



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben.
Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Steuerpflichtige Umsätze 2001: 287.938,85 €, Umsatzsteuerzahllast: 48.383,54 €;
steuerpflichtige Umsätze 2002: 532.599,20 €; Umsatzsteuergutschrift: -17.075,37 €.

Die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2001 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Oktober 2000 von den Gesellschaftern FB und CG mit Sitz in Innsbruck gegründet und in das Firmenbuch beim Landesgericht Innsbruck eingetragen. Mit Notariatsakt vom 19. Dezember 2001 trat CG seinen Geschäftsanteil an RG ab.

Geschäftsgegenstand der Gesellschaft war in den Streitjahren 2001 und 2002 ausschließlich der Handel mit Computerbauteilen. Die Geschäftsführung wurde von FB wahrgenommen.

2. Am 19. März 2002 ordnete das Finanzamt bei der Bw. eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum Februar bis Dezember 2001 an. Gleichzeitig fanden Umsatzsteuerprüfungen in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bei Gesellschaften statt, zu denen die Bw. Geschäftsbeziehungen unterhielt. Am 26. August 2002 erstattete das Finanzamt bei

der Staatsanwaltschaft Innsbruck Strafanzeige gegen den Geschäftsführer der Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung im Rahmen eines „Umsatzsteuerkarussellbetruges“. Auf Grund von Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der VO (EWG) Nr. 218/92 hatte das Finanzamt Innsbruck von den jeweiligen ausländischen Steuerverwaltungen u.a. folgende Auskünfte, welche Kunden der Bw. betrafen, erhalten:

Die K1GB Ltd. in Essex, Großbritannien, sei Gegenstand einer Prüfung gewesen. Die Gesellschaft sei am 19. April 2002 in Bezug auf die Umsatzsteuer gelöscht worden und werde als unauffindbar (vermisst) gemeldet. Die Gebäude seien aufgesucht, aber leer vorgefunden worden. Es seien weder Bücher noch Aufzeichnungen verfügbar gewesen. Der Gesellschaft sei Umsatzsteuer vorgeschrieben worden, hauptsächlich für die Erwerbe aus Österreich (Auskunft des VAT Operations UK Central Liaison Office, Liverpool, vom 10. Juli 2002).

Die K2GB Ltd. in London sei Gegenstand einer Prüfung gewesen. Die Gesellschaft sei am 6. September 2001 in Bezug auf die Umsatzsteuer gelöscht worden und werde als unauffindbar (vermisst) gemeldet (Auskunft des VAT Operations UK Central Liaison Office vom 10. Juli 2002).

Die K1Luxembourg S.A. in Luxemburg sei am 8. Februar 2000 gegründet worden. Am 21. April 2000 seien drei (namentlich angeführte) Gesellschaften als neue Verwalter genannt worden, deren Direktor - und „Nutznießer“ der K1Luxembourg S.A. - RG gewesen sei. Die K1Luxembourg S.A. habe ihren Gesellschaftssitz in einem Bürokomplex in Luxemburg gehabt. Sie habe keine Waren gelagert und erst dann bei den Lieferanten eingekauft, wenn die Auftragsbestätigung der Kunden vorlag. Anfangs sei der Transport der Waren nach Luxemburg und von dort aus weiter zu den Kunden von einem niederländischen Transportunternehmen vorgenommen worden. Diese Tätigkeit sei von dem am 18. August 2000 auf Anweisung des RG gegründeten Transportunternehmen T1 S.a.r.l. (Anmerkung: mit Sitz in Luxemburg) übernommen worden. Mit Wirkung vom 29. August 2001 sei die K1Luxembourg S.A. von Amts wegen aus dem Mehrwertsteuerverzeichnis gestrichen worden. Für das Jahr 2001 seien dem Buchhalter keine Buchhaltungsunterlagen mehr eingereicht worden (Auskunft der Direction De L'Enregistrement Et Des Domaines, Luxemburg, vom 22.8.2002).

Bezüglich der K1GB Ltd. ist weiters aktenkundig, dass die Gesellschaft am 14. August 2001 als „private limited company“ registriert worden war. Das „Certificate of incorporation“ vom 14.8.2001 war der Bw. mit Fax vom 22. August 2001 von K1GB Ltd. übermittelt worden; im Fax vom 22. August 2001 gab K1GB Ltd. der Bw. auch die (beantragte) Steuer- und UID-Nummer („VAT number“) mit der Ankündigung bekannt, das „VAT certificate“ werde nach Erhalt nachgereicht. Die Steuer- und UID-Nummer für K1GB Ltd. wurde schließlich am 25. Oktober 2001 vergeben („Certificate of registration for value added tax“ vom 25.10.2001 mit dem Vermerk „Effective date 28. August 2001“). In der Datenbank der Finanzverwaltung (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem) ist die Gültigkeitsdauer der UID-Nummer für den Zeitraum 1. November 2001 bis 19. April 2002 eingetragen. Über weitere Anfrage des Finanzamtes Innsbruck, die sich auf den Zeitpunkt der Vergabe bzw. die Gültigkeitsdauer der UID-Nummer von K1GB Ltd. bezogen hatte, erteilte das VAT Operations UK Central Liaison Office am 28. November 2002 die Auskunft, vor dem 1. November 2001 sei die K1GB Ltd.

nicht für Zwecke der Umsatzsteuer registriert gewesen. Sie habe gegen Ende August 2001 um die Umsatzsteuerregistrierung angesucht. Das örtliche Finanzamt habe am 6. September 2001 einen nicht angekündigten Besuch bei K1GB Ltd. durchgeführt, jedoch niemanden angetroffen. Bei einem weiteren Besuch am 1. Oktober 2001 sei Direktor D anwesend gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen gehabt, weil sie noch auf ihre UID-Nummer wartete. Die Registrierung sei genehmigt worden, doch sei die UID-Nummer nicht vor Mitte Oktober 2001 vergeben worden. Am 8. April 2002 habe das örtliche Finanzamt einen weiteren unangekündigten Besuch durchgeführt, um eine Anfrage der österreichischen Behörden betreffend Überprüfung von Transaktionen zu beantworten. Das Gebäude sei verlassen vorgefunden worden, in der Folge sei die Umsatzsteuerregistrierung (UID-Nummer) gelöscht worden.

3. Im Prüfungsverfahren der Bw. fand am 9. April 2003 die Schlussbesprechung statt. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die Lieferungen der Bw. an die K1GB Ltd. in der Zeit vom 31. August 2001 bis 25. Oktober 2001, für welche die Bw. umgerechnet 35,650.602,18 ATS in Rechnung gestellt habe, seien nicht nach Art. 6 Abs. 1 UStG steuerfrei, weil die K1GB Ltd. im genannten Zeitraum über keine gültige UID-Nummer verfügt habe. Die Bw. habe es verabsäumt, sich von der Gültigkeit der ihr bekannt gegebenen UID-Nummer zu überzeugen, und könne sich daher auch nicht auf einen Vertrauensschutz berufen. Der steuerliche Vertreter der Bw. wendete ein, die Waren, welche in der Zeit vom 31. August bis 31. Oktober 2001 an die K1GB Ltd. geliefert worden seien, hätten sich zum Zeitpunkt der Lieferung nicht im Inland befunden, was an Hand der vom Finanzamt beschlagnahmten Unterlagen zu verifizieren sei. Es lägen nicht steuerbare Auslandsumsätze vor (Protokoll über die Schlussbesprechung vom 9. April 2003).

4. Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 10. April 2003 wurde bei der Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, umfassend u.a. die Umsatzsteuer 2001, angeordnet. Das Protokoll über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2003 und der Prüfungsbericht vom 26. Jänner 2004 enthalten zur Umsatzsteuer des Jahres 2001 - abgesehen von der Korrektur zweier Rechen- bzw. Übertragungsfehler (siehe Tz 16 und Tz 17 des Prüfungsberichtes) - folgende Feststellungen:

4.1. Im Jahr 2001 habe die Bw. bei verschiedenen europäischen Lieferanten „Intel“-Prozessoren eingekauft, die in der Folge „nachweislich der vorgelegten Frachtdokumente“ nach Österreich und im Anschluss daran an verschiedene europäische Kunden gelangt seien. Diese Lieferungen habe die Bw. steuerfrei belassen. Bezüglich der innergemeinschaftlichen Lieferungen

1. laut Ausgangsrechnung vom 30.3.2001 an K1Luxembourg S.A. (198.000 USD),

-
2. laut Ausgangsrechnung vom 20.4.2001 an K1Luxembourg S.A. (229.500 Euro),
 3. laut Ausgangsrechnung vom 29.6.2001 an K2GB Ltd. (267.900 USD),
 4. laut Ausgangsrechnung vom 13.6.2001 an K1Luxembourg S.A. (233.400 USD),
 5. laut Ausgangsrechnung vom 3.7.2001 an K1Luxembourg S.A. (217.800 USD),
 6. laut Ausgangsrechnung vom 5.7.2001 an K1Luxembourg S.A. (219.000 USD),
 7. laut Ausgangsrechnung vom 9.7.2001 an K1Luxembourg S.A. (169.200 USD),
 8. laut Ausgangsrechnung vom 24.10.2001 an K1GB Ltd. (Teilbetrag von 58.800 USD),
 9. laut Ausgangsrechnung vom 9.11.2001 an K1GB Ltd. (Teilbetrag 55.800 USD) und
 10. laut Ausgangsrechnung vom 5.12.2001 an K1Belgien b.v.b.a. (19.200 USD)

sei der Buchnachweis nicht erbracht worden, da die Empfangsbestätigung des jeweiligen Kunden fehle. Diese Lieferungen seien daher in Österreich steuerpflichtig (Umsatzsteuernachforderung 4,100.620 S; Tz 15 des Prüfungsberichtes in Verbindung mit Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Die in der Schlussbesprechung vom 9. April 2003 vertretene Ansicht des Finanzamtes, dass sämtliche vor dem 25. Oktober 2001 erfolgten Lieferungen an K1GB Ltd. mangels einer gültigen UID-Nummer im Inland steuerpflichtig seien, wurde auf Basis des nunmehr feststehenden Sachverhaltes nicht aufrecht erhalten, hatte sich doch an Hand der Transportpapiere und Rechnungen ergeben, dass lediglich ein Teil der in der Ausgangsrechnung vom 24. Oktober 2001 angeführten Waren vom Inland aus nach Großbritannien versendet worden war.

Mit Ausfertigungsdatum 4. Februar 2004 erging der Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2001, der den Prüfungsfeststellungen (laut Bericht vom 26. Jänner 2004) entsprach.

4.2. Zum Nachschauzeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 hielt der Prüfer im Schlussbesprechungsprotokoll vom 16. Dezember 2003 fest, die Bw. habe am 14. und 21. März 2002 insgesamt 3.168 Stück „Intel“-Prozessoren im Gesamtwert von 623.462,40 € (brutto) von der Fa. L1, Hallein, erworben und die ihr in Rechnung gestellte Vorsteuer von insgesamt 103.910,40 € abgezogen. Die von der Fa. L1 erworbenen Prozessoren habe die Bw. am 14. und 21. März 2002 an die Fa. K1 GmbH, Wien, weiterverkauft. Frau G von der Fa. K1 GmbH habe am 15. März 2002 die Übernahme von 864 Stück „Intel“-Prozessoren bestätigt, die der Geschäftsführer der Bw. selbst zur Fa. K1 GmbH verbracht habe. Am 21. März 2002 habe Frau G weiters die Übernahme von acht Kartons (ohne Warenbeschreibung) von der Fa. T2 Courierdienst aus Langenzersdorf bestätigt. Der Transport von 864 Stück „Intel“-Prozessoren von der Fa. L1 zur Bw. habe nicht belegt werden können. RB, der Inhaber der Fa. T2 Courierdienst, habe in einer Einvernahme vor einem Erhebungsbeamten der Großbetriebsprüfung Wien angegeben, er habe auf Drängen des Geschäftsführers der Fa. L1,

BS, Gefälligkeitstransportbestätigungen ausgestellt. Im Übrigen hätten die aus München eingelangten Waren das Lager der Fa. T2 Courierdienst nie verlassen. Die in der Rechnung der Fa. L1 vom 21. März 2002 ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 75.571,20 € sei bei der Bw. nicht als Vorsteuer abziehbar, da nach Aussage von RB die behauptete Lieferung nur vorgetäuscht und somit der Liefernachweis nicht erbracht worden sei (Tz 1 der Niederschrift vom 16. Dezember 2003).

Weiters führte der Prüfer aus, die Bw. habe in der Zeit vom 29. April bis 12. September 2002 an die deutsche Fa. K1BRD GmbH Prozessoren im Gesamtwert von 2.152.675,90 € fakturiert. Die Überprüfung der einzelnen Liefervorgänge habe ergeben, dass Prozessoren mit derselben Boxnummer an verschiedenen Tagen in den Verkauf gelangt seien. Der Buchnachweis für die Lieferung jener Waren, die nachweislich nach Österreich gelangt seien und im Anschluss daran „innergemeinschaftlich und steuerfrei“ nach Deutschland geliefert worden seien, sei nicht erbracht, da nicht feststellbar sei, „welche Warenlieferung die tatsächliche Lieferung“ gewesen sei. Die Lieferung laut Rechnung vom 8. Mai 2002 an die Fa. K1BRD GmbH sei daher (hinsichtlich eines Teilbetrages von 81.123,84 USD) steuerpflichtig (Umsatzsteuernachforderung umgerechnet 14.200 €; Tz 5 der Niederschrift vom 16. Dezember 2003).

Diese Feststellungen fanden in den Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 2002 vom 9. Februar 2004 Eingang.

5. Am 29. Jänner 2004 hatte das Finanzamt an die Staatsanwaltschaft Innsbruck einen Schlussbericht erstattet und mitgeteilt, die mittlerweile abgeschlossene Betriebsprüfung habe bei der Bw. zu einer Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2001 sowie den Nachschauzeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 von insgesamt 5.415.958 ATS (393.593 €) geführt. Ein (weiterer) Nachforderungsbetrag von 458.904 ATS (33.350 €) betreffe Kapitalertragsteuer für 2001, die sich aus der Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung ergebe und bezüglich derer dem Geschäftsführer der Bw. „Vorsatz unterstellt“ werde. Hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderung habe kein vorsätzliches Finanzvergehen festgestellt werden können. „Malversationen hinsichtlich so genannter Umsatzsteuerkarussellszenarien“ in Zusammenhang mit europäischen Kunden sowie europäischen Lieferanten könnten nur im Rahmen weiterer Ermittlungsverfahren in den betroffenen EU-Mitgliedsländern aufgedeckt werden. Mit Beschluss vom 17. März 2004 sprach das Landesgericht Innsbruck aus, dass zur Ahndung der vom Finanzamt als Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG angezeigten Taten (des Geschäftsführers der Bw.) die Gerichte nicht zuständig seien.

6. Gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 wurde Berufung erhoben. Gegen die Versagung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen des Jahres 2001 (Tz 15 des Prüfungsberichtes bzw. Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

wurde eingewendet, über die Firmen K1Luxembourg S.A. und T1 S.a.r.l. sei der Konkurs eröffnet worden; sämtliche Unterlagen seien behördlich beschlagnahmt worden. Aus diesem Grund seien die letzten Transportrechnungen vor dem Insolvenzverfahren, mit denen üblicherweise der vom Empfänger unterschriebene dritte Durchschlag der Versandpapiere von der Transportfirma übermittelt werde, nicht mehr ausgestellt und der Bw. zugesandt worden. Die Übernahmebestätigungen der Transportfirma seien sehr wohl vorhanden. Die erfolgten Lieferungen seien somit sehr wohl nachgewiesen, zumal die Warenempfänger die an sie fakturierten Beträge ohne Abstriche bezahlt hätten. Außerdem stelle sich die berechtigte Frage, warum bei einem Umsatz von insgesamt 135 Millionen ATS (einschließlich der nicht steuerbaren Auslandsumsätze) ausgerechnet die hier in Rede stehenden Lieferungen den vorgesehenen Empfänger nicht erreicht haben sollten. Zwischenzeitig habe der Lagerort der bei den Transportfirmen beschlagnahmten Unterlagen ausfindig gemacht werden können, bei denen sich auch die Empfangsbestätigungen der Kunden befinden müssten. Nach Ausfolgung der vom Finanzamt Innsbruck beschlagnahmten Unterlagen solle versucht werden, die noch fehlenden Empfangsbestätigungen zu beschaffen. Bei der Bw. werde über jeden Einkauf und jeden Verkauf ein „Dossier“ angelegt, das alle das einzelne Geschäft betreffenden Papiere enthalte. Nach Ausfolgung der vom Finanzamt beschlagnahmten Unterlagen werde es an Hand der jeweiligen „Dossiers“ auch möglich sein, jenes Missverständnis aufzuklären, das den Feststellungen unter Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu Grunde liege. Wie nach Rückgabe der Unterlagen sicherlich bewiesen werden könne, seien die „Dossiers“ betreffend die Lieferungen an die Fa. K1BRD GmbH vollständig und alle erforderlichen Nachweise für den Verkauf und tatsächlichen Transport der Waren vorhanden (Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Das Finanzamt legte die Berufung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

7. Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat legte der Geschäftsführer der Bw. am 15. Juni 2007 zu den oben unter Punkt 4.1., Nummern 1. und 2. sowie 4. bis 7. aufgezählten Ausgangsrechnungen Kopien jener Durchschläge der vom Transportunternehmen T1 S.a.r.l. verwendeten CMR-Frachtbriefe vor, die im Feld „Unterschrift und Stempel des Empfängers“ den Firmenstempel der K1Luxembourg S.A. sowie eine Unterschrift aufweisen. Zu der oben unter Punkt 4.1., Nummer 3. angeführten Ausgangsrechnung an die K2GB Ltd. wurde die Kopie eines CMR-Frachtbriefblattes (gleichfalls des Transportunternehmens T1 S.a.r.l.) beigebracht, das im Feld „Unterschrift und Stempel des Empfängers“ eine Unterschrift (ohne Firmenstempel) aufweist. Der Geschäftsführer der Bw. teilte dazu mit, nach Prüfungsabschluss sei es ihm gelungen, über verschiedene Kontakte den Fahrer F des Transportunternehmens T1 S.a.r.l. in Antwerpen ausfindig zu machen, der die hier in Rede

stehenden Frachten durchgeführt habe. Er habe F vor dessen Wohnung in Antwerpen abpassen können und darauf bestanden, dass ihm F Kopien der Frachtbriefblätter mit der Unterschrift des Kunden überlasse. Die Originale der betreffenden Frachtbriefblätter habe F nicht herausgeben wollen. Den gegenwärtigen Aufenthaltsort des F kenne er nicht, die damaligen Kontakte seien inzwischen abgebrochen. Beim Erörterungsgespräch am 27. August 2007 brachte der Geschäftsführer der Bw. ergänzend vor, er habe sich schon während der Betriebsprüfung bemüht, beim ehemaligen steuerlichen Vertreter der K1Luxembourg S.A. jene Durchschläge der Frachtbriefe (mit Empfangsbestätigung) zu erhalten, die bei der Warenempfängerin verblieben seien; bei einem diesbezüglichen Anruf habe er aber bloß die Auskunft erhalten, dass die gesamte Buchhaltung der K1Luxembourg S.A. vom Finanzamt beschlagnahmt worden sei. Das zuständige Luxemburger Finanzamt habe keinerlei Auskunft bezüglich dieser Dokumente erteilt. Somit sei ihm nur die Möglichkeit verblieben, sich auf die Suche nach dem Fahrer F zu machen. Er habe F zu verstehen gegeben, dass er die Frachtdokumente unbedingt benötige und ihm im Gegenzug angeboten, offene Rechnungen der Fa. T1 S.a.r.l. zu bezahlen. Zu einer solchen Zahlung sei es in der Folge allerdings nicht gekommen. Die Originale der jeweiligen Frachtbriefblätter, die sich offenbar noch im Besitz des F befunden hätten, habe der Geschäftsführer der Bw. nicht gesehen. F habe ihm lediglich Kopien ausgehändigt.

Vom Finanzamt war am 12. März 2007 eine Auskunft der luxemburgischen Steuer- und Domänenverwaltung bezüglich des Transportunternehmens T1 S.a.r.l. übermittelt worden. Danach habe eine Überprüfung ergeben, dass T1 S.a.r.l. am 9. Februar 2002 rückwirkend zum 20. Juli 2001 aus dem Mehrwertsteuerverzeichnis gestrichen wurde. Die Gesellschaft sei zu keinem Zeitpunkt den steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen. Der Gesellschaftssitz sei am 24. August 2001 aufgelöst worden, eine neue Adresse sei unbekannt. Zweck der Gesellschaft sei der Warentransport gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Umsatzsteuer 2001:

A. Zu den Lieferungen vom 30. März, 20. April, 13. Juni, 3. Juli, 5. Juli und 9. Juli 2001 an K1Luxembourg S.A.:

1. Nach Art. 6 Abs. 1 der im Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994 ergangenen Binnenmarktregelung sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei.

Art. 7 UStG 1994 lautet:

(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1).

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein (§ 18 Abs. 8 UStG 1994).

Auf Grund des Art. 7 UStG 1994 ist die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ergangen, welche auszugsweise lautet:

Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

2. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der nationalen Regelung finden sich in Artikel 28c Teil A der 6. MwSt-Richtlinie, 77/388/EWG (im Folgenden kurz: Richtlinie). Die Bestimmung lautet auszugsweise:

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5 und des Artikels 28a Absatz 5 Buchstabe a), die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

3. Die Richtlinie enthält keine spezifischen Vorschriften für den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Steuerpflichtigen. Art. 22 der Richtlinie, der die formellen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen regelt, gibt nur einige allgemeine Vorgaben für die Führung von Aufzeichnungen, die Ausgestaltung von Rechnungen und die Steuererklärungen und erlaubt in seinem Abs. 8 ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, „um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden“. Die Art. 28c Teil A Buchstabe a und

22 der Richtlinie geben Ziele vor, überlassen es aber den Mitgliedstaaten, die Anforderungen an die formellen Nachweispflichten im Hinblick auf die von der Mehrwertsteuer zu befreien den Tatbestände näher auszugestalten. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Richtlinie anerkannt und gefördert wird (EuGH 21.2.2006, Rs. C-255/02, *Halifax*; EuGH 27.9.2007, Rs. C-409/04, *Teleos*). Daher ist es legitim, wenn die Mitgliedstaaten formelle Anforderungen vorsehen, um Steuerhinterziehungen oder einem Mehrwertsteuer-Karussellbetrug entgegenzuwirken (Schlussantrag der Generalanwältin vom 11. Jänner 2007 in der Rs. C-146/05, *Collee*). Sie müssen dabei aber auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Maßnahmen und das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer Bedacht nahmen. Die Umsätze sind unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Sind die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A der Richtlinie erfüllt, wird für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen formelle Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-146/05, *Collee*, Rn. 30 und 31).

Vor dem gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund wurde in Teilen der Fachliteratur seit Langem gefordert, den Buchnachweis gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 nicht als materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit zu verstehen, sondern diese (nationalen) Bestimmungen als bloße Ordnungsvorschriften mit der Funktion einer Beweislastregel zu interpretieren, die es dem Unternehmer jedoch unbenommen lassen, das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 auf andere Weise nachzuweisen. Sofern durch den Unternehmer glaubhaft gemacht werden könne, dass die Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen, müsse die Steuerbefreiung auch bei fehlendem oder mangelhaftem Buchnachweis gewährt werden (siehe zB Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Linde-Verlag 1997, S. 389 ff; Pichler, Umsatzsteuerliche Formalpflichten, Linde-Verlag 2005, S. 110 ff mit weiteren Nachweisen; vgl. auch Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Rz 56/1 und Rz 74 ff zu § 7 sowie Rz 62 zu § 18 zum Aspekt des verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebotes). Der BFH ist von der traditionellen Auffassung, wonach die Erfüllung der formellen Nachweispflichten (§ 6a dUStG in Verbindung mit §§ 17a und 17c dUSTDV) materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung sei, auf Grund der jüngsten Rechtsprechung des EuGH abgerückt: Komme der Unternehmer seinen formellen Nachweispflichten nicht nach, sei zwar grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt seien. Etwas anderes gelte ausnahmsweise aber dann, wenn auf Grund der objektiven Beweislage

feststehe, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen; dann sei die Steuerfreiheit zu gewähren (Urteile vom 8.11.2007, V R 71/05 und V R 72/05, Urteil vom 6.12.2007, V R 59/03).

4. Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 28c Teil A Buchstabe a der Richtlinie setzt unter anderem voraus, dass der gelieferte Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird und den Herkunftsstaat infolge dessen physisch verlassen hat (EuGH 27.9.2007, Rs. C-409/04, *Teleos*). Bei den hier strittigen Lieferungen liegen CMR-Frachtbriefe des Transportunternehmens T1 S.a.r.l. vor. Solche Frachtbriefe bestehen aus vier Blättern (einem Original und drei Durchschlägen): Das Blatt 1 (mit den Unterschriften des Absenders und des Frachtführers) bleibt beim Absender, die Blätter 2, 3 und 4 begleiten die Ware und werden zusätzlich mit der Unterschrift des Warenempfängers versehen. Das Blatt 2 wird dem Warenempfänger ausgehändigt. Von den Blättern 3 und 4 ist eines für den Frachtführer bestimmt, das andere wird üblicherweise vom Frachtführer an den Absender rückübermittelt. Von diesen Frachtbriefen konnte die Bw. (als Absenderin) jeweils das vollständig ausgefüllte Blatt 1 im Original vorlegen. Weiters wurden im Berufungsverfahren Kopien der Blätter 4 dieser Frachtbriefe vorgelegt, die dem Geschäftsführer der Bw. nunmehr vom Fahrer der Fa. T1 S.a.r.l. ausgehändigt worden seien; die betreffenden Originale (der Blätter 4 dieser Frachtbriefe) habe der Geschäftsführer der Bw. dabei nicht gesehen. Auf den Kopien scheint jeweils ein Stempelaufdruck des Warenempfängers auf, der mit dem Firmenstempel der K1Luxembourg S.A. auf anderen aktenkundigen Frachtbriefen optisch übereinstimmt. Von wem der nur schwach erkennbare Schriftzug im Feld „Unterschrift des Warenempfängers“ stammt, kann an Hand der Kopien nicht verlässlich beurteilt werden, dem Schriftbild nach könnte es sich um die Unterschrift des RG handeln.

5) Laut Frachtbrief von T1 S.a.r.l. vom 30. März 2001 hätte der Frachtführer 900 Stück „Intel“-Prozessoren (in drei Boxen) in Innsbruck von der Bw. übernommen und zu deren Kundin K1Luxembourg S.A. transportiert. Tatsächlich hat der Geschäftsführer der Bw. die Waren am 30. März 2001 persönlich beim Lieferanten, der Fa. L1BRD GmbH in Hilden, BRD, abgeholt. Der K1Luxembourg S.A. wurden für diese Lieferung keine Transportkosten in Rechnung gestellt (siehe die Ausgangsrechnung vom 30. März 2001). Nach Auskunft des Geschäftsführers der Bw. habe er die Waren unter Lieferdruck selbst beim Lieferanten in Hilden abgeholt. Er sei zwar noch am selben Tag nach Luxemburg gereist, um dort die K1Luxembourg S.A. aufzusuchen, habe jedoch die Waren nicht mitgenommen, sondern diese aus Sicherheitsgründen und wegen der Transportversicherung unterwegs - wahrscheinlich in Hilden - dem Transportunternehmen T1 S.a.r.l. zum Zwecke des Weitertransports übergeben; es sei der Wunsch der Kundin K1Luxembourg S.A. gewesen, dass alle Zustellungen über T1

S.a.r.l. vorgenommen wurden. Den Frachtführer habe er nicht mit der Abholung der Waren beauftragen wollen, um nicht das Risiko einzugehen, dass die Lieferantin den Namen der Kundin der Bw. erfahre (und in der Folge selbst mit der Kundin Geschäfte abschließe; Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007).

Bei dem von T1 S.a.r.l. ausgestellten Frachtbrief vom 30. März 2001 hat sich somit gezeigt, dass er zumindest hinsichtlich des „Ortes der Übernahme“ der Waren eine unrichtige Angabe („Innsbruck“) enthält. Im Übrigen ist nicht erwiesen, dass der Warentransport zur Kundin K1Luxembourg S.A. durch den Frachtführer T1 S.a.r.l. (und nicht doch durch den Geschäftsführer der Bw.) erfolgte, zumal auffällt, dass der Kundin für diese Lieferung - anders als sonst - keine Transportkosten verrechnet wurden. Die Lieferung vom 30. März 2001 ist in Österreich nicht steuerbar.

6) Auch hinsichtlich der Lieferungen an die K1Luxembourg S.A. vom 20. April, 13. Juni, 3. Juli, 5. Juli und 9. Juli 2001 ist das Finanzamt auf Grund der Angaben in den Frachtbriefen davon ausgegangen, dass diese vom Inland aus erfolgten. Gegenteiliges ist hier nicht hervorgekommen. Nach Ansicht des Finanzamtes ist bezüglich dieser Lieferungen der Versendungsnachweis (als Teil des Buchnachweises) mit der - erst im Berufungsverfahren erfolgten - Vorlage von bloßen Kopien der Blätter 4 der jeweiligen Frachtbriefe nicht erbracht worden. Die Blätter 1 dieser Frachtbriefe konnte die Bw. zwar im Original vorlegen und damit - formal korrekt - die Übergabe der Waren an den Frachtführer belegen. Soweit ein CMR-Frachtbrief verwendet wird, dessen Blatt 3 oder 4 (mit der Empfangsbestätigung des Kunden) üblicherweise an den Absender zurücklangt, ist der in § 3 Abs. 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 angesprochene Versendungsnachweis durch einen „handelsüblichen Versendungsbeleg“ aber erst dann vollständig erbracht, wenn der Absender auch über das Blatt 3 oder 4 (mit der Empfangsbestätigung des Abnehmers) verfügt. Der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 ist durchaus das Verständnis beizulegen, dass es sich dabei um den Originalbeleg handeln muss. Bloße Kopien von (mit der Empfangsbestätigung des Warenempfängers versehenen) Frachtpapieren genügen den Formalerfordernissen der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 daher nicht. Zeitnah zu den nach § 6 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 aufzuzeichnenden Vorgängen lagen der Bw. hinsichtlich der fünf angeführten Lieferungen keine Empfangsbestätigungen der K1Luxembourg S.A. - auch nicht in Kopie - vor (die Kopien konnten nach dem Vorbringen des Geschäftsführers der Bw. erst ca. drei Jahre später beschafft werden).

7. Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass Versendungsnachweise in der Form, wie sie die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 vorschreibt, bei den fünf hier in Rede stehenden Lieferungen nicht vorliegen.

Das Fehlen einer schriftlichen Empfangsbestätigung des Warenempfängers darf aber nicht zum Verlust der Steuerfreiheit führen, wenn sich dies im Einzelfall als bloßer Formmangel darstellt und das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 feststeht.

8. Zur Erklärung dafür, dass bei den Lieferungen vom 20. April, 13. Juni, 3. Juli, 5. Juli und 9. Juli 2001 die Originale der Frachtbriefblätter mit den Empfangsbestätigungen der K1Luxembourg S.A. nicht an die Bw. zurückgelangt waren, wurde in der Berufung vorgebracht, dass T1 S.a.r.l. zuletzt keine Transportrechnungen mehr ausstellte, denen diese Durchschläge üblicherweise angeschlossen wurden. Die letzten aktenkundigen Eingangsrechnungen von T1 S.a.r.l. sind mit 26. März 2001 datiert und betreffen Transporte nach Luxemburg vom Jänner sowie vom 6. und 8. März 2001. Über das Transportunternehmen T1 S.a.r.l. hat die luxemburgische Steuer- und Domänenverwaltung berichtet, dass der Gesellschaftssitz in Luxemburg am 24. August 2001 aufgelöst und die Gesellschaft am 9. Februar 2002 rückwirkend zum 20. Juli 2001 aus dem Mehrwertsteuerverzeichnis gelöscht wurde. Die K1Luxembourg S.A. wurde mit Wirkung vom 29. August 2001 von Amts wegen aus dem Mehrwertsteuerverzeichnis gelöscht. Von einem Konkurs dieser Gesellschaften - so die Berufung - ist hingegen nichts bekannt. Aus den Berichten der luxemburgischen Steuer- und Domänenverwaltung geht weiters hervor, dass die K1Luxembourg S.A. für das Jahr 2001 keine Buchhaltungsunterlagen mehr eingereicht habe und T1 S.a.r.l. den steuerlichen Verpflichtungen zu keinem Zeitpunkt nachgekommen sei. Das Transportunternehmen T1 S.a.r.l. sei im August 2000 auf Anweisung des RG, des Nutznießers der K1Luxembourg S.A., gegründet worden.

9. Aus den Mitteilungen der luxemburgischen Steuerverwaltung mag sich der Verdacht auf einen Umsatzsteuerbetrug ergeben. Dass aber der Geschäftsführer der Bw. in derartige Machenschaften seiner Geschäftspartner involviert gewesen wäre, ist nach den dem Finanzamt zugänglichen Ermittlungsergebnissen der Luxemburger Behörden nicht hervorgekommen (siehe auch den Schlussbericht des Finanzamtes an die Staatsanwaltschaft Innsbruck vom 29. Jänner 2004). Aus der Aktenlage ergibt sich lediglich, dass der Geschäftsführer der Bw. mit RG aus einer früheren Tätigkeit persönlich bekannt war und der Geschäftskontakt zwischen der Bw. und der K1Luxembourg S.A. über RG zustande gekommen ist (Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bw. vom 3. Juni 2002). Ende 2001 wurde RG auch Gesellschafter der Bw.; allerdings sei es, wie der Geschäftsführer der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 (im Zusammenhang mit einem umsatzsteuerlich nicht relevanten Streitpunkt) mitteilte, bereits im Jänner 2002 zum Streit mit RG gekommen, dessen Anteile nun abgekauft werden sollten (siehe auch schon die Niederschrift vom 3. Juni 2002, Seite 4).

10. Die Bw. hat im Streitjahr 2001 Waren ausschließlich bei europäischen Lieferanten außerhalb Österreichs eingekauft und an europäische Kunden außerhalb Österreichs weiterverkauft. Dies geht aus der Umsatzsteuererklärung des Jahres 2001 bzw. deren Beilagen hervor und entspricht auch den Prüfungsfeststellungen. Die Bw. verfügte über kein Warenlager. Nach den Angaben des Geschäftsführers seien die bestellten Waren von den ausländischen Lieferanten meist direkt zu den ausländischen Kunden der Bw. (bzw. einem zwischengeschalteten „Warehouse“) transportiert worden (Dreiecksgeschäfte im Sinne des Art. 28c Teil E Abs. 3 der Richtlinie). Lediglich zwei in der BRD ansässige Lieferanten sowie ein Lieferant in Großbritannien hätten die von der Bw. bestellten Waren nach Innsbruck geliefert (Seite 4 der Niederschrift vom 3. Juni 2002). Dass die Waren in Ausführung der unmittelbar anschließenden Weiterverkäufe das Inland wiederum verlassen haben, wurde beim Erörterungsgespräch auch von der Vertreterin des Finanzamtes als glaubhaft angesehen. Die Versagung der Steuerfreiheit für die strittigen Lieferungen wurde vom Finanzamt ausschließlich damit begründet, dass der Buchnachweis nicht erbracht werden konnte, weil Empfangsbestätigungen der Kundin (als Teil des Buchnachweises) fehlten.

11) Bezüglich der Identität der Abnehmerin hat das Finanzamt keine Zweifel geäußert. Zudem hatte die Bw. bereits Ende November 2000 ein Bestätigungsverfahren (Stufe 2) nach Art. 28 UStG 1994 in die Wege geleitet und am 7. Dezember 2000 die Bestätigung der Gültigkeit der an die K1Luxembourg S.A. vergebenen UID-Nummer erhalten. Weiters konnte die Bw. darauf verweisen, dass die K1Luxembourg S.A. die Rechnungsbeträge (samt Transportkosten) - teils durch Überweisung, teils durch Verrechnung mit einem Guthaben bei der Bw. (siehe Seite 7 der Niederschrift vom 3. Juni 2002 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007) - bezahlt hat. Dass die in den Ausgangsrechnungen an die K1Luxembourg S.A. dokumentierten Verkäufe tatsächlich stattfanden und der K1Luxembourg S.A. die Verfügungsmacht über die in Rechnung gestellten Waren verschafft wurde, hat das Finanzamt im Prüfungsbericht ohnedies nicht in Zweifel gezogen.

12. Geht man aber davon aus, dass die der K1Luxembourg S.A. am 20. April, 13. Juni, 3. Juli, 5. Juli und 9. Juli 2001 in Rechnung gestellten „Intel-Prozessoren“ tatsächlich geliefert wurden und die Warenbewegungen ihren Ausgangspunkt im Inland hatten - andernfalls lägen keine bzw. keine in Österreich steuerbaren Umsätze vor - und ist es (auch nach Ansicht des Finanzamtes) glaubhaft, dass die Waren in Ausführung dieser Lieferungen das Inland verlassen haben, so reduziert sich das Fehlen der Originale jener Frachtbriefblätter, die die Empfangsbestätigung der Kundin enthalten, tatsächlich auf einen bloßen Formmangel.

Den Lieferungen vom 20. April, 13. Juni, 3. Juli, 5. Juli und 9. Juli 2001 an die K1Luxembourg S.A. durfte deswegen die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht versagt werden.

B. Zur Lieferung laut Ausgangsrechnung vom 29. Juni 2001, adressiert an K2GB Ltd.:

1. Der Ausgangsrechnung an die K2GB Ltd., London, gingen folgende Vorgänge voran:

Laut Proforma-Rechnung Nr. PRx vom 22. Mai 2001, gerichtet an K3GB Ltd., Middlesex, Großbritannien, waren für die genannte Gesellschaft insgesamt 1.500 „Intel“-Prozessoren bei der Bw. bestellt worden. Mit Fax vom selben Tag erteilte die Bw. dem Transportunternehmen T1 S.a.r.l. den Auftrag, die Waren am 23. Mai 2001 in Innsbruck abzuholen und am 24. Mai 2001 an K3GB Ltd., Middlesex, Kontaktperson „Mr. S“, auszuliefern. Dazu ist das Blatt 1 eines CMR-Frachtbriefs vom 23. Mai 2001 (im Original) aktenkundig, demzufolge die Waren am 23. Mai 2001 in Innsbruck von T1 S.a.r.l. übernommen wurden. Die Lieferung wurde gestoppt, die Waren wurden in Luxemburg (im Lager des Transportunternehmens T1 S.a.r.l.) zwischengelagert (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007). Mit Fax vom 6. Juni 2001 erteilte die Bw. dem Transportunternehmen T1 S.a.r.l. den Auftrag: „*Please deliver tomorrow 7th of June 2001 for the second time at K3GB Ltd. in the U.K. (cancelled order from 24/05/01)*“. Der am 7. Juni 2001 von T1 S.a.r.l. ausgestellte CMR-Frachtbrief enthält unter „Absender“ den Firmennamen der Bw., unter „Empfänger“ die K3GB Ltd., Middlesex und unter „Ort der Übernahme des Gutes“ die Angabe „Luxembourg“. Am 12. Juni 2001 ging die Zahlung bei der Bw. ein; auf dem Überweisungsbeleg ist als Auftraggeber „LS (K3GB)“ genannt. Mit Fax an K3GB, zu Handen Dir. LS, vom 12. Juni 2001 bestätigte der Geschäftsführer der Bw. den Eingang der Zahlung „*in regard of our proforma PRx*“ und wies darauf hin, dass die Bw. zwar telefonische Bestellungen akzeptiere, für ihre Buchhaltung aber eine schriftliche Auftragsbestätigung benötige. Auf jeder Proforma-Rechnung sei eine Auftragsbestätigung (mit Stempel und Unterschrift des Kunden) vorgesehen. Eine Kopie der Proforma-Rechnung PRx sei angeschlossen, die Auftragsbestätigung werde immer noch benötigt. Abschließend heißt es in diesem Fax: „*Your VAT-number is still not approved by the Austrian authorities, please advise*“. Hierauf antwortete Dir. LS mit Fax vom 28. Juni 2001, das den Briefkopf der K2GB Ltd. (mit einer Adresse in Essex) trägt:

„*This is to inform you K3GB will no longer trade in Computer Components and therefore my other company K2GB Ltd. has taken over this field from 20th May 2001. Kindly please re-issue invoice No. PRx dated 22nd May 2001 to my new company. I have enclosed company documents for your files*“.

Beigeschlossen war das für die K2GB Ltd. (mit einer Adresse in London) ausgestellte „Certificate of registration for value added tax“ vom 12. Mai 2000 (mit „Effective date“ 2. Mai 2000), in dem bei den Firmendaten unter „trade classification“ der Großhandel mit Lebensmitteln und Getränken angeführt ist.

Mit Datum 29. Juni 2001 wurde sodann die Ausgangsrechnung der Bw. an die K2GB Ltd., London, ausgestellt.

2. In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 führte die Bw. aus, bei der ersten Lieferung (Anmerkung: vom 23. Mai 2001) habe es „zu viele Unklarheiten“ seitens des Geschäftsführers LS gegeben. Man habe „ein ungutes Gefühl“ bekommen und T1 S.a.r.l. den Auftrag gegeben, „die Lieferung an K2GB Ltd.“ zu stoppen. Die Warenlieferung sei abgebrochen und die Ware vorübergehend von T1 S.a.r.l. in Luxemburg für die Bw. zwischengelagert worden. Anfang Juni 2001 habe sich die Bw. dann doch mit Herrn LS einigen können; wegen eines drohenden Preisverlustes habe sich die Bw. dazu entschlossen, die Lieferung auszuführen und ein Zahlungsrisiko in Kauf zu nehmen. T1 S.a.r.l. sei beauftragt worden, die Ware nun direkt vom Zwischenlager in Luxemburg nach England zu liefern. Nach mehrfacher Urgenz habe die Bw. am 28. Juni 2006 von LS ein Fax erhalten, worauf die Rechnungslegung an K2GB Ltd. erfolgt sei. In der Niederschrift vom 3. Juni 2002 (Seite 2) hatte der Geschäftsführer der Bw. zur Frage, wie der Geschäftskontakt zu Stande gekommen sei, angegeben, „die Fa. K2GB“ habe ihn angerufen und gefragt, ob er zu ihr in Geschäftskontakt treten wolle. Tatsächlich habe es nur ein Geschäft gegeben. Weil es dabei zu Schwierigkeiten gekommen sei, seien keine weiteren Geschäfte getätigt worden.

Am 15. Juni 2007 wurde auch eine Kopie des Blattes 4 des Frachtbriefs vom 7. Juni 2001 vorgelegt, auf dem kein Firmenstempel der Warenempfängerin aufscheint. Der Schriftzug im Feld „Unterschrift des Empfängers“ weist Ähnlichkeit mit der Unterschrift des LS auf dem Fax vom 28. Juni 2001 auf. Beim Erörterungsgespräch am 27. August 2007 wurde seitens der Vertreter der Bw. die Ansicht vertreten, in rechtlicher Hinsicht lägen ein innergemeinschaftliches Verbringen der Ware nach Luxemburg (am 23. Mai 2001) und in weiterer Folge eine in Österreich nicht steuerbare Lieferung mit Ausgangsort Luxemburg (am 7. Juni 2001) vor.

3. Laut vorliegenden Handelsregisterauszügen wurde die K2GB Ltd. am 19. April 2000 gegründet und am 29. Jänner 2002 aufgelöst; die K3GB Ltd. wurde am 29. September 2000 gegründet und am 9. Juli 2002 aufgelöst. Im Handelsregister war für beide Gesellschaften ein weit gefasster Geschäftsgegenstand (mit identem Wortlaut) eingetragen, der auch Handelsgeschäfte aller Art umfasste. Als Geschäftsführer war für beide Gesellschaften LS ausgewiesen. Beide Gesellschaften hatten keine Bilanzen eingereicht. Die UID-Nummer der K3GB Ltd. war vom 1. Oktober 2000 bis zum 24. April 2001 gültig, jene der K2GB Ltd. vom 2. Mai 2000 bis zum 6. September 2001.

4. Die von der Bw. geschilderte Warenbewegung steht mit den vorgelegten Transportpapieren im Einklang. Die Lieferung nach Großbritannien erfolgte am 7. Juni 2001 auf Grund einer der

Proforma-Rechnung vom 22. Mai 2001 vorangegangenen telefonischen Bestellung, der die Bw. - nach anfänglichen Bedenken - letztlich doch nachgekommen ist (siehe das Fax an Dir. LS vom 12. Juni 2001, in dem auf diese Bestellung laut Proforma-Rechnung Nr. PRx Bezug genommen wurde). Durch die Zwischenlagerung der Ware beim Frachtführer wurde der am 23. Mai 2001 vom Inland aus begonnene Liefervorgang letztlich bloß (vorübergehend) unterbrochen. Von einem Abbruch des Liefervorganges hätte dann gesprochen werden können, wenn die Bw. dem Transportunternehmen in der Folge den Auftrag erteilt hätte, die Ware zu ihr zurückzubringen. In diesem Fall wäre der Vorgang umsatzsteuerlich nicht relevant gewesen.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt und unter denselben Voraussetzungen wie diese von der Umsatzsteuer befreit (Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994). Ein innergemeinschaftliches Verbringen setzt nicht unbedingt eine Betriebsstätte des Unternehmers in dem anderen Mitgliedstaat voraus und liegt beispielsweise auch dann vor, wenn die Waren im Bestimmungsland verkauft werden sollen. In Abgrenzung zur innergemeinschaftlichen Lieferung darf bei Transportbeginn der Abnehmer des Liefergegenstandes aber noch nicht feststehen (Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 3 Rz 1020 zur vergleichbaren Bestimmung des § 3 Abs. 1a dUStG). Wird ein Gegenstand zur Ausführung einer steuerfreien Lieferung im Sinne des Art. 7 UStG 1994 in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet, liegt eine (nicht steuerbare) vorübergehende Verwendung vor (Art. 3 Abs. 1 Z 1 lit. c UStG 1994). Die hier zu beurteilende Warenbewegung hat im Inland als Liefervorgang (an LS als „Kontaktperson“ für eine von ihm genannte Gesellschaft mit Lieferadresse in Middlesex, Großbritannien) begonnen und nach der Zwischenlagerung in Luxemburg als Liefervorgang an eben dieser Lieferadresse geendet. Danach ist es aber letztlich bei einer Versendung vom Inland aus in Ausführung dieses Verkaufsgeschäftes geblieben. Rechtlich liegt daher (durchgehend) ein Liefervorgang vor; die Lieferung gilt nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 dort als ausgeführt, wo die Versendung begonnen hat, also im Inland.

5. Eine Lieferung ist nur dann nach Art. 7 UStG 1994 steuerfrei, wenn neben der Warenbewegung (in einen anderen Mitgliedstaat) auch eine bestimmte Qualifikation des Abnehmers und daraus folgend die Steuerbarkeit des Erwerbes im Bestimmungsland feststeht. Die Befreiung setzt daher voraus, dass die Identität des Abnehmers nachgewiesen werden kann. Nach den oben geschilderten Vorgängen ist dies aber nicht der Fall: Die (telefonische) Bestellung der Waren ist laut Proforma-Rechnung vom 22. Mai 2001 für die K3GB Ltd. erfolgt, obwohl diese Gesellschaft seit dem 20. Mai 2001 nicht mehr im Handel mit

Computerbestandteilen tätig war (siehe Fax des Dir. LS vom 28. Juni 2001) und schon seit Ende April 2001 über keine UID-Nummer mehr verfügte. Auch die beiden Frachtbriefe weisen diese Gesellschaft als Warenempfängerin aus, weiters wurde die Zahlung vom 12. Juni 2001 von Dir. LS namens der K3GB Ltd. geleistet. Hingegen ist in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 (wie auch schon in der Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bw. vom 3. Juni 2002) von einer „Lieferung an K2GB“ die Rede. Die Rechnung vom 29. Juni 2001 wurde an die K2GB Ltd. gerichtet. Aus der im Berufungsverfahren vorgelegten Kopie des Frachtbriefs vom 7. Juni 2001 ist nicht ersichtlich, von wem bzw. für wen die Waren übernommen wurden, zumal der Frachtbrief keinen Firmenstempel des Warenempfängers trägt. In diesem Fall stellt das Fehlen einer (zuordenbaren) Empfangsbestätigung nicht bloß einen Formmangel dar. Kann nämlich nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden, wer Abnehmer der Ware war, so fehlt der Nachweis der in Art. 7 Abs. 1 Z 2 und 3 UStG 1994 angeführten Voraussetzungen. Die beantragte Steuerbefreiung durfte daher nicht gewährt werden.

Das Entgelt für diese (im Inland steuerpflichtige) Lieferung errechnet sich wie folgt:
Rechnungsbetrag (einschließlich Transportkosten): 269.100 USD, das sind umgerechnet 3,901.950 ATS (Kurs laut Bp: 14,50) brutto = 3,251.625 ATS netto.
Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt 650.325 ATS.

C. Zu den Lieferungen vom 24. Oktober und 9. November 2001 an K1GB Ltd.:

1. Bezuglich dieser Lieferungen sind Übergabeprotokolle von W1, einem britischen „Warehouse“, das die Waren über Anweisung der Bw. (Fax vom 24.10, 8.11. und 9.11.2001) an K1GB Ltd. auszuliefern hatte, aktenkundig. Die Übergabeprotokolle weisen Empfangsbestätigungen (Firmenstempel und Unterschrift) für K1GB Ltd. auf.
2. Beim Erörterungsgespräch am 27. August 2007 wurde die Ansicht, die Lieferung laut Ausgangsrechnung vom 9. November 2001 sei infolge Fehlens des Buchnachweises umsatzsteuerpflichtig, von der Vertreterin des Finanzamtes nicht mehr aufrecht erhalten. Hingegen könne für die Lieferung vom 24. Oktober 2001 Steuerfreiheit gemäß Art. 7 UStG 1994 nach Ansicht des Finanzamtes nicht gewährt werden, weil die Abnehmerin der Waren zu diesem Zeitpunkt noch über keine gültige UID-Nummer verfügte. Die Vertreter der Bw. brachten vor, angesichts der umfangreichen Einkäufe (und der jeweils problemlos abgewickelten Zahlungen) seit August 2001 habe sich die Bw. auf die Unternehmereigenschaft ihrer Geschäftspartnerin K1GB Ltd. verlassen dürfen. Auch sei deren UID-Nummer offenbar rückwirkend (auf den 28. August 2001) vergeben worden. Die britische Steuerverwaltung habe K1GB Ltd. als Unternehmer behandelt, gehe aus dem britischen Auskunftsbericht doch hervor, dass der Gesellschaft auf Grund der innergemeinschaftlichen Erwerbe aus Österreich - offenkundig für Weiterverkäufe in Großbritannien - Umsatzsteuer vorgeschrieben wurde. Es sei auch naheliegend, dass K1GB Ltd. die Waren bezogen habe, um sie in Großbritannien weiter zu verkaufen, wäre es doch sonst nicht verständlich, dass die Lieferungen der Bw. an ein „Warehouse“ in Großbritannien erfolgen sollten.
3. Für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel benötigt der Unternehmer eine UID-Nummer (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage, Einf. BMR, Rz 15). Die UID-Nummer des Abnehmers gehört zwar nicht zu den in Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 aufgezählten Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Linde Verlag 1997, S. 393; Ruppe, Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage, Rz 24 zu Art 7), sie ist jedoch nach § 6 der Verordnung BGBI. Nr. 401/1996 zwingend aufzuzeichnen und damit Bestandteil des Buchnachweises. Im gegebenen Zusammenhang kommt der UID-Nummer des Abnehmers Nachweisfunktion zu: Tritt der Abnehmer bei seiner Bestellung unter der ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten UID-Nummer auf, so erklärt er damit, dass der Erwerb im betreffenden Mitgliedstaat steuerbar ist. Diese Erklärung hat der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu prüfen. Im Regelfall wird der Sorgfaltspflicht dadurch genügt, dass sich der Unternehmer die UID-Nummer des Abnehmers nachweisen lässt. Die Richtigkeit der vom Abnehmer bekannt gegebenen UID-Nummer kann im Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994

überprüft werden. Bei Bestätigung der Richtigkeit der UID-Nummer des Abnehmers genießt der Unternehmer in der Regel Vertrauensschutz gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 (siehe zB Ruppe, aaO, Rz 25 ff zu Art. 7).

4. Die Bw. hat an K1GB Ltd. in der Zeit vom 31. August 2001 bis zum 12. April 2002 „Intel“-Prozessoren geliefert, deren Entgelte sich laut Ausgangsrechnungen auf insgesamt mehr als 16 Millionen USD beliefen. Die K1GB Ltd. war damit der wichtigste und größte Kunde der Bw.; die von ihr bezahlten Preise brachten höhere Gewinnspannen als jene, die die Bw. sonst im Handel mit „Intel“-Prozessoren erzielte (siehe die Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bw. vom 3. Juni 2002). Allerdings habe die Bw. von den Umsätzen mit K1GB Ltd. Provisionsen in Höhe von 1,5 % bzw. später 1% an die V AG in Vaduz zu entrichten gehabt, über deren Vermittlung die Geschäftsbeziehung zu Stande gekommen sei (siehe dazu die Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, GZ. RV/0263-I/05). Zu Beginn der Geschäftsbeziehung hatte K1GB Ltd. mit Fax vom 22. August 2001 die (beantragte) UID-Nummer mitgeteilt und angekündigt, das „VAT certificate“ werde sie nach Erhalt übermitteln. Hätte die Bw. damals ein Bestätigungsverfahren nach Art. 28 UStG 1994 angestrengt, wäre das Ergebnis negativ gewesen. Eine solche Abfrage (der Stufe 2) hat die Bw. - nach dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 über Anraten ihres steuerlichen Vertreters - erstmals am 5. November 2001 durchgeführt und am 7. November 2001 die Bestätigung der Gültigkeit dieser UID-Nummer erhalten. Inzwischen ist bekannt, dass K1GB Ltd. in Großbritannien keine Steuererklärungen abgegeben hatte, seit Anfang April 2002 (nach nur achtmonatiger Tätigkeit) unauffindbar war und die am 25. Oktober 2001 vergebene UID-Nummer am 19. April 2002 gelöscht wurde.

5. Dem Bericht der britischen Steuerverwaltung vom 28. November 2002 ist weiters zu entnehmen, dass K1GB Ltd. am 1. Oktober 2001 ihre Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen hatte, weil sie noch auf ihre „registration number“ wartete. Bis dahin hatte K1GB Ltd. laut Ausgangsrechnungen von der Bw. aber bereits Waren im Wert von 1,413.300 USD bezogen. Im Fax vom 22. August 2001 an den Geschäftsführer der Bw. hatte Dir. D auch mitgeteilt, solange er noch über keine Online-Bankverbindung verfüge, würden die Rechnungen an K1GB Ltd. von seinem Kunden K4GB Ltd. bezahlt werden. Mit Fax vom 2. November 2001 teilte Dir. D der Bw. mit, dass er immer noch keine Online-Bankverbindung habe; die Zahlungen für Rechnungen an K1GB Ltd. würden nunmehr durch seinen Kunden K5GB Ltd. erfolgen. In der Niederschrift vom 3. Juni 2002 erläuterte der Geschäftsführer der Bw., die beiden Gesellschaften, die der Bw. als „reine Zahler“ für K1GB Ltd. genannt worden seien, hätten US-Dollar-Konten unterhalten und über Online-Bankverbindungen schneller zahlen können als die Kundin K1GB Ltd.; da die Zahlungen im Prinzip immer pünktlich erfolgt seien, habe sich der Geschäftsführer der Bw. darüber keine weiteren Gedanken gemacht.

6. Dass die in den Ausgangsrechnungen vom 24. Oktober und 9. November 2001 dokumentierten Lieferungen tatsächlich stattfanden, hat das Finanzamt nicht in Zweifel gezogen. Außer Streit steht, dass für die Lieferung vom 9. November 2001 die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht versagt werden durfte, zumal K1GB Ltd. zu diesem Zeitpunkt bereits über eine gültige UID-Nummer verfügte. Zum Zeitpunkt der Lieferung vom 24. Oktober 2001 hatte K1GB Ltd. zwar bereits um eine UID-Nummer angesucht und es stand - nach dem zweiten Antrittsbesuch der britischen Steuerverwaltung am 1. Oktober 2001 - einer Registrierung (nach damaligem Wissensstand) offenkundig nichts mehr im Wege. Aus heutiger Sicht ergibt sich freilich, dass der Verbleib der von der Bw. an K1GB Ltd. fakturierten (und bei einem „Warehouse“ in Großbritannien für diese Gesellschaft übernommenen) Waren völlig im Dunkeln liegt. Ob es sich bei K1GB Ltd. allenfalls bloß um einen „Mantel“ handelte, der betrügerische Transaktionen verdecken sollte, oder ob die Gesellschaft tatsächlich eine Handelstätigkeit entfaltete, war im Rahmen der Prüfung bzw. der von der britischen Steuerverwaltung erteilten Auskünfte nicht mehr feststellbar. Der durch die Berichte der britischen Steuerverwaltungen bekannt gewordene Sachverhalt trägt jedenfalls alle Anzeichen eines Umsatzsteuerbetruges in Großbritannien.

7. Die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 beruht auf Tatbestandsmerkmalen, die beim Abnehmer der Lieferung vorliegen müssen. Diese Umstände kann der Unternehmer vielfach nicht wissen und nicht nachweisen. Tritt der Abnehmer jedoch unter einer UID-Nummer auf, gibt er zu erkennen, dass er die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an ihn erfüllt. Nach der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften über die Erteilung und Verwendung der UID-Nummer, dass die (gültige) UID-Nummer des Abnehmers Voraussetzung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Zum Zeitpunkt der strittigen Lieferung (24. Oktober 2001) verfügte K1GB Ltd. noch über keine gültige UID-Nummer. Ein Bestätigungsverfahren nach Art. 28 UStG 1994 hätte am 24. Oktober 2001 immer noch ein negatives Ergebnis gebracht; dass die UID-Nummer am Folgetag (mit „effective date“ 28. August 2001) vergeben wurde, ändert daran nichts.

8. Darüber hinaus kann angesichts der nun bekannten (wenngleich nur bruchstückhaften) Ermittlungsergebnisse das Vorliegen der in Art. 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 geforderten Voraussetzungen nicht als erwiesen angenommen werden. Dem Einwand der Bw., angesichts der umfangreichen Einkäufe seit August 2001 habe sie sich auf die Unternehmereigenschaft ihrer Geschäftspartnerin K1GB Ltd. verlassen dürfen, kann nicht gefolgt werden: Dass K1GB Ltd. zu Beginn der Geschäftsbeziehungen im August 2001 noch keine gültige UID-Nummer hatte, war der Bw. bekannt (Fax vom 22. August 2001, Absender Dir. D). Obwohl K1GB Ltd. rund zwei Monate später immer noch kein „Certificate of registration for value added tax“

übermittelt (und zudem immer noch keine eigene Online-Bankverbindung mitgeteilt) hatte, wurden seitens der Bw. aber keinerlei Schritte gesetzt, um die Unternehmereigenschaft ihrer Geschäftspartnerin zu überprüfen. Bei dieser Sachlage konnte die Bw., solange K1GB Ltd. über keine gültige UID-Nummer verfügte, keinen Vertrauensschutz (im Sinne des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994) für sich in Anspruch nehmen.

9. Für den Nachweis der in Art. 7 Abs.1 Z 2 UStG 1994 geforderten Voraussetzungen genügt es auch nicht, dass K1GB Ltd. nach Auskunft der britischen Steuerverwaltung auf Grund der Erwerbe aus Österreich Umsatzsteuer vorgeschrieben wurde. Abgesehen davon, dass offen bleibt, wem eine solche Vorschreibung zugestellt wurde, sind nämlich die Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in einem Mitgliedstaat und eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat von den zuständigen Behörden dieser Staaten jeweils unabhängig voneinander zu prüfen (EuGH 27.9.2007, Rs. C-409,04, *Teleos*, Rn. 71).

Hinsichtlich der strittigen Lieferung vom 24. Oktober 2001 über 58.800 USD (336 Stück „Intel“-Prozessoren, enthalten in der Ausgangsrechnung vom 24.10.2001) waren daher die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht erfüllt.

Das Entgelt für diese (im Inland steuerpflichtige) Lieferung errechnet sich wie folgt:
Rechnungsbetrag für 336 „Intel-Prozessoren“: 58.800 USD, das sind umgerechnet 852.600 ATS (Kurs laut Bp:14,50) brutto = 710.500 ATS netto.
Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt 142.100 ATS.

D. Zur Lieferung vom 5. Dezember 2001 an K1Belgien b.v.b.a., Antwerpen:

Nach Auskunft des Geschäftsführers der Bw. wurden die von K1Belgien b.v.b.a. telefonisch bestellten Waren (100 Stück „Intel-Prozessoren“, einzeln verpackt in einer „retail box“) am 14. Dezember 2001 an T3 Express übergeben. Dazu wurden der Versandauftragsschein vom 4. Dezember 2001 und eine Eingangsrechnung von T3 Express vom 12. Dezember 2001 vorgelegt und mitgeteilt, die Übergabe- und Übernahmebestätigungen seien bei T3 Express elektronisch erfolgt; diese Daten seien jeweils nur für einen Zeitraum von zwölf Monaten abrufbar (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007). Auch der Geschäftsführer der K1Belgien b.v.b.a. hatte gegenüber der belgischen Steuerverwaltung angegeben, dass der Erhalt der Ware durch Unterschrift „in einem elektronischen Buch“ bestätigt worden sei. Die Lieferung der Bw. vom 5. Dezember 2001 wurde bei K1Belgien b.v.b.a. ordnungsgemäß als innergemeinschaftlicher Erwerb verbucht (Auskunft der Mehrwertsteuer-, Registrierungs- und Domänenverwaltung in Brüssel vom 12. Juni 2002).

Bezüglich dieser Lieferung sind somit, wie bereits beim Erörterungsgespräch vom 27. August 2007 außer Streit gestellt wurde, alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 gegeben.

II. Umsatzsteuer 2002:

A. Zur Lieferung vom 8. Mai 2002 an die K1BRD GmbH, BRD:

Aus den Einkaufs- bzw. Verkaufsdossiers der Bw. ergibt sich Folgendes:

1. Laut Bestellschein vom 6. Mai 2002 hatte die Bw. bei der L2BRD GmbH in Erding, BRD, 1152 „Intel“-Prozessoren zum Preis von 158,50 USD pro Stück bestellt. Die Waren sollten am 7. Mai 2002 von der L2BRD GmbH nach Innsbruck transportiert werden. Auf dem Lieferschein vom 7. Mai 2002 bestätigte der Geschäftsführer der Bw. den Erhalt der Ware, die vom Geschäftsführer der L2BRD GmbH persönlich nach Innsbruck gebracht worden sei (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007). Die Rechnung der L2BRD GmbH an die Bw. ist mit 7. Mai 2002 datiert.

Laut Proforma-Rechnung vom 8. Mai 2002 (mit Auftragsbestätigung) bestellte die K1BRD GmbH, München, bei der Bw. 1152 „Intel“-Prozessoren zum Preis von 164,50 USD pro Stück, die am 8. Mai 2002 an die K1BRD GmbH per Adresse W2 Ltd. (einem „Warehouse“ in Großbritannien) geliefert werden sollten. Laut Versandauftragsschein wurden die Waren in vier Boxen am 7. Mai 2002 um 17.20 Uhr von T3 Express bei der Bw. abgeholt. Auf dem Versandauftragsschein sind vier Boxnummern vermerkt, darunter die Nr. KNx. Dieselben Boxnummern scheinen auch auf dem Inspektionsbericht von W2 Ltd. vom 8. Mai 2002 auf. Mit Fax vom 8. Mai 2002 erteilte die Bw. an W2 Ltd. den Auftrag, die „Intel“-Prozessoren (verpackt in vier Boxen mit den angegebenen vier Boxnummern) an die K1BRD GmbH freizugeben. Für die K1BRD GmbH wurde der Erhalt der Waren mit Datum 8. Mai 2002 bestätigt. Die Ausgangsrechnung der Bw. datiert vom 8. Mai 2002, die Zahlung der K1BRD GmbH erfolgte am 13. Mai 2002.

2. Laut „Purchase order“ vom 14. Mai 2002 bestellte die Bw. bei L1Italien s.r.l., Mailand, 576 „Intel“-Prozessoren (um 159 USD pro Stück) mit der Anweisung, diese noch am selben Tag per Adresse W2 Ltd. - wo sich die Ware bereits befand (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007) - zu liefern. Die K1BRD GmbH, München, hatte bei der Bw. laut Auftragsbestätigung (Proforma-Rechnung) vom 14. Mai 2002 ihrerseits 576 „Intel“-Prozessoren (um 163,50 USD pro Stück) per Lieferdatum 14. Mai 2002 und Lieferadresse W2 Ltd. bestellt. Dazu gibt es einen Inspektionsbericht der Fa. W2 Ltd. vom 13. Mai 2002 über 576 Stück „Intel“-Prozessoren in zwei Boxen, darunter jene mit der Boxnummer KNx. Mit Fax vom 14. Mai 2002 erteilte L1Italien s.r.l. der Fa. W2 den Auftrag, die beiden Boxen an die Bw. freizugeben; mit Fax vom selben Tag erhielt W2 von der Bw. den Auftrag, diese Boxen an die K1BRD GmbH

freizugeben. Für die K1BRD GmbH wurde der Erhalt der Waren mit Datum 14. Mai 2002 bestätigt. Die Rechnung der L1Italien s.r.l. an die Bw. sowie die Rechnung der Bw. an die K1BRD GmbH datieren vom 14. Mai 2002. Die K1BRD GmbH hat die an sie gerichtete Rechnung am 21. Mai 2002 bezahlt.

3. Über 288 Stück „Intel“-Prozessoren mit der Boxnummer KNx liegen demnach zwei Verkaufsgeschäfte der Bw. mit der K1BRD GmbH (vom 8. Mai und vom 14. Mai 2002) vor. Anlässlich der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 führte der Geschäftsführer der Bw. aus, wie die Waren in der Zwischenzeit von der K1BRD GmbH zu L1Italien s.r.l. gelangt seien, entziehe sich seiner Kenntnis. Die Lieferung vom 8. Mai 2002 wurde von der Bw. nach Art. 7 UStG 1994 steuerfrei belassen, die Lieferung vom 14. Mai 2002 wurde als Dreiecksgeschäft gemäß Art. 28c Teil E Abs. 3 der Richtlinie (mit Lieferort außerhalb Österreichs) behandelt. Im Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 wurde für die Lieferung vom 8. Mai 2002 (hinsichtlich der 288 Stück „Intel“-Prozessoren mit der Boxnummer KNx) die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 mit der Begründung nicht gewährt, es sei nicht feststellbar, „welche Warenlieferung die tatsächliche Lieferung“ gewesen sei (siehe Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2003). Das Finanzamt ging demnach davon aus, dass es tatsächlich nur eine Lieferung an die K1BRD GmbH gegeben hat. Abgesehen davon, dass nach den vorliegenden Empfangsbestätigungen und Versandpapieren die Warenbewegungen sowohl von der L2BRD GmbH an die Bw. als auch von der Bw. zum „Warehouse“ W2 belegt sind, könnte eine „Scheinlieferung“ (außerhalb des § 11 Abs. 14 UStG 1994) keine Umsatzsteuerpflicht begründen. Beim Erörterungsgespräch vom 27. August 2007 wurde die Feststellung laut Tz 5 des Schlussbesprechungsprotokolls von der Vertreterin des Finanzamtes auch nicht mehr aufrechterhalten.

B. Zu den Geschäften mit der Fa. K1 GmbH vom 15. und 21. März 2002:

1. Laut Proforma-Rechnung (mit Auftragsbestätigung) vom 13. März 2002 bestellte die Fa. K1 GmbH, Gerasdorf bei Wien, bei der Bw. 864 „Intel“-Prozessoren (um 166,80 € netto pro Stück) mit Liefertermin 15. März 2002 und dem Vermerk, der Transport solle durch die Bw. erfolgen. Mit Email vom 13. März 2002 an den Geschäftsführer der Bw. bestätigte PL für die K1 GmbH diesen Auftrag; die Lieferung solle mit dem Besuch des Geschäftsführers der Bw. bei der Fa. K1 GmbH am 15. März 2002 erfolgen. Aktenkundig ist weiters eine von der Bw. erstellte „Packing List“, auf der die Übernahme von 864 Stück „Intel“-Prozessoren (in drei Boxen) durch die K1 GmbH von Helga G mit Datum 15. März 2002 bestätigt wurde. Laut Bestellschein vom 13. März 2002 hatte die Bw. ihrerseits bei der Fa. L1, Hallein, 864 „Intel“-Prozessoren um 164 € netto pro Stück, gleichfalls mit Liefertermin 15. März 2002 und dem Zusatz „Transport L1, Lieferadresse Innsbruck“ bestellt. Die Rechnung der Fa. L1 an die Bw.

sowie die Rechnung der Bw. an die Fa. K1 GmbH, jeweils über 864 Stück „Intel“-Prozessoren, datieren vom 14. März 2002.

2. Laut Bestellschein vom 18. März 2002 bestellte die Bw. bei der Fa. L1, Hallein, weitere 2.304 „Intel“-Prozessoren (zum Preis von 164 € netto pro Stück) mit Liefertermin 20. März 2002 und dem Zusatz „Transport: L1/T2, Lieferadresse Langenzersdorf“. Laut Proforma-Rechnung (mit Auftragsbestätigung) vom 18. März 2002 bestellte die Fa. K1 GmbH, Gerasdorf, bei der Bw. 2.304 „Intel“-Prozessoren (um 167 € netto pro Stück), gleichfalls mit Lieferdatum 20. März 2002 und dem Zusatz „Transport: T2 Courierdienst“. Mit EMail vom 18. März 2002 an den Geschäftsführer der Bw. bestätigte PL für die K1 GmbH diesen Auftrag. Mit Fax vom 20. März 2002 an „T2 Courierdienst, zu Handen Herrn RB“ erteilte die Bw. dem genannten Unternehmen den Auftrag, 2.304 Stück „Intel“-Prozessoren (in acht Boxen) zu kontrollieren und nach Freigabe durch den Lieferanten in Empfang zu nehmen; mit weiterem Fax vom selben Tag erhielt die Fa. T2 Courierdienst, Langenzersdorf, von der Bw. den Auftrag, diese Waren an die K1 GmbH zu liefern. Aktenkundig ist ein Frachtbrief von „T2 Courierdienst & Logistik“ vom 21. März 2002 mit der Unterschrift von Helga G als Warenempfängerin. Die Rechnung der Fa. L1 an die Bw. sowie die Rechnung der Bw. an die Fa. K1 GmbH, jeweils über 2.304 Stück „Intel“-Prozessoren, datieren vom 21. März 2002.

3. Im Zuge von Erhebungen der Großbetriebsprüfung Wien wurde festgestellt, dass die Vorlieferantin L2 GmbH, die der Fa. L1 am 15. und am 21. März 2002 „Intel“-Prozessoren (864 Stück in drei Boxen bzw. 2.304 Stück in acht Boxen) zu einem Stückpreis von jeweils 161 € netto in Rechnung gestellt hatte, an der angegebenen Lieferadresse in Wien lediglich über ein angemietetes Postfach verfügte. Nach Aussage des RB seien die Mikrochips vom Flughafen München in das Lager von „T2 Courierdienst“ gebracht worden. Es habe sich ursprünglich um zwei Kartons gehandelt, die im Lager von „T2 Courierdienst“ in elf kleinere Einheiten umgepackt worden seien. RB habe sich persönlich davon überzeugen können, dass es sich tatsächlich um Mikrochips handelte. Im Erhebungsbericht der Großbetriebsprüfung Wien vom 16. Oktober 2002 ist bezüglich der Verkaufsgeschäfte vom 21. März 2002 (über 2.304 Stück „Intel“-Prozessoren verpackt in acht Kartons) weiters festgehalten, laut den Transportbestätigungen von „T2 Courierdienst“ hätten Warentransporte zwischen den einzelnen Firmen stattgefunden. Nach Aussage des RB handle es sich dabei um Gefälligkeitsbestätigungen, die er über Drängen des Geschäftsführers der Fa. L1, BS, ausgestellt habe (Anmerkung: dem Erhebungsbericht angeschlossen war die Kopie eines Frachtbriefes über einen Warentransport durch „T2 Courierdienst“ am 21. März 2002 von der L2 GmbH, Wien, zur Fa. L1, Hallein; als „Warenempfänger“ habe eine Angestellte der Fa. T2 unterschrieben). Tatsächlich seien bezüglich dieser Waren innerhalb einiger Stunden alle Verkaufsgeschäfte (Verkauf durch die L2 GmbH an L1, von L1 an die Bw., von der Bw. an die K1 GmbH)

abgewickelt worden, ohne dass die Waren das Lager von „T2 Courierdienst“ verlassen hätten. Die Verfügungsmacht über die Waren sei jeweils erst nach Bezahlung mittels Telebanking übergegangen, die entsprechende Mitteilung sei an das Speditionsunternehmen gefaxt worden. „T2 Courierdienst“ habe nur einen Transport durchgeführt, nämlich den Transport vom Lager des Speditionsunternehmens zur K1 GmbH in Gerasdorf, der von der Bw. bezahlt worden sei. Frau G habe im Zuge einer Nachschau bestätigt, dass die erste Lieferung (über drei Kartons, Rechnungsdatum 14. März 2002) vom Geschäftsführer der Bw. persönlich zugestellt worden sei und die zweite Lieferung (über acht Kartons, Rechnungsdatum 21. März 2002) von „T2 Courierdienst“ geliefert worden sei. Über die Vorgänge bei Auslieferung der Waren aus dem Lager von „T2 Courierdienst“ anlässlich der Verkaufsgeschäfte vom 15. März 2002 wurde RB offenbar nicht befragt.

4. Vom Finanzamt wurde die Vorsteuer aus der Rechnung der Fa. L1 vom 21. März 2002 bei der Bw. nicht zum Abzug zugelassen. In Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2003 wurde einerseits die Feststellung getroffen, dass der Transport von 864 Prozessoren (aus der ersten Lieferung vom 15. März 2002) von der Fa. L1 zur Bw. nicht belegt werden konnte; andererseits wurde ausgeführt, nach Aussagen des RB seien Gefälligkeitstransportbestätigungen ausgestellt worden, die Lieferung vom 21. März 2002 sei nur vorgetäuscht worden. Nach den im Erhebungsbericht der Großbetriebsprüfung Wien zitierten Aussagen von RB und Frau G und dem aktenkundigen, von Frau G unterschriebenen Frachtbrief vom 21. März 2002 hat jedoch diese Lieferung tatsächlich stattgefunden; vorgetäuscht wurden nach Aussage des RB Warenbewegungen in Ausführung der vorangegangenen Verkaufsgeschäfte. Im Berufungsverfahren teilte das Finanzamt mit, es sei insofern ein Fehler unterlaufen, als nicht die Vorsteuer aus der (zweiten) Rechnung der Fa. L1 vom 21. März 2002, sondern jene aus der (ersten) Rechnung vom 14. März 2002 nicht anerkannt werden sollte, weil kein Nachweis darüber vorliege, wie die 864 Stück „Intel“-Prozessoren in den Besitz der Bw. gelangt seien. In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2007 führte die Bw. dazu aus, am 15. März 2002 habe es eine Geschäftsbesprechung bei „T2“ über künftig benötigte logistische Dienstleistungen gegeben, an der RB, BS (als Geschäftsführer der Fa. L1) und der Geschäftsführer der Bw. teilgenommen hätten. Dabei habe der Geschäftsführer der Bw. die 864 Stück „Intel“-Prozessoren persönlich von BS übernommen, der Lieferschein müsse sich bei der Fa. L1 befinden. Am Nachmittag habe der Geschäftsführer der Bw. dann selbst die Lieferung an die Kundin K1 GmbH durchgeführt. BS gab bei einer Befragung durch die Steuerfahndung Salzburg am 8. August 2007 an, dass Unterlagen betreffend die Fa. L1 nicht mehr vorhanden seien.

5. Die Sachverhaltsdarstellung der Bw. stimmt mit der Aussage der Frau G (bzw. mit deren schriftlicher Empfangsbestätigung vom 15. März 2002) überein. Wurden aber am 15. März

2002 tatsächlich 864 Stück „Intel“-Prozessoren von der Bw. an die K1 GmbH geliefert - gegenteilige Feststellungen hat das Finanzamt nicht getroffen und sind auch dem Erhebungsbericht der Großbetriebsprüfung Wien nicht zu entnehmen -, so ist die Annahme, dass einkaufsseitig ein Scheingeschäft vorliege, nicht schlüssig. Dass es sich bei der Fa. L1 - gleich wie bei der in den Rechnungen vom 15. und 21. März 2002 angeführten Vorlieferantin L2 GmbH - um einen bloßen Firmenmantel mit Scheinadresse handle, ist nicht hervorgekommen. Die Feststellung laut Tz 1 des Schlussbesprechungsprotokolls wurde von der Vertreterin des Finanzamtes beim Erörterungsgespräch vom 27. August 2007 auch nicht mehr aufrechterhalten.

6. Nach der Rechtsprechung des EuGH geht das Recht auf Vorsteuerabzug verloren, wenn ein vorangehender oder ein nachfolgender Umsatz in einer Lieferkette mit einem Steuerbetrug behaftet ist, von dem der Steuerpflichtige wusste oder wissen musste (EuGH 12.1.2006, Rs. C-354/03, *Optigen*; EuGH 6.7.2006, Rs. C-439/04, *Kitte*). Dass dies bei der Bw. (die selbst ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist) in Ansehung ihrer Vorlieferanten der Fall gewesen wäre, ist nicht festgestellt worden. Der Vorsteuerabzug aus den beiden Rechnungen der Fa. L1 vom 14. und 21. März 2002 wurde beim Erörterungsgespräch seitens des Finanzamtes auch nicht mehr in Frage gestellt.

III. Rechnerische Änderungen:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 ergeben sich somit gegenüber der eingereichten Erklärung keine Änderungen.

Die steuerpflichtigen Umsätze des Jahres 2001 errechnen sich mit 3.962.125 ATS (das sind 3.251.625 ATS netto laut Ausgangsrechnung vom 29.6.2001 an K2GB Ltd. zuzüglich 710.500 ATS netto laut Ausgangsrechnung vom 24.10.2001 an K1GB Ltd.), die darauf entfallende Umsatzsteuer mit 792.425 ATS.

Der erklärte Gesamtbetrag der Entgelte für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen war entsprechend zu vermindern.

Die Neuberechnung der Abgaben ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 16. Februar 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei