummer verlangt. Dies sei vernünftigerweise notwendig. Dem Unternehmer könne nicht zugemutet werden, einen Detektiv zu beschäftigen.

Seitens der Finanzverwaltung wird betont, dass ein „wissen müssen“ vorliegt, wenn hinreichende Verdachtsgründe vorliegen. Als Beispiele werden angeführt:

- an der Rechnungsanschrift ist nicht der leistende Unternehmer ausgewiesen;
- Fax-Sendungen stammen nicht vom leistenden Unternehmen sondern von einem branchenfremden Dritten;
- Die Übergabe der Ware erfolgt in erheblicher Menge und Wert immer auf offener Straße;
- Die Bezahlung des erheblichen Kaufpreises erfolgt immer in bar und bei Lieferung, hingegen der Weiterverkauf gegen Banküberweisung;
- Die anderen Geschäfte des Leistungsempfängers finden nicht unter diesen Umständen statt;
- Geschäfte sind geballt in einem kurzen Zeitraum, wobei der sonstige Geschäftsumfang des Leistungsempfängers bei weitem überstiegen wird;
- Ungewöhnliche Geschäftsanbahnung;
- Ungewöhnlichkeit der Zahlungs- und Lieferbedingungen;
- Ungewöhnlichkeit der Zahlungsabwicklung

- Unterbleiben des Zahlungsflusses;
- Ungewöhnlichkeit der Zwischenschaltung einer weiteren Handelsstufe.

Im konkreten Sachverhalt liegen keine der genannten Verdachtsmomente vor:

- Y. bzw. M. verfügten an der Geschäftsanschrift über professionell eingerichtete Büroräumlichkeiten sowie Dienstnehmer (vgl. B.2. oben und insbesondere die Niederschrift über die Vernehmung von Frau J. vom 19. November 2007);
- Es gab keine Fax-Sendungen von Dritten, Herr U. verfügte über eine professionelle e-mail Adresse (vgl. B.1. oben);
- Die Übergabe der Waren erfolgte nicht auf offener Strasse, sondern branchenüblich vor Auslieferung aus dem Lager bzw. der Raffinerie (vgl. B.3. oben);
- Es gab keine Barzahlungen (dies wurde seitens der Betriebsprüfung auch nicht behauptet und kann gerne nachgewiesen werden);
- Die Geschäfte mit anderen Kunden erfolgen unter ähnlichen Umständen (vgl. B.2. und B.3. oben);
- Die Umsätze waren nicht außergewöhnlich hoch (Wareneinsatz laut vorläufiger Gewinn- und Verlustrechnung 2007: ca. EUR. 223 Mio, Einkäufe von Y./M. : ca. EUR 32 Mio);
- Die Geschäftsanbahnung auf Empfehlung eines anderen Kunden war nicht ungewöhnlich. Y./M. belieferten auch andere bekannte Unternehmen (vgl. B.1 oben);
- Die Zahlungsbedingungen und Lieferbedingungen waren nicht ungewöhnlich (siehe die entsprechenden Punkte oben);
- Es fanden Zahlungsflüsse statt (siehe zu keine Barzahlungen, oben);
- Es wurde keine weitere Handelsstufe zwischen geschaltet (in die Lieferungen sind in der Regel mehrere Unternehmen eingebunden).

Somit lag keiner der Seitens der Finanzbehörden angeführten Verdachtsmomente vor. Wenn eine Prüfung der Geschäfte anhand der von den Finanzbehörden vorgegebenen Punkte keine Verdachtsmomente ergibt, wie hätte ein Geschäftsführer entdecken können, dass Y./M. in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt sind?

Abschließend fassen wir noch einmal zusammen:

Kontaktaufnahme, Lieferungen sowie Zahlungen erfolgten branchenüblich. X. holte entsprechende Nachweise ein und überzeugte sich persönlich, dass Y. über eine

branchenübliche Ausstattung an Personal, ein Büro sowie entsprechendes Anlagevermögen verfügte. Dies entspricht dem Vorgehen eines sorgfältigen Kaufmanns. Auch die Ermittlungen durch die Finanzbehörden haben hier keine Ungewöhnlichkeiten aufgezeigt.

Die Rückkäufe erfolgen auf Vorschlag von Herrn Z. . Die Begründung für die negative Marge aus Sicht von Y. bzw. M. war X. aufgrund der Erklärungen von Herrn U.

(Zwischenfinanzierung, da die Vorsteuerguthaben nur mit großer Verzögerung durch die Finanzbehörden erstattet werden) plausibel. Außerdem wurde auch laut Aussage von Herrn S. der Markt mit billigem Diesel überschwemmt. Daraus ist zu schließen, dass zu diesem Zeitpunkt insgesamt Diesel sehr günstig angeboten wurde.

Bei objektiver Beurteilung der Sach- und Rechtslage bestehen somit keine Anhaltspunkte, dass wir von Umsatzsteuerhinterziehungen durch Y. bzw. M. hätten wissen müssen. Dritte haben Umsatzsteuer hinterzogen und dabei bewusst das Finanzamt geschädigt (und wurden auch wir – wie der vorliegende Fall zeigt – Opfer dieser Malversationen). Es ist eine kriminalistische Erfahrungstatsache, dass die Täter ihre Absichten und Tathandlungen – schon aus Selbstschutz – gegenüber jedermann geheim halten und peinlichst bemüht sind, jeden Anschein eines Verdachts – welcher Art auch immer – zu vermeiden. Gerade diese Vorgangsweise wurde auch hier angewandt, sodass es mit vernünftigen Möglichkeiten und ohne Überspannung einer unternehmerischen Vorsicht nicht dazu kommen konnte, dass wir Verdacht schöpfen mussten, geschweige denn in eine Situation versetzt worden wären, die einen für uns USt-rechtlichen schädlichen Tatbestand verwirklicht,

Beweis für das gesamte Vorbringen zu IV:

W. Z. , Adresse im Akt;

beizuschaffende Steuerakten (USt 2007) der Y. und der M. ;

beizuschaffende (offenkundig gerichtliche) Finanzstrafakten gegen die Täter.

... "

Die der Berufung als Anlage beigelegte Stellungnahme der zeitweiligen zusätzlichen steuerlichen Vertretung der Bw, der DEF Wp und Stb GmbH vom 1. Februar 2008 lautet iw wie folgt:

„Stellungnahme

Finanzierung und Umsatzsteuer

... Wie vereinbart übermitteln wir Ihnen unsere betriebswirtschaftlichen Überlegungen zum Vorteilsvergleich im Zusammenhang mit der Rückzahlung von Umsatzsteuerguthaben.

1. Hintergrund

im Zuge einer Geschäftsbeziehung wurde der X. Gesellschaft m.b & Co KG („X.“) von einer anderen Gesellschaft, Y., folgende Erklärung für Preise für Verkäufe, die 2% - 3% unter den Einstandspreisen lagen, vorgelegt:

- Y. hat aus Ausfuhr- bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen Vorsteuerüberhänge: Y. kauft bei Österreichischen Lieferanten mit österreichischer Umsatzsteuer ein und verkauft an ihre Kunden ohne österreichische Umsatzsteuer (aufgrund der Ausfuhr- bzw. Innergemeinschaftlichen Lieferungen)
- Y. muss ihren Lieferanten den Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer bei Abnahme bezahlen.
- Die Vorsteuerüberhänge werden in den Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt und führen zu Guthaben auf dem Finanzamtskonto,
- Diese Guthaben werden von der Finanzverwaltung aber nicht verbucht bzw. Rückzahlungsanträge nicht oder sehr verspätet durch die Finanzverwaltung bearbeitet. Dadurch kann Y. über die Vorsteuerguthaben gar nicht oder sehr verspätet verfügen.

Für Y. ergibt sich eine Finanzierungslücke, da Y. den Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer an ihre Lieferanten sofort bezahlen muss, aber die Finanzbehörden die Vorsteuerguthaben aber erst nach einiger Zeit an Y. überweisen. Diese Finanzierungslücke kann durch Kredite/Darlehen bzw. durch alternative Finanzierungsformen (z.B. Factoring von nicht bezahlten Forderungen) ausgeglichen werden.

Als Alternative zu diesen Finanzierungsformen hat Y. folgendes überlegt:

- Y. kauft Waren als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen aus Deutschland ein,
- Y. verkauft diese Waren mit 20% österreichischer Umsatzsteuer in Österreich
- Einkauf und Verkauf (inklusive Umsatzsteuer) sind sofort zu bezahlen.
- Die sich ergebende Umsatzsteuerschuld wird in den Umsatzsteuervoranmeldungen mit den oben angeführten Vorsteuerguthaben saldiert und die Finanzierungslücke somit geschlossen.
- Es sei vorteilhafter, die Waren um 2% - 3% unter dem Einstandspreis zu verkaufen als die Finanzierungslücke durch einen Kredit/ein Darlehen oder durch Factoring auszugleichen.

Wir wurden ersucht, zu der Plausibilität dieser Überlegung aus unserer Sicht Stellung zu nehmen,

Details zur Y., Insbesondere zu deren Finanzierung, Finanzplanungen oder Sicherheiten bzw. Ergebnisprognosen, liegen uns keine vor.

2. Beurteilung

2.1. Umsatzsteuer

Unserer Erfahrung nach werden Vorsteuerüberhänge von dem zuständigen Finanzamt in der Regel nur sehr verspätet zurückgezahlt. Die Dauer zwischen Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung und der tatsächlichen Rückzahlung hängt vom Einzelfall ab, insbesondere ob das Unternehmen schon betriebsgeprüft wurde. Unserer Erfahrung nach dauert die Rückzahlung zwischen 3 Monaten und 18 Monaten.

Für den Zeitraum zwischen Entstehung und Auszahlung des Guthabens werden von den Finanzbehörden keine Zinsen gutgeschrieben.

2.2. Zinssätze in 2007

Laut Statistik der österreichischen Nationalbank betrugen die Zinssätze für Kredite im Jahr 2007 zw 4,4% und 5,4%. Bei Unternehmen mit einer schlechten Bonität ist eher von einem höheren Zinssatz auszugehen. Zu den Zinsen sind in der Regel eine Darlehens- bzw. Kreditgebühr von 0,8% der Darlehens- bzw. Kreditsumme und Spesen des Geldinstitutes hinzuzuzählen. Vereinfacht kann unserer Ansicht ein Zinssatz zwischen 5,5% und 7% geschätzt werden.

Bei Factoring (insoweit Forderungen nicht sofort vom Kunden beglichen werden) ist der effektive Zinssatz noch höher als bei Darlehen bzw Krediten (stark abhängig von der Art des Factoring bzw. der Qualität der Forderungen)

2.3. Vorteilsvergleich

Die Verkäufe werden mit einer negativen Marge von 2%-3% (vereinfacht mit 2,5% getätigt. Diese 2,5% wirken einmalig, d.h. verändern sich nicht durch den Zeitablauf.

Die Zinsbelastung aus einem Darlehen/Kredit ist zeitabhängig d.h. hängt von der Dauer zwischen Zuzahlung und Rückzahlung ab. Finanzierungsbedarf besteht zu dem Zeitpunkt, zu dem die Umsatzsteuer an den Lieferanten gezahlt wird, bis zu dem Zeitpunkt, an dem das Vorsteuerguthaben von den Finanzbehörden zurückgezahlt wird.

Die Verkäufe mit einer negativen Marge von 2,5% sind dann günstiger, wenn die Zinsbelastung 2,6% übersteigt. Dies kann wie folgt dargestellt werden:

$\text{Zinssatz}/12 \text{ Monate} > 2,5\%$

Gleich günstig sind die beiden Alternativen nach X Monaten:

$X \text{ Monate} = 2,5\% / \text{Zinssatz}/12$

Bei einem Zinssatz von 5,5% ergibt sich, dass der Verkauf um 2,5% unter Einstandspreis günstiger ist, wenn die Rückzahlung durch das Finanzamt erst 5,5 Monate nach Zahlung an den Lieferanten erfolgt.

Bei einem Zinssatz von 7% ergibt sich, dass der Verkauf um 2,5% unter Einstandspreis günstiger ist, wenn die Rückzahlung durch das Finanzamt erst 4,3 Monate nach Zahlung an den Lieferanten erfolgt.

Bei Factoring (höherer Zinssatz) ergibt sich ein noch kürzerer Zeitraum.

Ausgehend von einer Dauer zwischen 3 und 18 Monaten, bevor das Finanzamt Vorsteuerguthaben zurückzahlt erscheint die Finanzierung plausibel. ..."

Die Betriebsprüfung gab am 24. März 2009 folgende **Stellungnahme** zur Berufung ab:

„...Hinsichtlich der vom Berufungswerber zu Beginn der Berufungsschrift dargestellten rechtstheoretischen Überlegungen zur Wirkung des per 01.01.2008 in Kraft getretenen § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, nach dem das Recht auf Vorsteuerabzug für den Unternehmer entfällt, der wusste oder wissen musste, dass der an ihn ausgeführte Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, ist zu bemerken, dass gemäß der Auslegung des BMF diese Bestimmung lediglich klarstellende Funktion hat und auch auf Sachverhalte anzuwenden ist, die sich davor ereignet haben.

ad Seite 8: 4. Absatz

Die in der Berufungsschrift auf Seite 8 dargelegte Sichtweise, dass die Fa. X. GmbH & CO KG Opfer von Machenschaften Dritter gewesen sein soll, kann von der Betriebsprüfung nicht geteilt werden, da die Fa. X. GmbH & CO KG, denkt man sich die Versagung des Vorsteuerabzuges als Folge der Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung weg, im Grunde Profiteur von dieser Geschäftsbeziehung war.

Erstens waren die Firmen Y./M. der wesentliche Umsatzträger im Jahr 2007 für die Fa. X. GmbH & CO KG, zweitens konnte die Fa. X. GmbH & CO KG durch den Rückkauf von ca. 30% der Ware zu den bereits viel zitierten sehr günstigen Konditionen billig einkaufen und (drittens) diese Ware in Folge, trotz eines üblichen Aufschlages, preiswert an ihre eigenen Kunden bzw. Tankstellen weiterverkaufen.

Die Fa. X. GmbH & CO KG konnte aufgrund dieser Vorgänge dieselbe Ware doppelt verwerten und sich somit Wettbewerbsvorteile schaffen, die ihre Marktposition günstig beeinflussten.

Die Opferrolle der Fa. X. GmbH & CO KG kann sich somit nur aus der Tatsache erklären, dass hier durch rechtzeitiges behördliches Eingreifen zunächst eine Störung der gepflogenen Handelsabläufe zwischen den bezeichneten Unternehmen und in Folge eine Aufdeckung und Unterbindung der inkriminierten Geschäftsbeziehung erwirkt werden konnte.

Die Aussage, dass der Fiskus als im Grunde genommen einziger Geschädigter – Nichterhalt von Umsatzsteuer und Auszahlung von Vorsteuer – sich gerade an der Fa. X. GmbH & CO KG schadlos halten möchte, mag zwar dem äußeren Schein entsprechen, ist aber von der Intention her nicht korrekt, da sich der Fiskus an alle beteiligten Schadensverursacher wendet und bei der Anwendung geeigneter Methoden an die dafür vorgesehenen gesetzlichen Bestimmungen gebunden ist.

ad Seite 9; 1. Absatz

Folgender Punkt sollte klargestellt werden:

Die Bescheide des Finanzamtes und die beigelegten Berichte der Betriebsprüfung stellen eine rechtliche Einheit dar. Die Bescheide gründen sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und ergehen in Abstimmung mit der Betriebsprüfung durch das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt. Der Bericht der Betriebsprüfung stellt in diesem Zusammenhang lediglich die Bescheidbegründung dar.

Es ist nicht korrekt, dass das Finanzamt den Prüfungsbericht durch mehrere Änderungen zu Lasten des geprüften Unternehmens änderte bzw. verschärfte, eine solche Vorgangsweise wäre in Eigenregie des Finanzamtes rechtlich nicht zulässig.

Richtig ist, dass der Bericht bis zu seiner Letztfassung mehrmals durch die Organe der Großbetriebsprüfung angepasst wurde und zwar als Ausfluss der Wahrung des Grundsatzes des Parteienghörs gern. § 161 Abs. 3 BAO und § 183 Abs. 4 BAO.

Die Anpassungen wurden im Interesse der Wahrheitsfindung vorgenommen und dienten der Richtigstellung bzw. Verdeutlichung von Sachverhaltselementen.

Relevant ist letztendlich jene Version, die von der Finanzbehörde zusammen mit dem Abgabepflichtigen und dessen steuerlichen Vertretern (Mag. X – BCD , Fr. L. - StB Hb) überarbeitet und dem Abgabepflichtigen nachweislich – durch Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung – zur Kenntnis gebracht wurde.

Auf diesen Bericht gründen sich die durch das Finanzamt ergangenen Bescheide.

Der Vorwurf, dass in die Bescheide unzutreffende (bzw. unvollständige) Ausführungen zum Sachverhalt aufgenommen wurden, stellt eine bloße und unsubstantiierte Behauptung dar und möge seitens des Berufungswerbers dargestellt, konkretisiert und bewiesen werden.

ad Seite 9; 2.u. 3. Absatz

Folgende Darlegung kann von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden:

„Das heißt in concreto, dass jedenfalls für alle Umsätze, die wir als Lieferant mit Y.M. getätigt haben, keine Umsatzsteuer von uns als Lieferant zu entrichten ist, die Gegenstand von Rücklieferungen an uns (seitens der Empfänger dieser Lieferungen) waren.“

„Konsequenterweise darf sie dann keine Umsatzsteuer für die vorangegangenen Lieferungen von uns verlangen.“

Dazu ist zu bemerken:

Die Lieferungen von der Fa. X. GmbH & CO KG an die Fa. Y. erfolgten aus Deutschland und stellten innergemeinschaftliche Lieferungen dar.

Diesbezüglich ergab sich für die Fa. X. GmbH & CO KG mangels Steuerbarkeit in Österreich keine Umsatzsteuerlast, es wurde richtigerweise weder österreichische Umsatzsteuer verrechnet noch an das Finanzamt abgeführt.

Die Frage nach einer Rückerstattung von Umsatzsteuer durch die österreichische Finanzbehörde stellt sich deshalb in diesem Zusammenhang nicht.

Bezieht sich der Berufungswerber mit seiner Darlegung auf die Folgegeschäfte der Fa. X. GmbH & CO KG mit der von der Fa. Y. rückbezogenen Ware, so muss dazu gesagt werden, dass die Richtigkeit und Wirksamkeit dieser Geschäfte von der Betriebsprüfung nie bestritten wurde. Es handelt sich um ganz normale steuerbare und steuerpflichtige Umsätze, bei denen die Fa. X. GmbH & CO KG von ihren Kunden Umsatzsteuer vereinnahmt und an das Finanzamt abgeführt bzw. mit Vorsteuerguthaben verrechnet hat. Die Kunden haben die an die Fa. X. GmbH & CO KG bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht.

ad Seite 10; 1. Absatz

Der Vorwurf, dass im BP-Bericht erforderliches Zahlenmaterial hinsichtlich der Firmen Y./M. fehlt, ergibt sich aus der Tatsache, dass diese Firmen zwar wesentliche Elemente für die Sachverhaltsermittlung darstellen, jedoch mangels rechtlicher Relevanz nicht Gegenstand der Beurteilung im vorliegenden Fall sein können. Die Bekanntgabe steuerlicher Daten Dritter im berufungsgegenständlichen Betriebsprüfungsbericht würde, nach Ansicht der Betriebsprüfung, einen Verstoß gegen die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht gem § 48 a BAO darstellen.

Es sei abschließend bemerkt, dass der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Teil des Steueraktes des Abgabepflichtigen ist und somit der Akteneinsicht gem. § 90 BAO unterliegt.

ad Seite 11; 1. Absatz

Die Betriebsprüfung hat sich sehr intensiv mit den Geschäftsabläufen des geprüften Unternehmens beschäftigt und Strukturen bzw. Abläufe erkennen können, die letztendlich zu jener steuerlichen Beurteilung geführt haben, hinsichtlich derer sich der Berufungswerber in seinen Rechten verletzt erachtet.

Für die Sachverhaltsermittlung wurden Unterlagen beschlagnahmt und in Folge im Rahmen einer ergiebigen stichprobenartigen Belegauswahl sorgfältig überprüft. Das „Umdrehen“ jedes einzelnen Beleges in einem Betriebsprüfungsverfahren ist weder realistisch noch unter der Prämisse einer verfahrensökonomischen Abwicklung des Prüfungsverfahrens notwendig oder geboten.

So das Unternehmen der Ansicht ist, dass es Umsätze gibt, die anders stattgefunden haben als von der Betriebsprüfung in den von ihr – in ausreichender Anzahl – zufällig ausgesuchten, überprüften und z.T. dargestellten Fällen erkannt werden konnte, möge sie diese im weiteren Verfahrensverlauf vorlegen und hinreichend genau bezeichnen bzw. begründen.

Allerdings stellt sich die Frage, warum diese Fälle von Seiten des Abgabepflichtigen nicht schon im bisherigen Betriebsprüfungsverfahren belegt wurden bzw. belegt werden konnten. Jene Unterlagen, die der Betriebsprüfung vorgelegt wurden um eine Abweichung von den oben erwähnten systematischen Vorgängen darzulegen, waren in sich unschlüssig bzw. unstimmig und erfüllten somit den angestrebten Zweck nicht.

Zum Argument der bisherigen Unbescholtenheit des Unternehmens und dem Nullergebnis der Betriebsprüfung für die Jahre 2004 – 2006 ist zu bemerken, dass es bis zum Jahr 2007 keine Geschäftsfälle gegeben hat, die sich derart gestaltet haben, wie sie nun von der Betriebsprüfung beanstandet wurden.

Es ist festzuhalten, dass die Umsatzstruktur und die Umsatzhöhe im Jahr 2007 eklatant von den Ergebnissen der Vorjahre abwich. Eben aus dieser Andersartigkeit der Geschäfte der

Fa. X. GmbH & CO KG mit der Fa. Y. (Kunde ist gleich Lieferant; Einstandspreis Rückkauf ist geringer als eigener Einstandspreis) trat im Beobachtungszeitraum ein unübliches Moment in die Geschäftsgebarung des Unternehmens ein, das ein Geschäftsführer, der schon sehr lange in diesem Geschäftszweig tätig ist, als eigenartig bzw. unrealistisch erkennen hätte müssen.

Die Rechtfertigung der Fa. Y., Liquiditätsengpässe bei Getränkelieferungen durch den unterpreisigen Verkauf von Dieselmotorkraftstoff zu kompensieren, stieß bisher bei allen mit der Agenda befassten bzw. dazu befragten Personen auf Unverständnis bzw. Skepsis.

Diese Tatsache wird vor allem dadurch verstärkt, dass diese Getränkegeschäfte niemals in einem realistischen Ausmaß stattgefunden haben. Dies musste Hrn. Z. jedenfalls bekannt gewesen sein, da ihm 2 Umsatzsteuervoranmeldungen der Fa. Y. zur Kenntnis gebracht worden waren.

Hierzu ein Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht:

„Da Hrn. Z. die KSV-Auskünfte zu dürftig waren, forderte er die Fa. T. G. auf ihm ihre Umsatzsteuervoranmeldungen vorzulegen, damit er allgemeine Informationen über die Geschäfte der Fa. Y. T. G. erhalten könnte, wobei er konkret auch wissen wollte, welchen Umsatz die Fa. Y. T. G. insgesamt tätigt.

Überdies sollte überprüft werden, ob die Verkäufe der Fa. X. KG an die Fa. Y. T. G. in deren UVA's Niederschlag finden.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume März und Juli wurden ihm von der Fa. Y. T. G. zur Kenntnis gebracht, wobei die UVA 03/2007 der Fa. X. im Juli 2007 und die UVA 07/2007 im Oktober 2007 übermittelt wurde.

Bei der Überprüfung stellte Hr. Z. bei einer dieser Umsatzsteuervoranmeldungen fest, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe in der Erklärung falsch eingetragen waren und teilte dies Herrn U. mit, sodass dies korrigiert werden konnte.

Aus beiden UVA 's ergeben sich Zahllasten der Fa. Y. T. G. an das Finanzamt, Ausfuhrlieferungen (KZ 011) bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen (KZ 017) sind nicht angemerkt."

Wie auch schon in der Beilage 1 des Berichtes ausgeführt, hätte Herr Z. auf Grund dieser UVA's erkennen müssen, dass die Begründung für den Rückkauf von Dieselmotorkraftstoff zu einem niedrigeren Preis als beim unmittelbar vorhergegangenen Einkauf nicht zutreffend sein kann, da – wie von der Fa Y. behauptet wurde – überhaupt keine innergemeinschaftlichen Erwerbe

in den UVA's erklärt wurden und weiters auch noch eine hohe Zahllast aufscheint, die lt. Fa. Y. durch die Kompensationsmethodik hätte vermieden werden sollen.

Das hohe Vorsteuerguthaben, auf das die Fa. Y. solange warten musste, ist aus ihren UVA's nicht ableitbar.

Herr Z. gibt bei seiner Befragung am 11.04.2008 dazu folgendes an:

„Ich konnte erkennen, dass die von der Fa. Y. mit der Fa. X. getätigten Umsätze, in den UVA 's insoweit enthalten waren, als die Gesamtumsätze der Fa. Y. höher waren. Ich wollte wissen, wie hoch unser Lieferanteil an seinen Gesamtumsätzen ist.

Bei der März UVA ist mir aufgefallen, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe nicht in der richtigen Spalte eingetragen waren. Ich habe Hrn. K. darauf angesprochen, dass er die UVA in seinem Sinne entsprechend korrigiert. Er teilte mit, dass dies im Zuge eines Steuerberaterwechsels von dem neuen Steuerberater korrigiert wird.

Die hohe Zahllast der Fa. Y. ist mir auf jeden Fall aufgefallen, sie war aber nur auf einen Monat bezogen und daher für mich nicht aussagekräftig.

Mir ist aus den vorgelegten UVA 's nicht aufgefallen, dass die Ausführungen von Hrn. K., die er als Rechtfertigung für die Verbilligung der Treibstoffe dargelegt hat (große Geschäfte mit Ware, die ausgeführt wird) nicht mit den Angaben in den UVA 's nicht übereinstimmen.

Die UVA 's habe ich nicht dem Steuerberater vorgelegt.

Ich selbst habe nicht die Kenntnisse, um mehr Informationen aus UVA 's abzuleiten, als dass Umsätze in einer bestimmten Höhe auch deklariert werden.“

Die Betriebsprüfung hält diese Aussage für eine Schutzbehauptung, immerhin war Herr Z. in der Lage zu erkennen, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe falsch eingetragen waren, weiters ist nicht verständlich warum Herr Z. die UVA nicht dem Steuerberater oder einer sonst kundigen Person zur besseren Beurteilung vorgelegt hat, nachdem er ein so informatives Papier zur Verfügung hatte.

Überdies hat Hr. Z. selbst der Fa. Y. im Mai 2007 zwei LKW-Ladungen E. F. Dosen vermittelt, da er aufgrund seiner Geschäftsbeziehungen gute Kontakte zur Fa. XYZ hatte.

Es ist für die Betriebsprüfung nicht ersichtlich, warum ein Unternehmen, das scheinbar gute Geschäfte mit Getränken macht, einen Treibstoffgroßhändler dazu braucht, um ihm Getränkelieferungen zu vermitteln.

Ein Unternehmer – setzt man die Höhe der Kompensationsgeschäfte mit Treibstoffen in Millionenhöhe ins Verhältnis zu den behaupteten Getränkegeschäften – müsste bei seinen Lieferanten weit bessere Konditionen erzielen, als sie ihm ein branchenfremder Unternehmer bei einem befreundeten Abholmarkt vermitteln kann.

Auch aus diesem Vorfall hätte ein ordentlicher Geschäftsmann erkennen müssen oder können, dass die vorgebrachten Argumente des Hrn. U., dass die Getränkelieferungen in einem sehr großem Umfang erfolgen, nichts anderes als eine theoretische Möglichkeit darstellte, die aber praktisch nicht gegeben war und wäre zumindest angehalten gewesen, nähere Nachforschungen für eine bessere Einsicht anzustellen.

ad Seite 15: 4. Absatz

Der Argumentationskette seitens des Berufungswerbers, dass durch die Rückkäufe von Y. Hr. Z. verhindern wollte, dass zu große Mengen günstigen Diesels auf dem österreichischen Markt angeboten würden, kann von der Betriebsprüfung nur bedingt gefolgt werden. Die Fa. X. GmbH & CO KG, respektive Hr. Z., hätte es als Lieferant in der Hand gehabt, durch Beschränkung bzw. Einstellen der Lieferungen an die Fa. Y. effektiver in die Marktstörung einzugreifen, als durch Rückkauf der Ware.

Das Argument, dass sich die Fa. Y. in diesem Fall bei anderen Lieferanten mit Treibstoff eingedeckt hätte drängt sich zwar auf, ist aber deswegen nicht stichhaltig genug, da Hrn. Z., wie er selbst mehrfach geäußert hat, die Lieferanten- und Kundenstruktur (auch aufgrund der Transportpapiere) der Fa. Y. hinreichend genug bekannt war. Es entspricht der Tatsache, dass der Treibstoffmarkt in Österreich hinsichtlich jener Großhändler, die Bezugsrechte bei den Herstellerfirmen besitzen – so haben es u.a. auch die Vertreter der V A bzw. niederschriftlich befragte Auskunftspersonen dargelegt – recht überschaubar ist und man im Wesentlichen die Konkurrenten kennt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung hätte eine Absprache unter den mit Kontingenten ausgestatteten Treibstoffherstellern, die Fa. Y. nicht mit Treibstoffen zu beliefern, genügt, um eine faire Marktsituation wiederherzustellen.

Hinsichtlich Wissen um die Marktsituation kann die Betriebsprüfung aus der Berufungsschrift entnehmen, dass auch den Kunden von X., die Treibstoff an Endkunden weiterverkaufen bzw. selbst verbrauchen, *„oft bekannt war, dass die Lieferungen durch die Fa. Y. aus V Kontingenten stammen und beschwerten sich bei Hrn. Z., dass er ihnen keine ähnlich günstigen Preise anbieten kann“* d.h. die Kunden der Fa. X. GmbH & CO KG (Tankstellenbetreiber, Tankstellenpächter, Fuhrunternehmer, etc.) wussten über die Herkunft der Ware Bescheid.

ad Seite 16; 1. Absatz

Die Betriebsprüfung möchte zur Untermauerung ihrer Beweiswürdigung folgenden Satz hervorheben: *„Durch die Rückkäufe wurde zusätzlich das Kreditrisiko von X. reduziert, da in einigen Fällen nunmehr der Verkauf nicht mehr gegen Vorkasse erfolgte.“*

Ungeachtet der Gründe, warum in einigen Fällen nicht mehr gegen Vorkasse geleistet wurde, stellt sich für die Betriebsprüfung die Frage, auf welcher Vertrauensbasis die Geschäftsbeziehung zwischen der Fa. Y. und der Fa. X. GmbH & CO KG gegründet war. Die Fa. X. GmbH & CO KG hat zu jedem Zeitpunkt danach getrachtet, möglichst hohe Sicherheit gegen etwaige Forderungsausfälle der Fa. Y. zu erhalten. Selbst als sich die Geschäftsabläufe schon aufgrund der Dauer der Lieferbeziehung eingespielt hatten, war nicht etwa – wie im gewöhnlichen Geschäftsgebrauch üblich – von Zahlungszielen die Rede, sondern es wurde nach wie vor das System der Vorkasse gepflogen und als dieses unzuverlässig wurde, wurde seitens der Fa. X. GmbH & CO KG getrachtet, das eigene Risiko durch Gegenverrechnungen zu reduzieren.

Um die Verhältnismäßigkeit des eben Dargestellten hervorzuheben ist zu bemerken, dass es sich bei dieser Lieferbeziehung nicht um einen „Laufkunden“ der Fa. X. GmbH & CO KG gehandelt hat, sondern um den mit Abstand größten Umsatzträger im Jahr 2007.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann aufgrund dieser Umstände nicht mehr von einer Gutgläubigkeit des Geschäftsführers der Fa. X. GmbH & CO KG in die Integrität der Fa. Y. gesprochen werden.

ad Seite 16; 2. Absatz

Es entspricht unbestritten dem Handelsbrauch, dass hinsichtlich einer auf Lager befindlichen Ware bereits mehrfache Veräußerungsvorgänge stattfinden, ohne dass diese Ware bewegt wird.

Es kommt im Geschäftsleben sicher vor, dass ein Händler eine von ihm verkaufte Ware zu einem späteren Zeitpunkt wieder zurückkauft (z.B. Maschinen, Autos etc., die in Folge als „übertragen“ wieder veräußert werden). Es gibt auch zahlreiche Fälle, wo der Lieferant zum Kunden wird (v.a. bei Kontingent- u. Termingeschäften).

Es erscheint der Betriebsprüfung jedoch lebensfremd und ausgeschlossen, dass dieselbe sich noch auf Lager befindliche Ware im ersten Schritt an einen Kunden verkauft wird und im unmittelbar darauf folgenden Schritt von diesem – unter Erleidung eines Verlustes – wieder zurückverkauft wird. Und das vor allem bei Gütern, die dazu bestimmt sind, verbraucht zu werden.

Derartige Konstellationen entbehren jeder kaufmännischen Logik, die vom Grundsatz der Gewinnerzielungsabsicht getragen ist.

Auf der Seite 19 der Berufungsschrift stellt der Berufungswerber dar, dass *„ein Schnäppchen für einen Kaufmann etwas Positives ist und ein guter Preis einen Wettbewerbsvorteil darstellt; Es kommt vor, dass Mineralölhändler Waren zu einem besonders günstigen Preis anbieten, einfach um Kunden zu gewinnen und eine Kundenbasis aufzubauen, mit der Absicht, den Verlust am Anfang durch spätere Gewinne, wenn man die Kunden gewonnen hat, wieder auszugleichen.“*

Diese Aussage ist dem Grunde nach korrekt.

Jedoch handelt es sich bei einem Schnäppchen um eine einmalige Gelegenheit, die aufgrund eines einmaligen Anlasses (temporäres bestehendes Überangebot) und/oder zu einem ganz bestimmten Zeitpunkt vom Lieferanten geboten wird. Denkbar ist auch die Anbotsleistung über eine gewisse Zeitspanne hinweg mit dem Vermerk: *„so lange der Vorrat reicht.“*

Im vorliegenden Fall bestand auf der einen Seite diese günstige Einkaufsgelegenheit für die Fa. X. GmbH & CO KG über viele Monate hinweg, wobei zu bemerken ist, dass die Schnäppchenbildung im Zusammenwirken des Kunden mit dem Lieferanten stattgefunden hat und bereits Teil des Bestellvorganges war. Auf der anderen Seite hat die Fa. Y., da auf Dauer angelegt, sozusagen gewerbsmäßig Schnäppchen für ihre(n) Kunden produziert.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist das vorgebrachte Argument des Berufungswerbers, dass es sich bei der günstigen Einkaufsgelegenheit um ein Schnäppchen gehandelt hat, in Anbetracht der Nachhaltigkeit völlig verfehlt.

Es ist einsichtig, dass ein Unternehmen, das neu auf einem Markt auftritt und sich dort positionieren will, zunächst Waren zu einem besonders günstigen Preis anbieten wird, um dadurch auf sich aufmerksam zu machen und dadurch Kunden zu gewinnen.

Da von der Grundintention ein Unternehmen jedoch danach trachtet, Gewinne zu erzielen, wird die Dauer dieser Eröffnungsangebotsphase eher kurz bemessen sein.

Die Fa. Y. hat aus ihren Geschäften über Monate niemals Gewinne erzielt, sondern systematisch und dauerhaft Verluste produziert.

Dies musste Hrn. Z. klar sein, da dieser Umstand aus den beiden ihm zur Kenntnis gebrachten UVA's eindeutig ableitbar ist.

Mag es auch stimmen, dass Hrn. Z. die UVA der übrigen Monate nicht bekannt waren, liegt es dennoch auf der Hand, dass im März 2007 Diesellieferungen iHv € 5,088.529,92 und im Juli

2007 iHv € 18,394.134,40 von der Fa. X. GmbH & CO KG an Y. durchgeführt wurden, bei denen die von der Fa. Y. vorgebrachten Argumente betreffend Getränkelieferungen schlichtweg nicht zutreffen.

Aus den vorliegenden UVA 's ist eindeutig ersichtlich, dass die Fa. Y. weder Ausfuhrlieferungen noch innergemeinschaftliche Lieferungen getätigt hat, bei denen auf der Beschaffungsseite eine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer notwendig gewesen wäre.

ad Seite 20, 4. Absatz

Hinsichtlich der Anmerkung, dass die Aussage von Hrn. S. nicht objektiv sei, ist zu bemerken, dass sich Hr. S. als betroffener Marktteilnehmer zu jenem Zeitpunkt Gedanken über die extrem günstigen Treibstoffpreise gemacht hat, als diese Preise auf dem Markt auftauchten. In seiner Aussage reflektiert Hr. S. auf jenen Zeitpunkt.

Als die mutmaßlichen Malversationen in den Zeitungen erwähnt wurden, wäre es bereits unnötig gewesen sich über die Hintergründe der Preisgestaltung Gedanken zu machen, da diese mediale Maßnahme dazu beigetragen hat, den Markt zu bereinigen.

Außerdem erfolgte die Fragestellung der Betriebsprüfung/Steuerfahndung bei der Zeugenbefragung ohne vorherige Darlegung der Umstände, da es Ziel war, eine objektive und unbeeinflusste Aussage des Zeugen zu bewirken.

Konkret führte Hr. S. zwei mögliche Szenarien an, durch die eine derartige Verbilligung von Treibstoffen denkbar gewesen wäre.

Die erste Möglichkeit — Hinterziehung der Mineralölsteuer — verwarf er ob der strengen Aufzeichnungsverpflichtungen in diesem Zusammenhang, als zweite Möglichkeit führte er den Problembereich Umsatzsteuer an.

Es kommt nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht darauf an, ob Hr. S. die Umsatzsteuerkonstruktion argumentativ im Kern trifft, maßgeblich ist, dass er sie als einzigen denkbaren Lösungsansatz zur Warenverbilligung ansieht und bestehen lässt.

Es ist von Hrn. S., der mit seiner Firma ein Kunde der Fa. X. ist, nicht zu erwarten, dass er über die Importvorgänge des Kraftstoffs aus Deutschland im Detail Bescheid weiß, relevant ist nur, dass er als ordentlicher Kaufmann berechtigte Zweifel am Zustandekommen derartiger Preise gehegt hat und als einzigen Grund Unzulänglichkeiten im Bereich der Umsatzsteuer gesehen hat.

Zu den Personen bzw. Firmen, die von den Finanzbehörden befragt wurden und die auf Seite 21; 1. Absatz namentlich genannt sind ist folgendes festzuhalten:

Die Fa. G hat für die Fa. Y. Mineralöltransporte durchgeführt und war selbst Kunde der Fa. Y..

Für die Fa. G sind die Aussagen der Fa. Y. betreffend Getränkegeschäfte auch nicht nachvollziehbar gewesen, deswegen wurde seitens der Fa. G getrachtet, die Forderungen aus dem Transportgeschäft mit Verbindlichkeiten aus Treibstofflieferungen möglichst nahtlos abzudecken, sodass die Gefahr eines Forderungsausfalles minimiert bzw. beseitigt werden konnte.

Hr. K als zweiter Geschäftsführer der Fa. X. GmbH & CO KG war als verlängerter Arm der Fa. V A im Unternehmen installiert und mit dem operativen Geschäft nicht betraut. Dieses wurde einzig und allein von Hrn. Z. geführt.

Die Aussage von Hrn. V. wurde in einer Niederschrift festgehalten und liegt dem Berufungswerber vor. Er ist neben dem Hrn. S. als weiterer Zwischenhändler befragt worden.

Die restlichen Personen sind als Tankstellenbetreiber bzw. Endverbraucher Kunden von X., bei ihnen ist davon auszugehen, dass sie als letztes Glied in der Handelskette kein explizites Detailwissen hinsichtlich vorgelagerter Beschaffungsvorgänge haben.

ad Seite 21. 2. Absatz

Ob bei der Aussage, dass der Markt mit Billigdiesel überschwemmt worden ist, davon ausgegangen werden kann, dass mehrere Anbieter zu dieser Zeit mit sehr günstigem Diesel auf dem Markt aufgetreten sind, kann von der Betriebsprüfung nicht bestätigt werden. Es könnte durchaus auch sein, dass bezogen auf einen mehr oder minder großen Kundenkreis um das Firmengefüge X./Y. herum, diese Einsicht von der subjektiven Einschätzung der betroffenen Firmen geprägt ist, wobei im Zusammenhang mit den beteiligten Firmen die gehandelte Menge keinen geringen Marktanteil mehr darstellt.

Weiters stellt sich die Frage aus welchen Gründen andere Anbieter Treibstoff weit unter den ab-Raffinerie-Preisen anbieten konnten. Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass in Anbetracht der Sachlage ein realistischer Fremdvergleich nicht leicht möglich ist.

Es ist der Betriebsprüfung gegenüber die Fa. ID erwähnt worden und dort hat es auch Probleme im Bereich der Umsatzsteuer gegeben.

Letztendlich ist auch zu bedenken, dass hier vom freien Markt gesprochen werden muss, von dem die Großanbieter, die selbst ein Netz von Markentankstellen betreiben und den Großteil des Handelsvolumens abdecken, auszunehmen sind.

Wenn der mit Billigdiesel überschwemmte Markt wirklich so groß gewesen wäre wie in der Berufung suggeriert wird, stellt sich die Frage, welchen Effekt der Rückkauf der Ware der

Fa. X. GmbH & CO KG unter der Prämisse den Markt beruhigen zu wollen, gehabt hätte. Wohl einen sehr kleinen bis keinen.

Da die Fa. X. GmbH & CO KG aufgrund ihres Direktbezugsrechtes bei den Herstellern bzw. Großanbietern und in Folge als Belieferer des freien Marktes und Hr. Z. aufgrund seiner einschlägigen Branchenkenntnisse durch den Rückkauf von ca. 30% der an die Fa. Y. gelieferten Ware von einer Marktberuhigung ausgehen konnten, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass ihre Beurteilung den Tatsachen entspricht.

ad Seite 21. 4. Absatz

Die Reduzierung der Außenstände durch Gegenrechnung und die damit einhergehende Reduzierung der Gefahr eines Forderungsausfalles war ein für die Fa. X. GmbH & CO KG sich aus der Verrechnungssystematik ergebender angenehmer Nebeneffekt einer sehr günstigen Einkaufs- und damit Gewinnerzielungsmöglichkeit.

Ein vorsichtiger Kaufmann hätte die Tücken und Unzulänglichkeiten dieser Geschäftsbeziehung erkannt und diese mit Sicherheit nicht auf Dauer angelegt.

ad Seite 22: 3. Absatz

Für die Betriebsprüfung ist nicht ersichtlich, warum die Preise von Y. an X. höher waren als die Preise, die Y. anderen Kunden angeboten hatte. Es ist für die Betriebsprüfung auch die Frage offen, woher dieser Umstand Hrn. Z. bekannt war.

ad Seite 23; 1. Absatz

Bei dem dargestellten Datumsbeispiel handelt es sich um reine Hypothesen des Berufungswerbers, die keinen konkreten Bezug zum vorliegenden Fall aufweisen.

ad Seite 23; 4. Absatz

Die Feststellung in der Berufung, dass es ungewöhnlich ist, dass die Finanzbehörde einen Umsatzsteuerbetrüger weiterhin ungehindert seine Geschäftstätigkeit entfalten lässt, wird von der Betriebsprüfung ebenso gesehen.

Da Betrüger generell versuchen ihre Taten zu verschleiern, erfordert es ein umfangreiches und deshalb zeitintensives Ermittlungsverfahren durch die Finanzbehörden, um qualifizierte Verdachtsmomente zu ergründen, die ein behördliches Einschreiten rechtfertigen können.

Im konkreten Fall ist, nach Ansicht der Betriebsprüfung, den entsprechenden Behörden in Anbetracht der Umstände keineswegs der Vorwurf zu machen, nicht rechtzeitig gehandelt zu haben.

Es muss festgehalten werden, dass für die Finanzbehörde anfangs nicht erkennbar war, dass es sich bei der Fa. M. um die Fortführung der Fa. Y. unter anderem Firmennamen handelte, da lt. Firmenbuch ein anderer GF und andere Gesellschafter aufschienen.

Diese Maßnahme lässt, nebenbei gesagt, die Betriebsprüfung insgesamt auf das Vorliegen einer Täuschungsabsicht schließen.

Nur Herr Z. kannte die Verbindung, da er weiterhin mit Herrn U. die Geschäfte verhandelte und von diesem auch den Auftrag bekam, das Konto Y. auf das Konto M. umzubuchen.

In dieser Firmennamensänderung wäre ein eindeutiger Hinweis zu sehen gewesen, dass eine Verschleierung der Geschäftsverbindung vor der Finanzbehörde versucht wurde.

Ebenso erscheint es der Betriebsprüfung nicht glaubhaft, dass Herr Z. in keiner Weise Bedenken hatte, die Geschäfte mit Y. bzw. M. weiterzuführen, nachdem er Kenntnis davon erlangt hatte, dass bei der Fa. Y. eine Hausdurchsuchung stattgefunden hatte. Weiters zweifelte er nicht daran, dass die Fa. Y. jederzeit in der Lage gewesen wäre, hohe Steuerschulden zu begleichen und hinterfragte auch nicht, wie diese hohen Rückstände zustande kamen.

Es gehört sicherlich zu den zumutbaren Maßnahmen, ohne Überspannung einer unternehmerischen Vorsicht, um sicherzustellen, dass die Umsätze der Firma nicht in einen Betrug einbezogen werden, derartige Informationen kritisch zu hinterfragen, vor allem wenn Geschäfte in einem nicht üblichen Modus (Kauf – verbilligter Rückkauf) abgewickelt werden.

Aber all diese Hinweise führten in keiner Weise zu einer Veränderung in der Geschäftsabwicklung.

Wenn die Berufungswerberin meint, die Fortsetzung der Geschäfte mit M. nach Zahlungsunfähigkeit der Firma Y. sei, im Hinblick auf die offenbare Zahlungswilligkeit von Y., unbedenklich gewesen, ist dem entgegenzuhalten, dass bei beiden Firmen die gleichen Personen tätig waren und im Hinblick auf die Höhe der Verbindlichkeiten möglicherweise ein Zahlungswille, jedoch keine Zahlungsfähigkeit vorhanden war, was auch Hr. Z. als erfahrener Geschäftsmann so hätte beurteilen müssen, vor allem auch deshalb, da Hr. Z. bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehung von einem Liquiditätsengpass der Fa. Y. wusste (siehe Beschuldigtenbefragung).

ad Seite 24: 4. Absatz, Seite 25; 1. Absatz

Es ist für die Beurteilung des Sachverhaltes im Lichte der Rechtsprechung des EuGH nicht notwendig, dass die Fa. X. GmbH & CO KG von einem Umsatzsteuerbetrug durch die Firmen

Y./M. wusste. Es reicht aus, dass sie davon wissen hätte müssen, d.h. es ihr im Rahmen ihrer Sorgfaltspflicht zumutbar gewesen wäre, nähere Informationen zu beschaffen, um die Möglichkeit eines Betruges bzw. einer Umsatzsteuerhinterziehung im Besonderen dezidiert ausschließen zu können. Als aktive Maßnahme hätte die Befassung versierter Personen wie z.B. des Steuerberaters (oder der Finanzbehörde) mit der besonderen Gestaltung dieser Geschäfte zunächst ausgereicht, um die nötige Sicherheit für die Geschäftsabwicklung zu erlangen. Für die Betriebsprüfung ist evident, dass für die Fa. X. GmbH & CO KG die Gewinnerzielungsabsicht stark im Vordergrund gestanden ist und man sich mit etwaigen Unpässlichkeiten auf Seiten der Fa. Y. bewusst nicht auseinandergesetzt hat bzw. sich damit abgefunden hat.

Wie schon im Bericht ausgeführt und in dieser Stellungnahme zur Berufung auch noch detaillierter aufgezeigt, gab es eine Unzahl von Hinweisen für Herrn Z., die die Korrektheit der Abwicklung der Geschäfte seines Geschäftspartners (speziell die Zahlungswilligkeit gegenüber der Finanzbehörde) anzweifeln hätten lassen müssen. Herr Z. soll aber, in einer für einen gewissenhaften und sehr erfahrenen Geschäftsmann unglaublich leichtgläubigen Weise, keine Zweifel an der Korrektheit seines Geschäftspartners gehabt haben. Die Außenprüfung hat, auf Grund des dargestellten Sachverhalts, hingegen davon auszugehen, dass Herr Z. von den Malversationen der Fa. Y. zumindest hätte wissen müssen.

Die beispielhafte Anführung der möglichen Verdachtsgründe für ein "wissen müssen" geht insofern ins Leere, da diese nur demonstrativ aufgezählt sind und keinen Anspruch auf Vollständigkeit haben. Die tatsächlich vorliegenden Verdachtsmomente sind immer im Einzelfall festzustellen und zu bewerten.

Die Betriebsprüfung hat ihre Entscheidungsgrundlagen ausführlich in Bericht und Stellungnahme dargestellt und ist zur Ansicht gekommen, dass es im berufsgegenständlichen Fall ausreichend andere Verdachtsgründe gab, die es dem Unternehmer ohne jede detektivische Ermittlungsarbeit ermöglicht hätten zu einer besseren Einsicht zu gelangen, aber nicht beachtet wurden. ..."

Der Bw erstattete mit Schreiben vom 18. Mai 2009 eine **Gegenäußerung** folgenden Inhalts.

III. Zu den allgemeinen Rechtsfragen

Zum Abschnitt III. der Berufung betreffend allgemeine Rechtsfragen nimmt die Großbetriebsprüfung punktuell mit fünf Argumenten Stellung. Keines dieser Argumente (die zT in den Sachverhaltsbereich übergehen) ist berechtigt.

A. Unsere auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf einschlägige Literatur zur Judikatur gestützten Argumente bezeichnet die Stellungnahme als „rechtstheoretische Überlegungen“ und beruft sich auf die „Auslegung des BMF, wonach diese Bestimmung lediglich klarstellende Funktion habe und auch auf Sachverhalte anzuwenden sei, die sich zuvor ereignet haben“.

1. Wir haben keine theoretischen Überlegungen angestellt, sondern praktische und die konkrete Anwendung unserer Rechtsansicht auf den vorliegenden Fall verlangt. Mit Rechtstheorie hat das nichts zu tun.

2. Es ist zuzubilligen, dass die Materialien zur hier relevanten Novelle des UStG 1994 von einer Klarstellung sprechen, doch sind die entsprechenden Ausführungen in den Materialien rechtlich verfehlt. Dieser Vorwurf trifft die Rechtsansicht des Finanzamts auch dann, wenn die den Materialien entsprechende Rechtsansicht sonst noch (inhaltsgleich) irgendwo seitens des BMF (arg: „Auslegung des BMF“) verlautbart worden wäre.

Seit vielen Jahren ist die diesbezügliche Praxis, die Materialien etwa als klarstellend zu bezeichnen, womit gegebenenfalls sogar uU die Abgeordneten zum Nationalrat hinsichtlich ihrer Stimmabgabe getäuscht werden, Gegenstand entsprechender Kritik (...).

Das Finanzamt traf insoweit angesichts der eklatanten Unrichtigkeit keine Befolgungspflicht, der von uns zur Entscheidung aufgerufene unabhängige Finanzsenat ist an ministerielle Rechtsmeinungen nicht gebunden.

Es ist völlig auszuschließen, dass nebeneinander eine positive nationale Haftungsregelung und eine gemeinschaftsrechtliche Sanktion des Verlustes des Vorsteuerabzuges anwendbar sein könnten.

B. Der von uns vorgetragene Umstand, dass wir Opfer von Machenschaften Dritter geworden sind – die belangte Behörde spricht von unserer „Opferrolle“, die laut der Bp *„dem äußeren Schein entsprechen mag“* – wird von der Stellungnahme als dahingehend relativiert, dass – so die Gegenschrift auf Seite 2 unten – sich der Fiskus an alle beteiligten Schadensverursacher wende und bei der Anwendung geeigneter Methoden an die hierfür vorgesehenen gesetzlichen Bestimmungen gebunden sei.

1. Abgesehen davon, dass der Vorwurf eines Schadens-(mit-)verursachens, insbesondere hinsichtlich des Verschuldens bzw der sonstigen verantwortlichen Zurechnung – sowohl des Wissen-Müssens als auch der Kenntnis der Eingehung der Leistungsbeziehung von uns entschieden bestritten wird, ist es im vorliegenden Fall besonders wichtig, *„die dafür vorgesehenen gesetzlichen Bestimmungen“* dahingehend zu untersuchen, welche im konkreten Fall hier überhaupt anwendbar sind.

Der vorliegende Streitfall ist geradezu ein Musterfall dafür, dass schon aufgrund von Übergangsbestimmungen rechtsrichtig beurteilt überhaupt nur § 27 Abs 9 UStG 1994 zu prüfen ist. Das führt dazu, dass ein Haftungsbescheid zu erwägen (dieser sachverhaltsbezogen jedoch nicht zu erlassen!) gewesen wäre, bei dem alle Kriterien des § 20 BAO zu berücksichtigen waren.

2. Zu den sonstigen Ausführungen zu diesem Punkt (wir sollen im Grunde Profiteur dieser Geschäftsbeziehung gewesen sein, obwohl wir abgesehen vom uns treffenden USt-Risiko in der Geschäftsbeziehung einen Ausfall von € 3,801.996,53 [vgl Seite 12 der Berufung] erlitten haben) wird sachverhaltsbezogen unter IV. Stellung genommen.

Intentional geschädigt haben den Fiskus Y. und M. sowie die für diese Gesellschaften verantwortlich handelnde(n) Person(en).

C. Die eigenen Ausführungen der Bp zu Seite 9 erster Absatz der Beschwerde werden von der Stellungnahme (lediglich) als Klarstellung bezeichnet.

1. Unserseits wird klargestellt, dass die im letzten Moment über Intention des FA in den Bericht der Betriebsprüfung hineinreklamierte „*Verböserungen*“ nicht die Zustimmung der „*steuerlichen Vertreter*“ gefunden haben.

2. Hinsichtlich der Aufforderung, wir mögen „darstellen, konkretisieren und beweisen“, dass „in die Bescheide unzutreffende bzw unverständliche“ Ausführungen zum Sachverhalt aufgenommen wurden, ist auf unser bisheriges – wohl ausreichendes – Vorbringen zu verweisen. Allfällige weitere Aspekte können in der mündlichen Berufungsverhandlung über Vorhalt (im amtswegigen Verfahren!) dargetan werden.

Im Wesentlichen handelt es sich aber um eine unterschiedliche Gewichtung bzw Bewertung des Sachverhaltes.

D. Wenn die Großbetriebsprüfung (näher zitierte) Ausführungen unserer Berufung (auf Seite 9, zweiter und dritter Absatz) nicht nachvollziehen kann, so gibt sie damit zu erkennen, dass sie den textlichen Zusammenhang nicht beachtet, in dem die von ihr zitierten Ausführungen stehen.

1. Aus dem Urteil des EuGH in der Rs Halifax plc und aus dem mit Fettdruck hervorgehobenen Zitat der Randnummer 96, wonach die Steuerverwaltung (im von ihr unterstellten Missbrauchsfall) „auch alle Steuern auf Ausgangsumsätze absetzen muss, die der betreffende Steuerpflichtige im Rahmen des Geschäftsplanes ‚willkürlich‘ geschuldet und gegebenenfalls sogar überschießende Beträge zu erstatten hat“, ergibt sich konsequenterweise (allerdings

nur, wenn man die irrigen Annahmen des Finanzamtes zugrunde legt) die Nachvollziehbarkeit und vor allem die Richtigkeit unserer diesbezüglichen Ausführungen.

2. Die Großbetriebsprüfung kann unsere entsprechenden Ausführungen in der Berufung „nicht nachvollziehen“. Soweit sie auf innergemeinschaftliche Lieferungen „ausweicht“, müsste konsequenterweise festgestellt werden, dass unsere Lieferungen, die im Zusammenhang mit – vorgeblich – „missbrauchsbehafteten“ Umsätzen an uns stehen, dann eben nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen.

E. Zum fehlenden Zahlenmaterial ist vorweg festzuhalten, dass hier kein Anwendungsbereich des 48a BAO gegeben ist.

1. Eine Geheimhaltungspflicht liegt zum einen schon deshalb nicht vor, weil die Offenbarung nicht unbefugt wäre und zum anderen, weil dies der Durchführung eines Abgabenvorgangs dient und ein schutzwürdiges Interesse eines anderen Abgabenschuldners nicht vorliegt (Abs 4 lit a und lit e erster Fall).

2. Bei – wenngleich aus Sachverhaltsgründen unberechtigter – Erlassung eines auf § 27 Abs 9 UStG 1994 gestützten Bescheides wären diesbezügliche Offenlegungen sogar unverzichtbar.

3. Unsere vom Finanzamt so bezeichnete – oben bereits erörterte – Opferrolle gibt uns (über den Bereich eines allenfalls „nur“ nach § 33 FinStrG anhängigen gerichtlichen Strafverfahrens hinausgehend) das Recht auf Anschluss als Privatbeteiligte mit entsprechender Akteneinsicht und viel weitergehenden Verfahrensrechten (siehe nunmehr StPO neu, die uns sogar ausdrücklich als „Opfer“ bezeichnet und zum Anschluss als Privatbeteiligter dortselbst § 65 Z 2).

4. Was die Akteneinsicht in den Arbeitsbogen anlangt, auf die uns die Stellungnahme verweist, so konnten wir diese – erst – heute vornehmen. Uns wurden keine weiteren Unterlagen zugänglich gemacht, die uns nicht schon bekannt waren (und die eben nicht ausreichend sind).

5. Es geht in concreto darum, ob der Bescheid des Finanzamtes ordnungsgemäß begründet ist und alle relevanten Sachverhaltsfeststellungen enthält.

IV. Zum Sachverhalt entgegenen wir wie folgt

Hier kann einleitend unmittelbar an das zuletzt Gesagte angeschlossen werden.

Die Berufung bekämpft den Bescheid des Finanzamtes. § 93 Abs 1 lit a BAO verlangt – von einer hier nicht in Betracht kommenden Ausnahme abgesehen – für jeden Bescheid eine Begründung. Zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhalts, den die

Behörde (nach einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweismäßigkeit) als erwiesen annimmt (grundlegend VwGH 27.5.1998, 95/13/0283).

Der Sachverhalt ist von der Behörde vollständig zu ermitteln und im Bescheid vollständig „festzustellen“, insbesondere muss die genaue Höhe der Abgabensatzung schlüssig aus den Bescheidefeststellungen abzuleiten sein. Dies gilt insbesondere für die im Abgabenbescheid konkret als Grundlage der Abgabensatzung anzuführende Bemessungsgrundlage (198 BAO). Diesbezügliche Verfahrens- oder sonstige Mängel hindern die Rechtsmittelbehörde und – hier tätigen wir nun „rechtstheoretische Überlegungen“ – sollte diese zur Begründung ihrer bestätigenden Entscheidung auf die erstinstanzliche Begründung verweisen, den VwGH an der Überprüfung der Rechtsrichtigkeit des angefochtenen Bescheides. Gleiches gilt naturgemäß zu Lasten des Bescheidadressaten.

Es geht hier nicht um die Intensität der Beschäftigung mit dem geprüften Unternehmen durch die Betriebsprüfung und um prüfungsökonomische Überlegungen, sondern – bei der Berufung gegen einen konkreten Bescheid – um die Rechtsverstöße, die dem durch Berufung angefochtenen Bescheid zur Last gelegt werden.

Derartige Rechtsverstöße auch im Bereich der für die Begründung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen (und des für die Sachverhaltsfeststellung wiederum ua notwendigen Ermittlungsverfahrens) haben wir dem Finanzamt in der Berufung zum Vorwurf gemacht.

Soweit die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung darauf überhaupt näher eingeht, äußern wir uns auch dazu ersuchungsgemäß wie folgt:

Zur Verdeutlichung erfolgt wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung jeweils eine Bezugnahme auf die entsprechenden Stellen (Seite, Absatz) der Berufung vom 23.1.2009 und werden in diesem Unterabschnitt ebenfalls hier Kurzbezeichnungen für X., Y. und M. (X. für uns!) verwendet.

A. ad Seite 11. 1. Absatz der Berufung

Von der Betriebsprüfung wird angeführt, *„Die Rechtfertigung der Fa Y. , Liquidität bei allen Getränkelieferungen durch den unterpreisigen Verkauf von Dieselmotortreibstoff zu kompensieren, stieß bisher bei Allen mit der Agenda befassten bzw. dazu befragten Personen auf Unverständnis bzw. Skepsis.“*

Dies ist nachweislich unrichtig. Die Rechtfertigung stieß bei Herrn Z. nicht auf Unverständnis bzw Skepsis. Die Plausibilität dieser Finanzierung wurde in der Stellungnahme von PwC .. vom

1.2.2008 dargestellt. Nur bei der Betriebsprüfung stößt die Rechtfertigung (mit dem nachträglichen Wissen über den mutmaßlichen Umsatzsteuerausfall) auf Unverständnis bzw Skepsis.

Zur (unrichtigen und pflichtgemäßen) Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen: Herr Z. hat 2 Umsatzsteuer-voranmeldungen von Y. erhalten. Dass in diesen beiden Umsatzsteuervoranmeldungen keine Ausfuhrlieferungen bzw innergemeinschaftlichen Lieferungen erklärt wurden, kann wohl nicht als Beweis dienen, dass solche Lieferungen nie statt gefunden haben.

B. ad Seite 15. 4. Absatz der Berufung

Wie von der Betriebsprüfung richtig dargestellt, wurden Y. und M. von mehreren Unternehmen beliefert, eben unter anderem auch von X.. Hätte X. an Y. und M. nicht mehr geliefert, hätten Y. und M. ihren Bedarf bei anderen Lieferanten decken können. Zur von der Betriebsprüfung angeregten Absprache der Mineralölunternehmen, Y. und M. nicht mehr zu beliefern, halten wir fest, dass dies eine nachträgliche Spekulation ist. Zusätzlich könnte eine solche Absprache aller Anbieter wohl kartellrechtlich relevant (wenngleich aus der Sicht der Finanzverwaltung letzteres gar nicht zielführend) sein. Die Abgabenbehörde kann X. doch nicht vorwerfen, nicht gesetzwidrig gehandelt zu haben.

C. ad Seite 16 1. Absatz der Berufung

Von Seiten der Betriebsprüfung wird aus dem Umstand, dass X. versuchte, ein etwaiges Forderungsausfallrisiko zu beschränken, geschlossen, dass X. bzw. Herrn Z. die Gutgläubigkeit abzusprechen sei.

Dies ist eine gewagte, jedenfalls aber unzutreffende Schlussfolgerung und auch nicht dem Sachverhalt entsprechende These. Selbstverständlich trachtet ein gewissenhafter Kaufmann danach, das Risiko eines Forderungsausfalls zu minimieren (*Anmerkung:* Wäre dies nicht geschehen, würde dies die Betriebsprüfung vermutlich als ein Zeichen für ein generell auffallend sorgloses Verhalten sehen und versuchen, daraus für uns nachteilige Schlüsse zu ziehen.).

Tatsächlich wurde die strenge Vorgehensweise (Lieferung nur gegen Vorkasse) im Laufe der Zeit etwas gelockert, da dann eine längere Geschäftsbeziehung bestand. Auf Grund dessen erlitt X. schlussendlich einen Verlust aus dem Ausfall von Forderungen in Höhe von € 3.801.996,53. Wie auf Seite 24 der Berufung dargestellt, spricht dies selbstverständlich gegen die Behauptung der Betriebsprüfung, X. bzw Herr Z. hätten von einem mutmaßlichen Umsatzsteuerbetrug gewusst oder davon wissen müssen, da bei einem Umsatzsteuerbetrüger

davon auszugehen ist, dass er plötzlich seine Geschäftstätigkeit einstellt und nicht mehr auffindbar ist. Es spricht gegen jede wirtschaftliche Logik, dass ein Kaufmann dieses Risiko akzeptieren würde. Zu dem Forderungsausfall kam es, da X. bzw. Herr Z. weder wussten noch wissen konnten, dass Y. und M. mutmaßlich Umsatzsteuerbetrug begangen haben bzw. begehen werden.

D. ad Seite 16, 2. Absatz der Berufung

Die Betriebsprüfung stimmt der Aussage zu, dass der gegenständliche Ablauf der Verkäufe (dh Verkauf und Rückkauf) auch in anderen Bereichen üblich ist. In der Mineralölbranche ist dies wie in der Berufung dargestellt jedenfalls üblich (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn K vom 13. März 2008).

Zu der Begründung der negativen Marge verweisen wir auf die Seiten 13, 14, 15, 16, 23 und 27 unserer Berufung und die darin angeführten protokollierten Aussagen.

E. ad Seite 19 der Berufung

Herr Z. hatte in zwei Protokollen das Wort „*Schnäppchen*“ verwendet. Im Rahmen der Berufung wurde von uns eine einseitig negative Auslegung des Wortes „*Schnäppchen*“ durch die Betriebsprüfung zurückgewiesen und angeführt, dass ein Schnäppchen für einen Kaufmann etwas Positives ist.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass Unternehmen, die ihre Tätigkeit aufnehmen, binnen einiger Monate Gewinne machen müssen, entbehrt jeder wirtschaftlichen Realität. Um eine entsprechende Marktposition zu erringen, kann es notwendig sein, über einen längeren Zeitraum Anlaufverluste in Kauf nehmen zu müssen (siehe die einschlägigen – diesem Umstand Rechnung tragenden – Bestimmungen in den Liebhabereiverordnungen des BMF zur ESt und zur USt).

F. ad Seite 20, 4. Absatz der Berufung

Wir halten unsere Feststellungen betreffend die Relativierung der Aussagen von Herrn S. aufrecht: Einerseits wurde Herr S. zu einem Zeitpunkt befragt, zu dem die Malversionen von Y. und M. bereits bekannt waren. Andererseits ist er die einzige der befragten Personen, die Mutmaßungen zu einem möglichen Umsatzsteuerbetrug erwähnte und diese Aussagen noch dazu ins Leere gehen.

G. ad Seite 21, 2. Absatz der Berufung

Die Aussage, dass der Markt mit billigem Diesel überschwemmt wurde, stammt von Herrn S. (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme vom 5. Juni 2008). Herr S. weist auch darauf hin, dass er die „*FA Y. T. -G. nicht im Zusammenhang mit dem billigen Diesel im Jahr 2007 gesehen habe. In diesem Zusammenhang [habe] er von einer Firma ID gehört*“, dh seine Mutmaßungen betreffen gar nicht das Auftreten von Y. und M. sondern ein anderes Unternehmen.

Mit der angesprochenen Marktberuhigung durch die Rückkäufe war vor allem gemeint, dass Herr Z. Beschwerden von X. -Kunden abstellen wollte, die annahmen, dass die Lieferungen von Y./M. aus V/X. -Kontingenten stammten, aber von Y./M. zu einem günstigeren Preis angeboten wurden, dh es ging wohl mehr um eine subjektive Marktberuhigung. Daraus indirekt ableiten zu wollen, dass der Markt klein und vollkommen überschaubar war, ist wohl verfehlt

Die Zielrichtung der Aussage der Betriebsprüfung ist für uns nicht nachvollziehbar.

H. ad Seite 21, 4. Absatz der Berufung

Die Aussage „*Ein vorsichtiger Kaufmann hätte die Tücken und Unzulänglichkeiten dieser Geschäftsbeziehung erkannt und diese mit Sicherheit nicht auf Dauer angelegt*“ ist eine unberechtigte Behauptung und wird von uns zurückgewiesen. Eine Erklärung für den Forderungsausfall durch X. bleibt die Betriebsprüfung schuldig.

I. ad Seite 22, 3. Absatz der Berufung

Diese Aussage wurde von Herrn Z. bei einer Besprechung getroffen (nicht protokolliert).

J. ad Seite 23, 1. Absatz der Berufung

Auf Seite 13, 1. Absatz wird behauptet, dass es sich bei dem Beispiel auf Seite 23, 1. Absatz der Berufung um eine „*reine Hypothese des Berufungswerbers*“ handelt. Dazu ist anzumerken, dass das Beispiel dazu diente, nachzuweisen, dass die Überlegungen der Finanzbehörden zum Einmaleffekt der Finanzierung betriebswirtschaftlich nicht korrekt sind. Dem hat die Betriebsprüfung inhaltlich nichts entgegen zu setzen. Natürlich kann die betriebswirtschaftliche Richtigkeit oder Unrichtigkeit der Effekte einer Finanzierung anhand eines Beispiels bewiesen werden. Jede zu spät erstattete Vorsteuer muss vom Unternehmer finanziert werden, nicht nur die erstmalig nicht erstattete Vorsteuer.

K. ad Seite 23, 4. Absatz der Berufung

Wir entnehmen der Stellungnahme, dass es auch nach Ansicht der Betriebsprüfung „*ungewöhnlich ist, dass die Finanzbehörde einen Umsatzsteuerbetrüger weiterhin ungehindert seine Geschäftstätigkeit entfalten lässt*.“ Die Finanzbehörde hätte viel früher im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens auch Sanktionen ad personam U. setzen können, insbesondere da dieser anscheinend 4 Vorstrafen hatte und eine mehrjährige Haftstrafe wegen schweren Betruges verbüßte (was X. und Herrn Z. im Gegensatz zur Finanzbehörde nicht bekannt war). Wie lässt sich das mit dem von der Betriebsprüfung bei X. bzw Herrn Z. angelegten strengen Maßstab vereinbaren? Bei jeder Ermessensentscheidung wäre das entsprechend zu berücksichtigen (vgl zuletzt VwGH 2007/16/0142).

Auch deshalb, da die Ermittlungen der Finanzbehörde zu keinen für Herrn Z. erkennbaren Sanktionen führten, gab es keinerlei Ansatzpunkte dafür, dass ein Umsatzsteuerbetrug von Y. und M. vorlag, und Herr Z. sah daher keinen Grund, die Geschäftsbeziehungen zu beenden. Er hatte außerdem als Begründung erfahren, dass die entsprechende Anzeige von einem Konkurrenten eingebracht wurde.

Zu den „hohen Steuerschulden“: Über die Höhe mutmaßlicher Steuerschulden war X. nichts bekannt, Akteneinsicht dazu wird bis heute verweigert.

L. ad Seite 24, 4. Absatz und Seite 25, 1. Absatz der Berufung

Grundsätzlich bestreiten wir erneut, dass § 12 Abs Z 1 letzter Satz UStG auf die Umsätze im Jahr 2007 anzuwenden ist. Zu den Anmerkungen der Betriebsprüfung halten wir aber folgendes fest:

Auf Seite 14, letzter Absatz, wird angeführt, dass Herr Z. in „*unglaublich leichtgläubiger Weise keinen Zweifel an der Korrektheit seines Geschäftspartners gehabt hätte*“. Einen Beweis für diese Behauptung bleibt die Betriebsprüfung (wieder) schuldig.

Auf Seite 15, erster Absatz, führt die Betriebsprüfung an „*Die beispielhafte Ausführung der möglichen Verdachtsmomente für ein „wissen müssen“ geht insofern ins Leere, da diese nur demonstrativ aufgezählt sind und keinen Anspruch auf Vollständigkeit haben. Die tatsächlich vorliegenden Verdachtsmomente sind immer im Einzelfall festzustellen und zu bewerten.*“

Dem stimmen wir zwar grundsätzlich zu: Die im Umsatzsteuerprotokoll 2008 bzw in der Literatur angeführten Verdachtsmomente ist auch nach unserem Verständnis naturgemäß keine taxative Liste. Jeder Einzelfall ist sicherlich zu prüfen und im Einzelfall kann es vermutlich auch branchenspezifische, zusätzliche, Verdachtsmomente (aber auch Branchenüblichkeiten, die ein sonstiges Verdachtsmoment ausschließen) geben. Allerdings ist bezeichnend, dass die Großbetriebsprüfung nicht darauf eingeht, dass im gegenständlichen Sachverhalt kein einziger der angeführten Verdachtsmomente vorliegt (mit Ausnahme der günstigen Preise, zu deren Erklärung siehe oben). Zum Verständnis: Bei dem Umsatzsteuerprotokoll handelt es sich um eine gemeinsam abgestimmte Stellungnahme des Fachbereichs Umsatzsteuer sowie der Großbetriebsprüfungen. Der zitierte Artikel stammt von dem Fachbereichsleiter für Umsatzsteuer der Großbetriebsprüfung Wien. Die Liste beruht unserem Verständnis nach auf Erfahrungen der österreichischen Finanzbehörden mit Betrugsfällen der Vergangenheit, d.h. stellt Verdachtsmomente aus der Praxis dar, bei deren Vorliegen ein Unternehmer (aus Sicht der Finanzverwaltung) auf einen Umsatzsteuerbetrug schließen könnte.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts ist der Streitfall jedenfalls anders (nämlich zu unseren Gunsten) zu beurteilen. ...“.

In der am 14. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung befragte der Senat Hrn Li. NN., Steuerfahndung Salzburg, als Zeugen und führte dieser aus, er sei mit der Prüfung der Firma Y. betraut gewesen. Der faktische Geschäftsführer der Fa. Y.

, Herr U. , sei zwischenzeitig bereits vom LG für Strafsachen Salzburg zu einer Freiheitsstrafe von 6 Monaten unbedingt sowie einer Geldstrafe in Höhe von € 4,000.000,--, davon € 1,000.000,-- unbedingt, verurteilt worden.

Er präsentiere dem Senat nunmehr, auf welche Weise die Fa. Y. ihre Geschäfte abgewickelt habe und inwieweit die Fa X. seiner Ansicht nach hiervon informiert gewesen sei.

Er teile weiters die entsprechenden Powerpoint –Präsentationen aus.

Die Powerpoint-Präsentationen wurden zum Akt genommen. Diese behandeln die Geschäftsabwicklung zwischen der Bw und den Firmen Y. /M. und die Darstellung der Rechnungslegung anhand eines konkreten Geschäftsfalles. Demnach liege der Geschäftsbeziehung keine wirtschaftliche Tätigkeit zu Grunde und es handle sich um Scheingeschäfte. Die Bw könne letztendlich aG der Rechnungslegung bezüglich der Scheingeschäfte den Diesel günstiger an den Kunden verkaufen, als er ursprünglich selbst bei der Raffinerie erworben worden war.

Über Befragen des Vertreters der Bw, der Zeuge habe bei der Präsentation den Satz fallen gelassen: „Tauschen wir die Rechnungen aus“? und ob es dafür irgendwelche Belege bzw Zeugenaussage gäbe, führte der Zeuge aus, es gäbe die Beschuldigteneinvernahme vom 3.6.2008 mit Hrn U..

Über den Einwand des Vertreters der Bw, daraus ergebe sich aber nicht, dass ein Austausch der Rechnungen vereinbart bzw erfolgt sei, antwortete der Zeuge, dies gehe aber aus einer Aussage des Hrn Z. hervor, der gesagt habe: Am selben Tag fanden die Lieferungen und Verkäufe statt, es war ein Zug um Zug Geschäft.

Über Befragen des Vertreters der Bw, ob die Y. aus diesen Geschäften Umsatzsteuer bezahlt, teilweise bezahlt, nicht bezahlt habe und ob die Y. Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe, führte der Zeuge aus, zu Beginn sei seitens der Fa Y. die Umsatzsteuer mittels UVA gemeldet, aber nicht bezahlt worden; zu einem späteren Zeitpunkt seien weder Meldung noch Zahlung erfolgt. Diese Aussage beziehe sich naturgemäß nur auf den Streitzeitraum. Seitens des FA seien letztlich rund 1,5 Mio Euro eingebracht worden; es sei dem FA auch gelungen, noch weitere Beträge zu vereinnahmen, dies durch überwiegende Forderungsexekutionen bei der Fa M. . Hinzufügen möchte er noch, dass die Fa. Y. der Bw die UVA übermittelt habe und ferner auch den Hausdurchsuchungsbefehl, was wohl im höchsten Maße branchenunüblich sei.

Über Befragen des Vertreters der Bw, welcher Sorgfaltsmaßstab nach Ansicht des Zeugen branchenunüblich sei, sagte der Zeuge, die Branchenüblichkeit in seiner Aussage habe sich insbesondere auf den üblichen Rohaufschlag bezogen. Ansonsten stelle sich das Problem der

Branchenüblichkeit nur am Rande. Zu beachten sei vielmehr, dass Käufe und Rückkäufe stattgefunden hätten, die in dieser Weise, egal in welcher Branche, vollkommen unüblich seien.

Weiters möchte er darauf hinweisen, dass auf Grund einer Forderungseinbringung des FA von rund € 4,9 Mio. es der Berufungswerberin unmöglich gewesen sei, weitere Geschäfte mit der Fa Y. abzuschließen. Die Geschäfte seien sodann nahtlos mit der Fa. M. fortgeführt worden. Herr W. sei bei beiden Firmen faktischer Geschäftsführer gewesen.

Der Vertreter der Bw führte aus, der Zeuge bemängle, dass sich die Bw die UVA von der Fa. Y. habe zuschicken lassen. Dies spreche aber seiner Ansicht nach gerade für den besonderen Sorgfaltsmaßstab, den die Bw an den Tag gelegt habe.

Über Befragen durch den Vertreter der Bw sagte der Zeuge, die Fa Y. habe ein Geschäftslokal und Angestellte gehabt und sei wirtschaftlich tätig gewesen. Ob sie einen Steuerberater gehabt habe, könne er nicht sagen. Bis zu einem gewissen Zeitpunkt sei L Steuerberater der Fa Y. gewesen, er wisse aber nicht, wie lange und ob dies zu einem Zeitpunkt gewesen sei, zu den die Ver- und Rückkäufe begonnen hätten.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, seiner Ansicht nach sei die Darstellung auf den Powerpoint-Präsentationen, Fall 1 vom 20. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuer insofern unrichtig, als unter Punkt 2 Rückkauf von Y. in Höhe von € 1,90,-- in Wahrheit kein Gewinn für die Bw entstanden sei.

Der Zeuge sagte, nach nochmaliger Durchsicht stelle er fest, dass dies zutreffend sei. Der Gewinn für die Bw aus dem Geschäftsvorgang habe daher in Wahrheit bloß € 1,40,-- betragen, was aber auch noch die rund fünffache Spanne ausmache.

Zur branchenüblichen Spanne möchte er noch ausführen, dass nach Zeugeneinvernahmen ca 10 bis rund 30 bis 40 Cent pro 100 Liter im Geschäftsleben üblich seien.

Über Befragen der Amtspartei, ob es der Branche aufgefallen sei, dass im großen Stil verbilligter Diesel auf den Markt geworfen worden sei, antwortete der Zeuge, dies sei tatsächlich der Fall gewesen, insbesondere in den Bundesländern Salzburg und Oberösterreich. Erwähnen möchte er noch, dass die Maßnahmen der Steuerfahndung auf Grund einer Anzeige des Innungsvorsitzenden der Treibstoffhändler begonnen hätten. Er könne nicht sagen, zu welchem genauen Zeitpunkt die Anzeige gegen Y. erfolgt sei, es seien allerdings auch danach noch die geschilderten Ver- und Rückkaufsvorgänge getätigt worden, wobei allerdings hinzuzufügen sei, dass die Bw. von der Anzeige nicht wissen konnte. Die Ver- und Rückkäufe seien erst dann beendet worden, als Herr B. und Herr U. in Untersuchungshaft genommen werden konnte.

Betreffend des „Marktaufbruchs“ verweise er auf das Protokoll über die Einvernahme des Herrn S. vom 5. Juni 2008.

Auch Herr Z. sei davon ausgegangen. Er habe vorgebracht, dass er die entsprechenden Käufe

vorgenommen habe, um den billigen Diesel vom Markt zu nehmen.

Der Zeuge fügte noch hinzu, dass eine zweite Firma, deren Name aktenkundig sei, die Geschäftsbeziehung zu Y. zu dem Zeitpunkt beendet habe, sobald bei dieser Firma Erhebungen durchgeführt worden seien. Diese Erhebungen seien dergestalt gewesen, dass der Sachverhalt geklärt werden sollte, also zB, auf welche Weise die Fa. Y. Einkäufe und Verkäufe getätigt habe. Diese Erhebungen hätten noch nicht das Element eines Verdachts oder Vorwurfs dieser weiteren Firma beinhaltet. Diese Firma habe jedenfalls auch keine Rückkäufe derart durchgeführt, wie sie bei der Fa. X. erfolgt seien.

Über Befragen durch den Vertreter der Bw sagte der Zeuge, auch bei der Fa X. hätten zunächst keine Amtshandlungen stattgefunden, die einen Vorwurf an diese Firma beinhalten haben.

Über Befragen durch die Amtspartei führte der Zeuge aus, er würde die Rechnungen betreffend den Rückkauf als Scheinrechnungen qualifizieren, denen keine wirtschaftliche Tätigkeit zu Grunde liegt, wobei auch die Staatsanwaltschaft Wien im Verfahren gegen Z. diese Rechtsansicht teile. Er würde auch als Zeuge im Verfahren gegen Z. diese Aussagen treffen. Die Anklagebehörde habe die Anklageschrift bereits dem Gericht überreicht.

Auf die Frage des Vertreters der Bw, ob er Anhaltspunkte habe, warum bei Z. die Unschuldsvermutung nicht gelten solle, antwortete der Zeuge, seine Aufgabe sei es nicht, Spekulationen über Schuld und Unschuld anzustellen, sondern über Sachverhalte zu berichten, die er wahrgenommen habe, um die gestellten Fragen zu beantworten.

Über Befragung durch den Berichterstatter führte der Zeuge aus, bei den Käufen der Fa X. bei Y. habe es sich stets um Rückkäufe gehandelt. Gelegentlich möge es vorgekommen sein, dass auch Waren von der Fa. M. über Y. an X. gegangen seien, aber nur in sehr geringem Umfang. Zur Illustration möchte er darauf hinweisen, dass die Gesamtverkäufe von Y. im Streitzeitraum mehr als 100 Mio Euro ausgemacht hätten und X. davon rund 30 Mio. Euro rückgekauft habe. Deseleinkäufe, die nicht von X. gekommen seien, hätten im Streitzeitraum nur und 9 Mio Euro ausgemacht.

Ferner möchte er auf die Aussage von Herrn U. vom 3. Juni 2008 verweisen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat brachte der Vertreter der Bw ergänzend vor, er habe bereits in der Berufung beantragt, Herrn Z. als Zeugen einzuvernehmen. Dieser Antrag werde aufrecht erhalten, auch deswegen, da in der heutigen Verhandlung durch den Zeugen NN. Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien, zu denen der Bw Gelegenheit geboten werden müsse, sich zu äußern.

Die Zeugeneinvernahme solle zum Beweis dafür erfolgen, dass keine Scheinrechnungen vorlägen, sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges gegeben seien, es sich bei Herrn U. um einen einschlägig mehrfach vorbestraften Kriminellen handle und es Herrn Z. bei Einhaltung aller kaufmännischen Sorgfalt nicht erkennbar gewesen sei, dass er einem Kriminellen aufgesessen sei.

Die weiteren Beweisanträge würden insofern aufrechterhalten, als nur mehr die Beischaftung des Urteils des LG Salzburg gegen U. aufrechterhalten werde.

Der Strafregisterauszug des Herrn U. wurde zum Akt genommen.

Der Senat beschloss, dass die Verhandlung zur Durchführung der beantragten Beweisaufnahmen vertagt wird.

Die Amtspartei übermittelte dem UFS die Anklageschrift der Sta Wien gegen Hr. Z..

Der beantragte Zeuge wurde vom UFS zur Verhandlung am 19.5.2010 vorgeladen. Das Urteil gegen Herrn U. wurde den Parteien ebenso übermittelt wie das Urteil gegen B. und das Verhandlungsprotokoll in der Strafsache B. und U..

In dieser am 19. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Zeuge W. Z. einvernommen und gab an, er sei zu einer Zeugenaussage bereit. Weiters führte er aus:

„Zunächst möchte ich meine Aussage vom 11.4.2008 insofern modifizieren, als es darin heißt, dass Einkaufspreis und Verkaufspreis Zug um Zug genannt wurden; richtig ist vielmehr, dass zunächst der Verkaufspreis genannt wurde, dies von X., und erst ca. eine halbe Stunde später erhielten wir von Y. den Einkaufspreis.“

Frage von Vertreter Amtspartei:

„Wie haben Sie sich erklärt, dass die Verkaufspreise der Fa. Y. bzw. von Herrn U. stets unter den Einkaufspreisen gelegen sind?“

Herr Z. :

„Ich habe erfahren, dass die Firmen mit anderen Geschäften ihren Gewinn gemacht haben; ich habe mich daher mit dieser Aussage zufrieden gegeben. Hinweisen möchte ich noch darauf, dass auch die Fa. Y. regelmäßig Verkäufe an die Fa. H getätigt hat, und hier die gleiche Erklärung für die Divergenz für die günstigen Verkaufspreise gegeben wurde. Somit folgt, dass auch die Fa. H, eine ABC -Tochter, dies akzeptiert hat, und somit auch für mich kein Anlass bestanden hat, an der Richtigkeit dieser Angaben zu zweifeln.“

Ich möchte darauf hinweisen, dass man bei einem Volumen von 29 % keineswegs davon sprechen kann, dass die Fa. X. der Hauptkunde der Fa. Y. gewesen ist. Diese 29% beziehen sich allerdings ausschließlich auf unsere Liefermenge.

Überdies hat die Fa. Y. bereits im Laufe des Jahres 2006 Geschäfte getätigt, die Fa. X. ist erst in den letzten Monaten des Jahres 2006 als Lieferant aufgetreten.“

Über Befragen von Dr. Parteienvertreter:

„Was die Aufstellung auf Seite 17 der Berufungsschrift betrifft, so ist es zutreffend, dass in manchen Monaten nur Verkäufe und keine Verkäufe und umgekehrt stattgefunden haben. So etwa ist ersichtlich, dass im November und Dezember 2006 nur Verkäufe stattgefunden haben, im Februar 2007 nur Käufe.

Ich kann weiters ausschließen, dass die 2006 stattgefundenen Verkäufe zu Käufen im Februar 2007 geführt haben, dass es sich hierbei also um die gleiche Ware gehandelt hat. Vielmehr ist auf Grund dieser Aufstellung ersichtlich, dass die Y. noch weitere Lieferanten gehabt haben muss.

Dem Protokoll vom 2.2.2009 sind drei Versandanzeigen angeschlossen, aus denen ersichtlich ist, dass noch andere Lieferanten existiert haben. Dies war die Fa. P. AP. und LE. Letzterer ist der Innungsmeister, der dann auch Anzeige erstattet hat.

In der Branche ist es durchaus üblich, dass die Ware zwei, drei oder mehrmals verkauft wird, bis sie dem Endabnehmer ausgeliefert wird.“

Frage Herr NN.:

„Ist es branchenüblich, dass Diesel verkauft und zu einem billigeren Preis vom Verkäufer wieder rückgekauft worden ist?“

Antwort Herr Z. :

„Ich kann nicht sagen, ob dies auch bei anderen Firmen vorgekommen ist, da ich keinen Einblick habe, wie die Gebarung anderer Firmen abläuft.“

Frage Herr NN.:

„Kam es vor, dass die Fa. X. von anderen Firmen als den gegenständlichen Ware, die sie zunächst verkauft hat, wieder rückgekauft hat?“

Antwort Herr Z. :

„Im Einzelfall kam es schon vor, dass derartige Rückkäufe stattgefunden haben; allerdings hat es sich dabei regelmäßig um eine andere Destination gehandelt. Dies heißt, dass zB zunächst Ware (andere) in Wien ab Lager verkauft wird und von derselben Firma in der Steiermark frei Haus Steiermark gekauft wurde. Das ist aber usuell nur im Handel nicht im Verbrauchergeschäft.“

Frage Dr. Parteienvertreter :

„Wissen Sie, wer die weiteren Kunden der Fa. Y. waren?“

Antwort Herr Z. :

„Mir ist jedenfalls bekannt, dass die weiteren Kunden arivierte Firmen gewesen sind. In der Regel war mir aber nur bekannt, wer die Ware abgeholt hat.

Auf der der Niederschrift vom 2.2.2009 beigeschlossenen Versandanzeige ist etwa ersichtlich, dass Kunde der Y. der OAO gewesen ist.

Wenn wir von der Fa. Y. oder M. Waren gekauft haben, so steht fest, dass diese auch weitergeliefert worden sind. Wir bekamen stets neben der Rechnung auch den Lieferschein. Auf diesen Lieferscheinen war gelegentlich die Ladestelle vermerkt, keineswegs aber immer, was mir aber gleichgültig war.“

Über Befragung von Dr. Parteienvertreter :

„Es ist zutreffend, dass die Verkäufe an die Firmen Y. bzw. M. stets ab Raffinerie bzw. Ladestelle erfolgt sind, wohingegen die Verkäufe von Y. und M. an X. stets frei Haus erfolgt sind?

Ich habe sehr häufig mit Herrn U. telefonischen Kontakt gehabt, dies sicherlich sechs bis acht Mal täglich an Arbeitstagen, wenn nicht noch mehr.“

Über Befragung durch Mag. FA:

„Ich habe auch noch Kontakt mit dem Villacher Büro gehabt. In diesem Büro waren nach meinem Dafürhalten mindestens 3 oder 4 Personen tätig. Die Preise habe ich mit Herrn U. ausgemacht. Die Administration erfolgte mit den Damen.“

Über Befragen durch Dr. Parteienvertreter :

„Bei dem Betrieb in Kärnten hat es sich eindeutig um einen aktiven Betrieb gehandelt; ich war einmal dort, der Betrieb war im 1. Stock eines Einfamilienhauses untergebracht und hat über alle nötigen Erfordernisse verfügt , wie Telefon, Telefax etc.

Es ist branchenüblich, dass die Preisverhandlungen mündlich erfolgen. Schriftlich geht dann die Auftragsbestätigung (= bloßer Arbeitszettel; auf diesem habe ich dann auch den jeweiligen Preis vermerkt) hinaus.“

Dr. Parteienvertreter :

„Wonach hat sich die Menge der von X. abzunehmenden Ware bestimmt?“

Herr Z.:

„Dies hing davon ab, welcher Preis mir von U. angeboten wurde und welche Abnehmer ich bereits hatte. Hinzufügen möchte ich, dass sich nachträglich herausgestellt hat, dass U. stets von X. einen höheren Preis verlangt hat als von seinen anderen Abnehmern. Ich habe aber immer den von U. angebotenen Preis akzeptiert.

Als wir im September 2007 von der Finanzverwaltung eine Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung bekommen haben, habe ich sofort Herrn U. kontaktiert und ihm mitgeteilt, dass bis auf Weiteres die Geschäftsbeziehung ruht. Herr U. hat gemeint, dass er nunmehr seine Geschäfte über die Fa. M. abwickeln wird. Vorher kam noch der aktenkundige Brief vom 11.9.2007 von Herrn Dr. GG. In diesem Brief wird unter anderem festgehalten, dass die Fa. Y. ihren Abgabenverpflichtungen nachkommen wird.“

Mag. FA:

„Wann und in welcher Form haben Sie Herrn U. kennengelernt?“

Herr Z.:

„Mich hat Herr U. vermutlich im August oder September 2006 erstmals kontaktiert und mir mitgeteilt, er möchte von uns Diesel kaufen. Ich glaube, es war im Oktober, dass er bei uns tatsächlich erschienen ist. Da laut Auskunft des KSV kein großer Kreditrahmen bei der Fa. Y. gegeben war, habe ich U. mitgeteilt, dass Lieferungen stets nur im Wege der Vorauskasse erfolgen können.“

Mag. FA:

„Haben Sie Erkundigungen über Herrn U. eingeholt?“

Herr Z.:

„Ich habe sowohl Auskünfte über die Fa. Y. als auch über U. via KSV eingeholt; über sein Vorleben, über das wir heute Bescheid wissen, stand aber nichts darinnen. Der Finanzbehörde in Salzburg war die Fa. Y. seit dem Jahr 2005 bekannt, insbesondere wusste sie, dass die Firma keine UVAs abgibt bzw. ihren steuerlichen Verpflichtungen nur sehr mangelhaft nachkommt. Ich habe davon nichts gewusst.“

Über Befragung durch Herrn Mag. FA :

„Über den Herrn B. habe ich mich auch über den KSV erkundigt. Diese Aussage war aber keineswegs aussagekräftig.

Mir war naturgemäß nicht bekannt, dass bei der Fa. Y. mehrere UVA nicht abgegeben worden sind. Dies war aber klarerweise der Finanzverwaltung sehr wohl bekannt. Ich habe im Juni 2007 die UVA März 2007 bekommen; mir sind, da ich kein Steuerberater bin, keine größeren Unklarheiten aufgefallen, bis auf dass die innerstaatlichen Erwerbe in der falschen Spalte eingetragen waren.“

Über Befragen durch Mag. Amtspt.:

„Im Mai 2007 hat mir Herr U. mitgeteilt, er bekomme zu wenig E. F. -Lieferungen; ich habe dann über einen Kunden zwei Lastwagenzüge organisiert, die Herr U. sich abgeholt hat. X. hat dafür 50 Euro Provision pro Lastwagenzug bekommen.“

VertreterAmtspartei.:

„War es nicht auffällig für Sie, dass U. zunächst behauptet hat, er würde die Verluste aus dem Treibstoffgeschäft mit gewinnbringenden Geschäften mit Getränken kompensieren und er sodann aber ihre Hilfe bei der Besorgung von Getränken benötigt hat?“

Herr Z. :

„Mir ist diesbezüglich nichts aufgefallen, da U. angegeben hat, noch andere Lieferanten bezüglich der Getränke zu haben.“

Berichterstatter

„Laut Ihrer Berufung haben Sie erfahren, dass das Verfahren gegen Y. und M. über die Anzeige eines Konkurrenten eingeleitet worden ist.“

Herr Z.:

„Ich habe Ende 2007 zwar von der Anzeige als solche erfahren, von wem kann ich nicht sagen. Ich habe aber erst bei der Akteneinsicht davon Kenntnis erlangt, dass der Anzeiger Herr LE war.“

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 19.5.2010 wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen und führten ergänzend aus:

Dr. Parteienvertreter.:

„Aus heutiger Sicht ist durchaus zuzugestehen, dass meine Mandantschaft kriminellen Machenschaften aufgesessen ist. Es wurden die handelnden Personen, nämlich U. und B., auch bereits verurteilt.“

Allerdings ist nach dem Wissensstand im Streitzeitraum keineswegs davon auszugehen, dass meine Mandantschaft über diese kriminellen Handlungen informiert war bzw. hiervon wissen hätte müssen. Dies geht schon daraus hervor, dass sich die Berufungswerberin stets im Wege von KSV-Abfragen informiert hat, wenn auch klar ist, dass diese Auskünfte nicht immer aussagekräftig sind. Ferner konnte auch die Berufungswerberin zu Recht davon ausgehen, dass ein aktiver Betrieb vorgelegen hat, wie auch aus der Zeugenaussage hervorgeht, aus der ersichtlich ist, dass in Kärnten ein Betrieb mit der vorliegenden Infrastruktur wie Telefon, Fax, EDV und auch Bankverbindung existiert hat.

Unbestritten ist ferner, dass nicht die gesamten gelieferten Waren rückgekauft worden sind, sondern nur ca. 29 % davon.

Hinzuweisen ist ferner darauf, dass die Lieferung von X. via Raffinerie in Deutschland erfolgt ist, der Gefahrenübergang also in diesem Land stattgefunden hat, wohingegen die Verkäufe an X. in Österreich stattgefunden haben, der Gefahrenübergang also auch im Inland war.

Wenn weiters vorgeworfen wird, meine Mandantschaft sei „Marktöffner“ gewesen, so ist hierzu auszuführen, dass jeder größerer Lieferant als derartiger „Marktöffner“ anzusehen ist.“

Mag. FA :

„Vor allem dem letzten Satz ist entgegenzuhalten, dass X. darüber informiert war, dass der Markt mit Billigdiesel überschwemmt wird. Es ist somit unlogisch, dass sich die Berufungswerberin in Kenntnis des Umstandes aus heutiger Sicht auf derartige dubiose Geschäfte eingelassen hat.“

Dr. Parteienvertreter :

„Es ist aber so, dass der Markt damals aus verschiedensten Quellen mit billigem Diesel überschwemmt wurde, wie zB von der Fa. ID.“

Mag. FA :

„Durch Kenntnis der Ein- und Verkaufspreise war aber die Fa. X. die einzige Firma am Markt, die den entsprechenden Durchblick hatte.“

Dr. Parteienvertreter :

„Das wird insofern bestritten, als auch andere Marktteilnehmer wussten, dass sehr günstige Verkaufspreise angeboten worden sind.“

VertreterAmtspartei :

„Neu an der heutigen Verhandlung ist nur die Zeugenaussage des Herrn Z.. Die dort getroffenen Feststellungen sind aber nach Ansicht der Amtspartei zur Gänze durch den ermittelten Sachverhalt entkräftet. Hinzuweisen ist insbesondere darauf, dass die Fa. H keineswegs Einblick über die Einkaufspreise haben konnte. Dies hatte nur die Berufungswerberin. In dieses Bild fügt sich auch ein, dass die Berufungswerberin U. Hilfestellung beim Einkauf von Getränken geleistet hat.

Herr Z. konnte somit nicht im Glauben davon ausgehen, dass die riesigen Verluste aus dem Treibstoffgeschäft der Fa. Y. durch Gewinne aus dem Getränkegeschäft kompensiert werden können. Auch das Strafgericht in Salzburg hat im Urteil gegen B. auf Seite 16 die Beweise in dieser Art und Richtung gewürdigt.“

Dr. Parteienvertreter :

„Bezüglich Getränkelieferungen bringe ich vor, dass gerade dies die Richtigkeit unserer Aussage bekunden, da meine Mandantschaft davon ausgehen konnte, dass ein aufrechter Betrieb bestanden hat.

Was das Strafurteil anlangt, so ist darauf hinzuweisen, dass dieses naturgemäß vom heutigen Kenntnisstand ausgeht, aber keine Aussagen darüber trifft, welcher Kenntnisstand im Streitzeitraum bei meiner Mandantschaft bestanden hat. Es wird nochmals betont, dass meine Mandantschaft von den kriminellen Machenschaften nichts wusste und auch nichts wissen musste.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw betreibt einen Großhandel mit Treibstoffen. Sie erwirbt die Treibstoffe ausschließlich von österreichischen Lieferfirmen und im Wesentlichen von etablierten Mineralöllieferanten (wie V, ABC, AP., etc) und vertreibt sie weiter an inländische Tankstellenbetreiber, sonstige Großverbraucher (zB Fuhrparkunternehmer) und je nach Marktsituation auch an andere Treibstoffhändler.

Die Ware wird direkt bei den Raffinerien bzw Tanklagern der Lieferanten in Österreich und Deutschland geladen. Die Bw besitzt, da sie beim Erwerb von Treibstoffen aus deutschen Lagern einen innerdeutschen Umsatz tätigt und die anschließende Lieferung nach Österreich als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, eine deutsche Steuernummer und eine deutsche UID-Nummer. Die österreichischen Mineralöllieferanten sind für Lieferungen

aus deutschen Lagern selbst in Deutschland steuerlich erfasst und tätigen dort einen steuerpflichtigen Umsatz.

In den Jahren bis 2005 erwarb die Bw Dieselmotorkraftstoff in Deutschland in einem untergeordneten Ausmaß und belieferte damit unter Anwendung ihrer deutschen UID-Nummer nur einen österreichischen Kunden (D. AB).

Wertmäßig betrugen diese Lieferungen € 2,559.510,00 im Jahr 2005 und € 2,297.169,00 im Jahr 2006.

Gegen Ende des Jahres 2006 begann die Bw auf Grund einer telefonischen Kontaktaufnahme durch den dortigen Handlungsbevollmächtigten Hrn U. eine neue Geschäftsbeziehung mit der Fa Y. Beteiligungs GmbH & Co KG T. G. KEG (kurz Y. T. G.) als Kunden. Es fand auch ein Antrittsbesuch von Herrn U. bei X. statt.

Die Fa Y. T. G. hatte ein Geschäftslokal, Angestellte, eine Internet-Adresse und war wirtschaftlich tätig.

Da es sich bei der Fa Y. T. G. um einen Neukunden handelte, stellte der Geschäftsführer der Fa X. KG, Hr W. Z. , routinemäßig eine Anfrage an den KSV, um sowohl allgemeine Informationen über das Unternehmen, als auch weitergehende Informationen über dessen Bonität zu erhalten.

Die Auskunft ergab keine wesentlichen Informationen zu Y. T. G. und ergab insbesondere keine Kreditempfehlung. Auf Grund der dürftigen KSV-Auskunft war es der Bw nicht möglich, eine Kreditversicherung für die Lieferungen an Y. T. G. abzuschließen. Daher bot Hr Z. unter Zugrundelegung der von der Fa V A AG vorgegebenen Kreditvergaberichtlinie (Credit Policy) Lieferungen nur gegen Vorkasse an.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Lieferungen wurde nicht abgeschlossen und die Bestellungen wurden telefonisch getätigt.

Hinsichtlich des Liefervolumens wurde zu diesem Zeitpunkt noch über keine konkrete Höhe gesprochen.

Nach geringfügigen Lieferungen im Jahr 2006 gab es im Jänner und Februar 2007 zunächst keine Lieferungen der Fa X. KG an die Fa Y. T. G.. Vielmehr erwarb im Februar 2007 die Fa X. KG von der Fa Y. T. G. 4 Tankzüge Diesel, den diese zu einem sehr günstigen Preis angeboten hatte.

Ab Ende Februar 2007 begann sich die Lieferbeziehung zwischen der Fa X. KG und der Fa Y. T. G. zu intensivieren und die Fa Y. T. G. begann große Mengen bei der Bw zu bestellen. Die Lieferungen erfolgten wieder gegen Vorkasse.

Hierfür wurde von der Bw ausschließlich Dieselkraftstoff in Deutschland eingekauft.

Dieser Einkauf stellte für die Bw einen in Deutschland steuerpflichtigen Umsatz dar, der von ihr unter ihrer deutschen Steuernummer abgewickelt wurde.

Die nachfolgende Lieferung der Bw an die Fa Y. T. G. wurde von der Bw unter Anwendung ihrer UID-Nummer als innergemeinschaftliche Lieferung von Deutschland nach Österreich steuerfrei behandelt.

Es war bei diesen Geschäften vereinbart, dass die Fa Y. T. G. hinsichtlich des Transportes einen Spediteur beauftragt, der die Ware von den Lagerorten der Lieferanten der Bw in Deutschland abholt und zu den Entladeorten der Endkunden in Österreich bringt.

Die Firma Y. T. G. verbuchte den Wareneinkauf als innergemeinschaftlichen Erwerb und verrechnete die Ware an ihre Kunden als österreichischen Umsatz mit 20% USt weiter.

In Summe wurde im Zeitraum März 2007 bis September 2007 von der Bw Dieselkraftstoff im Wert von netto € 66,439.026,00 an die Fa Y. T. G. geliefert und von dieser weiterverkauft.

Aufgrund der Marktbeobachtung und aufgrund von Kundenmitteilungen war es für den Geschäftsführer der Bw, Hrn W. Z. , bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehung offensichtlich geworden, dass die Fa Y. T. G. den Treibstoff nicht nur als Schnäppchen, sondern zu Schleuderpreisen in einem solchen Ausmaß an ihre Kunden verkaufte, dass bereits der Markt gestört worden war.

Der Diesel wurde von der Fa Y. T. G. um ca 2 bis 3 Cent pro Liter (d.s. € 2 bis € 3 je 100 Liter) unter dem Einkaufspreis billiger angeboten.

Da die Bw in Anbetracht einer täglichen Analyse eine fundierte Kenntnis von den Marktpreisen hatte und wegen des Besitzes von Mengenkontingenten ihrerseits direkt bei den großen Lieferanten wie V, ABC, AP., etc, kaufen konnte, erkundigte sich Hr Z. bei der Fa Y. T. G. nach den Hintergründen der Verkäufe am Markt unter den Einstandspreisen und der Ausweitung der Lieferungen.

Er erhielt von den Vertretern der Fa Y. T. G., Hrn B. und Hrn U., die Erklärung, dass diese Vorgehensweise der Schließung einer Finanzierungslücke dienen solle, die im Zusammenhang mit einem weiteren Geschäftsfeld der Fa Y. T. G. im Bereich des Lebensmittel- und Getränkehandels entsteht.

Beim Einkauf von Getränken (vorwiegend E. F.) in Österreich und dem anschließenden steuerbefreiten Verkauf ins Ausland bezahle der ausländische Kunde den Preis netto ohne Umsatzsteuer, die vom inländischen Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer müsse jedoch sofort an diesen gezahlt werden und die diesbezügliche Vorsteuer würde aber erst nach vielen Monaten vom Finanzamt rückerstattet. Um diesen Liquiditätsnachteil, der durch die Vorfinanzierung der Umsatzsteuer an den Getränkelieferanten entstünde, auszugleichen, sollte durch den nicht mit Umsatzsteuer belasteten innergemeinschaftlichen Erwerb von Dieselmotorkraftstoff aus Deutschland und die Weiterveräußerung desselben in Österreich mit 20% USt, das Vorsteuerguthaben aus den Getränkeeinkäufen mit der USt aus den Dieselmotorkraftstoffverkäufen in der Periode gegengerechnet werden.

Die Marge bei den Getränkegeschäften sei überdies so groß, dass der bei den Dieselmotorkraftstoffverkäufen erzielte Verlust in Kauf genommen werden könne.

Im Mai 2007 kaufte die Bw bei der Fa XYZ (MMM Großmarkt) 2 LKW-Ladungen E. F. im Wert von € 131.051,52, um sie ohne Margenaufschlag zu einem Preis von € 131.151,52 an die Fa Y. T. G. weiterzuverkaufen.

Der sich dabei ergebende Differenzbetrag iHv € 100 ergibt sich aus einer von der Bw verrechneten Bearbeitungsgebühr iHv € 50 je Vorgang.

Die buchhalterische Erfassung erfolgte über die Konten „Einkauf Schmierstoffe“ (Kto 4005) und „Erlöse Schmierstoffe“ (Kto 8005).

Da Hr. Z. die KSV-Auskünfte zu dürftig waren, forderte er die Fa Y. T. G. auf, ihm ihre Umsatzsteuervoranmeldungen vorzulegen, damit er allgemeine Informationen über die Geschäfte der Fa Y. T. G. erhalten könnte, wobei er konkret auch wissen wollte, welchen Umsatz die Fa Y. T. G. insgesamt tätigt.

Überdies sollte überprüft werden, ob die Verkäufe der Bw an die Fa Y. T. G. in deren UVA's Niederschlag finden.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume März und Juli wurden ihm von der Fa Y. T. G. zur Kenntnis gebracht, wobei die UVA 03/2007 der Bw im Juli 2007 und die UVA 07/2007 im Oktober 2007 übermittelt wurde.

Aus beiden UVAs ergeben sich Zahllasten der Fa Y. T. G. an das Finanzamt, Ausfuhrlieferungen (KZ 011) bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen (KZ 017) sind nicht angemerkt.

Die Kennzahlen der von der Fa Y. T. G. übermittelten UVA stellen sich wie folgt dar:

KZ	Text	UVA März 2007	Steuer	UVA Juni 2007	Steuer
000	Gesamtbetrag derBmgrf LuL	6.955.019		18.517.896,67	

011	abz. Ausfuhrlieferungen				
017	abz. ig. Lieferungen	0,00			
022	zu versteuern mit 20%	6.924.747,44	1.384.949,49	18.502.802,92	3.700.560,58
029	zu versteuern mit 10%	30.272,25	3.027,23	15.093	1.509,38
070	ig Erwerbe	7.354.228,77		19.959.135,44	
071	davon steuerfrei gem. Art 6 Abs 2			- 15.989.901,61	
072	zu versteuern mit 20%	7.354.228,77	1.470.845,75	3.952.994,78	790.598,96
073	zu versteuern mit 10%			16.239,05	1.623,91
060	Ges der Vorsteuern		- 61.522,64	-2.792.222,93	2.792.222,93
065	Vorsteuern aus ig Erwerb		- 1.470.845,75	- 792.222,87	- 792.222,87
095	Zahllast		1,326.454,08		909.847,02

Bei der Überprüfung stellte Hr Z. bei einer dieser Umsatzsteuervoranmeldungen fest, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe in der Erklärung falsch eingetragen waren und teilte dies Herrn U. mit, sodass dies korrigiert werden könnte.

Die Vorlage von Umsatzsteuervoranmeldungen von anderen Kunden bzw. Lieferanten wird von der Bw weder verlangt noch werden sie ihr tatsächlich vorgelegt.

Dies folgt daraus, dass bei diesen Geschäftspartnern die KSV Auskünfte hinsichtlich Bonität und Umsatzhöhe aussagekräftig sind.

Bereits am Anfang der Geschäftsbeziehung mit der Fa Y. T. G. trat die Bw auf Wunsch von Hrn Z. in ein Kundenverhältnis mit dieser ein.

Dies bedeutet, dass die Bw nicht nur als Lieferant, sondern uno actu auch als Kunde der Fa Y. T. G. fungierte.

Der Grund dafür wurde seitens der Bw folgendermaßen dargelegt:

Aufgrund der Liefermenge und der attraktiven Preisgestaltung hätte die Fa Y. T. G. bereits im März 2007 so viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen, dass dieser bereits gestört wurde.

Um die billige Ware vom Markt zu bekommen und um selbst vom preislichen Vorteil profitieren zu können, sei zwischen Hrn Z. und Hrn K. U. vereinbart worden, dass die Fa Y. T. G. auch die Bw mit der günstigen Ware beliefern solle.

Überdies hätte sich im Hinblick auf die Bezahlung der Waren für die Bw der vorteilhafte Effekt ergeben, dass der Außenstand der Fa Y. T. G. bei der Bw durch die Gegengeschäfte verringert und somit die Gefahr eines Forderungsausfalles minimiert werden konnte.

In Summe wurde von der Bw Ware iHv rd. 29% der an die Fa Y. T. G. gelieferten Menge zurückgekauft.

Die preisliche Gestaltung war so, dass die Bw den Dieseltreibstoff von der Fa Y. T. G. um einen günstigeren Preis beziehen konnte, als ihr Einstandspreis direkt bei den Herstellern ausmachte, wobei in diesem günstigeren Preis auch die Transportkosten inkludiert waren.

Diese Preisgestaltung wird am folgenden konkreten Beispiel dargestellt:

Geschäftsfall vom 23.7.2007

- 1) Einkauf Bw von ABC GmbH ab Lieferstelle N. (Dt): € 80,10 je 100 Liter
- 2) Verkauf Bw an Y. T. G. : € 80,50 je 100 Liter
- 3) Rückkauf Bw von Y. T. G. : € 78,50 je 100 Liter
- 4) Verkauf Bw an Dritten: € 78,70 je 100 Liter

Die Geschäfte zwischen der Bw und der Fa Y. T. G. wurden so abgewickelt, dass der Ver- bzw Einkauf in der Regel am gleichen Tag und Zug um Zug durchgeführt wurde, ohne dass eine Warenbewegung stattfand. Diese fand erst durch die Lieferung an den Dritten statt. (Im obigen Geschäftsfall Punkt 4).

Die Bw konnte letztendlich aG der Rechnungslegung bezüglich der dargestellten Geschäfte den Diesel günstiger an den Kunden verkaufen, als er ursprünglich selbst bei der Raffinerie erworben worden war.

Die Bw konnte ca das 5 Fache der branchenüblichen Spanne aus den Geschäften mit Y. T. G./M. lukrieren. Die branchenübliche Spanne betrug ca 10 bis rund 30/40 Cent pro 100 Liter, während sie bei ggstdl Geschäften ca € 1,40 ausmachte.

Die Fa Y. T. G. meldete anfangs die Umsatzsteuer aus diesen Geschäften mittels UVA, bezahlte die Umsatzsteuerzahllasten aber nicht; zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte weder Meldung noch Zahlung.

Der Geschäftsablauf zwischen der Bw und der Fa Y. T. G. gestaltete sich folgendermaßen: Wenn die Firma Y. T. G. Diesel benötigte, rief Herr U. bei Herrn Z. an, erkundigte sich nach den Tagespreisen und gab, falls er damit einverstanden war, die von ihm benötigte Anzahl von Autotankzügen (ATZ) bekannt.

Gleichzeitig fragte er Hr. Z., ob die Fa X. auch Treibstoff für ihre Kunden benötigen würde.

In diesem Zusammenhang teilte Hr. U. auch den Preis mit, um den die Fa Y. T. G. ihrerseits den Treibstoff anbieten könnte.

Nachdem Hr. Z. Abnehmer gefunden hatte bzw. da er Treibstoff bei bestimmten Kunden auch ohne vorherige Nachfrage absetzen konnte (z.B. LKW Großtankstelle in O.), teilte er Hr. U. telefonisch mit, wieviel ATZ die Fa X. KG benötigen würde.

Die Firma Y. T. G. erhöhte dann die von ihr benötigte Bestellmenge um die von der Bw benötigte und bestellte dann die Gesamtmenge mittels Fax bei der Bw.

Die Bw gab in Folge der Fa Y. T. G. jene Abholnummer bekannt, unter der das ihr zugeteilte Kontingent bei der jeweiligen Raffinerie ausgeschöpft und der Dieselmotorkraftstoff geladen werden konnte. Die Fa Y. T. G. besaß selbst keine eigenen Kontingente.

Es handelte sich um eine spezielle Geschäftsvereinbarung zwischen der Bw und der Y. T. G., dass die Firma Y. T. G. der Bw Treibstoffe abkaufte und dieser Firma wiederum dieselben Treibstoffe zu einem günstigeren Preis wieder verkaufte, wobei die Verkäufe der Bw um die geplanten Rückkäufe in beiderseitigem Einvernehmen erhöht wurden; insgesamt wurden ca 29% zurückgekauft, wobei bei den Ver- und Einkäufen, die häufig am gleichen Tag stattfanden, die Ware nicht bewegt wurde.

Bei den Käufen der Fa X. bei Y. T. G. handelte es sich im weitaus überwiegenden Fall um Rückkäufe. In sehr geringem Umfang gingen auch Waren von der Fa. P. über Y. T. G. an X.. Die Gesamtverkäufe der Bw an Y. T. G. beliefen sich im Streitzeitraum auf mehr als 100 Mio Euro; davon hat die Bw rund 31 Mio. Euro rückgekauft. Dieseleinkäufe der Y. T. G., die nicht von X. gekommen sind, machten im Streitzeitraum nur rund 9 Mio Euro aus. Die Bw war ein Hauptkunde von Y. T. G..

Die Bw kaufte, von Einzelfällen, die nicht vergleichbar sind, abgesehen, von keiner anderen Firmen den verkauften Diesel wieder zurück.

Die Bw kaufte von niemand den verkauften Diesel am gleichen Tag billiger wieder zurück.

Die Firma Y. T. G. beauftragte vereinbarungsgemäß einen Spediteur mit der Abholung aller geordneten ATZ, wobei der Auftrag an den Spediteur immer auch die direkte Belieferung der Kunden sowohl der Fa Y. T. G. , als auch der Kunden der Firma X. KG beinhaltete. Die Transportkosten hinsichtlich der Lieferungen der Bw an Y. T. G. wurden, da es sich um Abhollieferungen handelte, ausnahmslos von der Fa Y. T. G. getragen.

Bei der Belieferung der Kunden der Bw im Rahmen der zurückgekauften Ware war als Liefermodus „frei Haus“ vereinbart, was heißt, dass hier die Fa Y. T. G. verpflichtet war, die Gefahr und die Kosten des Transportes zu tragen. Die dafür aufgewendeten Kosten waren im Preis inkludiert und wurden somit an die Bw weiter verrechnet.

Die Kunden der Bw bzw deren Lieferadressen wurden anfangs im Rahmen des Bestellvorganges durch Herrn Z. der Fa Y. T. G. mitgeteilt, in Folge wurde der Einfachheit halber von Hrn Z. gleich beim Spediteur disponiert.

Mit der über die Fa Y. T. G. bezogenen Ware wurden von der Bw grundsätzlich immer bestimmte Großabnehmer (D. AB , Q.) beliefert.

Der Einkauf der Bw bei den deutschen Ladestellen der Lieferanten wurde als innerdeutscher Umsatz mit 19% deutscher USt fakturiert, die Bw machte in Deutschland die Vorsteuer geltend. Der Verkauf der Bw an die Fa Y. T. G. wurde als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei behandelt, die Fa Y. T. G. erklärte einen innergemeinschaftlichen Erwerb und machte die darauf entfallende Vorsteuer geltend.

Der Rückverkauf der Fa Y. T. G. an die Bw wurde von dieser als österreichischer Umsatz mit 20% USt fakturiert. Daraus ergab sich für die Bw ein Vorsteuerguthaben.

Bis September 2007 wurden so durch die Bw Einkäufe von der Fa Y. T. G. in Höhe von € 31,176.911,64 brutto getätigt.

Daraus wurde von der Bw eine Vorsteuer in Höhe von € 5,196.152,04 geltend gemacht.

Im September erhielt die Bw eine Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung iZm den Einkäufen bei Y. T. G. . Die Bw erhielt auch ein Schreiben des RA Dr. GG, das an die Finanzbehörden gerichtet war und in dem ua festgehalten wird, dass die Fa. Y. ihren Abgabenverpflichtungen nachkommen wird. Auch der Hausdurchsuchungsbefehl im

September 2007 bei Y. T. G. wurde an den Geschäftsführer der Bw, Hrn Z. , übermittelt. Dieser wurde am 26.9.2007 als Zeuge zu ggstdl Geschäften einvernommen.

Im September 2007 musste die Fa Y. T. G. ihre Geschäftstätigkeit einstellen, wobei der Grund dafür auch in der Erlassung von Pfändungsbescheiden des zuständigen Finanzamtes gegen die Fa Y. T. G. im Zusammenhang mit nicht bezahlten Umsatzsteuerzahllasten gelegen war. Nachdem für die Bw diese Geschäftsbeziehung aufgrund der Umstände zwangsläufig beendet war, wurden die Geschäfte im selben Modus (Verkauf der Ware und Rückkauf der verbilligten Ware meist am gleichen Tag) durch die Bw auf Vorschlag von Hrn U. nahtlos mit der Firma M. GmbH als Nachfolgegesellschaft weitergeführt, wobei als Ansprechpartner und faktischer Geschäftsführer der M. GmbH zunächst Hr U. , später ein Hr A. auftrat. Hr U. hatte Hrn Z. erklärt, dass die Geschäfte der Y. T. G. von der Fa M. unverändert weitergeführt würden und zwar sämtliche Geschäfte. Hr Z. war damit einverstanden.

Bis Ende Oktober 2007 kaufte die Bw von der Fa M. GmbH Diesel im Wert von € 6,706.623,68 brutto.

Aus diesen Geschäften machte die Bw eine Vorsteuer in Höhe von € 1,117.770,59 geltend.

Ende Oktober 2007 wurden die Geschäfte beendet, da Hr U. und Hr B. am 25.10.2007 in Untersuchungshaft genommen wurden.

Der faktische Geschäftsführer der Fa Y. T. G., Herr U., wurde vom LG für Strafsachen Salzburg mit Urteil vom 2009, ZI UW, wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung betreffend Verkürzung von Umsatzsteuer zu einer Freiheitsstrafe von 6 Monaten unbedingt sowie einer Geldstrafe in Höhe von € 4,000.000,--, davon € 1,000.000,-- unbedingt, verurteilt, wobei die ggstdl Geschäfte der Y. T. G. mit der Bw als Hauptlieferant und Hauptkunde der Y. T. G. vom Urteil umfasst sind. Dieses Urteil ist rechtskräftig. Hr U. war geständig.

Der handelsrechtliche Geschäftsführer der Fa Y. T. G., Herr B., wurde vom LG für Strafsachen Salzburg wegen des gleichen Deliktes mit Urteil vom 2010, ZI UW zu einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren und 6 Monaten sowie einer Geldstrafe von € 6,000.000,--, davon 2,000.000,-- unbedingt, verurteilt. Dieses Urteil ist nicht rechtskräftig.

Das Gericht sah es in beiden Fällen als erwiesen an, dass die Angeklagten im Zusammenwirken Umsatzsteuer verkürzen wollten, um sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Dem damaligen Geschäftsführer der Bw, Herrn Z. , wirft die Staatsanwaltschaft Wien in ihrer Anklageschrift vom 09. sta, das Delikt der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung, vor, indem er für den Voranmeldungszeitraum von Februar bis September 2007 zu Unrecht Vorsteuern aus

Scheinlieferungen geltend gemacht und dadurch eine Abgabenhinterziehung in der Höhe von € 6,129.605,01,-- bewirkt habe.

Spätestens seit Februar 2007 wusste bzw hätte die Bw vom Steuerbetrug hinsichtlich der Umsatzsteuerverkürzungen der Fa Y. T. G./M. GmbH wissen müssen.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Das Geschäftsfeld der Bw ist unbestritten, ebenso wie der Beginn der Geschäftsbeziehung zu Y. T. G., das Auftreten derselben, die KSV-Abfrage des Geschäftsführers der Bw, die Lieferungen gegen Vorkasse und die Modalitäten der Bestellvorgänge.

Der Verlauf der Lieferungen von der Bw an Y. T. G. im Jahr 2006 und der Erwerb von 4 Tankzügen Diesel durch die Bw von Y. im Februar 2007 ist unbestritten. Dass der Preis sehr günstig war, wird von Hrn Z. selbst angegeben (s dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 11.4.2008, Pkt. 14. *„Wir gingen in Anbetracht der Menge damals von einem Schnäppchen aus.“*).

Die Intensivierung der Lieferbeziehung ab Ende Februar 2007 steht fest.

Die Abwicklung der Verkäufe der Bw an Y. T. G. und die Beträge sind unbestritten.

Dass es sich bei den Preisen der Y. T. G. um Schleuderpreise handelte, wodurch bereits der Markt gestört worden war, wird vom Geschäftsführer der Bw, Hrn Z., in seiner Einvernahme selbst angegeben, wenn er ausführt:

„Mir wurde bekannt, dass die Fa Y. Diesel zu Schleuderpreisen an ihre Kunden verkaufte. Y. hatte (im April 2007 haben wir selbst ca € 10,000.000,-- an Y. verkauft) sehr viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen und hat somit den Markt gestört.“

Zu den auffälligen und ungewöhnlich niedrigen Preisen der Fa Y. T. G. führen Brancheninsider und Kunden der Fa X. KG im Rahmen von Zeugeneinvernahmen vor der Abgabenbehörde erster Instanz folgendes aus:

Hr C. V., Prokurist der Fa ...:

„Die Aufschläge und Spannen sind in den letzten Jahren extrem gesunken. Bei einem Dieselzug von ca 30.000 Litern – dies entspricht zur Zeit einem Wert von ca € 35.000 – bleiben aufgrund der niedrigen Aufschläge vielleicht € 50,-- für den Großhändler. Man kann also damit rechnen, dass pro 100 Liter Diesel ungefähr 10 Cent für uns bleiben.“

„Im Jahr 2007 war aber in Oberösterreich günstiger Diesel vorhanden. Unsere Einkaufspreise bei X. entsprachen inklusive den Transportkosten in etwa unseren eigenen Einkaufspreisen ohne Transport.“

Hr H. S., Prokurist der Fa D. AB GmbH vom 5.6.2008:

„Bei dem Handel mit Tankzügen schätze ich den Aufschlag pro Zug von ca € 70 bis € 150. Die Margen sind jedenfalls sehr gering. Der Preisunterschied der damals im Frühjahr 2007 (Mai bis Juli 2007) am Markt war (ich meine damit, dass Diesel extrem günstig am Markt war) ist mir nicht realistisch erschienen. Ich habe mir Gedanken gemacht, wie so ein günstiger Diesel angeboten werden kann. Eine Hinterziehung von Mineralölsteuer habe ich ausgeschlossen, da mir dies aufgrund der benötigten Unterlagen und Dokumentationspflichten nicht machbar erscheint. Ich habe eher an eine Konstruktion mit der österreichischen Umsatzsteuer gedacht, wo möglicherweise Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer gestellt werden, wo dies nicht erlaubt ist, zB meine Vermutung war, dass vielleicht Ware ab N. (Deutschland) mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet wird, obwohl dies nicht möglich ist. Jedenfalls ist im Jahr 2007 der Markt derart mit billigem Diesel überschwemmt worden, dass ich mir gedacht habe, dass dies nicht mit rechten Dingen zugegangen sein kann.“

Die Erklärung, die die Fa Y. T. G. für ihre Preisgestaltung über Nachfragen an den Geschäftsführer der Bw gab, ist unbestritten.

Der Einkauf von 2 LKW Ladungen E. F. und der anschließende Weiterverkauf ohne Aufschlag und mit einer Bearbeitungsgebühr von € 50,-- pro Vorgang steht fest.

Auch die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume März und Juli 2007 wie der Inhalt derselben, insbesondere, dass keine Ausfuhrlieferungen bzw innergemeinschaftlichen Lieferungen angemerkt sind, ist unbestritten.

Die Ungewöhnlichkeit der Vorlage der Umsatzsteuervoranmeldungen wurde von der Bw nicht bestritten; ebensowenig wie die Tatsache, dass UVAs nur in der geschäftlichen Beziehung mit der Y. T. G. verlangt und vorgelegt wurden. Die Mitteilung des Hrn Z. an Hrn U. betreffend die Unrichtigkeit einer dieser Umsatzsteuervoranmeldungen wurde von Hrn Z. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat noch einmal bestätigt.

Dass die Bw bereits am Anfang der Geschäftsbeziehung mit der Fa Y. T. G. auf Wunsch von Hrn Z. in ein Kundenverhältnis mit dieser eingetreten ist, wurde von diesem selbst ausgesagt. Siehe dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.4.2008, Pkt 15.: „...
Um die billige Ware vom Markt zu bekommen habe ich Herrn K. ersucht, auch uns an diesem Vorteil teilhaben zu lassen.“

Die Behauptung des vorteilhaften Effektes, dass der Außenstand der Fa Y. T. G. bei der Bw durch die Gegengeschäfte verringert werde, ist der Aussage des Hrn Z. vom 11.4.2008 zu entnehmen.

Dass rund 29% der an die Fa Y. T. G. gelieferten Menge zurückgekauft wurde, ist zwischen den Parteien unbestritten. Dass dies auf Wunsch von Hrn Z. geschah, ist der Einvernahme des U. vom 31.10.2007 vor der Steuerfahndung Salzburg zu entnehmen:

„...die Firma T. G. hat auch Mineralöle, die bei X. eingekauft worden sind, wieder an die Fa X. rückverkauft und zwar billiger als diese Mineralöle selbst von X. eingekauft wurden. Der Vorschlag zu diesen Geschäften kam von Herrn Z. von der Fa X.. Die Fa X. hat gewusst, dass sie die eigenen Mineralöle wieder von der Fa T. G. zurückkauft. Für X. war immer klar, dass er den eigenen Diesel wieder rückkauft, da dies auf den Verladekokumenten und Zolldokumenten ersichtlich ist. ...“

Auch in der Berufung wird ausgeführt:

„Die Rückkäufe erfolgten auf Vorschlag von Herrn Z. .“

Auch die preisliche Gestaltung, die im Sachverhalt beispielhaft an Hand eines konkreten Beispiels dargestellt wurde, ist unbestritten und wurde auch vom Zeugen Li. NN., Steuerfahndung Salzburg, in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat anschaulich und eindrucksvoll demonstriert.

Die Abwicklung der Geschäfte, nämlich häufig am gleichen Tag und Zug um Zug ohne Warenbewegung und die Auswirkungen der speziellen Geschäftsvereinbarung, nämlich Dieserverkauf durch die Bw letztendlich günstiger als Einkauf bei der Raffinerie, lukrieren der ca fünffachen branchenüblichen Spanne, sind unbestritten.

Die umsatzsteuerliche Vorgangsweise der Fa Y. T. G. beruht auf den Aussagen des Zeugen Li. NN. und den Ermittlungen der Finanzbehörde erster Instanz.

Die genaue Gestaltung des Geschäftsablaufs und die Preisgestaltung zwischen der Bw und der Fa Y. T. G. wird sowohl von Hrn Z. als auch von Hrn U. bestätigt.

Siehe Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.04.2008, Pkt. 19: „Y. fragte

mich, wieviel Tankzüge ich am nächsten Tag brauchte, er berücksichtigte dies bei der Bestellung der Gesamtmenge bei mir."

Siehe K. U. im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 03. Juni 2008 :

„Ein Geschäft ist üblicherweise wie folgt abgelaufen: Ich habe mich telefonisch bei Hr Z. gemeldet, wie viele Tankzüge wir (T. G./M.) für den nächsten Tag benötigen. In diesem Zusammenhang fragte ich Z., wie viele Tankzüge er für X. selbst braucht. Hr Z. teilte mir dann die Anzahl der benötigten Tankzüge mit. Wir haben dann die Bestellung um die Anzahl von den von Z. benötigten Tankzüge erhöht.

Als praktisches Beispiel: Wir benötigten acht Tankzüge und teilten dies telefonisch Hr Z. mit. Hr Z. sagte, er benötige sechs Tankzüge selber. Also wurden von uns bei der Fa X. vierzehn Tankzüge bestellt Die Bestellung erfolgte telefonisch und wurde nachher schriftlich per Fax bestätigt. Auf dem Fax befinden sich sowohl die Ladenummern bei den jeweiligen Raffinerien als auch unsere Einkaufspreise bei X. und Verkaufspreise an X. . Normalerweise hat Hr Z. auch die Bestimmungsorte der rückgekauften Treibstoffe angegeben."

„Die Einkaufspreise hat mir Hr Z. telefonisch mitgeteilt Nach erfolgter Rücksprache mit Hr B. habe ich die Einkaufspreis bei Z. bestätigt."

Die Modifikation, die Hr Z. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vornahm, wonach nämlich zunächst der Verkaufspreis von X. genannt worden sei und erst ca eine halbe Stunde später habe X. von Y. den Einkaufspreis erhalten, ändert nichts an der Abwicklung der Geschäfte Zug um Zug.

Dass zwischen der Bw und der Y. T. G. eine spezielle Geschäftsvereinbarung vorlag, wird von Hrn U. im Verhandlungsprotokoll des LG für Strafsachen Salzburg dezidiert bestätigt. Im Urteil des LG Salzburg betreffend Hrn U. wird auf S 7 ausgeführt:

„Die malversive Art der Geschäftsführung und die absichtliche Hinterziehung der Umsatzsteuer war von beiden Angeklagten von Anfang an so geplant ...

So hatte die Y. zB mit der Fa X. GesmbH & Co KG (N. Z.) als Hauptlieferant und gleichzeitig Hauptkunde der Y. eine spezielle Geschäftsvereinbarung getroffen und dieser die abgekauften Treibstoffmengen wiederum zu einem niedrigeren Preis zurückverkauft."

Der Umfang der Geschäfte zwischen der Bw und der Fa Y. T. G. ist unbestritten. Da die Dieseleinkäufe der Y. T. G. , die nicht von X. gekommen sind, im Streitzeitraum nur rund 9 Mio Euro ausmachten, während die Einkäufe bei X. über 100 Mio Euro ausmachten und die Verkäufe an X. ca 29 Mio Euro, ist die Feststellung, wonach die Bw Hauptlieferant und einer der Hauptkunden der Fa Y. T. G. war, berechtigt.

Dass es sich bei den Käufen der Bw bei Y. im weitaus überwiegenden Fall um Rückkäufe handelte, wurde vom Zeugen Li. NN. ausgesagt und ist unbestritten.

Dass die Bw von keiner anderen Firma den verkauften Diesel, von Einzelfällen, die nicht vergleichbar sind, abgesehen, zurückkaufte, wird von Herrn Z. bestätigt, wenn er in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ausführt:

„Im Einzelfall kam es schon vor, dass derartige Rückkäufe stattgefunden haben; allerdings hat es sich dabei regelmäßig um eine andere Destination gehandelt. Dies heißt, dass zB zunächst Ware (andere) in Wien ab Lager verkauft wird und von derselben Firma in der Steiermark frei Haus Steiermark gekauft wurde. ...“

Im vorliegenden Fall wurde die Ware jedoch ohne Warenbewegung, häufig am gleichen Tag und billiger als verkauft wieder rückgekauft, wobei die Lieferung an Y. noch dazu um den geplanten Rückkauf erhöht wurde.

Dass diese Art von geschäftlicher Beziehung nur mit Y. T. G./M. unterhalten wurde, ist unbestritten.

Die Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung an die Bw iZm den Einkäufen bei Y. T. G. ist unbestritten. Auch die Übermittlung des Schreibens des Dr. GG, gerichtet an das FA Salzburg-Stadt, an die Bw ist unbestritten. Allerdings ist die von der Bw daraus behauptete Schlussfolgerung (s Berufung), weil dort festgehalten werde, dass die Fa Y. ihren Abgabenverpflichtungen nachkommen wird, handle es sich nicht um ein substantielles Verfahren gegen Y., nicht nachvollziehbar, da Herr Z. am 26. September 2007 als Zeuge zu den Geschäften mit Y./M. befragt wurde, ihm sogar der Hausdurchsuchungsbefehl gegen Y. übermittelt wurde und der Wortlaut des Schreibens des Dr. GG vom 11.9.2007 wie folgt lautet:

„.... In oben bezeichneter Rechtssache haben Sie auf eine Forderung meiner Mandantschaft gegenüber der Fa. X. ... in Wien Drittschuldnerexekution geführt. Für meine Mandantschaft ist Ihre Vorgangsweise nicht nachvollziehbar, weil sie jederzeit bereit ist, die fälligen Steuern und Abgaben, die ihr vorgeschrieben werden, zu bezahlen. Tatsächlich erfolgen aber auch laufend Überweisungen seitens meiner Mandantschaft. ...“

Da Herr Z. (neben der Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung) vom Hausdurchsuchungsbefehl gegen Y. wusste und er zu den betrügerischen Geschäften der Y. T. G. überdies einvernommen wurde, wusste er, dass es sich um ein substantielles Verfahren gegen Y. handelte. Der Wortlaut des Schreibens des RA kann nicht geeignet sein, einen Geschäftspartner zu beruhigen, handelt es sich doch nur um übliche Beschwichtigungsversuche.

Auf die Unüblichkeit der Übermittlung des Hausdurchsuchungsbefehls an den Geschäftspartner wird verwiesen.

Dass der Grund der Einstellung der Geschäftstätigkeit der Fa Y. auch in der Erlassung von Pfändungsbescheiden des zuständigen FA iZm nicht bezahlten Umsatzsteuerzahllasten gelegen war, wurde vom Zeugen Li. NN. ausgesagt

Die nahtlose Fortführung der Geschäfte mit der Nachfolgefirma M. GmbH wird sowohl von Hrn U., der Bw und dem Zeugen Li. NN. bestätigt, wenn dieser auf S 35/36 des Verhandlungsprotokolls des LG für Strafsachen Salzburg ausführt:

„...Es hat vom Finanzamt ja auch eine Forderungspfändung in Millionenhöhe gegeben. ... Die Pfändung war Anfang September 2007. Glaublich am 24. September 2007 war eine Hausdurchsuchung; ...; Das hat nicht dazu geführt, dass B. und U. die Tätigkeit eingestellt haben; nein, es ist mit der Firma M. weiter gegangen. ...“.

Auch im Urteil des LG für Strafsachen, Salzburg wird dies auf S 7 ausgeführt. Hr Z. bestätigt die nahtlose Fortführung der Geschäfte mit der Fa M. im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 2.9.2009 vor der Steuerfahndung, wenn er auf folgende Fragen angibt (s S 6):

„...Frage: Welche Gründe gab es für die Fa M. Diesel unter dem Einkaufspreis zu verkaufen? Wurde von U. angegeben, dass die Fa M. auch Getränkelieferungen durchführt?

Antwort: Ja, Herr U. hat erklärt, dass die Geschäfte der T. G. von der Fa M. unverändert weitergeführt werden und zwar sämtliche Geschäfte.

Frage: Am 7. September 2007 wurden der Fa. X. vom Finanzamt Salzburg-Stadt Bescheide mit Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung datiert mit 5.9.2007 zugestellt, aus denen ersichtlich war, dass die Fa T. G. Schulden in Höhe von über € 4,9 (Anm: gemeint Millionen) beim Finanzamt ausweist. Die Geschäfte X. mit T. G. bzw ab Ende September 2007 mit M. wurden unverändert weitergeführt.

Herr Z. haben (Anm: Sie) sich auch nach Erhalt der Drittschuldnererklärung noch gedacht, dass die Fa T. G./M. Vorsteuerguthaben beim Finanzamt finanzieren möchte? Welche konkreten Schritte haben Sie nach Erhalt der Drittschuldnererklärung unternommen?

Antwort: Mit der Firma T. G. wurden die Geschäfte eingestellt, mit der Firma M. wurden die Geschäfte weitergeführt. ...“

Bezüglich der Firma M. führt die dem Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Hrn W. Z. beigelegte KSV-Auskunft zum Tätigkeitsbereich der Fa M. Dienstleistung GmbH folgendes aus:

„Das Unternehmen beschäftigt sich mit Internetdienstleistungen, insbesondere Internet-Telefonie und Handy-Telefonie im In- und Ausland.“

Nach der Aussage des Zeugen Li. NN. vor dem Landesgericht für Strafsachen Salzburg (s Verhandlungsprotokoll S 37/38) stammt die Firma M. aus dem Sack Firmen, die Herr B. zur Verfügung hatte.

Die Beträge sind unbestritten, ebenso wie die Tatsache der Untersuchungshaft der Hrn U. und B. .

Das Urteil des LG für Strafsachen Salzburg ist aktenkundig und wurde den Parteien zur Kenntnisnahme übermittelt, ebenso wie das diesbezügliche Verhandlungsprotokoll.

Auch die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien gegen Hrn Z. ist aktenkundig.

Von der Bw wird bestritten, dass sie vom Steuerbetrug hinsichtlich der Umsatzsteuerverkürzungen der Y. T. G./M. bei den Geschäften mit der Bw, und zwar spätestens seit März 2007, wusste bzw hätte wissen müssen.

Der Senat ist aus folgenden Gründen zu dieser bestrittenen Feststellung gelangt.

In der Berufung wird ausgeführt, es ergäbe sich kein Anhaltspunkt, dass X. von einem Umsatzsteuerbetrug durch Y. bzw M. wusste. Diese Ansicht wird vom Berufungssenat nicht geteilt.

So sagt Hr U. in der Verhandlung vor dem LG für Strafsachen Salzburg (s Verhandlungsprotokoll S 15) aus:

„Auf die Frage, ob es betreffend die Firma X. GesmbH & Co, W. Z., eine spezielle Geschäftsvereinbarung gegeben habe, dass die Firma Y. der Firma X. Treibstoffe abkaufe und dieser Firma wiederum dieselben Treibstoffe zu einem günstigeren Preis wieder verkaufe:

Ja.

Auf die Frage, ob das im Endeffekt auch der Grund gewesen sei, dass von der Firma Y. die Mehrwertsteuer wieder kassiert worden sei:

Ja, richtig.

Richtig ist, dass Z. und B. davon gewusst haben. „

Es ist zwar richtig, dass Hr U. einschlägig vorbestraft ist und auch im Verfahren vor dem LG Salzburg verurteilt wurde. Allerdings war er geständig und vom LG Salzburg wurde in der Beweiswürdigung sein Geständnis als glaubwürdig erachtet (s S 11 Urteil):

„... Sein Geständnis stimmt mit den objektiven Beweisergebnissen und mit den Aussagen der

Zeugen ... im Wesentlichen überein, weshalb die Sachverhaltsfeststellungen darauf gegründet werden konnten."

Dafür, dass Hr U. Hr Z. zu Unrecht beschuldigte, ist kein triftiger Grund ersichtlich.

Auch die Tatsache, dass der Vorschlag, den Treibstoff verbilligt zurückzukaufen, von Hr Z. stammte, ist im Zusammenhang mit den Modalitäten dieser „speziellen Geschäftsvereinbarung“ – Rückkauf am gleichen Tag, Abwicklung Zug um Zug, Erhöhung der Verkäufe um die Einkäufe, keine Warenbewegung – ein Indiz für die Kenntnis der Bw vom Steuerbetrug.

Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die Bw die Geschäfte mit der Firma M. nahtlos weiterführte, obwohl Hr Z. Kenntnis von den Verfolgungshandlungen – Hausdurchsuchung, Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung, Brief des RA Dr. GG – hatte, gegen die behauptete Gutgläubigkeit der Bw. Wäre die Bw vorher gutgläubig gewesen, hätte sie die Geschäfte spätestens dann gestoppt, als sie von der Fa M. unverändert weitergeführt wurden. Nach Erhalt der Drittschuldnererklärung und nach Erhalt des Hausdurchsuchungsbefehls war die Verantwortung des Hr U., die Fa Y. T. G. möchte Vorsteuerguthaben beim Finanzamt durch die ungewöhnliche Art der Geschäftsgebarung finanzieren, völlig unglaubwürdig, denn es war offensichtlich, dass die Fa Y. T. G. Schulden in Millionenhöhe beim Finanzamt hatte. Auch die Antwort des Hr Z. auf die Frage, welche konkreten Schritte er nach Erhalt der Drittschuldnererklärung unternommen habe, nämlich dass die Geschäfte mit der Firma Y. T. G. eingestellt und mit der Firma M. weitergeführt wurden, ist nach Ansicht des Berufungssenates ein Indiz dafür, dass Hr Z. und Hr U., als die Geschäfte der Y. durch die Ermittlungen des Finanzamtes beendet wurden, gemeinsam beschlossen, die betrügerischen Aktivitäten mit einer anderen Firma, die schon für derartige Zwecke durch Hr B. zur Verfügung stand, weiterzuführen.

Die Behauptung in der Berufung, X. hätte wohl nur gegen Vorkasse geliefert, um sich nicht selbst zu schädigen, ist für den Berufungssenat kein taugliches Argument. Anfangs hat ja X. nur gegen Vorkasse geliefert; als sich die Beteiligten dann sicher waren, dass die Finanzbehörde keinen Verdacht schöpft, wurden die Zahlungsbedingungen etwas gelockert.

Maßgeblich ist, ob aufgrund objektiver Umstände fest steht, dass die Fa X. KG wusste oder hätte wissen müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war.

Wenn es auch einige Anhaltspunkte gibt, dass die Bw von der Umsatzsteuerhinterziehung wusste, wird es der strafrechtlichen Beurteilung obliegen, diese Beurteilung insbesondere hinsichtlich der subjektiven Tatseite vorzunehmen.

Der Berufungssenat gelangt zur Überzeugung, dass die Fa X. auf Grund zahlreicher objektiver Umstände jedenfalls davon wissen musste.

Zuzugestehen ist der Bw, dass es sich bei der Fa Y. T. G. um einen aktiven Betrieb mit wirtschaftlichen Aktivitäten handelte. Dies bedeutet jedoch keineswegs, dass eine derartige Firma keine kriminellen Aktivitäten begehen kann und dies ist jedem ordentlichen Kaufmann bekannt und bewusst.

Die Summe der objektiven Kriterien lassen nur den Schluss zu, dass die Bw vom Umsatzsteuerbetrug Kenntnis haben musste.

Der Beginn der Geschäftsbeziehung war so, dass jedenfalls auf Seiten der Bw Vorsicht geboten war. Die KSV Auskunft war sehr dürftig und ergab keine Kreditempfehlung. Daher wurden anfangs Lieferungen nur gegen Vorkasse angeboten.

Die im Februar 2007 von der Y. T. G. erworbenen 4 Tankzüge Diesel wurden zu einem sehr günstigen Preis angeboten. Siehe dazu Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung W. Z. vom 11.4.2008, Pkt 14: *„Wir gingen in Anbetracht der Menge damals von einem Schnäppchen aus“*.

Der Fa X. war bereits im März 2007 bekannt, dass die Fa Y. T. G. den Treibstoff nicht nur als Schnäppchen, sondern zu Schleuderpreisen in einem solchen Ausmaß an ihre Kunden verkaufte, dass bereits der Markt gestört worden war (siehe dazu ... W. Z. ... *„Mir wurde bekannt, dass die Fa Y. Diesel zu Schleuderpreisen an ihre Kunden verkaufte. Y. hatte ...sehr viel Ware zu sehr niedrigen Preisen auf den Markt geworfen und hat somit den Markt gestört...“*).

Der Diesel wurde von der Fa Y. T. G. um ca 2 bis 3 Cent pro Liter (d.s. € 2 bis € 3 je 100 Liter) unter dem Einkaufspreis billiger angeboten.

Die Aussage von Hrn S. zur Preisgestaltung

„Jedenfalls ist im Jahr 2007 der Markt derart mit billigem Diesel überschwemmt worden, dass ich mir gedacht habe, dass dies nicht mit rechten Dingen zugegangen sein kann“

ist sehr wohl von Bedeutung, denn der Zeuge sagte nicht aus, wie er die Dinge aus heutiger Sicht beurteilt, sondern was er sich damals gedacht hat.

Wie auch in der Berufung ausgeführt wird, war X. bekannt, dass Y. T. G. den Treibstoff zu Preisen unter dem Einstandspreis verkaufte. Dies ist jedenfalls ungewöhnlich und entspricht prima vista nicht der Geschäftsgebarung eines ordentlichen Kaufmannes.

Die Erklärung, dass diese Vorgehensweise der Schließung einer Finanzierungslücke dienen solle (siehe oben Sachverhalt), ist unglaubwürdig. Hätte es diese Geschäfte tatsächlich

gegeben, gäbe es genügend Banken, die derartige Geschäfte finanzierten. Die (vorgebliche) Art der Finanzierung ist sehr teuer. Die Inkaufnahme eines Verlustes von mehreren Millionen Euro beim Diesel-Geschäft widerspricht jeder kaufmännischen Vorgangsweise.

Aus den der Bw vorgelegten UVAs der Monate März und Juni 2007 ist außerdem ersichtlich, dass überhaupt keine Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen stattfanden und zusätzlich eine Umsatzsteuerzahllast vorlag, was massive Zweifel an der Richtigkeit des Vorbringens bei der Bw (Finanzierungsbedarf iZm hohen Vorsteuerguthaben) hervorrufen hätte müssen.

Auch die Vorlage der Stellungnahme eines steuerlichen Vertreters der Bw, die die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit einer derartigen Argumentation aufzeigen soll (siehe oben), vermag den Berufungssenat nicht zu überzeugen. So wird in der Stellungnahme sehr vage von einem Zeitraum der Rückzahlung von Vorsteuerguthaben von 3 bis 18! Monaten gesprochen. Ein Zeitraum von 18 Monaten ist jedenfalls sehr lang und nicht realistisch. Hr Z. selbst, der vorgibt, ihm sei die Rückzahlungsproblematik aus eigener Erfahrung vertraut, gibt den Zeitraum der Rückerstattung mit 3 bis 4 Monaten an. Siehe Protokoll der Beschuldigtenvernehmung vom 2.2.2009, aufgenommen von der Steuerfahndung, S 3: *„Wir hatten dasselbe Problem, dass Vorsteuern vom Finanzamt mit einer Verzögerung von 3 – 4 Monaten rückerstattet wurden...“*

Rechnet man zB mit ca 4 Monaten Rückzahlungsdauer durch das Finanzamt, so ist bei einem angenommenen unterpreisigen Verkauf von 2,5% (mal 3) erst ein Zinssatz von 7,5% teurer. Der Zinssatz wird aber in der Stellungnahme mit 5,5% bis 7% angenommen, sodass ein Bankkredit bei einer angenommenen Rückzahlungsdauer von 4 Monaten bereits billiger wäre.

Dazu kommt noch, dass bei einer ordentlichen auf Gewinn ausgerichteten kaufmännischen Vorgangsweise – Weiterverkauf der Lieferungen mit Gewinn – zusätzliche Erlöse angefallen wären, die allfällige höhere Kreditkosten bei Weitem ausgeglichen hätten.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass bei einer angenommenen Rückzahlungsdauer von 4 Monaten zwar für die ersten 4 Monate Finanzierungsbedarf gegeben wäre, dann jedoch durch die zeitverzögert einlangenden monatlichen Vorsteuerguthaben die aktuellen Umsatzsteuerzahllasten kompensiert würden.

Überdies ist noch zu bedenken, dass die Fa X. bei der Fa XYZ im Mai 2007 2 LKW Ladungen E. F. einkaufte, um sie ohne Margenaufschlag – lediglich Bearbeitungsgebühr von € 50,-- pro Vorgang wurde in Rechnung gestellt – an die Fa Y. T. G. weiterverkaufte, da Hr Z. auf Grund seiner Geschäftsbeziehungen gute Kontakte zur Fa. XYZ hatte.

Der Betriebsprüfung des Finanzamtes ist Recht zu geben, dass es nicht ersichtlich ist, warum ein Unternehmen, das scheinbar gute Geschäfte mit Getränken macht, einen Treibstoffgroßhändler dazu braucht, um ihm Getränkelieferungen zu vermitteln.

Ein Unternehmer – setzt man die Höhe der Kompensationsgeschäfte mit Treibstoffen in Millionenhöhe ins Verhältnis zu den behaupteten Getränkegeschäften – müsste bei seinen Lieferanten weit bessere Konditionen erzielen, als sie ihm ein branchenfremder Unternehmer bei einem befreundeten Abholmarkt vermitteln kann.

Auch aus diesem Vorfall hätte ein ordentlicher Geschäftsmann erkennen müssen, dass die vorgebrachten Argumente des Hrn U., dass die Getränkelieferungen in einem sehr großem Umfang erfolgen, nicht der Realität entsprechen.

Spätestens im Zeitpunkt der Aufforderung zur Abgabe der Drittschuldnererklärung, als die Bw von den Steuerschulden in Millionenhöhe wusste, war die Argumentation der Finanzierung von Vorsteuerguthaben völlig unglaubwürdig.

Hr Z., ein erfahrener Kaufmann, musste daher die Begründung für die unterpreisigen Verkäufe als Scheinbegründung entlarven.

Die auf Vorschlag von Hrn Z. ab März erfolgten Rückkäufe bei Y. T. G. unter den dargestellten Bedingungen entbehren jeglicher wirtschaftlichen Logik. Der Preis für die zurückgekaufte Ware war niedriger als der von der Bw bezahlte Einstandspreis bei der Raffinerie, wobei im niedrigeren Preis auch die Transportkosten enthalten waren, sodass die Bw ca das Fünffache der üblichen Spanne lukrieren konnte und die Ware letztendlich billiger mit Gewinn verkaufen konnte, als sie sie selbst bei der Raffinerie erworben hatte. Auf die Darstellung im Sachverhalt zu der bei dieser speziellen Geschäftsbeziehung üblichen Preisgestaltung an Hand eines konkreten Geschäftsfalles vom 23.7.2007 wird verwiesen.

Es ergibt keinen wirtschaftlichen Sinn, an einen Geschäftspartner zu liefern und am gleichen Tag die Ware billiger zurückzukaufen, wobei die Lieferungen um die Rücklieferungen erhöht werden, wobei die Ware nicht bewegt wird. Kein Kaufmann würde Ware kaufen, die er nicht braucht, mit der Vereinbarung, diese mit Verlust an den Verkäufer zurückzukaufen. Derartige Abmachungen sind nicht nur unüblich, sondern im Wirtschaftsleben undenkbar und es ist völlig klar, dass die Bw daher wissen musste, dass eine Firma nur in betrügerischer Absicht so handeln kann. Ein Gewinn für den Geschäftspartner kann bei derartigen Geschäften nur entstehen, wenn die Umsatzsteuer nicht abgeführt wird. Dies musste Hrn Z. klar sein.

Auch der von ihm genannte Grund für die Rückkäufe, nämlich die Außenstände der Fa Y. T. G. bei X. zu reduzieren, ist nicht stichhaltig. Dadurch, dass die Liefermenge um die

Rückkaufsmenge erhöht wird, erhöhen sich auch die Außenstände der Fa Y. T. G. bei X.. ZB kauft Y. Diesel um € 100.000,-- zusätzlich bei X. und veräußert diesen um € 97.500,-- an X. . Somit erhöht sich die Forderung von X. um € 2.500,--. Es ist zwar richtig, dass im Rückkauf auch die Umsatzsteuer enthalten ist (s Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung mit Hrn Z. vor der Steuerfahndung, aufgenommen am 2.2.2009), allerdings sollte die Umsatzsteuer bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein durchlaufender Posten sein, die von Y. abgeführt und von X. als Vorsteuer geltend gemacht wird. Der Einfluss der Umsatzsteuer auf die Forderungen von X. an Y. ist somit nicht einsichtig.

Auch das zweite Argument Herrn Z.s, er habe die entsprechenden Käufe vorgenommen, um den billigen Diesel vom Markt zu nehmen, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Wenn der mit Billigdiesel überschwemmte Markt wirklich so groß gewesen wäre wie in der Berufung behauptet wird, hätte der Rückkauf der Ware der Fa. X. unter der Prämisse, den Markt beruhigen zu wollen, nur einen verschwindend kleinen Effekt gehabt. Auch hätte die Bw, um den Markt zu beruhigen, die Lieferungen an Y. T. G. einstellen und damit deren unterpreisigen Weiterverkauf wesentlich vermindern können.

Die Geschäftsbeziehung der Bw mit der Y. T. G. begann Ende des Jahres 2006. Die Rückkäufe sind ab März 2007 erfolgt. Es ist daher davon auszugehen, dass auch bezüglich der (geringen) Käufe im Februar 2007, die zu einem sehr niedrigen Preis erfolgten, die Bw von den Machenschaften der Y. T. G. hätte wissen müssen und es sich um „Testkäufe“ handelte. Als diese Käufe problemlos funktionierten, machte Hr Z. den Vorschlag, den Diesel in großem Umfang ver- und gleichzeitig zurückzukaufen.

Die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch Hrn U. an Hrn Z. ist im Geschäftsleben völlig ungewöhnlich und unüblich und zeigt die enge Zusammenarbeit der Hrn U. und Z.. Hr Z. wusste, dass im März 2007 Diesellieferungen iHv € 5,088.529,92 und im Juli 2007 iHv € 18,394.134,40 von der Bw an Y. T. G. durchgeführt wurden und er konnte aus den UVAs für März und Juli ersehen, dass zumindest in diesen Monaten die von der Fa Y. T. G. vorgebrachten Argumente betreffend Getränkeliieferungen schlichtweg nicht zutreffen, denn aus den vorliegenden UVAs ist eindeutig ersichtlich, dass die Fa Y. T. G. weder Ausfuhrlieferungen noch innergemeinschaftliche Lieferungen getätigt hat, bei denen auf der Beschaffungsseite eine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer notwendig gewesen wäre. Weiters ist unzweifelhaft ersichtlich, dass es keine Vorsteuerüberhänge, sondern Zahllasten an das Finanzamt gibt.

Naheliegend wäre daher der Gedanke, dass nicht nur für diese, sondern auch für die anderen Monate die Argumentation des Hrn U. nicht stimmt. Die Ausflüchte Hrn Z.s, er sei kein Steuerexperte, vermögen nicht zu überzeugen. Er hat jahrzehntelange Erfahrung als

Kaufmann; er war mit steuerlichen Sachverhalten befasst und die Abläufe in Bezug auf die Umsatzsteuer waren ihm sehr gut bekannt. Siehe Protokoll der Beschuldigtenvernehmung, aufgenommen am 2.2.2009 von der Steuerfahndung Seite 3:

„Frage: Woher haben Sie dann gewusst, wie die richtige umsatzsteuerliche Abwicklung zu erfolgen hat?

Antwort: Weil es eine handelsübliche Vorgangsweise ist. Wir kaufen die Ware mit 19% deutscher Umsatzsteuer ein und veräußern die Ware als innergemeinschaftliche Lieferung mit Übergabeort Deutschland/Destination Österreich. Ich verweise auf meine Aussage vom ..., wo ich den Sachverhalt detailliert erläutert habe. Der Kauf von Diesel bei T. G./M. ist ein anderer Geschäftsfall, der so zu beurteilen ist wie jeder Geschäftsfall von T. G./M. mit anderen österreichischen Kunden...."

Auf Grund seiner guten steuerlichen Kenntnisse fiel Hrn Z. ja auch sofort ein Fehler auf, den Hr U. beim Ausfüllen der UVA gemacht hatte und er wies ihn darauf hin. (Siehe oben Sachverhalt).

Die Ungewöhnlichkeit der Vorlage von Umsatzsteuervoranmeldungen der Y. T. G. erhellt sich auch aus dem Umstand, dass von anderen Kunden bzw Lieferanten von der Bw weder UVAs verlangt noch ihr tatsächlich vorgelegt werden.

Folgende Sachverhaltselemente, die oben als Indiz für das Wissen der Bw vom Umsatzsteuerbetrug angeführt wurden, sind auf der Argumentationsebene des Wissenmüssens, das vom Berufungssenat definitiv festgestellt wurde, nochmals hervorzuheben:

Im September 2007 wurden der Bw vom Finanzamt Salzburg-Stadt Bescheide mit Aufforderung zur Abgabe einer Drittschuldnererklärung zugestellt, aus denen ersichtlich war, dass die Fa Y. T. G. Schulden in Höhe von über € 4,9 Mio bzw die Fa M. GmbH Schulden in Höhe von € 1,5 Mio. beim Finanzamt aufweist.

Nachdem die Fa Y. T. G. wegen eines Strafverfahrens die Tätigkeit einstellte, wurden die gleichen Geschäfte mit der Fa M. GmbH unverändert fortgeführt.

Der Hausdurchsuchungsbefehl gegen die Verantwortlichen der Y. T. G./M. wurde Hrn Z. – völlig unüblich und ungewöhnlich – übermittelt.

Spätestens durch diese Aktivitäten hätte auch der leichtgläubigste und sorgloseste Mensch erkannt, dass die Verantwortung des Hrn U. (Finanzierung von Vorsteuerguthaben) nicht stimmen kann und dass die Fa Y. T. G./M. in ernsthaften Schwierigkeiten steckt und

betrügerische Absichten haben muss. Jeder sorgfältige Kaufmann hätte die Geschäftsbeziehung sofort abgebrochen.

Siehe dazu die Aussage des Li. NN. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat:
„Der Zeuge fügte noch hinzu, dass eine zweite Firma, deren Name aktenkundig sei, die Geschäftsbeziehung zu Y. zu dem Zeitpunkt beendet habe, sobald bei dieser Firma Erhebungen durchgeführt worden seien. Diese Erhebungen seien dergestalt gewesen, dass der Sachverhalt geklärt werden sollte, also zB, auf welche Weise die Fa. Y. Einkäufe und Verkäufe getätigt habe. Diese Erhebungen hätten noch nicht das Element eines Verdachts oder Vorwurfs dieser weiteren Firma beinhaltet. Diese Firma habe jedenfalls auch keine Rückkäufe derart durchgeführt, wie sie bei der Fa. X. erfolgt seien.“

Die Bw jedoch hat unverändert die Geschäfte mit der Firma M. weitergeführt. Dies kann nur bedeuten, dass sie auch von den betrügerischen Aktivitäten der Firma Y. T. G. wissen musste, und den Vorteil, den sie dadurch lukrierte, so lange wie möglich nützen wollte. Dass das Schreiben des Dr. GG keineswegs ein Beleg für ein nicht substantielles Verfahren ist, wurde bereits an anderer Stelle ausgeführt.

Typisch ist, dass erst durch die Verhängung der Untersuchungshaft über die Verantwortlichen der Y. T. G./M. die Geschäftsbeziehung beendet wurde.

Aus all diesen festgestellten Tatsachen ergibt sich zweifelsfrei, dass die Bw vom Steuerbetrug der Fa Y. T. G. und der Fa M. GmbH spätestens seit Februar 2007 zumindest hätte wissen müssen.

Die Geschäftsbeziehung mit Y. T. G. begann 2006. Im Februar 2007 fanden die ersten Einkäufe der Bw in geringem Ausmaß statt. Es war Hrn Z. bekannt, dass es sich um ein Schnäppchen handelt. (Siehe Sachverhalt).

Die Rückkäufe im Rahmen der speziellen Geschäftsvereinbarung zwischen der Bw und der Fa Y. T. G., die Hr Z. vorgeschlagen hatte, begannen im März 2007.

Es ist daher davon auszugehen, dass bereits im Februar 2007 die Intensivierung der Geschäftsbeziehung zwischen Z. und U. vereinbart wurde. Hr Z. führte im Februar „Testkäufe“ bei Y. T. G. durch. Er stellte fest, dass dies problemlos funktionierte und begann daraufhin im März mit den Ver- und gleichzeitigen Rückkäufen. Der Berufungssenat gelangt zur Überzeugung, dass die Bw bereits bei den – in geringem Ausmaß erfolgten – Käufen im Februar aG der Marktbeobachtung durch Hrn Z., der Preisgestaltung und des Einverständnisses des Hrn U. betreffend der speziellen Geschäftsvereinbarung der Rückkäufe, die dann anschließend im März begannen, vom Umsatzsteuerbetrug des Hrn U. Kenntnis

haben musste.

Ab März 2007 – Beginn der Ver- und Rückkäufe in großem Stil – besteht daran nicht der geringste Zweifel. Die Bw musste vom Umsatzsteuerbetrug bis zum Ende der Geschäftsbeziehung mit Y./M. durchgehend Kenntnis haben, da sich an den Modalitäten der Geschäfte nichts änderte und diese sogar mit der Firma M. unverändert fortgeführt wurden. Die Beschäftigung des Berufungssenates mit jedem einzelnen Umsatz und der diesbezüglichen Voraussetzungen im Hinblick auf „Wissen“ bzw „Wissen müssen“, wie in der Berufung gefordert wird, war daher entbehrlich.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idfd Streitzeitraum gF lautet wie folgt.

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idF Abgabensicherungsgesetz (AbgSiG) ab 1.1.2008 lautet wie folgt.

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

Die letzten beiden Sätze wurden durch das Abgabensicherungsgesetz (AbgSiG), BGBl I 99/2007, angefügt.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum AbgSiG, 270 d.B. (XXIII. GP)
Abgabensicherungsgesetz 2007 – AbgSiG 2007,

„Zu Z 4, 6 und 8 (§ 12 Abs. 1 Z 1, § 27 Abs. 9 und § 28 Abs. 30 Z 1 und 2 UStG 1994):

Nach der Judikatur des EuGH (verb. Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03; verb. Rs. C-439/04 und C-440/04) steht einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war. Die Änderungen haben daher lediglich klarstellenden Charakter"

haben die angefügten Änderungen lediglich klarstellenden Charakter und galten aG der Judikatur des EuGH auch schon vorher.

§ 27 Abs 9 UStG 1994 idfd Streitzeitraum gF lautet:

„(9) Der Unternehmer haftet für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz, soweit diese in einer Rechnung im Sinne des § 11 ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte. Trifft dies auf mehrere Unternehmer zu, so haften diese als Gesamtschuldner."

§ 28 Abs 30 UStG 1994 idF BGBl I Nr 99/2007 (AbgSiG), Inkrafttretensdatum, 29.12.2007, lautet:

(30) Die Änderungen des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 99/2007 treten in Kraft:

1. § 11 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 Z 1 sind auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2007 ausgeführt werden, anzuwenden.

2. § 12 Abs. 16 und 17 sowie § 27 Abs. 9 sind auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2007 ausgeführt werden, nicht mehr anzuwenden.

3. Art. 28 Abs. 1 tritt mit 1. Jänner 2008 in Kraft."

Die Bw folgert aus diesen Bestimmungen, dass im Streitzeitraum nur die Haftungsbestimmung des § 27 Abs 9 UStG 1994 (Haftung für die Umsatzsteuer bei Kenntnis der vorsätzlichen oder

absichtlichen Nichtentrichtung) angewendet werden dürfte, während ab 1.1.2008 nur die Bestimmung des § 12 Abs 1 UStG 1994 (Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei „Wissen“ oder „Wissen müssen“ von einem Umsatzsteuerbetrug) angewendet werden dürfe. Dies folge auch aus dem zeitlichen Zusammenhang (Anwendung des § 12 Abs 1 Z1 auf Umsätze, die nach dem 31.12.2007 ausgeführt werden; Nichtanwendung der Bestimmung des § 27 Abs 9 auf Umsätze, die nach dem 31.12.2007 ausgeführt werden).

Der Berufungssenat vermag dieser Rechtsansicht nicht zu folgen.

Einerseits ist auf die Erläuternden Bemerkungen (EB) zu verweisen, die unter Hinweis auf die entsprechende EuGH-Judikatur explizit von dem lediglich klarstellenden Charakter der Änderungen sprechen. Die EB sind Gesetzesmaterialien und somit ein Akt der historischen Interpretation. Es handelt sich um „Normvorstellungen“ der Gesetzesverfasser. Diese sind zwar für den Ausleger nicht bindend, haben aber eine gewisse Vermutung der Richtigkeit für sich. Sind die Materialien in eindeutigem Widerspruch zum Gesetz, so sind sie für die Auslegung bedeutungslos.

Die EB stehen im ggstdl Fall nicht in eindeutigem Widerspruch zum Gesetz und sind daher als Interpretationsmethode heranzuziehen. Sie sind auch nicht, wie die Bw vermeint, im Hinblick auf die im Streitzeitraum geltende Rechtslage (§ 27 Abs 9 UStG 1994) unrichtig.

Die Bestimmungen des UStG 1994 sind in richtlinienkonformer Interpretation und der Rechtsprechung des EuGH folgend auszulegen.

Siehe zB *Aigner, Precht, Tumpel, SWK 1/2008, T 1, „Das Abgabensicherungsgesetz 2007 im Überblick“*, die ausführen: (Anm: Hervorhebung erfolgt durch UFS)

„ ...4.3. Verlust des Vorsteuerabzugs bei Wissen oder Wissenmüssen von Umsatzsteuerfinanzvergehen

Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, so entfällt gem. § 12 Abs 1 UStG das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Die Regelung ist sehr umfassend, da sämtliche Finanzvergehen i. Z. m. der Umsatzsteuer, somit auch Finanzordnungswidrigkeiten, wie z. B. die verspätete Abgabe von Erklärungen schon zum Verlust des Vorsteuerabzugs führen. Obwohl die Regelung ohne Ermessensspielraum der Behörde in § 12 Abs 1 UStG formuliert ist, wird im Hinblick auf ein verfassungs- und gemeinschaftsrechtliches Ergebnis wohl von einem Ermessen der Behörde und der Gerichte bei der Anwendung der Bestimmung auszugehen sein.

Der Gesetzgeber erwartet sich durch die Neuregelung offenbar eine bessere Handhabe in Fällen des Karussell- und Missing-Trader-Betrugs. **Die Konsequenz des Verlusts des Vorsteuerabzugs bei Wissen oder Wissenmüssen vom Umsatzsteuerbetrug ergibt sich allerdings bereits aus der EuGH-Rechtsprechung bei richtlinienkonformer Interpretation des § 12 Abs 1 UStG in der bisherigen Fassung. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist ein Unternehmer, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen; unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erzielt. Das nationale Gericht hat den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Die Regelung ist somit nur klarstellend.**

Es wäre erfreulich gewesen, wenn klarstellend auch der Vertrauensschutzaspekt der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls gesetzlich festgehalten worden wäre, wonach Unternehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es in eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder einen sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Die Judikatur der deutschen und österreichischen Gerichte verlegt sich nämlich weiterhin darauf, in Mehrwertsteuerbetrugsfällen die leicht beweisbaren Mängel bei einzelnen formellen Rechnungsmerkmalen zur Versagung des Vorsteuerabzugs heranzuziehen, ohne den Vertrauensschutzaspekt, der sich aus der EuGH-Rechtsprechung ergibt, zu berücksichtigen.

Entfallen ist durch das AbgSiG 2007 die – zur Verhinderung des Umsatzsteuerbetrugs eingeführte, aber offenbar wenig effiziente – Bestimmung des § 27 Abs 9 UStG, wonach der Unternehmer für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz haftete, soweit diese in einer Rechnung i. S. d. § 11 UStG ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außerstande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten, und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte. Hierdurch wird zumindest gewährleistet, dass es nicht gleichzeitig zu einem Verlust des Vorsteuerabzugs und zur Haftung kommt. ..."

Demnach ist die EuGH Judikatur sehr wohl anzuwenden. Zum in der Berufung monierten „Vorrang des nationalen Rechts“ ist zum Einen festzuhalten, dass es im Streitzeitraum keine günstigere nationale Bestimmung gab.

Die Haftungsbestimmung des § 27 Abs 9 UStG 1994 ist nicht günstiger, da nicht vergleichbar. In dieser Bestimmung (siehe oben) haftet der Unternehmer für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz, wenn der Rechnungsaussteller absichtlich oder vorsätzlich die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet und der Unternehmer davon Kenntnis hatte.

Es handelt sich daher um Haftung für nicht entrichtete Umsatzsteuer und nicht um die Streichung des Vorsteuerabzuges. Die Voraussetzungen sind andere. Der Rechnungsaussteller muss absichtlich oder vorsätzlich die Steuer nicht entrichtet haben und der Unternehmer muss „Kenntnis“ davon haben. Eine Rechnung iSd UStG 1994 muss vorliegen.

Das Recht auf Vorsteuerabzug steht dagegen nicht nur bei „Wissen“, sondern auch bei „Wissen müssen“ nicht zu. Es geht nicht um absichtliche oder vorsätzliche Nichtentrichtung der Steuer, sondern um die Behaftung des Umsatzes mit einem Umsatzsteuerbetrug, wobei es sich auch um einen anderen Umsatz in der Lieferkette handeln kann. Eine den Formvorschriften des UStG 1994 entsprechende Rechnung muss nicht vorliegen.

Demzufolge wäre es durchaus denkbar, dass die Bestimmungen des § 12 Abs 1 UStG 1994 und des § 27 Abs 9 UStG 1994 nebeneinander gelten. Dies sehen auch die oben zit Autoren so, weil durch die entfallene Bestimmung des § 27 Abs 9 UStG 1994 zumindest gewährleistet sei, dass es nicht gleichzeitig zu einem Verlust des Vorsteuerabzuges und zur Haftung kommt (siehe oben Fettdruck), was impliziert, dass die gleichzeitige Anwendung der beiden Bestimmungen durchaus möglich ist.

Der Berufungssenat schließt sich daher nicht der Meinung der Bw an (siehe oben Stellungnahme der Bw vom 18.9. 2009), es sei völlig auszuschließen, dass nebeneinander eine nationale Haftungsregelung und eine gemeinschaftsrechtliche Sanktion des Verlustes des Vorsteuerabzuges anwendbar sein könnte.

Der Berufungssenat vertritt – im Einklang mit der überwiegenden Lehre und der Judikatur – den Standpunkt, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen die gemeinschaftsrechtliche Sanktion des Verlustes des Vorsteuerabzuges neben der Bestimmung des § 27 Abs 9 UStG 1994 anzuwenden ist.

Zum Anderen wird der behauptete „Vorrang des nationalen Rechts“ zwar vom BFH, nicht aber vom VwGH vertreten. Es ist ungeklärt, ob und inwieweit der „Vorrang des nationalen Rechts“ bei günstigeren nationalen Bestimmungen innerstaatlich gilt. Mangels günstigerer nationaler Bestimmung braucht diese Frage vom UFS nicht geklärt werden.

Zur Anwendbarkeit der EuGH Judikatur vor Änderung des § 12 Abs 1 UStG 1994 durch das

AbgSiG 2007 siehe zB *VwGH vom 30.3.2006, 2002/15/0203*: (Anm: Hervorhebung erfolgt durch UFS).

*„Die auffällig ungewöhnliche Abwicklung der von der durch Werner R initiierten Lieferantenkette getätigten Umsätze bezweckte einen Mehrwertsteuerbetrug. **Auf Grund der Feststellung der belangten Behörde über die Handlungen des Beschwerdeführers ist davon auszugehen, dass er hievon Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte. Damit steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu** (vgl. das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-354/03, u.a.) Optigen“.*

Siehe auch *Brandl in Achatz/Tumpel, „Missbrauch im Umsatzsteuerrecht“, Linde 2008, Seite 150* : (Anm: Hervorhebung erfolgt durch UFS)

„... Schlechtgläubigkeit

Steht allerdings aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Leistungsempfänger wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist diesem schlechtgläubigen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zu versagen, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Lieferung ausgeführt wurde und unabhängig davon, ob eine den Formvorschriften entsprechende Rechnung vorliegt.

Die gebotene Einzelfallbetrachtung ermöglicht es weder, abschließende Kriterien für das Kennen bzw das Kennenmüssen einer Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufzustellen, noch können Kriterien dafür aufgestellt werden, deren Erfüllung jedenfalls zur Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges führt. Letztendlich sind in eine Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen. „Umso stärker die vorliegenden Verdachtsgründe sind, desto höher werden wohl auch die Anforderungen an die vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt sein müssen. (49 Pernegger, FJ 2007, 44 (47). Als Verdachtsgründe können unübliche Preisgestaltungen, die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsanbahnung, der Zahlungs- und Lieferbedingungen sowie der Zahlungsabwicklung, das Unterbleiben des Zahlungsflusses im Hinblick auf den vollen Rechnungsbetrag oder die Ungewöhnlichkeit der Zwischenschaltung einer weiteren Handelsstufe in Frage kommen (50 Pernegger, FJ 2007, 44 (47) mwN). Eine erhöhte Wachsamkeit bei Vorliegen entsprechender Verdachtsmomente ist allerdings nicht nur vom Abgabepflichtigen, sondern auch von der Abgabenbehörde zu verlangen (51 Vgl Demal, Sorgfaltspflichten des Unternehmers und Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde SWK 2007 S 628). Die erhöhte Wachsamkeit der Abgabenbehörde ist nicht nur im Hinblick auf deren

Feststellungen zum Vorliegen bzw Nichtvorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, sondern insbesondere auch im Hinblick auf die Vergabe der Steuernummer bzw Umsatzsteueridentifikationsnummer zu fordern. ..."

Siehe auch Robert Pernegger, FJ 2007, 44, „Kein Vorsteuerabzug bei Kennen oder Kennenmüssen der betrügerischen Zwecke des Eingangsumsatzes“:

„ ...Mit dem gegenständlichen Urteil ist die Zweifelsfrage, ob auch das bloße Kennenmüssen der Betrugsbehaftung des Eingangsumsatzes beim Leistungsempfänger den Verlust des Vorsteuerabzugs nach sich zieht, endgültig beantwortet

Der Gerichtshof sieht sowohl Leistungsempfänger, die vom Umsatzsteuerbetrug wussten, als auch solche, die davon hätten wissen müssen, als am Betrug Beteiligte an. Aus dem Kennen oder Kennenmüssen und der damit verbundenen Beteiligung am Betrug folgt, dass die objektiven Kriterien für das Vorliegen eines Umsatzes nicht erfüllt sind und daher auch kein Vorsteuerabzug zusteht. ...Insbesondere wurde auch klargestellt, dass es irrelevant ist, ob sich der Leistungsempfänger absichtlich an den Malversationen beteiligt bzw ob er einen finanziellen Gewinn iZm den betroffenen Umsätzen erzielt.

Aus dem Urteil ergibt sich eine Verpflichtung aller Wirtschaftsteilnehmer, ein – vertretbares – Maß an Sorgfalt beim Leistungsbezug anzuwenden. Umgekehrt darf Wirtschaftsteilnehmern, "die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können" ... nicht der Vorsteuerabzug versagt werden, wenn ihre Eingangsumsätze betrugsbehaftet sind. ..."

Ebenso Laudacher in SWK 23/24/2006, S 667, „Karussellbetrug, Das EuGH Urteil Kittel und die objektiv nahe liegende Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug, Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug."

Auch der UFS vertritt in zahlreichen Entscheidungen diese Rechtsansicht, so zB UFSI, RV/0180-I/02 vom 14.4.2009:

„In seinem Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0203 hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten: Kommt die Finanzbehörde zu der Auffassung, dass aufgrund der ungewöhnlichen Abwicklung der Umsätze ein Mehrwertsteuerbetrug realisiert werden soll und hat der Unternehmer davon Kenntnis oder hätte zumindest davon Kenntnis haben können, "dann steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu". Der Gerichtshof verwies ausdrücklich auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache Optigen Ltd. und versagte den Vorsteuerabzug zum einen aufgrund des Fehlens des formalen Rechnungsmerkmals "Ausweis des Entgelts" gem. § 11 Abs. 1 Z 5 UStG und führte zum anderen die Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen ins

Treffen.

Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf die EuGH Rechtsprechung den bisherigen § 27 Abs. 9 UStG gestrichen und in § 12 Abs 1 Z 1 UStG folgende Sätze (vgl. Art. 4 Z 3 und Z 5 AbgSiG 2007) angefügt: *"Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz iZm Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf den Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft."* Der Änderung kommt (nach den Erl. zur RV) nur klarstellende Bedeutung zu. ..."

In der Entscheidung des UFS vom 17.7.2009 Gz 0724-W/07, wird ausgeführt:

„Im Urteil vom 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, stellte der EuGH schließlich dezidiert fest, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern ist, wenn auf Grund objektiver Umstände fest steht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.“

Verwiesen wird auch auf die Entscheidungen des UFS vom 13.07.2007, Gz RV/2014-W/04, 28.8.2007, Gz RV/0111-K/07 und vom 24.8.2009, Gz RV/0761-K/07, die allesamt von einer Anwendbarkeit der EuGH Judikatur zur Rechtslage vor Änderung des § 12 Abs 1 UStG 1994 ausgehen.

Der UFS schließt sich aus obigen Gründen der dargestellten Lehre und Judikatur an. Die Judikatur des EuGH ist im ggstdl Fall anwendbar.

Laut Urteil des EuGH vom 12.1.2006, C-354/03, C-335/03 und C-484/03, Optigen, Fulcrum und Bondhouse steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn dessen Umsätze die vom Gesetz geforderten objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette Beteiligten und/oder auf den betrügerischen Zweck, den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte, eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil der Kette ist und der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Somit wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt, dass ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann.

Für den EuGH macht es daher keinen Unterschied, ob der Mehrwertsteuerbetrüger in der Lieferkette vor oder nach dem Unternehmer steht ("der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt" und "vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette").

Laut EuGH steht somit einem Steuerpflichtigen, der von einem von einem anderen an der Lieferkette Beteiligten verübten Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte, ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Urteil vom 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax plc*, hat der EuGH zur missbräuchlichen Praxis ausgeführt, die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie sei dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 6. 7. 2006, Verb Rs. C-439/04 und C-440/04, *Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL*, neuerlich über Karussellbetrugsfälle entschieden und ua ausgeführt, Art. 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sei dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Vorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrages aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechtes auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.

Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern.

Im Sinne dieser vom EuGH angesprochenen objektiv nahe liegenden Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug führt die Beteiligung an Karussellgeschäften mit dem Ziel des Vorsteuerbetruges zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug, **wenn aufgrund "objektiver Umstände auf der Basis hinreichender Verdachtsgründe" feststeht, dass die Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wurde, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.** Für den Vorsteuerabzug ist dabei ohne Bedeutung, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde. In diesem Fall sind nach der Entscheidung des EuGH die objektiven Kriterien, auf denen der

Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht erfüllt.

Eine Lieferung an einen Unternehmer, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen (vom Verkäufer begangenen) Betrug einbezogen war, hingegen führt nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugsrechts. Wirtschaftsteilnehmer, die alle die Umstände des Einzelfalles berücksichtigenden Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, müssen auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

Zur Frage der Beurteilung, ob ausreichende Verdachtsgründe für ein Kennenmüssen vorliegen, hat der EuGH beispielsweise in seinem Urteil vom 11. 5. 2006, *Rs C-384/04 Federation of Technological Industries*, Begriffserklärungen gegeben. Der EuGH hat hier das "Wissenmüssen" mit dem Begriff des "Bestehens hinreichender Verdachtsgründe" beschrieben.

Es ist demnach in jedem konkreten Fall eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Je stärker die vorliegenden Verdachtsgründe sind, desto höher werden dann in jedem konkreten Fall die Anforderungen an die vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt sein müssen. Von einem Unternehmen darf im Hinblick auf seine Vorlieferanten ein durchaus nennenswertes Maß an Sorgfalt erwartet werden. Unternehmen ist es zumutbar, wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie Handel treiben, zu informieren.

Aus den dargelegten Urteilen ergibt sich unzweifelhaft, dass der Gerichtshof sowohl Leistungsempfänger, die vom Umsatzsteuerbetrug wussten, als auch solche, die davon hätten wissen müssen, als am Betrug Beteiligte ansieht. Aus dem Kennen oder Kennenmüssen und der damit verbundenen Beteiligung am Betrug folgt, dass die objektiven Kriterien für das Vorliegen eines Umsatzes nicht erfüllt sind und daher auch kein Vorsteuerabzug zusteht.

Aus der EuGH Judikatur ergibt sich eine Verpflichtung aller Wirtschaftsteilnehmer, ein vertretbares Maß an Sorgfalt beim Leistungsbezug anzuwenden. Umgekehrt darf Wirtschaftsteilnehmern, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, nicht der Vorsteuerabzug versagt werden, wenn ihre Eingangsumsätze betrugsbehaftet sind.

Nach dieser Judikatur wird bei der Beurteilung, ob ausreichende Verdachtsgründe (Umstände) dafür vorliegen, dass der Steuerpflichtige Kenntnis vom Umsatzsteuerbetrug hätte haben müssen, vom Steuerpflichtigen im Hinblick auf seinen unmittelbaren Vorlieferanten ein

durchaus nennenswertes Maß an Sorgfalt zu erwarten sein. Dies ergibt sich aus dem Urteil *Federation of Technological Industries*: Dem Einwand, dass es in der Praxis für Händler unmöglich sei, "über ihre unmittelbaren Kunden und Lieferanten hinaus Nachforschungen über eine Umsatzkette anzustellen", hatte der Generalanwalt entgegnet, dass die Mitgliedstaaten den Händlern die Verpflichtung auferlegen könnten, wachsam zu sein und sich über den Hintergrund der Gegenstände, mit denen sie handeln, zu informieren", ohne sie allerdings zu sehr zu belasten. Ist aber selbst eine Information über Beteiligte an einer Lieferkette, mit denen keine unmittelbare Geschäftsbeziehung bestand, grundsätzlich zumutbar, dann wird dies umso mehr für den eigenen Lieferanten gelten.

Als hinreichende Verdachtsgründe werden jedenfalls unübliche Einkaufspreise in Frage kommen. Hier ist zum Beispiel auf Subsection 77a des britischen VAT Act 1994 hinzuweisen, wo hinreichende Verdachtsgründe angenommen werden, wenn der

- Preis niedriger war als der niedrigste Einkaufspreis, der für diese Waren auf dem freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte oder
- Preis niedriger war als der Preis für eine frühere Lieferung derartiger Waren.

Der erste Verdachtsgrund liegt im ggstdl Fall vor. Der Preis, den die Bw bei Y. T. G./M. zahlte, war niedriger als ihr eigener Einstandspreis bei der Raffinerie und somit niedriger als der niedrigste Einkaufspreis, der für diese Waren auf dem freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte (siehe oben Sachverhalt).

Ferner liegen auch sonstige objektive und hinreichende Verdachtsgründe wie unübliche und ungewöhnliche Geschäftsgestaltung: gleichzeitiger Rückkauf der Waren zu billigerem Preis, Weiterführen der Geschäftsbeziehung mit M. etc. (siehe oben Sachverhalt und Beweiswürdigung) vor.

Der Bp des FA ist Recht zu geben, dass die Beurteilung anhand objektiver Kriterien und unter Beachtung branchenbedingter Usancen stattzufinden hat.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (USt-Hinterziehung oder sonstiger Betrug) einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (Vertrauensschutz). Dies trifft zu, wenn der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrnimmt (siehe auch Urteil des *EuGH vom 21.2.2008, C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co OHG*).

Bei der Beurteilung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers maßgebend, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann (vgl. *Ruppe*, UStG, Art. 7 Tz 25 sowie die oben wiedergegebene Aussage des Prokuristen der Fa D. AB GmbH, H. S. zur besonderen Auffälligkeit des extrem günstigen Diesels im Frühjahr 2007).

Der Bp des FA ist weiters Recht zu geben, dass durch die damals von der Fa Y. T. G. hervorgerufenen „Überschwemmung des Marktes mit billigem Diesel“ ein ordentlicher, gewissenhafter Kaufmann hätte erkennen müssen, dass diese Preisgestaltung nicht den branchenüblichen Usancen entspricht und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nur durch betrügerisches Vorgehen vorgenommen werden konnte. Die Sorgfalt eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes war Hr. Z. aufgrund seiner jahrzehntelangen Branchenerfahrung zweifellos zumutbar, wurde von ihm aber in keiner Weise wahrgenommen (nicht einmal dann, als die Fa Y. T. G. wegen eines Strafverfahrens die Tätigkeit einstellte, indem Hr. Z. die gleichen fragwürdigen Geschäfte mit der Fa M. GmbH fortführte).

Nach der Judikatur des EuGH und des VwGH sind die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, sowohl im Hinblick auf die betrügerischen Umsätze zwischen der Bw und der Y. T. G./M. GmbH, die die Bw als Lieferant mit Y. T. G./M. tätigte und die Gegenstand von Rücklieferungen an die Bw waren als auch im Hinblick auf die (Rück)Lieferungen der Fa Y. T. G./M. GmbH an die Bw, nicht erfüllt.

Betreffend das Argument der Bw (siehe oben),

„Das heißt in concreto, dass jedenfalls für alle Umsätze, die wir als Lieferant mit Y./M. getätigt haben, keine Umsatzsteuer von uns als Lieferant zu entrichten ist, die Gegenstand von Rücklieferungen an uns (seitens der Empfänger dieser Lieferungen) waren.“

„Konsequenterweise darf sie dann keine Umsatzsteuer für die vorangegangenen Lieferungen von uns verlangen“,

ist dem FA Recht zu geben. Die Lieferungen von der Bw an die Firmen Y. T. G. /M., die Gegenstand von Rücklieferungen waren, erfolgten aus Deutschland und stellten innergemeinschaftliche Lieferungen dar. Diesbezüglich ergab sich für die Bw mangels Steuerbarkeit in Österreich keine Umsatzsteuerlast, es wurde richtigerweise weder österreichische Umsatzsteuer verrechnet noch an das Finanzamt abgeführt.

Dass auch diesbezüglich keine Lieferungen iSd UStG vorliegen, hat daher keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

Mangels wirtschaftlicher Tätigkeit und mangels Lieferungen iSd UStG ist daher bezüglich der streitgegenständlichen Lieferungen der Y. T. G./M. an die Bw kein Anwendungsbereich der Umsatzsteuer gegeben.

Der Vorsteuerabzug aus diesen Umsätzen ist ausgeschlossen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2010