



GZ. RV/0284-W/08,  
miterledigt RV/0276-W/08,  
RV/0277-W/08,  
RV/0278-W/08,  
RV/0283-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adr.Bw, vertreten durch StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2003 nach der am 19. November 2012 und 6. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Den Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2003 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden abgeändert.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2003 wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (eine GmbH; idF: Bw) betreibt ein Handelsunternehmen, welches sich im Wesentlichen mit Baumwolle und Textilwaren beschäftigt.

Geschäftsführer der Bw war und ist A\*\*\*\* G\*\*\*\*.

Das Finanzamt führte bei der Bw betreffend die Jahre 2003 und 2004 eine Außenprüfung durch. Im seinem Bericht traf der Prüfer dabei zusammengefasst folgende Feststellungen:

### **2003:**

Die Bw sei im Jahr 2003 Glied einer Organisation gewesen, welche im Verdacht stehe, sich der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 FinStrG durch „Karussellbetrug“ schuldig gemacht zu haben.

Die Bw habe von den slowakischen Firmen G5\*\*\*\*-GmbH, G1\*\*\*\*-GmbH und G2\*\*\*\*-GmbH Waren aus der Slowakei (im Wesentlichen: Geschirrtücher, Bettwäsche, Handtücher und Decken) im Umfang von 572.707,22 € importiert, wobei die Verzollung durch beauftragte Speditionsfirmen durchgeführt worden sei.

Diese Waren habe die Bw um lediglich 523.978,62 € an die A.-GmbH in München/Deutschland (idF A-GmbH München bzw A-GmbH) weiterverkauft.

Für die Bw sei durch den Geschäftsfall somit ein Verlust von rund 50.000 € entstanden.

Die Waren seien im Zuge des Importes an das Verwahrungslager der Spedition \*\*\*\*Sped geliefert worden.

Behauptetermaßen seien von dort die Abholung und der Transport der Waren durch die Spedition X\*\*\*\* an die A-GmbH München erfolgt.

Die slowakischen Firmen fungierten sowohl als Lieferanten als auch als Kunden der Bw.

Die G1\*\*\*\*-GmbH sei Hauptlieferant der Bw für Textilien und Kunde der Bw für den Rohstoff Baumwolle; letztgenannte Umsätze seien allerdings nicht steuerbar.

Es lägen Kompensationsgeschäfte vor, wobei der Hauptteil der Einkäufe der Bw von der G1\*\*\*\*-GmbH mit Verkäufen des Rohstoffes Baumwolle gegenverrechnet worden sei. Der Anteil der tatsächlichen Geldflüsse sei untergeordnet gewesen.

Gleichgelagert sei der Fall bei der G2\*\*\*\*-GmbH und bei der G5\*\*\*\*-GmbH, auch diese fungierten als Lieferanten und als Kunden.

Insgesamt habe die Bw im Mai 2003 an die A-GmbH München 14 Ausgangsrechnungen gelegt.

Die Bezahlung durch die A-GmbH München an die Bw sei wie in der Tabelle dargestellt erfolgt:

bar	280.978,62 €
Schecks F-GmbH	150.000,00 €
Scheck R**** C****	30.000,00 €
Überweisung A-GmbH	63.000,00 €

Bei den Schecks der F\*-GmbH (idF F-GmbH) habe es sich um vier Schecks über 30.000 € sowie je einen Scheck über 20.000 € und über 10.000 €; beim Scheck des R\*\*\*\* C\*\*\*\* um einen Scheck über 30.000 € gehandelt.

Bei den Barzahlungen habe es sich um Beträge von 10.000 €, 70.000 €, 198.978,62 € sowie 2.000 € gehandelt.

Diese Barzahlungen seien deutlich höher gewesen als die im Jahr 2003 üblicherweise an die Bw erfolgten sonstigen Barzahlungen.

Der Geschäftsführer der Bw, A\*\*\*\* G\*\*\*\*, habe zur Geschäftsverbindung der Bw zur A-GmbH München angegeben, er habe M\*\*\*\* St\*\*\*\*, den Geschäftsführer der A-GmbH München, schon länger gekannt, jedoch noch keine Geschäftsbeziehungen mit der A-GmbH München gehabt.

Die ersten Geschäftsbeziehungen mit der A-GmbH München stammten aus dem Jahr 2003. Wo er M\*\*\*\* St\*\*\*\* getroffen habe wisse er nicht mehr genau, möglicherweise auf einer Messe.

Am Firmensitz der A-GmbH München sei er niemals gewesen, M\*\*\*\* St\*\*\*\* sei ins Büro der Bw gekommen. M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe angerufen und angekündigt, dass er am nächsten Tag bezüglich der Geschäftsverhandlungen vorbeikommen werde. Bei diesen Gelegenheiten sei entweder bezahlt worden oder seien Muster betrachtet worden.

Alle Schecks (von den Firmen F-GmbH bzw R\*\*\*\* C\*\*\*\*) seien ihm damals von M\*\*\*\* St\*\*\*\* in seinem Büro oder in einem Cafélokal übergeben worden. Wie M\*\*\*\* St\*\*\*\* in den Besitz der übergebenen Schecks der Firmen F-GmbH bzw R\*\*\*\* C\*\*\*\* gekommen sei, wisse er nicht. Er kenne auch keinen R\*\*\*\* C\*\*\*\* und habe diesen nie gesehen.

Die Barbeträge habe er ausschließlich in seinem Büro übernommen.

Wenige Tage nach Erhalt des Großteils der Barzahlungen der A-GmbH München am 14.10.2003 (70.000 €) und am 23.10.2003 (198.978,62 €) habe die Bw der F-GmbH am 28.10.2003 ein Darlehen über 245.000 € gewährt.

Zu diesem Darlehen habe A\*\*\*\* G\*\*\*\* bei seiner Einvernahme angegeben, die Bw habe das Darlehen deshalb gewährt, weil seitens der F-GmbH versprochen worden sei, im Jahr 2004

mit der Bw größere Geschäfte zu tätigen. Er könne sich nicht mehr erinnern, mit wem er die Darlehensverhandlungen geführt habe, dies sei jedoch aus der entsprechenden Unterschrift im Darlehensvertrag ersichtlich.

Die Geldübergabe an die F-GmbH habe in deren Büro in Wien 21, Z-Gasse stattgefunden, er könne sich aber nicht mehr erinnern, wem er den Betrag übergeben habe, dies sei jedoch aus der Übernahmebestätigung ersichtlich.

Die Geldübergabe durch die A-GmbH München an die Bw sei in der Form erfolgt, dass der Geschäftsführer der A-GmbH München M\*\*\*\* St\*\*\*\* die Barbeträge im Büro der Bw im 3. Bezirk übergeben habe. Der Darlehensbetrag im Ausmaß von 245.000 € sei von A\*\*\*\* G\*\*\*\* im Büro der F-GmbH übergeben worden. In der Zeit von 23.10.2003 bis 28.10.2003 habe er den Geldbetrag ‚mitgeschleppt‘.

Aus der Buchhaltung bzw dem Belegwesen der Bw hätten sich keine Rückschlüsse darauf ziehen lassen, wer den Warentransport zur A-GmbH München vorgenommen habe bzw ob ein solcher überhaupt stattgefunden habe.

Es werde behauptet, die Waren seien von der Spedition X\*\*\*\* im Auftrag der A-GmbH München aus dem Lager der Spedition \*\*\*\*Sped abgeholt worden.

Aus der Buchhaltung lasse sich ableiten, dass zu fünf Terminen im Mai 2003 jeweils zig Paletten mit Waren angefallen seien. Die Bw habe Frachtbriefe vorgelegt, diese hätten sich jedoch nicht der Darstellung in der Buchhaltung zuordnen lassen.

Erhebungen bei der Spedition \*\*\*\*Sped iZm der im Auftrag der Bw durchgeführten Verzollung hätten ergeben, dass die Waren mit plombierten LKW aus der Slowakei angeliefert worden seien. In Anwesenheit eines Zollbeamten sei am selben Tag die Verzollung vorgenommen worden. Die LKW-Ladungen hätten sich als „Kartons auf Paletten eingeschweißt in Plastikfolie“ präsentiert. Die Waren seien idF ins Verwahrungslager eingelagert worden. Ob eine Warenbeschau durchgeführt worden sei, habe seitens der Speditionsangestellten nicht mehr angegeben werden können.

Nur in zwei von 14 Verzollungsvorgängen sei eine Warenstichprobe gezogen worden. Daher könne nicht mit 100%iger Sicherheit davon ausgegangen werden, dass die Waren nach Art und Umfang tatsächlich in der sich laut Belegwesen präsentierenden Form auch vorhanden gewesen seien.

Bedienstete der Spedition \*\*\*\*Sped seien im Rahmen der Erhebungen einvernommen worden. Dabei habe eine Bedienstete (gemeint ist L\*\*\*\* Q\*\*\*\*) angegeben, in sämtlichen Fällen seien die im Speditionslager eingelagerten Waren nach schriftlicher Freistellungsaufforderung seitens der Bw von der Spedition X\*\*\*\* abgeholt worden. Zu jeder Selbst-

abholung sei von der Spedition \*\*\*\*\*Sped ein Ausfolgeschein ausgestellt worden. Diese Ausfolgescheine seien vom Fahrer unterzeichnet worden. Es seien immer verschiedene Fahrer gewesen. Legitimationsnachweise der Fahrer seien nicht verlangt worden, da die entsprechenden Freistellungsformulare der Bw seitens der Fahrer vorgelegt worden seien. Teilweise seien auf den Ausfolgescheinen die Kfz-Nummern festgehalten worden. Teilweise seien die Unterschriften unleserlich. Es könne sein, dass in Fällen, bei denen mehrere Abholungen pro Tag erfolgt seien, die Kfz-Nummern nicht bei sämtlichen zuordenbaren Formularen vermerkt worden seien, sondern nur auf einem Formular. In der Regel werde jedoch bei einer Selbstabholung auf jedem Formular die Kfz-Nummer vermerkt. Im Streitfall seien vom jeweiligen Fahrer die Kfz-Nummern auf die Ausfolgescheine geschrieben worden, eine Überprüfung des Fahrzeuges bzw der Kfz-Nummer sei allerdings nicht durchgeführt worden.

Die Anmeldung des jeweiligen Fahrers erfolge bei der Rezeption im Parterre durch Vorlage des Freigabescheines erfolgt. Danach würden die Fahrer zum entsprechenden Lagerhallenort verwiesen, wo die Ausfolgung der Ware erfolge. Die Lagerbewegung sei direkt auf Basis der vorgelegten Freigabescheine von den Angestellten der Rezeption durchgeführt worden. Im Lager selbst sei keine Aufzeichnung seitens der Warenübergabe erfolgt. Hier seien nur der Selbstabholungsschein, welcher in dreifacher Ausfertigung ausgestellt werde, vorgelegt worden. Auf Grundlage dieses Scheines sollten die Waren ausgefolgt worden sein. Bei Einlagerung der Ware sei ein Lagerblatt auf dem Karton angebracht worden. Auf diesem Lagerblatt werde im Magazin handschriftlich die Warenbewegung auf dem Lagerblatt dokumentiert. Bei jedem Einlagerungs- bzw Auslagerungsvorgang werde damit ein entsprechender Soll-Ist-Vergleich vorgenommen. Diese Uraufzeichnung wie bei Abholung der letzten Warenpost nicht aufbewahrt worden sondern dürfte auf dem Karton verblieben sein. Die Aufbewahrung sei nicht notwendig gewesen, weil die Archivierung der Warenbewegung über EDV auf Basis der Erfassung durch die Rezeption erfolge.

Ein weiterer Bediensteter (gemeint ist D\*\*\*\*\* K\*\*\*\*\*) habe angegeben, die Waren seien von A\*\*\*\*\* G\*\*\*\*\* bzw dessen beiden Söhnen abgeholt worden. Die Unterschrift zwecks Übernahmebestätigung auf den Selbstabholungsscheinen sei immer von diesen drei Personen geleistet worden. Die Waren seien größtenteils mit LKW mit den auf den Selbstabholungsscheinen angeführten Kfz-Nummern abgeholt worden. Eine Spedition X\*\*\*\*\* bzw Z\*\*\*\*\* seien ihm nicht bekannt. Die eingelagerten Waren seien sicherlich niemals von der Spedition X\*\*\*\*\* oder von Z\*\*\*\*\* übernommen worden. Außer A\*\*\*\*\* G\*\*\*\*\* bzw dessen beiden Söhnen habe er mit keinen anderen Personen im Zuge der Abholvorgänge zu tun gehabt. Die Warenübernahme auf den Selbstabholungsscheinen seien immer von diesen Personen quittiert worden, niemals jedoch von einer Person Z\*\*\*\*\* oder einem Vertreter einer Firma X\*\*\*\*\*.

Ein Angestellter der Spedition X\*\*\*\* (gemeint ist V\*\*\*\* Z\*\*\*\*) habe anlässlich einer Vernehmung angegeben, dass zwischen der Firma X\*\*\*\* und der Bw keine tatsächliche Geschäftsverbindung bestanden habe, dh dass für die Bw keine Transporte (weder im Inland noch im Ausland) durchgeführt worden seien. Gleiches gelte für die A-GmbH München.

Zusammengefasst ergebe sich daher laut Prüfer folgender Sachverhalt:

Die Bw stehe in Verdacht, im Jahr 2003 Glied einer Organisation zu sein und dabei die Stellung eines „Missing Traders“ einzunehmen, wobei für diese Organisation der Verdacht bestehe, sich der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 FinStrG durch „Karusellbetrug“ schuldig gemacht zu haben.

Aus der Geschäftsbeziehung der Bw mit den slowakischen Firmen G5\*\*\*-GmbH, G1\*\*\*-GmbH und G2\*\*\*-GmbH einerseits und der A-GmbH München andererseits resultiere für die Bw ein Verlust von 50.000 €. Es sei dabei davon auszugehen, dass der behauptete Warenfluss, nämlich die Abholung der Ware durch die Spedition X\*\*\*\* im Auftrag der A-GmbH München aus dem Speditionslager der \*\*\*\*Sped nicht stattgefunden habe. Vielmehr bestehe der begründete Verdacht, dass eine Verschleierung des tatsächlichen Warenflusses der im Speditionslager der \*\*\*\*Sped zwischengelagerten Waren in der Form vorgenommen worden sei, dass Waren (welcher Art auch immer) innerhalb einer Organisation, die im Verdacht stehe, sich der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 FinStrG durch „Karusellbetrug“ schuldig gemacht zu haben, direkt in Österreich in Umlauf gebracht worden seien.

Es sei nach dem Vorgesagte von dem Verdachtsmoment auszugehen, dass Waren aus dem Speditionslager der \*\*\*\*Sped direkt in Österreich in Umlauf gebracht worden seien.

Die Rechnungen der Bw an die A-GmbH München seien daher als Scheinrechnungen einzustufen.

Die Umsätze der Bw aus der gegenständlichen Geschäftsbeziehung seien daher gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln. Dabei werde auf Basis der Eingangsrechnungsbeträge der slowakischen Lieferanten eine Provision von 5% für die Bw als Gewinnspanne angesetzt. Gleichzeitig sei der Differenzbetrag zwischen dem Umsätzen gemäß § 184 BAO und dem Fakturierungsvolumen laut Scheinrechnung als verdeckte Ausschüttung anzusehen und zu 100% dem Gesellschafter-Geschäftsführer A\*\*\*\* G\*\*\*\* zuzurechnen.

ER Slowakei	572.707,22 €
5% Provision gemäß § 184 BAO netto	28.600,00 €
Umsatz gemäß § 184 BAO Inland lt BP netto	601.307,22 €
Umsatz gemäß § 184 BAO Inland lt BP brutto	721.568,66 €
<u>„Scheinrechnungen“</u>	<u>523.978,62 €</u>

verdeckte Ausschüttung (Diff. Umsatz § 184 BAO - Scheinrechnungen)	197.590,04 €
--	--------------

Der auf diese Art ermittelt Nettoumsatz von 601.307,22 € sei unter den Tatbestand des § 1 Abs 1 UStG zu subsumieren. Dadurch ergebe sich eine Umsatzsteuernachforderung für den Zeitraum 5/2003 von 120.261,44 €.

Gleichzeitig sei der Differenzbetrag zwischen den Umsätzen gemäß § 184 BAO und dem Fakturierungsvolumen laut „Scheinrechnung“ von 197.590,04 € als verdeckte Ausschüttung anzusehen, mit 25% der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen und zu 100% dem Gesellschafter-Geschäftsführer A\*\*\*\* G\*\*\*\* zuzurechnen. Daraus ergebe sich eine Nachforderung an Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 von 65.863,35 €.

Bei der Körperschaftsteuer sei die verdeckte Ausschüttung (inklusive Umsatzsteuer) von 197.590,04 € gewinnerhöhend, die Passivierung der Umsatzsteuer von 120.261,44 € gewinnmindernd zu berücksichtigen. Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn erhöhe sich daher um 77.328,60 €.

## 2004:

Die Bw sei im Jahr 2004 zum wiederholten Mal Glied einer Organisation gewesen, die im Verdacht stehe, sich der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 FinStrG durch „Karussellbetrug“ schuldig gemacht zu haben.

Die Bw sei als „Broker“ ausfindig gemacht worden.

Gegenstand der Schwerpunktprüfung 2004 seien die von der Bw in den Umsatzsteuervoranmeldungsmonaten Juni, Juli und September 2004 erklärten Besteuerungsgrundlagen bzw beanspruchten Umsatzsteuergutschriften im Gesamtausmaß von 220.196,32 €.

Laut Erklärungen hätten zwischen der Bw und der A-GmbH München steuerfreie ig Lieferungen stattgefunden.

Die Unternehmerkette stelle sich wie folgt dar:

„Missing Trader“ - „Puffer“ - F-GmbH („Zwischengesellschaft“) - Bw („Broker“) - A-GmbH München.

Die auf die Bw entfallende „Schadenssumme“ durch beanspruchte Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der F-GmbH belaufe sich auf 312.877,84 €.

Die Bw habe Waren laut Eingangsrechnungen (der F-GmbH) im Nämlichkeitsverhältnis 1:1 in Ausgangsrechnungen (an die A-GmbH München) weiterfakturiert.

Dabei habe die F-GmbH Rechnungen über 1.564.389,19 € zuzüglich 312.877,84 € USt an die Bw gelegt; die Bw habe ihrerseits Rechnungen über 1.598.110,50 € (behauptete steuerfreie ig

Lieferung) an die A-GmbH München gelegt. Der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) betrage damit 1,02.

Im Juni und Juli 2004 (06 - 07/2004) habe die Bw acht Ausgangsrechnungen an die A-GmbH München mit einem Gesamtvolumen von 1.150.909,70 € gelegt.

Fünf Rechnungen der F-GmbH datierten vom 22.6.2004, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datierten vom 24.6.2004. Drei Rechnungen der F-GmbH datierten vom 21.7.2004, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datierten vom 22.7.2004. Es handle sich dabei jeweils um die identische Ware. Der RAK aus diesen acht Rechnungen betrage rund 1,02.

Im September 2004 (09/2004) habe die Bw 3 Ausgangsrechnungen an die A-GmbH München mit einem Gesamtvolumen von 447.100,80 € gelegt.

Die drei Rechnungen der F-GmbH datierten vom 28.9.2008, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datierten ebenso vom 28.9.2004. Es handle sich dabei ebenfalls um die identische Ware. Der RAK aus diesen drei Rechnungen betrage rund 1,025.

Laut Beschluss des HG Wien vom Dezember\_2004 sei über die F-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden.

Eine Analyse der Zahlungsflüsse der F-GmbH und der A-GmbH laut Buchhaltung der Bw ergebe folgendes Bild: Es seien im Juli und August jeweils vier Barzahlungen erfolgt (12.7./13.7.; 14.7./14.7.; 4.8./4.8.; 19.8./19.8.), wobei die Beträge nahezu ident gewesen seien (3 x rund € 300.000; 1 x rund € 250.000).

Diese Barbewegungen seien im Vergleich mit den sonstigen Barbewegungen der Bw im übrigen Jahr 2004 der Höhe nach ungewöhnlich hoch gewesen.

Dem Geschäftsführer der Bw A\*\*\*\* G\*\*\*\* sei bei seiner Einvernahme zu den Geschäftsverbindungen der Bw zur F-GmbH und zur A-GmbH München vorgehalten worden, dass seitens der Bw im Jahr 2004 - beginnend mit Juni - erstmalig Einkäufe bei der F-GmbH getätigt worden seien. Bei diesen Waren habe es sich nicht um ‚typische‘ Handelswaren der Bw (wie Geschirrtücher und Bettwäsche, Baumwolle) sondern hauptsächlich um Gebrauchs- bzw Haushaltsartikel sowie Bekleidungsstücke gehandelt; die Bezahlung sei ausschließlich in bar erfolgt. Die seitens der Bw von der F-GmbH erworbenen Gegenstände seien im Lager der F-GmbH eingelagert geblieben. In der Folge sei die Spedition ABC Cargo mit dem Transport der Ware nach München ins Speditionslager der Firma \*\*\*Fracht GmbH (idF Spedition \*\*\*Fracht) beauftragt worden, wobei die Spedition RTG GmbH (idF Spedition RTG) als Frachtführer fungiert habe.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe auf die Frage, warum die Zahlungen immer bar und immer nach dem



Schema Zahlung von A-GmbH an Bw und am gleichen Tag Zahlung von Bw an F-GmbH abgewickelt worden seien geantwortet, M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe immer angerufen und gesagt, er kommt und zahlt bar. Er wisse nicht, warum M\*\*\*\* St\*\*\*\* Hemmungen gegenüber Banken habe. Mit der F-GmbH - konkret mit Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* - habe er ausgemacht gehabt, er werde umgehend bezahlen, wenn er das Geld bekomme.

Die Geldbeträge seien nicht Zug um Zug weitergegeben worden, es sei niemals die Situation eingetreten, dass M\*\*\*\* St\*\*\*\* sowie Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* für die F-GmbH gleichzeitig anwesend gewesen seien. A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe die Geldbeträge von M\*\*\*\* St\*\*\*\* in seinem Büro entgegengenommen und habe in der Folge die Geldbeträge im Büro der F-GmbH an Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* weitergegeben.

Die Geldbeträge seien seitens der F-GmbH ausschließlich von Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* im Büro der F-GmbH übernommen worden. Die Geldbeträge von der A-GmbH München seien ausschließlich von M\*\*\*\* St\*\*\*\* im Büro der Bw übergeben worden.

Auf die Frage, warum die Geschäfte nicht direkt zwischen der F-GmbH und der A-GmbH München abgewickelt worden seien sondern die Bw zwischengeschaltet worden sei und wie er die Situation der Bw bei diesen Geschäftsabwicklungen sehe sowie von wem die Initiative für diese Abwicklung ausgegangen sei, habe A\*\*\*\* G\*\*\*\* erklärt, er habe sich keine Gedanken darüber gemacht. Waren seien im Lager der F-GmbH in Wien 21, Z-Gasse 11 vorhanden gewesen. Er habe sich durch Begutachtung der Waren im Lager persönlich davon überzeugt. Auf Basis der von F-GmbH ausgestellten Eingangsrechnungen seien von der Bw die Ausgangsrechnungen erstellt worden. Er habe - als Erstinformation - von Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* erfahren, dass Ware zur Verfügung stehe und versandbereit sei. Dann habe er die Spedition ABC Cargo verständigt, dass die Ware abholbereit sei und zwar unter Bekanntgabe der Adresse in München im Lager der Spedition \*\*\*Fracht. Dann habe er die A-GmbH München kontaktiert - und zwar M\*\*\*\* St\*\*\*\*, er kenne sonst niemanden von der A-GmbH München - und mitgeteilt, dass die Ware transportiert werde. Wenn niemand im Büro gewesen sei, habe es eine Umleitung auf das Mobiltelefon gegeben, dann sei M\*\*\*\* St\*\*\*\* erreichbar gewesen. Aus seiner Sicht stelle sich die Geschäftsabwicklung wie folgt dar:

1. Die F-GmbH stellt die Rechnungen an die Bw aus: Rechnungsbetrag + USt
2. Die Bw stellt die Rechnungen an A-GmbH aus: Rechnungsbetrag
3. Die Bw zahlt Rechnungsbetrag ohne USt an F-GmbH
4. Die Umsatzsteuer aus Punkt 1. wird gegenverrechnet auf offene Verbindlichkeiten der Bw bei der F-GmbH angerechnet.

Eine Gegenverrechnung hätte aus den Gründen der dargestellten Vorgangsweise nichts gebracht.

Im Amtshilfeweg seien auf Basis der Rechnungen der Spedition ABC Cargo Ermittlungen bei der Spedition RTG zu den Transporten im Juni und Juli durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Nummernvergabe zu den Frachtpapieren zum Teil handschriftlich vorgenommen worden sei.

Der mit der Disposition der Transporte beauftragte Angestellte der Spedition RTG habe dazu angegeben, dass nach Durchsicht der CMR-Frachtbriefe der Ladeort für alle acht Transporte bei der F-GmbH in Wien 21, Z-Gasse 11 gewesen sei. Von dort seien alle Ladungen zur Spedition \*\*\*Fracht in München gegangen.

Ein anderer Angestellter habe angegeben, dass von der Spedition RTG unnummerierte Frachtpapiere mit einer fortlaufenden Nummer versehen und den Fahrern zur Verwendung übergeben würden. Somit seien die CMR-Frachtbriefe mit handschriftlichen Nummern von der Spedition RTG vergeben worden.

Ein Analyse der Transporte bzw Transportrouten ergebe, dass im Monat Juni fünf Transporte (jeweils beginnend am 28.6.2004) und im Monat Juli drei Transporte (jeweils beginnend am 26.7.2004) erfolgt seien. Dabei habe sich der jeweils erste Transport des Monats auf zwei Fahrzeuge aufgesplittet. Unter Einbeziehung von Tachoscheiben, Mautaufzeichnungen (Geo-box-Auswertungen), Palettenscheine etc gelangte der Prüfer bei einer Analyse der einzelnen Transporte im Juni und Juli 2004 zu dem Ergebnis, dass kein Transport der Waren nach München erfolgt sei.

Es ergaben sich danach folgende steuerliche Konsequenzen für das Jahr 2004:

Die in der „Unternehmerkette“ ausgestellten Rechnungen seien in Anlehnung an § 11 Abs 14 UStG allesamt als Scheinrechnungen einzustufen.

Die auf die Bw entfallende „Schadenssumme“ durch beanspruchte Vorsteuerbeträge aus Scheinrechnungen der F-GmbH, die als Zwischengesellschaft ausgemacht worden sei, belaufe sich auf 312.877,84 €.

Die seitens der Bw ausgestellten Rechnungen, auf Grundlage derer die in den „Scheinrechnungen“ der F-GmbH ausgewiesenen Waren im Verhältnis 1:1 weiterfakturiert worden seien, seien ebenfalls als Scheinrechnungen einzustufen.

Das Finanzamt erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2003.

In den gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen wird zusammengefasst vorgebracht:

**2003:**

Es stehe nach Ansicht der Bw außer Zweifel, dass die Waren aus der Slowakei nach Österreich gelangt seien.

Wenn Waren in einem Speditionslager eingelagert seien würden diese entweder selbst abgeholt und dem Kunden zugeführt oder es werde dem Spediteur der Auftrag erteilt, die Waren an einen Transporteur - zwecks Weiterlieferung - auszuhändigen.

Ein derartiger Auftrag an die Spedition werde von der Bw stets schriftlich erteilt.

Der Transporteur - zB die Spedition X\*\*\*\* - hole dann die Ware vom Speditionslager ab, wobei er sich auszuweisen habe und die Übernahme bestätige.

Die A-GmbH München habe die Spedition X\*\*\*\* mit der Lieferung nach Deutschland beauftragt, die Spedition X\*\*\*\* habe die Waren im Auftrag der A-GmbH München abgeholt; die Bw sei mit der Spedition X\*\*\*\* nie in Kontakt getreten.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* sei von der A-GmbH München mündlich informiert worden, dass die Spedition X\*\*\*\* die Waren nach Deutschland bringen werde.

Die Spedition X\*\*\*\* habe an die A-GmbH München zwei Rechnungen gelegt, aus welchen die Lieferung der Waren nach München hervorgehe (Rechnung vom 30.5.2003 - 4.400 €; Rechnung vom 6.6.2003 - 3.500 € – AS 591 ff ArbBog); diese Rechnungen seien auch von der A-GmbH München bezahlt worden.

Einige Tage nach der Abholung habe sich A\*\*\*\* G\*\*\*\* bei der A-GmbH München erkundigt, ob die Waren eingelangt seien und um eine Bestätigung ersucht. Diese Bestätigung sei in Form der Übermittlung der Frachtbriefe erfolgt. Aus den Frachtbriefen sei die Warenbewegung von der Spedition \*\*\*\*Sped über die Spedition X\*\*\*\* zur A-GmbH München erkennbar.

Nach Informationen der Bw lägen dem Finanzamt eidesstattliche Aussagen seitens der Spedition X\*\*\*\* vor, in welchen erklärt werde, dass die Waren in Deutschland in das Einlieferungslager gebracht worden seien.

Die A-GmbH München habe die Waren nach Erhalt bezahlt.

Es treffe zwar zu, dass das streitgegenständliche Geschäft einen Verlust von rund 50.000 € ergeben habe, allerdings habe die Bw zusammen mit Bartergeschäften mit Baumwolle insgesamt mit den Lieferanten ein Gesamtgewinn erzielt.

Die Bw führe Bartergeschäfte durch. Die G1\*\*\*-GmbH sei seit Beginn der Geschäftstätigkeit der Bw Kunde für Baumwolle. Im Lauf der Zeit habe sich gezeigt, dass die G1\*\*\*-GmbH auch einen zusätzlichen Abnehmer für die produzierten Waren benötigt habe. Diese Chance habe die Bw erkannt. Kompensationsgeschäfte bedeuteten Gegenverrechnung, Geldflüsse spielten

daher eine untergeordnete Rolle. Das Gleiche gelte für die beiden anderen slowakischen Firmen.

Die Barzahlungen der A-GmbH München in Höhe von 280.978,52 € hätten sich möglicherweise deshalb ergeben, weil der Geschäftsführer der A-GmbH München (M\*\*\*\* St\*\*\*\*) in Wien gewesen sei, um sich von Kunden Geld abzuholen, danach die Bw besucht und bezahlt habe.

Die Schecks von insgesamt 150.000 € von der F-GmbH und 30.000 € von R\*\*\*\* C\*\*\*\* seien der Bw von M\*\*\*\* St\*\*\*\* übergeben worden. Wahrscheinlich habe sich die A-GmbH von der F-GmbH und von der Firma C\*\*\*\* ihre Forderungen bezahlen lassen und die Schecks danach an die Bw weitergereicht.

Die Bw kenne die Firma C\*\*\*\* nicht, der Scheck sei jedoch von der Bw eingelöst und das Geld auf der Bank eingelegt worden. Die Zahlungen seien daher nachgewiesen.

Die A-GmbH München habe die Zahlungstermine nicht immer eingehalten, weshalb ein Zahlungsplan vereinbart worden sei. A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe die A-GmbH München mündlich und schriftlich gemahnt (schriftliche Mahnung vom 30.7.2003, aufgrund derer die A-GmbH München „gezwungen“ worden sei, bar zu zahlen, wenn M\*\*\*\* St\*\*\*\* in Wien gewesen sei).

Das streitgegenständliche Geschäft sei „aus welchen Gründen auch immer“ in bar abgewickelt worden. Der Zeitreihenvergleich (der im Oktober ein sprunghaftes Ansteigen des Kassastandes zeigt) scheine für Zahlungen mit entsprechender Notwendigkeit nicht geeignet und sei bei Kassabewegungen nicht angebracht.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe M\*\*\*\* St\*\*\*\* „auf einer Messe oder sonst irgendwo kennengelernt“.

Das Darlehen an die F-GmbH sei zur Zwischenfinanzierung von Geschäften gewährt worden.

Die Bw habe mit den Unternehmen des Geschäftsführers der F-GmbH von 1998 bis 2004 Umsätze im Umfang von rund 4.085.000 € getätigt. Man habe einander schon seit langem gekannt, habe Vertrauen gehabt. Daher habe die Bw bei der Darlehensgewährung kein Problem gesehen, da doch laufende Geschäfte getätigt und die Zahlungsvereinbarungen - wenn auch etwas schleppend - stets eingehalten worden seien.

Der Darlehensvertrag sei vergebührt (3.11.2003) und Zinsen von 4.000 € verrechnet worden. A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe in der Gegenwart und in der Vergangenheit von seinen Partnern ebenso „unendliches“ Vertrauen konsumiert, indem er Ware um etliche Mio Schilling geliefert erhalten habe und diese ebenso nicht sofort habe bezahlen müssen. Ihm sei damit ein Lieferantenkredit von etlichen Monaten zugebilligt worden.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* räume aus kaufmännischen Gründen öfters Kontrahenten Kredite, Bankgaran-

tien oder Ähnliches ein und schaffe sich selbst für die Zukunft die Möglichkeit mit dem Lieferanten oder Kunden weiterhin in Verbindung zu bleiben und Geschäfte tätigen zu können.

Es gebe eine Übernahmebestätigung von der Geschäftsführung der F-GmbH, der Vertrag sei am 28.10.2003 von dieser unterfertigt worden.

Die Bw verwehre sich gegen die Vermischung des von der A-GmbH München empfangenen Geldbetrages mit der Weitergabe an die F-GmbH, da beide Dinge nicht in direktem Zusammenhang stünden.

Der von der A-GmbH München bezahlte Betrag sei von A\*\*\*\* G\*\*\*\* verwahrt und nach Unterfertigung des Darlehensvertrages an die F-GmbH ausbezahlt worden. Die Rückzahlung sei auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten der F-GmbH nicht ganz nach Plan erfolgt, weshalb der gesteckte Kreditrahmen von vier Monaten etwas überschritten worden sei. Die Rückzahlung sei in bar erfolgt und die Zahlungen seien im Kassabuch der Bw eingetragen worden. Das Geld sei für die Bezahlung von Rechnungen verwendet bzw bei der Bank einbezahlt worden. Die Rückzahlung oder sonstige Verwendung des Geldes sei in der Buchhaltung nachvollziehbar.

Für die verspätete Rückzahlung habe die Bw der F-GmbH separat 6.000 € Verzugszinsen plus MwSt verrechnet (AR 23.1.2004).

Die im BP-Bericht angeführte Aussage (von D\*\*\*\* K\*\*\*\*), wonach A\*\*\*\* G\*\*\*\* bzw dessen Söhne bei der Abholung der Waren bei der Spedition \*\*\*\*Sped dabei gewesen seien, sei unrichtig. A\*\*\*\* G\*\*\*\* und dessen Söhne seien nie mit einem LKW bei der Spedition gewesen, maximal mit einem PKW, nicht jedoch in Fällen der Auslieferung der Ware an die A-GmbH München.

Für die Auslieferung der Ware an die A-GmbH München gebe es Selbstabholungsscheine (= Vordrucke der Firma \*\*\*\*Sped), auf welchen die Kfz-Nr sowie die Unterschrift des jeweiligen Fahrers erkennbar seien. Auf diesen Selbstabholungsscheinen gebe es keine Unterschrift von A\*\*\*\* G\*\*\*\* oder dessen Söhnen.

Die Bw sei für die Zollbeschau nicht verantwortlich und könne die Arbeit der Zollorgane nicht beeinflussen. Sie verwahre sich daher gegen die Aussage, dass nur bei zwei der 14 Verzolungsvorgänge eine Warenstichprobe gezogen worden sei, weshalb nicht mit 100%iger Sicherheit davon ausgegangen werden könne, dass die Ware nach Art und Umfang tatsächlich in der sich laut Belegwesen präsentierenden Form auch vorhanden gewesen sei.

Die Ware sei nicht nur vom österreichischen, sondern auch vom slowakischen Zoll kontrolliert worden.

Mehrere näher genannte Zeugen von den Firmen G1\*\*\*-GmbH und G5\*\*\*-GmbH könnten die Lieferungen und Kreditgewährungen sowie die Korrektheit von A\*\*\*\* G\*\*\*\* bestätigen.

Die Waren seien aus der Slowakei gekommen und nach Deutschland befördert worden, wobei diese Lieferungen nicht von der Bw selbst sondern durch seitens der Bw nicht beeinflussbare Speditionen durchgeführt worden seien. Die vorliegenden Frachtdokumente hätten daher sicherlich nicht von der Bw „adaptiert oder geschaffen“ werden können.

Tatsächlich sei der Bw kein Verlust, sondern iZm den getätigten Bartergeschäften ein Gewinn entstanden. Sie verwehre sich gegen die Darstellung, dass die Waren direkt in Umlauf gebracht worden seien und gegen die daraus entstehenden steuerlichen Konsequenzen.

#### **2004:**

Die Bw verwehre sich gegen den Vorwurf, sie sei im Jahr 2004 zum wiederholten Mal Glied einer Organisation gewesen. Derartiges habe nicht bewiesen werden können.

Die Unterlagen zeigten, dass die Waren tatsächlich nach Deutschland transportiert worden seien; es gebe Belege, aus denen hervorgehe, dass die Waren in München angekommen seien.

Die Bw habe der Spedition ABC Cargo den Auftrag erteilt, die Waren nach München zu transportieren, diese habe ohne Einflussnahme der Bw die Spedition RTG beauftragt.

Die Bestätigungen, dass die Waren nach München gebracht worden seien, seien mittels CMR-Frachtbrief von der Spedition ABC an die Bw weitergereicht worden. Die Waren seien bei der Spedition \*\*\*Fracht in München eingelagert worden, diese habe die Waren mittels Bestätigung (CMR-Frachtbrief) übernommen.

Die Bw habe zudem von der A-GmbH München die Eingangsrechnungen der Spedition \*\*\*Fracht für diese Waren abverlangt, diese seien dem Finanzamt vorgelegt worden.

Zwischen der Bw und der beauftragten Spedition bestehe keine Verbindung. Wie sollte es der Bw daher gelingen, eine bekannte Spedition für ihre Zwecke zu gewinnen, diese zu beeinflussen und durch ein oder zwei Geschäfte ihre Reputation zu gefährden.

Die A-GmbH München habe die Ware nach Erhalt bezahlt.

Die A-GmbH München sei ihres Wissens aufgrund der Recherchen der österreichischen Finanzverwaltung von der deutschen Finanzverwaltung geprüft worden. Die Bw habe Informationen, dass überprüft und positiv bestätigt worden sei, ob bzw dass die Waren aus Österreich tatsächlich in Deutschland angekommen seien. Im Betriebsprüfungsbericht werde davon nicht gesprochen, die Auskunft der deutschen Finanzverwaltung werde nicht dargestellt.

Weitere Unterlagen bezüglich der aus Österreich erhaltenen Waren, zB über den Verkauf dieser Waren in Deutschland, habe M\*\*\*\* St\*\*\*\* der Bw verweigert. Der naheliegende

Grund sei, dass man der Bw nicht bekannt geben wolle, wen man selbst beliefert habe, weil man befürchte, dass die Bw diese Kunden in Zukunft selbst beliefern könnte.

Die für die Bw positiven Aspekte seien insgesamt nicht berücksichtigt worden. Die Waren seien tatsächlich nach Deutschland gelangt. Die entsprechenden Unterlagen seien bei der Bw vorhanden und im Zuge der Prüfung von der Finanzverwaltung registriert worden.

Der Betriebsprüfer erstattete eine Stellungnahme, in welcher er zusammengefasst ausführte:

### **2003:**

Die von der Bw an die A-GmbH München fakturierten Waren seien von der Bw tatsächlich eingekauft worden.

Allerdings sei der umsatzsteuerfreie Weiterverkauf der Waren an die A-GmbH München nur zum Schein erfolgt. Es sei anzunehmen, dass die Waren tatsächlich im Inland verkauft worden und die Umsatzsteuer nicht abgeführt worden sei.

Die A-GmbH München habe mittelbar bzw unmittelbar mit folgenden österreichischen Unternehmen als

Lieferanten: L1.\*\*\*GmbH. (idF: L1\*\*\*), L2.\*\*\*GmbH (idF: L2\*\*\*), L3.\*\*\*GmbH. (idF: L3\*\*\*) R\*\*\*\* C\*\*\*\* und AV.\*\*\*\*GmbH. (idF: AV\*\*\*\*) sowie folgenden österreichischen Unternehmen als

Abnehmern: L2\*\*\* und L1\*\*\*

Geschäftsbeziehungen unterhalten.

Der Angestellte der Spedition \*\*\*\*Sped, D\*\*\*\* K\*\*\*\*, habe seine im BP-Bericht bereits dargestellten Angaben zu den Abholvorgängen in einer über Antrag der Bw erfolgten weiteren Einvernahme als Zeuge vollinhaltlich bestätigt.

Eine Einvernahme des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* betreffend den Abholvorgang der Spedition X\*\*\*\* vom Lager der Spedition \*\*\*\*Sped habe folgendes zusammenfassendes Ergebnis geliefert:

Im Jahr 2003 seien keine Transporte von der Spedition X\*\*\*\* nach und von München unternommen worden. Von der Spedition X\*\*\*\* sei mit Frachtbrief Nr. 37771 vom 8.5.2003 tatsächlich ein Transport durchgeführt worden, aber nicht zur A-GmbH München, sondern seien die Waren vom Lager der \*\*\*\*Sped abgeholt und direkt zur F-GmbH in der Z-Gasse transportiert worden. Es habe sich um mehrere Lieferungen gehandelt. Transporte von Wien nach München habe die Spedition X\*\*\*\* nicht durchgeführt.

### **2004:**

Vorlieferanten der F-GmbH seien in einer ersten Kette die österreichischen Firmen

L5.\*\*\*GmbH (idF: L5\*\*\*\*) und L6.\*\*\*GmbH. (idF: L6\*\*\*\*), in einer zweiten Kette die Firmen

L7.\*\*\*GmbH (idF: L7\*\*\*) und L8.\*\*\*GmbH (idF: L8\*\*\*) gewesen.

Die F-GmbH habe unter Zwischenschaltung der Bw sowie der L9.\*\*\* (idF: L9\*\*\*) an die A-GmbH München fakturiert.

Abnehmer der A-GmbH München in Österreich seien die P-GmbH und die G4\*\*\*-GmbH gewesen.

Die Liefer- und Rechnungswege seien in Richtung A-GmbH München gelaufen, die Zahlungen in die umgekehrte Richtung, im Streitfall seien Barzahlung erfolgt.

Alle Buchungen in den beteiligten Firmen seien Luftbuchungen mit dem Ziel, dass die von F-GmbH an die Bw und an die L9\*\*\* in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bei der Bw und bei der L9\*\*\* vom Finanzamt als Vorsteuer anerkannt werde. Die Bw und die L9\*\*\* kürzten ihre Umsatzsteuerzahllast um die von F-GmbH als Umsatzsteuer ausgewiesenen Beträge. In der Buchhaltung der F-GmbH finde sich die von der Bw und von der L9\*\*\* geltend gemachte Vorsteuer als Umsatzsteuer wieder, da sie die entsprechenden Rechnungen gestellt habe. Die F-GmbH kürze diese Umsatzsteuer um die von der L6\*\*\* und der L8\*\*\* an sie verrechnete - jedoch nicht abgeführte - Umsatzsteuer (Vorsteuer). Bei der L6\*\*\* und der L8\*\*\* verbleibe - sofern sie die Umsatzsteuervoranmeldung abgaben - eine unbedeutende Zahllast.

Bei der L5\*\*\* und der L7\*\*\* seien weder Buchhaltungen noch Geschäftssitze noch Personen vorzufinden, die über die auf deren Geschäftspapier fakturierten Lieferungen Auskunft geben könnten. Die als Kunden der A-GmbH München auftretenden P-GmbH und G4\*\*\*-GmbH seien Scheinfirmen (eingetragen im Firmenbuch seien Personen, die gar nicht existent oder von der Eintragung in Unkenntnis seien).

Aus der Einvernahme von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* ergebe sich, dass im Jahr 2004 Waren durch verschiedene Frachtführer von der Spedition \*\*\*Fracht in München (über die Zwischenstation Spedition X\*\*\*\*) letztlich an die F-GmbH gelangt seien. Es sei dies aber so dargestellt worden, als ob die Waren von den Empfängern (L2\*\*\*, L1\*\*\* und P-GmbH) bei der Spedition X\*\*\*\* abgeholt worden wären.

In einer Gegenäußerung führte die Bw zusammengefasst aus:

### **2003:**

Sie sehe ihr Vorbringen durch die Aussage von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* bestätigt.

Auf Wunsch der A-GmbH München seien dieser die Waren frei Lager verkauft worden.

Mit der Freistellung der Waren gegenüber der Spedition \*\*\*Sped habe grundsätzlich die Verfügung der Bw geendet.

Das weitere Vorgehen sei in das Aufgabengebiet des Spediteurs sowie des Frachtführers aufgrund der Disposition des Käufers (A-GmbH München) übergegangen.

Der LKW-Fahrer müsse, um die Waren zu erhalten, in das Bürogebäude und mittels der Frei-



stellungserklärung bzw dem Auftrag der A-GmbH München den Mitarbeitern der Spedition seine Wünsche bezüglich der Waren vorlegen.

Er erhalte nach entsprechendem Vorweis seiner Identität und Berechtigung einen Ausfolgeschein, den er dem Lagerarbeiter vorlege, der ihm sodann die Waren aushändige.

Als Beweis für die Übergabe der Waren an die Spedition X\*\*\*\* habe die Bw von der Spedition \*\*\*\*Sped ein Fax des Ausfolgescheines mit Angabe der Kfz-Kennzeichen und der Unterschrift des Fahrers erhalten.

Die A-GmbH München habe der Bw sofort nach Lieferung der Waren die entsprechenden Frachtbriefe, aus denen erkennbar sei, dass die Waren nach Deutschland gebracht worden seien, übermittelt.

In späterer Folge habe die Bw die A-GmbH München gebeten, weitere Unterlagen zu übermitteln, welche ihre Angaben bestätigten. Es seien dies:

- .) Frachtbriefe, die die Bw bereits zuvor erhalten habe,
- .) Rechnung der Spedition X\*\*\*\* an die A-GmbH München über den Transport der Waren nach Deutschland und
- .) Zahlungsbestätigungen der Spedition X\*\*\*\* – auf obiger Rechnung inkludiert.

Die Niederschrift mit V\*\*\*\* Z\*\*\*\* vom 26.4.2007 bestätige den Vorgang der Übergabe der Waren an dessen Firma. Die weitere Vorgangsweise sei nicht in der Verfügungsmacht der Bw gelegen. Sie habe keine Möglichkeit gehabt, die Waren weiter unter Beobachtung zu halten, ob diese in Österreich blieben oder nach Deutschland gelangten.

Zu den Niederschriften mit D\*\*\*\* K\*\*\*\* vom 18.7.2006 bzw 13.10.2004 sei zu sagen, dass dieser als Angestellter für die Bestätigung der Reihenfolge der Ausfolgung der Ware zuständig sei. Mit dieser Bestätigung erhalte der Abholer die Zuteilung zur Rampennummer, wo andere Mitarbeiter die Ware ausfolgten.

Bei dem von D\*\*\*\* K\*\*\*\* angeführten LKW handle es sich um einen PKW Volvo 740.

Die Bw besitze einen solchen Volvo, mit dem sie - wenn notwendig - Ware von der Spedition \*\*\*\*Sped abgeholt habe. Der Volvo habe ein zulässiges „Gesamt 495 kg“. Die von der Spedition X\*\*\*\* an die A-GmbH München zugestellten Waren hätten ein Gesamtgewicht von ca 60.000 kg. Dies entspreche 7-8 LKW mit ca 700 Karton pro LKW mit Bettwäsche, Badetüchern, Handtüchern, Decken etc. Die bedeute bei 60.000 kg/495 kg pro Einzelfahrt 121,21 Abholungen. Es handle sich um Kartons, von diesen passten in den Volvo maximal 12 Stück. Es habe sich um insgesamt 5.600 Kartons gehandelt, was bedeute, dass 466,67 Fahrten erforderlich gewesen wären. Dies wäre auch von den Kosten und vom Zeitaufwand völlig unrentabel bzw unmöglich gewesen, abgesehen davon, dass sich dafür auch keine Hinweise in den Berichten der Spedition \*\*\*\*Sped fänden. Unabhängig davon habe die Spedition \*\*\*\*Sped die Abholung der Ware durch die Spedition X\*\*\*\* bestätigt (siehe Angaben der Kfz-

Kennzeichen der Spedition X\*\*\*\* sowie die Unterschrift von V\*\*\*\* Z\*\*\*\*). Ebenso habe V\*\*\*\* Z\*\*\*\* diese Vorgangsweise bestätigt.

D\*\*\*\* K\*\*\*\* erkläre in der Niederschrift, dass seines Wissens, dh in Fällen, wo er die Ausfolgung durchgeführt habe, er mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* bzw dessen Söhnen zu tun gehabt habe. Damit seien nur jene Fälle angesprochen, wo eben A\*\*\*\* G\*\*\*\* und Söhne die Waren abgeholt hätten, nicht jedoch jene Fälle, die D\*\*\*\* K\*\*\*\* auch gar nicht kenne, wo zB, wie im Streitfall, ein Frachtführer die Waren abgeholt hätte.

Die in der Stellungnahme des Prüfers in einer Grafik dargestellten Warenbewegungen an andere Firmen iZm der A-GmbH München zeige die von der Finanzverwaltung vermuteten Gesamtzusammenhänge. Die Bw nehme diese zur Kenntnis, sie seien ihr aber bislang nicht bewusst gewesen.

#### **2004:**

Sie verwehre sich gegen die Behauptung, sie sei zum wiederholten Mal Glied einer Organisation. Sie sei zwar mit der F-GmbH in laufender Geschäftsbeziehung gestanden, habe jedoch über deren Machenschaften, die im Zuge der Betriebsprüfung dargestellt worden seien, nicht Bescheid gewusst.

Die Bw habe von der F-GmbH Waren gekauft, wobei beim ersten Geschäftsfall im Juni/Juli die Waren vom Lager der F-GmbH abgeholt und nach München geliefert worden seien.

Beim zweiten Geschäftsfall im September seien die Waren nicht vom Lager der F-GmbH, sondern vom Lager der Spedition ABC Cargo abgeholt und nach München gebracht worden.

Beide Male habe sie die Spedition ABC Cargo mit dem Transport beauftragt, diese Transporte seien allerdings mittels Subauftrag tatsächlich von der Spedition RTG durchgeführt worden.

Dieser Umstand sei der Bw seinerzeit aber nicht bekannt gewesen.

Sämtliche Bestätigungen bezüglich Warenübernahme, Warenlieferung und Zahlungsquittungen des Frachtführers für die in ihrem Auftrag erfolgte Lieferung nach Deutschland lägen vor.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* sei anlässlich der Aufnahme der Niederschrift am 13.6.2007, Steuerfahndung - Team Salzburg, mündlich bestätigt worden, dass die Waren in München eingelangt seien.

Die in der Stellungnahme des Prüfers angeführten Aussagen von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* betreffen nicht die Bw, da die Spedition X\*\*\*\* im Jahr 2004 nicht mit der Frachtführung betraut gewesen sei.

Die Bw sei insgesamt nach bestem Wissen und Gewissen, so wie es in der Praxis bei Geschäftsfällen üblich sei, vorgegangen.

Die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes werde von ihr stets beachtet und sei auch stets beachtet worden und hätte sie auch im Falle des jetzigen „Mehrwissens“ nicht zu weiteren sogenannten „Absicherungshandlungen“ veranlasst.

Im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat ergänzende Unterlagen vor, ua einen Ermittlungsbericht der Steuerfahndung Team Salzburg vom 14.11.2008 an das Landesgericht für Strafsachen Wien betreffend Finanzstrafsache gegen Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* ua sowie einen Abschlussbericht der Steuerfahndung Team Salzburg vom 20.2.2009 an die Staatsanwaltschaft Wien betreffend Finanzstrafsache gegen Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* ua.

In diesem Ermittlungsbericht vom 14.11.2008 wird – soweit für den Streitfall relevant – zusammengefasst ausgeführt, es bestehe der Verdacht, die involvierten Personen hätten durch fingierte ig Lieferungen unter Einschaltung der A-GmbH München in den Jahren 2003 und 2004 Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht. Es bestehe der Verdacht, dass Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* wiederholt Rechtsgeschäfte fingiert habe, um für die F-GmbH Vorsteuern zu lukrieren. Die Firmen R\*\*\*\* C\*\*\*\*, AV\*\*\*\*, L3\*\*\*\*, die Bw und die L9\*\*\*\* hätten in den Jahren 2003 und 2004 Lieferungen an die A-GmbH München vorgetäuscht.

Eine wesentliche Rolle komme im Jahr 2003 der Firma R\*\*\*\* C\*\*\*\* und im Jahr 2004 der F-GmbH zu, weil diese vorgäben, die Ware eingekauft und an die Exporteure verteilt bzw auch selbst (R\*\*\*\* C\*\*\*\*) exportiert zu haben.

Zur Vorbereitung der fingierten Lieferungen habe R\*\*\*\* C\*\*\*\* im März 2003 durch Aufstockung des Stammkapitals von 25.000 € auf 50.000 € die Hälfte der Anteile an der A-GmbH München erworben. Geschäftsführer der A-GmbH München sei der Österreicher M\*\*\*\* St\*\*\*\*, welcher seit 5.12.2000 mit 10.000 € auch Gesellschafter gewesen sei. Neben R\*\*\*\* C\*\*\*\* und M\*\*\*\* St\*\*\*\* sei noch eine näher genannte deutsche Staatsbürgerin mit 15.000 € beteiligt gewesen.

Am 4.8.2005 hätten die Genannten ihre Beteiligungen an die A-GmbH Consulting & Holding Inc, [...] Delaware/USA abgetreten. M\*\*\*\* St\*\*\*\* sei als Präsident dieser Gesellschaft mit sämtlichen Vollmachten ausgestattet worden.

M\*\*\*\* St\*\*\*\* sei seit 1.1.2003 (bis 2.11.2006) bei R\*\*\*\* C\*\*\*\* in Wien als geringfügig beschäftigter Arbeitnehmer angemeldet gewesen. Er habe im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung bei der A-GmbH München gegenüber den Prüfungsorganen des Finanzamtes München für Körperschaften angegeben (Aktenvermerk vom 17.2.2004), er habe zur Aufbesserung des Geschäftes der A-GmbH München (Vertrieb eines Mauertrocknungssystems über freie Mitarbeiter) ab Mai 2003 diverse Textilprodukte und Spielwaren aus Österreich an- und nach Österreich weiterverkauft, wobei er die Kontakte zu den österreichischen Lieferanten und Kunden von früher her gehabt habe.

Im Jahr 2004 sei die Rolle von R\*\*\*\* C\*\*\*\* von der F-GmbH übernommen worden, welche seit Dezember\_2004 in Konkurs sei. Die F-GmbH sei von einer Schwester von R\*\*\*\* C\*\*\*\*

gegründet worden. Seit Februar 2004 sei eine von Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* beherrschte Gesellschaft alleinige Gesellschafterin.

Im Jahr 2004 habe Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* die Funktion des Einkäufers und Verteilers von R\*\*\*\* C\*\*\*\* übernommen. Bis dahin habe J\*\*\*\* als faktischer Geschäftsführer der Firmen L3\*\*\* und AV\*\*\*\* Scheinlieferungen zur A-GmbH München fingiert. Er sei daher von Anfang an bei den angezeigten Vorgängen dabei gewesen.

Das Ausscheiden von R\*\*\*\* C\*\*\*\* als Verteiler habe offensichtlich eine im Jahr 2003 bei diesem durchgeführte Betriebsprüfung bewirkt, bei welcher die Vorsteuern aus Einkäufen von den Firmen L1\*\*\* und L2\*\*\* nicht anerkannt worden seien.

In der A-GmbH München habe R\*\*\*\* C\*\*\*\* über seinen Geschäftsführer M\*\*\*\* St\*\*\*\* aber weiterhin das Sagen gehabt.

R\*\*\*\* C\*\*\*\* habe nach seiner Darstellung im Jahr 2003 Waren von den Firmen L1\*\*\* und L2\*\*\* im Wert von rund 700.000 € und 4.000.000 € eingekauft und den Großteil davon an die L3\*\*\*, die AV\*\*\*\* und direkt an die A-GmbH München weiterverkauft. L3\*\*\* und AV\*\*\*\*, welche von J\*\*\*\* beherrscht worden seien, hätten nach ihrer Darstellung die von R\*\*\*\* C\*\*\*\* gekauften Waren ebenso an die A-GmbH München verkauft.

Die Firmen L1\*\*\* und L2\*\*\* wiesen geschäftsführende Gesellschafter aus, die mit der im Firmenbuch aufscheinenden Identität nicht existent seien, sondern mittels erschlichener Notariatsakte (mit gestohlenen und verfälschten Reisepässen) im Firmenbuch eingetragen worden seien.

Die Verteiler, Exporteure und die A-GmbH München erfüllten dem Anschein nach ihre steuerlichen Verpflichtungen; die Rolle des Steuerhinterziehers komme den ersten Lieferanten in der Kette (L1\*\*\* und L2\*\*\*\*) zu, welche Umsatzsteuer in ihren Rechnungen ausgewiesen aber nicht abgeführt hätten.

Im Jahr 2003 seien die ersten Lieferanten in der Kette zugleich auch Kunden der A-GmbH München. Diese Geschäfte seien allerdings nur zum Schein erfolgt.

Im Jahr 2004 seien die ersten Lieferanten nicht auch Kunden der A-GmbH München gewesen. Als Kunden der A-GmbH München träten in den Jahren 2003 und 2004 insgesamt vier Gesellschaften auf, welche allerdings tatsächlich keine Lieferungen von der A-GmbH München erhalten hätten. Die in der Buchhaltung der A-GmbH München dazu dargestellten Liefer- und Zahlungsvorgänge seien – ebenso wie bei den anderen Firmen in der Kette – fingiert.

Bei den im Jahr 2004 auftretenden Firmen P-GmbH und G4\*\*\*-GmbH seien vor ihrem Auftreten als Kunden der A-GmbH München Veränderungen im Bereich Gesellschafter/Geschäftsführer vor sich gegangen, indem mittels erschlichener Notariatsakte (wiederum mit Hilfe gestohlener/verlorener/verfälschter Reisepässe) im Firmenbuch tatsächlich nicht existente Personen eingetragen worden seien.

Als erste Lieferanten in der Kette seien im Jahr 2004 die L5\*\*\* und die L7\*\*\* aufgetreten, diese hätten an die L6\*\*\* und die L8\*\*\* fakturiert. Letztere hätten an den Verteiler F-GmbH und dieser weiter an die Exporteure, die Bw und die L9\*\*\* weiterfakturiert.

Ein Indiz für nur vorgetäuschte Lieferungen sei der Umstand, dass immer dann ein neuer Exporteur auftrete, wenn seinem Vorgänger vom Finanzamt Rückzahlungen von Vorsteuerguthaben verweigert würden. Zuletzt sei die Bw von der L9\*\*\* abgelöst worden.

Den Beweis, dass über die A-GmbH München nur fingierte Lieferungen gelaufen seien lieferten die Aussagen von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* vom 30.6.2004 und 26.4.2007.

Danach seien in der ersten Phase (2003) auf Geschäftspapier der „X\*\*\*\* Transporte“ Transporte nach München dargestellt, tatsächlich aber nicht durchgeführt worden. Die von den Exporteuren L3\*\*\*, AV\*\*\*\* und R\*\*\*\* C\*\*\*\* dazu vorgelegten Rechnungen und Frachtbriefe seien Gefälligkeitsbestätigungen des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* bzw von den Beschuldigten selbst erstellt worden.

In der zweiten Phase hätten die handelnden Personen von verschiedenen Frachtführern tatsächlich Frachtstücke von der F-GmbH in Wien in ein Speditionslager der Firma \*\*\*Fracht am Flughafen München befördern lassen. Die Frachtstücke seien wenige Tage später wieder nach Wien zurückbefördert worden, und zwar zunächst zur Spedition X\*\*\*\* und danach zurück zur F-GmbH. Um dies zu verschleiern seien V\*\*\*\* Z\*\*\*\* von Handlangern des Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* vorgefertigte Papiere zur Unterschrift vorgelegt worden, nach denen die Frachtstücke an die Firmen L1\*\*\*, L2\*\*\* bzw an die P-GmbH ausgeliefert bzw ausgefolgt worden seien.

In ihrem Abschlussbericht vom 20.2.2009 an die StA Wien vertritt die Steuerfahndung Team Salzburg, betreffend I. A\*\*\*\* G\*\*\*\* und II. Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* (ab Anfang\_2004 Geschäftsführer der F-GmbH), III. V\*\*\*\* Z\*\*\*\* und IV. M\*\*\*\* St\*\*\*\* die Ansicht, die Lieferungen zwischen der F-GmbH und der Bw sowie zwischen der Bw und der A-GmbH München seien bloß vorgetäuscht worden.

Die Genannten hätten in den Jahren 2003 und 2004 am Aufbau einer Lieferkette mitgewirkt und als Exporteur umsatzsteuerfreie Lieferungen über diese Lieferketten fingiert. Ziel sei es gewesen, Vorsteuern aus den im Inland dargestellten Lieferungen geltend zu machen (Umsatzsteuer-Kettenbetrug). Die Lieferkette sei zweimal umgebaut worden, nachdem Betriebsprüfungen erkannt hätten, dass Lieferungen nur zum Schein erfolgt seien.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe in der ersten (2003) und in der zweiten (2004) Lieferkette mit fingierten Lieferungen an die A-GmbH München an dem Kettenbetrug mitgewirkt.

Im Jahr 2003 habe A\*\*\*\* G\*\*\*\* eine steuerfreie Lieferung der Bw an die A-GmbH München vorgetäuscht, um diese Waren ohne Umsatzsteuerbelastung aus dem Rechenwerk der Bw zu schaffen und diese Waren im Inland schwarz verkaufen zu können. Die betroffenen Waren

(Textilien) habe die Bw im Jahr 2003 tatsächlich von unbeteiligten Dritten eingekauft.

Es habe sich nicht feststellen lassen, wer die Waren transportiert habe bzw dass überhaupt eine Warenlieferung zur A-GmbH München stattgefunden habe. Durch die Betriebsprüfung sowie durch das Geständnis von V\*\*\*\* Z\*\*\*\*, dass er nie Transporte nach München durchgeführt habe, sei eine Abholung der Waren durch die Spedition X\*\*\*\* im Auftrag der A-GmbH München eindeutig widerlegt.

Auch im Jahr 2004 hätten tatsächlich keine Lieferungen von der Bw an die A-GmbH München stattgefunden, diese seien vielmehr nur fingiert worden. Dies sei durch die Betriebsprüfung bei der Bw, die Aussage von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* und die Feststellungen hinsichtlich der angeblichen Vorlieferantin F-GmbH und der angeblichen Kundin A-GmbH München nachgewiesen.

Fraglich sei, ob A\*\*\*\* G\*\*\*\* von M\*\*\*\* St\*\*\*\* und Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* getäuscht worden sei und im Glauben sein habe können, dass tatsächlich Lieferungen von der F-GmbH des Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* an die Bw und von der Bw an die A-GmbH München stattgefunden hätten.

Gegen die Gutgläubigkeit von A\*\*\*\* G\*\*\*\* sprächen folgende Umstände:

-) Es habe für A\*\*\*\* G\*\*\*\* keine Sicherheiten dafür gegeben, dass

- a) die A-GmbH München die fakturierten Lieferungen bezahlen werde können und
- b) die von der F-GmbH gekauften Waren hinsichtlich Beschaffenheit und Qualität entsprächen.

-) Die aus den angeblichen Geschäften erzielte Handelsspanne betrage durchschnittlich nur 1% und sei ein deutliches Indiz für fingierte Geschäfte, bei denen der im Rechenwerk ausgewiesene und steuerwirksame Gewinn möglichst niedrig gehalten werde.

-) Die Darstellung, es habe sich für die von der A-GmbH gewünschten Waren gleich ein Anbieter (F-GmbH) gefunden, der ohne Sicherheiten Waren in dieser Größenordnung geliefert hätte, widerspreche jeglicher kaufmännischer Erfahrung.

-) Ebenso widerspreche jeglicher kaufmännischer Erfahrung, dass die Waren direkt vom Lager der F-GmbH zur A-GmbH befördert wurden, da damit der Empfängerin A-GmbH München der Vorlieferant bekannt wurde. Im Fall echter Geschäfte wäre damit die Bw aus dem Geschäft gewesen, da sich die A-GmbH München dann wohl direkt von der F-GmbH hätte beliefern lassen.

-) Diese Umstände widersprächen in allen Details derart den üblichen kaufmännischen Gepflogenheiten, dass A\*\*\*\* G\*\*\*\* daraus erkennen habe müssen, dass er an Scheinlieferungen mitwirkte.

-) Allem voran seien die behaupteten Barzahlung von St\*\*\*\* an G\*\*\*\* und von diesem an J\*\*\*\* völlig unglaubwürdig.

-) Die widersprüchlichen Aussagen der Beschuldigten im Prüfungsverfahren seien ein weiterer Hinweis auf fingierte Geschäfte (Niederschriften mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* am 10.11.2004

und am 13.6.2007).

Die Geständnisse des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* vom 30.6.2004 und 26.4.2007 lieferten den Beweis, dass über die A-GmbH München nur fingierte Lieferungen gelaufen seien. Soweit Waren bewegt worden seien, hätten die handelnden Personen von verschiedenen Frachtführern Frachtstücke von der F-GmbH in ein Speditionslager der Spedition \*\*\*Fracht am Flughafen München befördern lassen. Die Frachtstücke seien nach wenigen Tagen von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* wieder zurück nach Wien zur Spedition X\*\*\*\* und dann zur F-GmbH befördert worden.

Um dies zu verschleiern seien V\*\*\*\* Z\*\*\*\* von Handlangern des J\*\*\*\* vorgefertigte Papiere zur Unterschrift vorgelegt worden, nach denen er die Frachtstücke an die Firmen L1\*\*\*, L2\*\*\* bzw P-GmbH ausgeliefert bzw ausgefolgt habe.

M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe durch die Verbuchung der fingierten Geschäfte an die A-GmbH München und von der A-GmbH München zurück nach Österreich den Anschein erweckt, dass es sich um tatsächliche Lieferungen gehandelt habe. Er habe dadurch zum Gelingen des ungerechtfertigten Vorsteuerabzuges entscheidend beigetragen.

In der am 19. November und 6. Dezember 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte die Bw zusammengefasst ergänzend vor:

**2003:**

Sie habe im Jahr 2003 noch keine Erfahrung mit Geschäften im EU-Raum gehabt. Bei Erkundigungen bei der Wirtschaftskammer habe sie die Auskunft erhalten, der Kunde trage die Verantwortung dafür, dass die Ware aus Österreich ausgeführt wird. Für diese Erkundigungen gebe es allerdings keine Nachweise.

Sie habe einen Handelsregistrauszug von der A-GmbH München und eine UID-Bestätigung Stufe 2 (vom 28. April 2003) eingeholt. Geschäftsgegenstand der A-GmbH München sei laut Handelsregister der „Handel mit Orientteppich und anderen Waren aller Art“ sowie deren Import und Export gewesen.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe M\*\*\*\* St\*\*\*\* bei Besuchen bei seinen Abnehmern, nämlich den Firmen AV\*\*\*\* etc (im Wesentlichen die Gruppe um Ch\*\*\*\* J\*\*\*\*) flüchtig kennengelernt. M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe daher die Bw gekannt. Es sei daher nicht überraschend gewesen, als dieser entsprechende Produkte der Bw habe kaufen wollen. Die Bw habe allerdings auch andere Abnehmer als solche aus dem Kreis um Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* gehabt.

Als die Waren versandbereit gewesen seien, habe die Bw die A-GmbH München davon verständigt. Diese habe daraufhin mitgeteilt, dass die Abholung durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgen werde. Die Bw habe sodann gegenüber der Spedition \*\*\*\*Sped die Waren freigestellt, wobei sie auf die Abholung durch die Spedition X\*\*\*\* hingewiesen habe. Der A-GmbH München habe sie die Rechnungen und ebenfalls die Freistellungen geschickt. Im Anschluss an die erfolgten Abholungen habe die Bw von der Spedition \*\*\*\*Sped jeweils mittels Fax

Kopien der Selbstabholungsscheine erhalten.

Die Fahrer seien damals mit der von M\*\*\*\* St\*\*\*\* übergeben Freistellung durch die Bw zur Spedition \*\*\*\*Sped gekommen, daher sei ihnen die Ware ausgehändigt worden. Zwischen der Bw und der Spedition \*\*\*\*Sped habe es keine ausdrückliche Vereinbarung gegeben, wonach die Spedition die Identität des die Ware Abholenden festzuhalten gehabt hätte. Die Bw habe eben keine Erfahrung mit ig Lieferungen gehabt und die Auskunft von der Wirtschaftskammer erhalten, wonach der Abnehmer verantwortlich sei. Sie habe darauf vertraut, dass die Spedition alles richtig machen werde. Die Bw sei seit vielen Jahren Kunde der Spedition \*\*\*\*Sped gewesen, diese sei eine sehr gute Spedition.

Aufgrund der Unterlagen sei für die Bw klar gewesen, dass die Waren nach Deutschland gebracht worden seien. Sie habe Frachtbriefe erhalten, in denen der Abnehmer den Empfang der Waren bestätigt habe. Die Bw hätte nichts weiter tun können, um sicherzugehen, dass die Waren wirklich nach Deutschland gelangten.

Der Bw sei von der A-GmbH München erklärt worden, dass die Frachtbriefe von der Spedition X\*\*\*\* ausgestellt worden seien. Diese habe die Waren abgeholt, in ihr Lager gebracht und von dort nach Deutschland weitergeliefert und daher selber die Frachtbriefe ausgestellt.

Zum Zeitpunkt, an dem die Bw die Frachtbriefe erhalten habe, erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\* zunächst, dies sie nicht gleich, sondern erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2004 gewesen, was aus dem Faxstempel ersichtlich sei. Wenn er selbst für die Lieferung verantwortlich sei, dann bekomme er auch den Frachtbrief. Im Abholfall sei dies jedoch mit der Ausfolgung der Waren für ihn als Lieferant erledigt. Daher bekäme er auch in diesen Fällen die Frachtbriefe nicht. Da es sich im Streitfall um einen Abholfall gehandelt habe, habe er die Frachtbriefe auch nicht zugeschickt bekommen.

In der fortgesetzten Berufungsverhandlung erklärte er über Vorhalt, in der Berufung und in der Gegenäußerung werde vorgebracht, die Frachtbriefe seien bereits unmittelbar nach Ausführung des Liefervorgangs übermittelt worden, er habe rund ein oder zwei Monate nach dem Liefervorgang die Originalfrachtbriefe von M\*\*\*\* St\*\*\*\* erhalten. Im Zuge der Betriebsprüfung seien diese noch einmal gefaxt worden.

Es sei der Bw mittlerweile gelungen, Kontakt zu V\*\*\*\* Z\*\*\*\* aufzunehmen. Vorgelegt wurde eine Fotokopie des Reisepasses von V\*\*\*\* Z\*\*\*\*, auf welcher ausgeführt ist: „Ich, V\*\*\*\* Z\*\*\*\*, bestätige, Transporte von \*\*\*\*.Sped durchgeführt zu haben, was auch aus diversen Einvernahmen ersichtlich ist.“

V\*\*\*\* Z\*\*\*\* habe angegeben, M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe ihm den Auftrag erteilt, die Waren im Lager der Spedition \*\*\*\*Sped abzuholen und in das Lager der Spedition X\*\*\*\* zu bringen, um diese dann von dort zur A-GmbH nach München zu bringen. Sämtliche Waren seien zuerst ins Lager der Spedition X\*\*\*\* gebracht worden, inklusive der nicht von ihm selbst abgeholt



Waren. Er habe die Frachtbriefe erstellt. Einer Bestätigung, dass er die Waren tatsächlich nach München gebracht habe, sei V\*\*\*\* Z\*\*\*\* allerdings immer ausgewichen.

Die Bw habe zwar mit dem Geschäft mit der A-GmbH München einen „scheinbaren“ Verlust von rund 50.000 € in Kauf genommen, gleichzeitig habe sie aber die slowakischen Firmen mit Baumwolle beliefert, wobei sie einen Gewinn von rund 110.000 € gemacht habe. In Summe habe sich daher aus diesen beiden Geschäften ein Überschuss ergeben. Die slowakischen Firmen hätten überhöhte Preise gehabt, die die Bw nicht von den Kunden habe verlangen können.

Die Bw mache Bartergeschäfte. Sie kaufe Baumwolle aus Mittelasien (Usbekistan etc.), diese müsse sie nicht mit Geld bezahlen, sondern mit anderen Waren. Dies sei ihr Geschäftsmodell. Sie habe schon mit den verschiedensten Waren gehandelt, Baumwolle spiele dabei eine wichtige Rolle. Dies ist die Basis. Die anderen Geschäfte kämen noch dazu.

Die Bw habe schon zahlreiche Geschäfte abgeschlossen, bei denen sie auch gar keinen Gewinn gemacht habe. Diese Geschäfte dienten jedoch dazu, den Handelskreislauf des Unternehmens aufrecht zu erhalten. 80 - 90 % der großen Geschäftsfälle der Bw seien Bartergeschäfte. Durch Bartergeschäfte habe man die Möglichkeit, ohne Geld zahlen zu müssen, Geschäfte zu machen.

Das Finanzamt habe der Bw zunächst die Vorsteuern aus den Importen der Waren, die dann an die A-GmbH München weiterverkauft worden seien, nicht als Vorsteuer erstatten wollen. Nach längeren Verhandlungen seien diese dann aber doch ausbezahlt worden. Damals sei niemals die Rede davon gewesen, dass Reisepasskopien oder andere Aufzeichnungen noch weiter benötigen würden. Der Bw sei dies damals auch nicht bewusst und bekannt gewesen. Im Zeitpunkt der Lieferung im Jahr 2003 habe die Bw davon ausgehen können, dass die Waren wirklich nach Deutschland gelangen würden. Die Bw habe mit schutzwürdigem Vertrauen gehandelt, weil sie die Auskunft der Wirtschaftskammer zur Verfügung gehabt habe, sich einer seriösen Spedition – nämlich der Spedition \*\*\*\*Sped – bedient habe und auf die Auszahlung der Vorsteuern durch das Finanzamt vertraut habe. Die Auszahlung des erwähnten Vorsteuerbetrages durch das Finanzamt habe das Vertrauen erweckt, dass mit diesem Geschäft alles in Ordnung gewesen sei. Das Finanzamt hat zum damaligen Zeitpunkt nichts über erforderliche Identitätsnachweise gesagt. Gespräche im Speditionsbereich hätten ergeben, dass das Festhalten der Identität auch heute noch nicht durchgeführt werde.

Die Identität von V\*\*\*\* Z\*\*\*\*, der acht Abholvorgänge durchgeführt habe, stehe bereits fest. Im Berufungsverfahren habe sich ergeben, dass O\*\*\*\* W\*\*\*\* vermutlich die restlichen Abholungen durchgeführt habe. Mit dessen Identität und der Identität von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* seien alle Voraussetzungen erfüllt. Der Buchnachweis sei damit erbracht.

Zum Darlehen brachte die Bw vor, Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* habe die Bw gebeten, ihm mit Geld aus-

zuhelfen, da er in großen finanziellen Schwierigkeiten sei. Er würde dafür im folgenden Jahr Waren um ca 500.000 € kaufen.

Die F-GmbH habe dann tatsächlich im Jahr 2004 Waren um brutto rund 561.000,00 € gekauft. Das Darlehen sei vollständig zurückbezahlt worden, allerdings nicht ganz pünktlich. Dafür sei eine zusätzliche Pönale von 4.000 € bezahlt worden.

Auf die Frage, was die Sicherheiten der Bw im Jahr 2003 gewesen seien, zumal in großem Umfang Waren an die A-GmbH geliefert worden seien erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, er mache seine seine Geschäfte immer ohne Bankgarantien oder Akkreditive, da seine Kunden sind nicht in der Lage seien, solches zur Verfügung zu stellen.

Die Bw habe M\*\*\*\* St\*\*\*\* vertraut, da dieser bei Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* immer präsent gewesen sei. Letzteren habe A\*\*\*\* G\*\*\*\* bereits seit vielen Jahren gekannt. Nachdem die Bw bei J\*\*\*\* in den Vorjahren keine Probleme gehabt habe, habe man auch M\*\*\*\* St\*\*\*\* vertraut. Mit dem Wissen von heute hätte die Bw die Geschäfte mit J\*\*\*\* allerdings niemals abgeschlossen.

#### **2004:**

Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* sei im Jahr 2004 zu A\*\*\*\* G\*\*\*\* gekommen und habe gesagt, dass er sehr viel Ware habe, ob dieser jemanden kenne, der diese Ware kaufen möchte. A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe daraufhin verschiedene Leute angesprochen, unter anderem auch M\*\*\*\* St\*\*\*\*.

Der Geschäftsfall im Jahr 2003 mit der A-GmbH München sei gut gegangen, die Ware sei bezahlt worden, daher sei die Bw bereit gewesen, mit diesem weiter Geschäfte zu machen.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe St\*\*\*\* entsprechende Muster gezeigt, mit welchen dieser zufrieden gewesen sei. Bei der Besichtigung der Waren im Lager der F-GmbH seien manche Paletten bereits mit Plastikfolie umwickelt gewesen, da sei natürlich nicht jeder Karton aufgemacht worden. Es sei im Geschäftsverkehr auch nicht üblich.

Dann seien die Verträge gemacht worden; A\*\*\*\* G\*\*\*\* habe mit Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* die Preise abgestimmt.

Herausgekommen sei ein Gewinn von 2,18 %, und nicht von 1 %, wie im Abschlussbericht behauptet. Die Bw habe rund 33.000 € mit diesen Geschäften verdient. Das sei für die Bw ein gutes Geschäft gewesen.

Auf die Frage, warum er nicht zu St\*\*\*\* und J\*\*\*\* gesagt habe, dass diese miteinander selbst Geschäfte machen sollten, da er ja wusste, dass diese seit Jahren miteinander zu tun hatten erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, er habe da nicht viel philosophiert. Es habe die Möglichkeit gegeben, dieses Geschäft abzuschließen, deshalb habe er dies gemacht. Er sei eben zur richtigen Zeit am richtigen Ort gewesen. Die übrigen Geschäfte der Bw liefen nach demselben Muster ab. Jemand möchte verkaufen, jemand anderer möchte kaufen, die Bw sei der Zwischenhändler.

Auf die Frage, ob er sich nicht gewundert habe, dass St\*\*\*\* nicht direkt bei J\*\*\*\* gekauft

habe, wenn er doch diesen schon seit vielen Jahre immer bei J\*\*\*\* gesehen habe, sowie ob es ihm nicht komisch vorgekommen sei, dass die Bw zwischen J\*\*\*\* und St\*\*\*\* zwischengeschaltet war, wo er doch gewusst habe, dass diese einander kennen erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, zu diesem Zeitpunkt nicht.

Die Spedition Transworld Cargo sei von der Bw beauftragt worden, damit die Bw sichergehen habe können, dass die Waren wirklich ankämen und nach Deutschland geliefert würden, sie habe keine Probleme mit der Lieferung haben wollen.

Es seien auch Kopien der Führerscheine der Fahrer angefertigt worden.

In den ersten beiden Monaten seien die Waren direkt von der F-GmbH GmbH abgeholt worden, daher habe die Bw die Kopien der Führerscheine benötigt.

Im September sei die Ware direkt bei der Transworld Cargo gewesen, welche auch mit dem Transport beauftragt gewesen sei. Deshalb gebe es in diesem Monat keine Führerscheinkopien.

Es sei mit dem Lagerverwalter der F-GmbH, Herrn Manfred, ausgemacht gewesen, dass dieser die Lieferscheine der Bw unterschreiben lassen und die Kopien der Führerscheine anfertigen sollte. Er habe dann manchmal die Lieferscheine der Bw und manchmal die der F-GmbH unterschreiben lassen, er habe da nicht so genau unterschieden.

Die Bw hätte die Spedition RTG nicht derart beeinflussen können, dass diese tatsächlich nicht stattgefundenen Lieferungen in Frachtbriefen oder auf andere Art bestätigt hätte. Es sei der Bw gar nicht bekannt gewesen, dass die Spedition RTG die konkreten Transporte durchführen werde.

Ein Mitarbeiter der Steuerfahndung, Herr Op\*\*\*, habe erklärt, es stehe fest, dass die Waren 2004 tatsächlich zur Spedition \*\*\*Fracht nach Deutschland gelangt seien.

Die Spedition RTG sei eine seriöse Spedition. Diese habe echte CMR-Briefe verwendet, aus welchen sich eine Lieferung nach Deutschland ergebe. Es gebe keinen Grund für die Bw anzuzweifeln, dass die Waren 2004 tatsächlich nach Deutschland gelangt seien.

Zwischen der Bw und der A-GmbH München sei eine Überweisung des Kaufpreises vereinbart gewesen. Tatsächlich habe jedoch M\*\*\*\* St\*\*\*\* die Bw persönlich aufgesucht und die Geldbeträge in bar übergeben, wobei er sich vorher telefonisch angekündigt habe, ohne allerdings stets dazu zu sagen, dass er Geld dabei haben werde. Die Bw habe M\*\*\*\* St\*\*\*\* ja schlecht mitsamt dem Geld wieder wegschicken könne. Es sei ihr vielmehr nichts anderes übrig geblieben als das Geld entgegenzunehmen.

Da die Bw das Geld in bar gehabt habe, habe sie dann auch Zug um Zug bei der F-GmbH ebenfalls in bar bezahlt.

Mittlerweile wisse die Bw, dass M\*\*\*\* St\*\*\*\* das Geld deshalb in bar zur Verfügung gehabt habe, weil er vorher in Wien bei anderen Kunden gewesen sei und dort kassiert habe.

Zu den Vorwürfen im Abschlussbericht der Steuerfahndung Team Salzburg vom 20.2.2009 betreffend A\*\*\*\* G\*\*\*\* ua äußerte sich die Bw wie folgt:

Zum Vorwurf, die Bw habe im Jahr 2004 keine Sicherheiten gehabt, dass die A-GmbH bezahlen werde erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, es gelte das Gleiche, wie für das Jahr 2003. Hinzu komme, dass die Bw im Fall, dass die A-GmbH München nicht bezahlt hätte, auch selbst ebenfalls die F-GmbH nicht bezahlt hätte.

Es treffe nicht zu, dass die Bw keine Sicherheit gehabt habe, dass die eingekauften Waren hinsichtlich Beschaffenheit und Qualität entsprochen hätten. Die Bw habe von der gesamten Ware Muster gehabt. In diesem Zusammenhang hätte sie auch eine statistische Meldung an die Statistik Austria abgeben, für welche sie auch die Muster benötigt habe.

Zum Vorwurf, der Abnehmer habe erfahren könne, woher die Bw die Waren bezogen habe, da die Waren direkt von der F-GmbH abgeholt wurden, die F-GmbH sei auf den Frachtbriefen zu ersehen, was im Geschäftsverkehr unüblich sei erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, letzteres stimme nicht. Oft stünden auch die Vorlieferanten der Bw auf den Frachtbriefen, etwa wenn die Bw Waren von der G5\*\*\*-GmbH kaufe. Es sei durchaus üblich, dass dies aus Frachtbriefen ersichtlich sei.

In vielen Fällen könne man herausfinden, wer der Vorlieferant war. Oft benötige man zusätzliche Unterlagen darüber, dass die Ware mängelfrei sei. Der Baumwolllieferant der Bw wisse auch wohin die Bw liefere, die Kunden der Bw wüssten, woher sie die Baumwolle beziehe. A\*\*\*\* G\*\*\*\* erklärte, er habe sich nie vor seinen Kunden versteckt, dass diese die Namen seiner Lieferanten hätten erfahren können.

Zum Vorwurf im Abschlussbericht, die Spanne sei sehr niedrig gewesen, dies spreche für ein Scheingeschäft erklärte A\*\*\*\* G\*\*\*\*, 2 % sei eine normale Spanne. Die Bw habe 2,18 % Spanne erzielt. Es liegt kein Scheingeschäft vor.

Es gehe bei der Bw auch um das Volumen und um die absoluten Beträge. Die Bw habe rund 33.000 € mit dem Geschäft verdient. Die Bw sei eine kleine Firma, da sei ein Gewinn von 33.000 € bereits ein sehr bedeutender Betrag. Im Lebensmittelhandel betrage Spanne zB nur 1 % bis 3 %. Man könne aus der Spanne von 2 % nicht die genannten Schlüsse ziehen.

Insgesamt sei, was die Bw betreffe, die Darstellung in der Anzeige unrichtig.

Zu Beginn der Geschäftstätigkeiten mit Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* hätten Verwandte von ihm mündlich Garantien abgegeben, daher habe A\*\*\*\* G\*\*\*\* ihm damals vertrauen können. Im Laufe der Jahre habe sich die Zusammenarbeit gut entwickelt. J\*\*\*\* habe zwar nicht immer pünktlich bezahlt, aber letztlich habe die Bw immer ihr Geld bekommen.

Im Jahr 2004 habe die Bw von der F-GmbH Ware gekauft, da habe J\*\*\*\* der Bw vertrauen müssen, dass diese bezahlen werde.

Die vom Prüfer beanstandeten Vorgänge hätten alle hinter dem Rücken der Bw stattgefunden,

sie habe davon nichts gewusst.

Die Bw habe aus den Geschäften mit der A-GmbH München im Jahr 2003 und im Jahr 2004 sowie aus dem Darlehen an die F-GmbH in Summe über 100.000 € verdient. Dazu seien noch die Geschäfte um über 500.000 € mit der F-GmbH gekommen.

Im Anschluss an die mündliche Berufungsverhandlung wurde O\*\*\*\* W\*\*\*\* vom Unabhängigen Finanzsenat als Zeuge einvernommen. Dabei gab er an, er habe persönlich niemals Waren nach Deutschland transportiert. Die Unterschrift auf mehreren Selbstabholungscheinen der Spedition Express-Interfracht erkenne er als seine Unterschrift. Bei der Abholung der Waren bei der Spedition \*\*\*\*Sped habe man zuerst in ein Büro gehen müssen, dort habe man dem Mitarbeiter gesagt, dass man Waren für die Firma X\*\*\*\* abholen komme.

Manchmal hatte er schon ein Schriftstück mitgehabt, dann habe der Mitarbeiter anhand des Schriftstücks nachgeschaut. Danach habe der Mitarbeiter im Lager angerufen oder sei mitgegangen. Im Lager seien ihm dann die Waren ausgefolgt worden. Bei der Ausfolgung habe man den Selbstabholungsschein unterschreiben und auch die Kfz-Kennzeichen auf dem Abholschein vermerken müssen. Wenn zwei Kfz-Kennzeichen auf dem Abholschein angeführt seien, dann seien zwei LKW bei der Abholung beteiligt gewesen, entweder gleichzeitig oder auch hintereinander. Der letzte Fahrer habe dann unterschrieben und die Kfz-Kennzeichen angeführt. Bei einem der Selbstabholscheine habe er das Kfz-Kennzeichen nicht selbst geschrieben, vielleicht sei er der zweite Fahrer gewesen und habe dann den Rest geholt. Er kenne seines Wissens keinen Herrn G\*\*\*\*. Er glaube nicht, dass dieser bei den Abholungen der Waren dabei gewesen sei oder Anweisungen gegeben habe. Er habe von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* die Aufträge erhalten und die Waren selbständig abgeholt. Ihm sage die Firma F-GmbH oder der Name J\*\*\*\* nichts, ebenso nicht die Adresse 1210 Wien, I\*\*\*\*. Es sei möglich, dass Waren von ihm ins Lager der Firma X\*\*\*\* gebracht wurden. Was mit diesen danach passiert sei, wisse er aber nicht. Bei der Abholung der Waren bei der Spedition \*\*\*\*Sped sei er entweder allein gewesen oder es sei ein weiterer Fahrer mit seinem LKW dabei gewesen. Es sei möglich, dass V\*\*\*\* Z\*\*\*\* auch selbst Abholungen vorgenommen habe. Auf einen LKW passten ca 8 –18 Paletten, das hänge von der Größe der Ladefläche ab. Falls die Paletten nicht so groß / hoch waren, seien häufig zwei übereinander gestapelt worden.

Die Bw und das Finanzamt gaben zu dieser Zeugenaussage keine Äußerung ab.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bw ist eine GmbH und betreibt ein Handelsunternehmen. Geschäftsführer der Bw ist A\*\*\*\* G\*\*\*\*. Gesellschafter der Bw sind Jo\*\*\*\* und A\*\*\*\* G\*\*\*\*.

In den Streitjahren 2003 und 2004 handelte die Bw international mit Baumwolle, in Österreich hauptsächlich mit importierten Textilien.

Ein wesentlicher Abnehmer der von der Bw gehandelten Textilien in Österreich waren Unternehmen aus dem Umfeld von Ch\*\*\*\* J\*\*\*\*.

Die Geschäftsbeziehungen zu diesen Unternehmen begannen bereits einige Jahre vor dem Streitzeitraum. In den Jahren 1998 bis 2004 tätigte die Bw mit diesen Unternehmen Umsätze von rund 4.085.000 € (Berufung).

Bei den streitgegenständlichen Geschäftsfällen in den Jahren 2003 und 2004 trat jeweils die A-GmbH München als Abnehmer der Bw auf.

Die A-GmbH München (bzw deren Geschäftsführer M\*\*\*\* St\*\*\*\*) und die F-GmbH (bzw deren Geschäftsführer Ch\*\*\*\* J\*\*\*\*) sind ebenso wie R\*\*\*\* C\*\*\*\* und V\*\*\*\* Z\*\*\*\* mutmaßlich Teil eines Umsatzsteuerbetrugsskandals, in welchem die A-GmbH München wiederholt als Abnehmer auftrat. Die in diesem Umsatzsteuerbetrugsskandal an die A-GmbH München fakturierten Waren gelangten häufig gar nicht nach Deutschland oder wurden wieder zurück nach Österreich transportiert.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* lernte den Geschäftsführer der A-GmbH München M\*\*\*\* St\*\*\*\* im Zuge der Zusammenarbeit mit Unternehmen im Umfeld des Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* kennen; allerdings bestanden bis zum Jahr 2003 zwischen der Bw und der A-GmbH München bzw M\*\*\*\* St\*\*\*\* keine Geschäftsbeziehungen.

### **2003:**

Im Jahr 2003 erwarb die Bw von den slowakischen Unternehmen G5\*\*\*-GmbH, G1\*\*\*-GmbH und G2\*\*\*-GmbH Textilien (im Wesentlichen: Geschirrtücher, Bettwäsche, Handtücher und Decken) und importierte diese aus der Slowakei nach Österreich.

Diese Waren wurden aus der Slowakei kommend in ein Verwahrungslager der Spedition \*\*\*\*Sped in Wien befördert und zum überwiegenden Anteil dort, zu einem geringen Teil bereits an der Grenze verzollt.

Die Unternehmen G5\*\*\*-GmbH, G1\*\*\*-GmbH und G2\*\*\*-GmbH waren bereits in den Jahren davor wiederholt sowohl als Lieferanten als auch als Kunden der Bw aufgetreten.

Sie waren einerseits Hauptlieferanten der Bw für Textilien, andererseits Kunden der Bw für den Rohstoff Baumwolle, wobei die Umsätze mit Baumwolle in Österreich nicht steuerbar wa-

ren.

Es wurden dabei größtenteils Kompensationsgeschäfte (sogenannte Bartergeschäfte) abgewickelt, wobei der Hauptteil der Einkäufe der Bw mit Verkäufen des Rohstoffes Baumwolle gegenverrechnet wurde. Der Anteil der tatsächlichen Geldflüsse war untergeordnet.

Im streitgegenständlichen Zusammenhang erfolgten an die Bw Lieferungen in folgendem Umfang:

G5***-GmbH	16.588,00 €
G1***-GmbH	543.779,22 €
G2***-GmbH	12.340,00 €
Lieferanten gesamt	572.707,22 €

Die Bw verkaufte die streitgegenständlichen Waren im Mai 2003 zu einem Verkaufspreis von 523.978,62 € an die A-GmbH München. Zwischen der Bw und der A-GmbH München wurde mit Datum vom 7.5.2003 ein schriftlicher Kaufvertrag geschlossen (AS 257 f ArbBog).

In diesem Kaufvertrag wurde ua vereinbart, dass der Kaufpreis an die Bw überwiesen werden sollte, wobei ein Drittel des Betrages binnen 30 Tagen, ein Drittel binnen 60 Tagen und der Rest binnen 90 Tagen nach Rechnungsdatum fällig war.

Der Verkauf erfolgte frei Lager, die Abholung sollte durch den Abnehmer erfolgen, die Ware sollte von der Bw freigestellt werden.

Bereits am 17.4.2003 fand in diesem Zusammenhang eine vorbereitende Besprechung zwischen F\*\*\*\* G\*\*\*\* (Bw), H\*\*\*\* N\*\*\*\* (Bw) und M\*\*\*\* St\*\*\*\* (A-GmbH München) statt. Zweck dieser Besprechung war laut Protokoll, einander kennen zu lernen und Angebote bzw Bestellungen und Verträge zu besprechen. Ein Vertrag über die Bestellung von Waren sollte aufgenommen werden (AS 260 ArbBog).

Vor Vertragsabschluss holte die Bw eine UID-Abfrage der Stufe 2 sowie einen Handelsregisterauszug betreffend die A-GmbH München ein.

Die Bw hatte bis zu diesem Geschäftsfall noch keine ig Lieferungen getätigt.

Die Bw legte mit Datum vom 8.5.2003, 12.5.2003, 26.5.2003, 27.5.2003, 28.5.2003 und 30.5.2003 insgesamt 14 Ausgangsrechnungen an die A-GmbH München, wobei in sämtlichen Rechnungen auf den Kaufvertrag vom 7.5.2003 Bezug genommen wurde (AS 191 ff ArbBog).

Die Bw stellte die Waren gegenüber der Spedition \*\*\*\*Sped schriftlich zur Abholung durch den Abnehmer frei, wobei sie jeweils darauf hinwies, dass die Abholung durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgen werde.

Die Ausgangsrechnungen und die Freistellungen faxte die Bw jeweils der A-GmbH München sowie der Spedition \*\*\*\*Sped.

Die Waren wurden am 8. und 12.5. sowie am 4. und 5.6.2003 von der Spedition X\*\*\*\* bei der Spedition \*\*\*\*Sped abgeholt.

Die Abholungen im Mai erfolgten durch V\*\*\*\* Z\*\*\*\*, die Abholungen im Juni erfolgten durch O\*\*\*\* W\*\*\*\* (beides Mitarbeiter der Spedition X\*\*\*\*).

Teilweise waren an der Abholung mehrere LKW beteiligt. Wer in diesem Fall der weitere bzw die weiteren LKW-Fahrer war bzw waren, konnte nicht festgestellt werden.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* oder dessen Söhnen waren an den Abholvorgängen bei der Spedition \*\*\*\*Sped nicht beteiligt.

Zu jeder Selbstabholung wurde von der Spedition \*\*\*\*Sped ein Ausfolgeschein (Selbstabholungsschein) ausgestellt. Diese Ausfolgescheine wurden bis auf einen entweder von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* oder von O\*\*\*\* W\*\*\*\* unterschrieben, einer wurde nicht unterschrieben. Weitere (andere) Unterschriften, zB die Unterschrift von A\*\*\*\* G\*\*\*\*, befinden sich nicht auf den Ausfolgescheinen.

Auf den Ausfolgescheinen wurden in den meisten Fällen die Kfz-Kennzeichen der abholenden LKWs festgehalten, wobei dann, wenn mehrere Abholungen pro Tag erfolgten, die Kfz-Kennzeichen nicht immer bei sämtlichen zuordenbaren Formularen vermerkt wurden.

Die Kfz-Kennzeichen wurden durch den Fahrer bzw den Abholer auf den Ausfolgescheinen angebracht, eine Überprüfung des Fahrzeuges bzw der Kennzeichens erfolgte seitens der Spedition \*\*\*\*Sped nicht.

Bei den auf den Selbstabholungsscheinen angeführten Kfz-Kennzeichen handelt es sich um Kennzeichen von auf die Spedition X\*\*\*\* bzw auf I\*\*\*\* X\*\*\*\* (Kennz\_01, Kennz\_02) zugelassenen LKW bzw beim Kennzeichen Kennz\_03 um ein Kennzeichen für einen auf die Firma E\*\*\*\* Güterbeförderung GmbH zugelassenen LKW, dieses Kennzeichen war an die Spedition X\*\*\*\* vermietet; beim Kennzeichen Kennz\_04 handelt es sich um ein Probekennzeichen (AS 491 ff, 604 ff ArbBog).

Bei Abholungen bei der Spedition \*\*\*\*Sped erfolgte die Anmeldung des jeweiligen Fahrers bei der Rezeption im Parterre durch Vorlage des Freigabescheines. Danach wurden die Fahrer zum entsprechenden Lagerhallenort verwiesen, wo die Ausfolgung der Waren erfolgte.

Die Lagerbewegung wurde direkt auf Basis der vorgelegten Freigabescheine von den Angestellten der Rezeption durchgeführt. Im Lager selbst erfolgte keine Aufzeichnung seitens der Warenübergabe. Hier wurden nur die Selbstabholungsscheine, welche üblicherweise in



3-facher Ausfertigung ausgestellt werden, vorgelegt (Niederschrift mit L\*\*\*\* Q\*\*\*\*, Spedition \*\*\*\*Sped am 13.10.2004, AS 422 ff ArbBog).

Bei Abholung der Waren wurden seitens der Spedition \*\*\*\*Sped keine Legitimationsnachweise der Fahrer verlangt. Die Identität des Abholenden wurde nicht festgehalten. Weder wurden der Name oder die Adresse des bzw der Abholenden aufgezeichnet, noch wurde eine Kopie des Führerscheines oder eines anderen Ausweisdokumentes angefertigt. Die Ausfolgung der Waren erfolgte vielmehr aufgrund der Vorlage der Freistellungen durch den bzw die Abholer.

Nach erfolgter Abholung faxte die Spedition \*\*\*\*Sped der Bw die Ausfolgescheine (Selbstabholungsscheine).

Ein bis zwei Monate nach der Abholung übermittelte die A-GmbH München der Bw die Frachtbriefe (A\*\*\*\* G\*\*\*\* in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012).

Frachtbriefe wurden mit folgenden Datumsangaben ausgefertigt (ab AS 474 ArbBog): 8.5.2003, 12.5.2003, 4.6.2003, 5.6.2003.

Bei den Frachtbriefen handelt es sich um von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* selbst hergestellte Formulare, welche dieser auf seinem Computer gespeichert hatte (A\*\*\*\* G\*\*\*\* in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012).

In diesen Frachtbriefen scheint die Spedition \*\*\*\*Sped jeweils als Versender auf, wobei neben dem Name der Spedition in Klammer der Name der Bw angeführt ist. Im Feld „Unterschrift und Stempel des Versenders“ fehlen Stempel und Unterschrift des Versenders, die Angaben zum Versender sind in Maschinschrift ausgeführt, es ist keine Unterschrift vorhanden.

Als Frachtführer scheint die Spedition X\*\*\*\* auf. Im Feld „Unterschrift und Stempel des Frachtführers“ fehlt ein Stempel der Spedition X\*\*\*\*, es ist in Maschinschrift die Spedition X\*\*\*\* angeführt, weiters ist die Unterschrift von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* angebracht.

Als Empfänger scheint die A-GmbH München auf. Im Feld „Gut empfangen am:“ findet sich jeweils ein Stempel der A-GmbH München und die Unterschrift von M\*\*\*\* St\*\*\*\*.

Die Frachtbriefe 37789, 37790 (jeweils 12.5.2003), 37817, 37818, 37819 (jeweils 4.6.2003), 37820 und 37821 (jeweils 5.6.2003) enthalten als Warenbezeichnung lediglich die Eintragung: „33 Paletten Handelsgüter

Total: 33 ccl“

Die Frachtbriefe wurden von der Spedition \*\*\*\*Sped nicht gesehen (Aktenvermerk AS 486 ArbBog).

Die bei der Spedition \*\*\*\*\*Sped abgeholten Waren gelangten tatsächlich nicht nach Deutschland (bzw ins Gemeinschaftsgebiet) sondern blieben in Österreich und wurden von der Spedition X\*\*\*\*\* in das Lager der F-GmbH in Wien, Z-Gasse gebracht.

Ob die Waren dabei zunächst in ein Lager der Spedition X\*\*\*\*\* oder direkt in das Lager der F-GmbH in Wien gebracht wurden, konnte nicht festgestellt werden.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass A\*\*\*\*\* G\*\*\*\*\*, dessen Söhne oder andere für die Bw handelnden Personen bekannt war, dass die Waren nicht zur A-GmbH München nach Deutschland gebracht werden sondern in Österreich bleiben sollten.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Willenserklärungen seitens der Bw zum Schein abgegeben worden wären.

Ein Scheingeschäft zwischen der Bw und der A-GmbH konnte somit nicht festgestellt werden.

Ein Verkauf der Waren durch die Bw an einen anderen Abnehmer in Österreich erfolgte nicht.

Die Bezahlung der Waren durch die A-GmbH München erfolgte nicht immer zu den vereinbarten Zahlungsterminen, die Bw mahnte die A-GmbH München schriftlich mit einem Mahnschreiben vom 30.7.2003 (Berufung bzw AS 320 ArbBog); die Bezahlung erfolgte im Zeitraum vom 18.6.2003 bis 4.11.2003 zu folgenden Terminen:

18.6.2003	30.000,00 €	Scheck F-GmbH
30.6.2003	30.000,00 €	Scheck F-GmbH
11.7.2003	10.000,00 €	Scheck F-GmbH
21.7.2003	20.000,00 €	Scheck F-GmbH
30.7.2003	30.000,00 €	Scheck F-GmbH
8.8.2003	30.000,00 €	Scheck F-GmbH
25.9.2003	10.000,00 €	bar
10.10.2003	30.000,00 €	Scheck R***** C*****
14.10.2003	70.000,00 €	bar
23.10.2003	198.978,62 €	bar
30.10.2003	63.000,00 €	Überweisung A-GmbH
4.11.2003	2.000,00 €	bar

Die Bezahlung erfolgte somit zT in bar, zT durch Überweisung und zT durch Übergabe von Schecks von R\*\*\*\*\* C\*\*\*\*\* bzw von der F-GmbH. Zusammengefasst stellt sich dies wie folgt dar:

bar	280.978,62 €
Scheck F-GmbH	150.000,00 €
Scheck R**** C****	30.000,00 €
Überweisung A-GmbH	63.000,00 €

Bei den Schecks der F-GmbH handelte es sich um vier Schecks über 30.000 € sowie je einen Scheck über 10.000 € und 20.000 €;

beim Scheck des R\*\*\*\* C\*\*\*\* um einen Scheck über 30.000 €.

Sämtliche Schecks wurden A\*\*\*\* G\*\*\*\* durch M\*\*\*\* St\*\*\*\* (A-GmbH München) im Büro der Bw oder in einem Cafélokal übergeben.

Die Schecks wurden in der Folge durch die Bw eingelöst.

Bei den Barzahlungen handelte es sich um die Beträge von 198.978,62 €, 70.000 €, 10.000 € sowie 2.000 €. Die Barzahlungen erfolgten zu den unten angeführten Terminen, wobei die Beträge von M\*\*\*\* St\*\*\*\* jeweils im Büro der Bw an A\*\*\*\* G\*\*\*\* übergeben wurden:

25.9.2003	10.000,00 €
14.10.2003	70.000,00 €
23.10.2003	198.978,62 €
4.11.2003	2.000,00 €

Details zu den Rechnungen, zur Freistellung bzw zur Abholung:

Mit Datum vom 30.5.2003 legte die Bw eine Rechnung (AS 191 ArbBog) an die A-GmbH München (Rechnung Nr 078/03) über

1.927 Stück	Decken „FAVORIT“ Jackard	5,68 € / Einheit	10.945,36 €
852 Stück	Decken „FAVORIT“ Uni	5,68 € / Einheit	4.839,36 €
330 Stück	Decken „AMBASADOR“ Uni	6,83 € / Einheit	2.253,90 €
510 Stück	Decken „AMBASADOR“ Jackard	6,83 € / Einheit	3.483,30 €
96 Stück	Kinderdecken	2,90€ / Einheit	278,40 €
		Rechnungsbetrag	21.800,32 €

Auf dieser Rechnung ist angeführt:

Zahlung: Überweisung laut Vertrag vom 7.5.2003 auf ein näher angeführtes Konto der Bw bei einer näher genannten Bank

Anlieferung: DDP - Speditionslager Spedition \*\*\*\*Sped

Lieferzeit: „Ware am 30.05.2003 bei Spedition“ \*\*\*\*Sped „freigestellt.“

Verpackung: eine näher genannte Anzahl von Kartons für die verschiedenen Waren  
(in Summe 322 Kartons)

Mit Schreiben (AS 192 ArbBog) ebenfalls vom 30.5.2003 an die Spedition \*\*\*\*Sped führte die Bw aus:

„Freistellung

Sehr geehrte Frau Q\*\*\*\*,

wir bitten Sie folgende Ware für die Fa. A.-GmbH, ... München, Deutschland freizustellen:

**1) 322 Krt div. Decken****38 Paletten (Lieferung vom 30.5.2003)**

Wie Ware wird von Fa. X\*\*\*\* Transport Unternehmen abgeholt.

Dankend im voraus.

Mit freundlichen Grüßen"

Der dazugehörige Selbstabholungsschein datiert vom 2.6.2003 und hat die Nummer 2140-0044-0000/0603 (AS 434 ArbBog).

Die Ware wurde laut Datumsstempel am 4.Juni 2003 ausgefolgt.

Auf dem Selbstabholungsschein ist keine Kfz-Kennzeichen angeführt.

Der Selbstabholungsschein trägt die Unterschrift von O\*\*\*\* W\*\*\*\*.

Es handelte sich um 38 Paletten Waren.

Die Frachtbriefe Nr 37817, 37818 und 37819 vom 4.6.2003 enthalten keine näheren Angaben über die Waren (33 Paletten Handelsgüter) und sind keiner Selbstabholung zuordenbar.

Nach demselben Muster erfolgten die übrigen Rechnungen, Freistellung bzw Abholungen (die oben dargestellten Vorgänge sind in der folgenden Tabelle in *Kursivschrift* dargestellt):

	Rechnungs- datum		über	Re-Nr	AS	Selbstab- holungs- schein	AS	Abholung am	Unterschrift	Kennzei- chen	Pa- let- ten	Frachtbrief Nr der Bw	AS
14	30.5.2003	1 Re	21.800,32 €	078/03	191	2**44- ***3	434	4.6.2003	W*****	nein	38	37817, 37818, 37819 je- weils nur 33 Pal Handels- güter, nicht zuordenbar	
13	28.5.2003	2 Re	38.060,08 €	075/03	193	2**43- ***3	440	5.6.2003	W*****	KO 680 AV	20	37820, 37821 jeweils nur 33 Pal Handelsgüter nicht zuordenbar	
12			9.982,22 €	074/03	194	2**43- ***3	440	5.6.2003	W*****	KO 92 UN	18		
11	27.5.2003	1 Re	21.167,80 €	073/03	196	2**42- ***3	439	4.6.2003 händisch ausge- bessert	nein	KO 92 UN W 2359 P	33	37817, 37818, 37819 je- weils nur 33 Pal Handels- güter, nicht zuordenbar	
			jeweils lt Rechnung am 30.5.2003 freigestellt (tatsächlich wohl am 28.5.2003 freigestellt)					Freistellung AS 438					
10	26.5.2003	2 Re	5.074,64 €	072/03	198	2**29- ***3	437	4.6.2003	W*****	nein	3	37817, 37818, 37819 jeweils nur 33 Pal Han- delsgüter nicht zuordenbar	
9			21.760,64 €	071/03	199	2**41- ***3	436	4.6.2003	W*****	KO 92 UN	33		
			jeweils lt Rechnung am 26.5.2003 freigestellt (tatsächlich wohl am 25.5.2003 freigestellt)					Freistellung AS 435					
8	12.5.2003	4 Re	49.549,60 €	063/03	203	2**32- ***3	451	12.5.2003	Z*****	W 8871 GT	33	37787	478
7			40.572,40 €	062/03	204	2**31- ***3	450	12.5.2003	Z*****	KO 680 AV	33	37788	479
6			59.188,80 €	061/03	205	2**28- ***3	449	12.5.2003	Z*****	nein	33	37789, 37790 jeweils nur 33 Pal Han- delsgüter nicht zuordenbar	
5			23.646,00 €	060/03	206	2**26- ***3 2**27- ***3	447 448	12.5.2003 12.5.2003	Z***** Z*****	nein nein	9 7		
			jeweils lt Rechnung am 12.5.2003 freigestellt					Freistellung AS 446					
4	8.5.2003	4 Re	58.241,60 €	059/03	208	2**25- ***3	445	8.5.2003	Z*****	W 8871 GT KO 680 AV	33	37773 händ korr	476

3			57.700,37 €	058/03	209	2** <u>24</u> - ***3	444	8.5.2003	Z*****	W 8871 GT KO 680 AV	33	37771	474
2			58.047,75 €	057/03	210	2** <u>23</u> - ***3	443	8.5.2003	Z*****	W 8871 GT KO 680 AV	33	37772 händ korr.	475
1			59.186,40 €	056/03	211	2** <u>22</u> - ***3	442	8.5.2003	Z*****	W 8871 GT KO 680 AV	33	37774 händ korr	477
			jeweils lt Rechnung am 8.5.2003 freigestellt					Freistellung AS 441					

Darlehen:

Kurze Zeit nach Erhalt des Großteils der Barzahlungen der A-GmbH München am 14.10.2003 und 23.10.2003 gewährte die Bw am 28.10.2003 der F-GmbH ein Darlehen über 245.000 €. Der von der A-GmbH München bezahlte Betrag wurde von A\*\*\*\* G\*\*\*\* vorübergehend in bar verwahrt und nach Unterfertigung des Darlehensvertrages im Büro der F-GmbH in bar an diese ausbezahlt (Berufung bzw Niederschrift mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* am 10.11.2004, AS 1069 ff ArbBog).

Ein schriftlicher Darlehensvertrag wurde abgeschlossen (AS 329 ff ArbBog).

In diesem Darlehensvertrag war ua vereinbart:

- .) Kreditzweck war der Einkauf diverser Waren durch die F-GmbH. Weiters wurde der Bw ein Jahresumsatz mit der F-GmbH über 500.000 € zugesichert.
- .) Ein Rückzahlungsplan (Zahlung auf das Bankkonto der Bw) wurde vereinbart.
- .) Pauschalzinsen von 4.000 € wurden vereinbart, eine vorzeitige Rückzahlung war zulässig.
- .) Unter näher ausgeführten Bedingungen bestand die Möglichkeit für die Bw zur Geltendmachung von Terminverlust.
- .) Die Bw hatte das Recht, im Fall einer nach zweimaliger schriftlicher Aufforderung nicht beglichenen Rate den Warenbestand der F-GmbH im Wert von 150% der Kreditsumme als ihr Eigentum zu betrachten (Punkt 5.7.).
- .) „Die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien aus diesem Vertrag entstehen nur dann, wenn der Kreditnehmer spätestens in 3 Tagen nach dem Abschluss dieses Vertrages folgende Bedingungen erfüllt:
  - \*) er macht eine Erklärung in Form eines Protokolls, so dass diese sowohl nach der Exekutionsordnung als auch nach der Zivilprozessordnung einen Exekutionstitel darstellt und legt dieses notarielle Protokoll dem Kreditgeber vor.
  - \*) er erklärt sich einverstanden, stetig Waren im Wert von 150% der Kreditsumme als Sicherheit der Kreditrückzahlung und der Zinsen dem Kreditgeber im Lager zu halten. Die Ware und deren Preis wird vom Kreditgeber mitbestimmt.
  - \*) er macht eine Erklärung in Form eines Protokolls, dass die Ware, die als Sicherheit der Rückzahlung und der Zinsen nicht schon anderweitig verpfändet ist.“
- .) Im Fall einer Verletzung einer Verpflichtung des Kreditnehmers (F-GmbH) sollte am Tag der schriftlichen Zahlungsaufforderung des Kreditgebers die ganze Verbindlichkeit fällig werden.
- .) „Für alle Verbindlichkeiten die aus diesem Kreditverhältnis entstehen haften für die volle Kreditsumme neben dem Kreditnehmer die nachstehend angeführten Personen als Mitschuldner zur ungeteilten Hand“:

:] Fr\*\*\*\* U\*\*\*\*, ... [Adresse]

„Bei Ausscheiden des Mitschuldners muss gewährleistet sein, dass der bzw die Nachfolger oder Verbliebenen die Verpflichtung übernehmen (Dies muss notariell festgehalten werden).“  
 .) „Alle Streitfragen und Auseinandersetzungen, die aus diesem Vertrag resultieren, unterliegen unter Ausschluss des Rechtsweges der Übergabe an ein Schiedsgericht in Wien, Österreich.“

Der Vertrag ist namens der F-GmbH von deren Geschäftsführerin U\*\*\*\* Fr\*\*\*\* unterfertigt.

Der Darlehensbetrag sollte in sieben Raten (je 35.000 €, letzte Rate 39.000 €) zu den Terminen 14.11.2003, 28.11.2003, 12.12.2003, 23.12.2003, 8.1.2004, 22.1.2004, 25.2.2004 zurückgezahlt werden.

Liste über den Lagerbestand der F-GmbH von Mitte Oktober 2003 sind aktenkundig (AS 341 ff ArbBog).

Die Zuzahlung und die Rückzahlungen des Darlehens erfolgten in bar. Der Darlehensbetrag wurde – wenn auch nicht zu den vereinbarten Terminen – vollständig an die Bw zurückgezahlt (A\*\*\*\* G\*\*\*\* in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012 und die in dieser Verhandlung übergebene Aufstellung über die Darlehenstilgung Blg ./C).

## **2004:**

In den Monaten Juni, Juli und September 2004 trat die Bw im Rahmen von Lieferungen F-GmbH - Bw - A-GmbH München als Zwischenhändlerin auf.

Bei diesen Geschäften wurden jeweils Waren im Nämlichkeitsverhältnis 1:1 (dh die Waren waren hinsichtlich Bezeichnung und Menge identisch) von der F-GmbH über die Bw an die A-GmbH München weiterverkauft, wobei es sich bei diesen Waren nicht um die üblichen Handelswaren der Bw, sondern vielmehr um Damenunterwäsche, Teddybär etc handelte.

Als weitere Zwischenhändlerin für Lieferungen der F-GmbH an die A-GmbH München trat neben der Bw die L9\*\*\* auf.

Vorlieferanten der F-GmbH waren in einer Kette die österreichischen Firmen L5\*\*\* und L6\*\*\*, in einer zweiten Kette die österreichischen Firmen L7\*\*\* und L8\*\*\*.

Abnehmer der A-GmbH München waren die österreichischen Firmen P-GmbH und die G4\*\*\*-GmbH.

Die Bw und die L9\*\*\* kürzten jeweils ihre Umsatzsteuerzahllast um die von der F-GmbH als Umsatzsteuer ausgewiesenen Beträge (Vorsteuer).

Die F-GmbH ihrerseits kürzte ihre Umsatzsteuerzahllast um die von der L6\*\*\* und von der L8\*\*\* an sie verrechnete - jedoch nicht abgeführte - Umsatzsteuer (Vorsteuer).



Bei der L5\*\*\* und der L7\*\*\* waren weder Buchhaltungen noch Geschäftssitze oder Personen vorzufinden, die über die auf deren Geschäftspapier fakturierten Lieferungen Auskunft geben hätten können.

Die als Kunden der A-GmbH München auftretende P-GmbH und die G4\*\*\*-GmbH waren Scheinfirmen. Die im Firmenbuch eingetragenen Personen waren nicht existent bzw wussten nichts von ihrer Eintragung.

Über die F-GmbH wurde mit Beschluss des HG Wien vom Dezember\_2004 ein Konkursverfahren eröffnet.

Die F-GmbH legte an die Bw insgesamt Rechnungen über 1.564.389,19 € zuzüglich 312.877,84 € Umsatzsteuer.

Die Bw legte an die A-GmbH München insgesamt Rechnungen über 1.598.010,50 € (laut Vorbringen: steuerfreie ig Lieferung).

Der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) betrug somit rund 1,02.

Von Juni bis Juli 2004 legte die F-GmbH acht Rechnungen an die Bw mit einem Gesamtvolumen von 1.128.375,19 € zuzüglich Umsatzsteuer; die Bw legte an die A-GmbH München acht Rechnungen mit einem Gesamtvolumen von 1.150.909,70 €.

Fünf Rechnungen der F-GmbH datieren vom 22.6.2004, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datieren vom 24.6.2004.

Drei Rechnungen der F-GmbH datieren vom 21.7.2004, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datieren vom 22.7.2004.

Der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) iZm diesen acht Rechnungen berug rund 1,02.

Im Juni fanden fünf Transporte jeweils beginnend am 28.6.2004, im Juli fanden drei Transporte jeweils beginnend am 26.7.2004 statt.

Im September 2004 legte die F-GmbH drei Rechnungen an die Bw mit einem Gesamtvolumen von 436.014 € zuzüglich Umsatzsteuer; die Bw legte an die A-GmbH München drei Rechnungen mit einem Gesamtvolumen von € 447.100,80.

Die drei Rechnungen der F-GmbH datieren vom 28.9.2008, die diesbezüglichen Rechnungen der Bw an die A-GmbH München datieren ebenso vom 28.9.2004.

Der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) aus diesen drei Rechnungen betrug rund 1,025.

Die Transporte zu den Rechnungen vom September fanden jeweils von 21.10.2004 bis 22.10.2004 statt.

Zwischen der Bw und der A-GmbH München wurden jeweils schriftliche Kaufverträge abgeschlossen (AS 700 f, 751 f, 755 f ArbBog).

Im Zuge der beiden Geschäftsfälle im Juni und Juli 2004 besichtigte A\*\*\*\* G\*\*\*\* die Waren dem Grunde nach bei der F-GmbH.

Bei dieser Besichtigung wurden allerdings die Kartons nicht geöffnet, A\*\*\*\* G\*\*\*\* verließ sich darauf, dass die angegebenen Waren darin enthalten waren. Die Waren waren zum Transport verpackt, die Verpackungen waren in einem guten Zustand, die Paletten (zum Teil) mit Folie überzogen.

Beim Geschäftsfall im September befanden sich die Waren im Lager der Spedition ABC-Cargo und wurde nicht besichtigt, es erfolgte eine telefonische Abklärung (Niederschrift mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* am 13.6.2007 Seite 4, UFS-Akt)

Die Bw beauftragte die Spedition ABC-Cargo mit dem Transport der Waren nach Deutschland. Die Spedition ABC-Cargo beauftragte ihrerseits die Spedition RTG (Frachtführer) mit dem Transport der Waren.

Die Waren befanden sich bei den Geschäftsfällen im Juni und Juli 2004 in einem Lager der F-GmbH in der Z-Gasse in Wien und wurden dort vom Frachtführer abgeholt.

Beim Geschäftsfall im September 2004 befanden sich die Waren in einem Lager der ABC Cargo und wurden vom Frachtführer dort abgeholt.

Die Waren wurden jeweils von der Spedition RTG abgeholt und in ein Lager der Spedition \*\*\*Fracht in bzw bei München gebracht und gelangten somit tatsächlich nach Deutschland.

Bei den Geschäftsfällen im Juni und Juli 2004 wurde von einem Angestellten der F-GmbH der Name des jeweiligen Fahrers samt Reisepass- bzw Führerscheinkopie und Unterschrift im Einzelnen festgehalten (Niederschrift mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* am 13.6.2007, UFS-Akt und in der mündlichen Berufungsverhandlung; Ausweiskopien AS 626, 633, 640, 648, 655, 661, 669 und 677 ArbBog).

Die Abholvorgänge und Rechnungen stellen sich zusammengefasst wie folgt dar:

Datum F-GmbH Rechnung + Liefer-schein	AS	Summe netto	Datum Bw Rechnung + Liefer-schein	AS	Summe	Ware übernommen durch Bw	Re Nr

22.6.2004	630 f	116.537,36 €	24.6.2004	628 f	118.850,24 €	22.6.2004	057/04
22.6.2004	637 f	119.014,50 €	24.6.2004	635 f	121.399,00 €	22.6.2004	058/04
22.6.2004	645 f	111.579,63 €	24.6.2004	642 f	113.806,56 €	22.6.2004	059/04
22.6.2004	623 f	113.836,90 €	24.6.2004	621 f	116.113,30 €	22.6.2004	060/04
22.6.2004	652 f	127.450,80 €	24.6.2004	650 f	129.997,60 €	22.6.2004	061/04
Ware lagernd bei F-GmbH, übernommen durch den Fahrer jeweils am <u>28.6.2004</u> , Kfz-Kennzeichen und Name der Fahrer wurde jeweils aufgezeichnet bzw ein Ausweisdokument kopiert, der Fahrer quittierte meist die Übernahme der Ware.							
21.7.2004	675 f	179.643,00 €	22.7.2004	673 f	183.191,50 €	22.7.2004	086/04
21.7.2004	667 f	192.025,00 €	22.7.2004	665 f	195.837,50 €	22.7.2004	087/04
21.7.2004	659 f	168.288,00 €	22.7.2004	657 f	171.714,00 €	22.7.2004	088/04
Ware lagernd bei F-GmbH, übernommen durch den Fahrer jeweils am <u>26.7.2004</u> , Kfz-Kennzeichen und Name der Fahrer wurde jeweils aufgezeichnet bzw ein Ausweisdokument kopiert, der Fahrer quittierte die Übernahme der Ware.							
28.9.2004	714 f	139.134,00 €	28.9.2004	712	142.992,00 €		136/04
28.9.2004	718 f	146.716,80 €	28.9.2004	716	150.144,00 €		135/04
28.9.2004	722 f	150.163,20 €	28.9.2004	720	153.964,80 €		134/04
Ware lagernd bei Spedition ABC Cargo, Abholung laut Frachtbriefen am <u>21.10.2004</u>							

Die Bezahlung des Kaufpreises durch die A-GmbH München an die Bw erfolgte stets in bar, die Geldbeträge wurden von M\*\*\*\* St\*\*\*\* im Büro der Bw in Wien an A\*\*\*\* G\*\*\*\* übergeben.

Umgehend nach Empfang der Zahlungen durch M\*\*\*\* St\*\*\*\* erfolgten im Büro der F-GmbH die Zahlungen in bar durch A\*\*\*\* G\*\*\*\* an den Geschäftsführer der F-GmbH, Ch\*\*\*\* J\*\*\*\*.

Die auf den Kaufpreis entfallende Umsatzsteuer wurde nicht entrichtet sondern mit Verbindlichkeiten der F-GmbH bei der Bw angerechnet. (Niederschrift mit A\*\*\*\* G\*\*\*\* am 13.6.2007, UFS-Akt)

An den Terminen 12.7./13.7., 14.7., 4.8., 19.8., 10.11. und 11.11. wurden folgende Zahlungen geleistet:

Datum	an Bw	an F-GmbH	AS
12.7.2004	300.000,00 €		761
13.7.2004		300.000,00 €	762
14.7.2004	300.166,70 €		763
14.7.2004		300.000,00 €	762
4.8.2004	250.000,00 €		765

4.8.2004		250.000,00 €	766
19.8.2004	300.743,00 €		767
19.8.2004		301.000,00 €	768
10.11.2004	247.100,80 €		698
10.11.2004		247.000,00 €	697
11.11.2004	200.000,00 €		696
11.11.2004		170.000,00 €	695

Jeweils wenige Tage nach den Lieferungen Ende Juni und Ende Juli in das Speditionslager der Spedition \*\*\*Fracht in bzw bei München wurden von verschiedenen Frachtführern Waren bei der Spedition \*\*\*Fracht abgeholt und zur F-GmbH gebracht (Niederschrift mit V\*\*\*\* Z\*\*\*\* am 26.4.2007, AS 614 ff ArbBog).

Es konnte nicht festgestellt werden, dass A\*\*\*\* G\*\*\*\* oder eine andere bei der Bw verantwortliche Person über die Herkunft oder über das weitere Schicksal der streitgegenständlichen Waren informiert waren.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass seitens der Bw gegenüber der F-GmbH oder gegenüber der A-GmbH München Willenserklärungen bloß zum Schein abgegeben hätte bzw dass die Bw ein Scheingeschäft abschließen wollte.

Ein Scheingeschäft konnte somit nicht festgestellt werden.

Diese Feststellungen gründen sich auf die in den Veranlagungsakten und im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers erliegenden Schriftsätze, Urkunden und Niederschriften, insbesondere die bereits bei den einzelnen Feststellungen angeführten Beweismittel sowie auf folgende

### **Beweiswürdigung:**

#### **2003:**

Der Import der Textilien aus der Slowakei durch die Bw, die Lieferung der Waren in ein Verwahrungslager der Spedition \*\*\*\*Sped, der Kaufpreis und die Verzollung dieser Waren sind mittlerweile unstrittig. Ebenso unstrittig sind die Geschäftsbeziehungen der Bw mit den slowakischen Lieferanten (Bartergeschäfte etc).

Die Feststellung, dass die Abholungen der Waren im Jahr 2003 durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgten gründet sich auf die Angaben des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* (Niederschrift am 26.4.2007, Seiten 2 und 3, AS 614 ff ArbBog und dessen in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012 vorgelegte schriftliche Erklärung Blg ./B, UFS-Akt), des O\*\*\*\* W\*\*\*\* (Niederschrift am 11.2.2013, UFS-Akt) und der Speditionsangestellten L\*\*\*\* Q\*\*\*\* (Niederschrift am 13.10.2004 Seite 2, AS 422 ff ArbBog), weiters auf die Tatsache, dass auf den Selbstabholungsscheinen Kfz-Nummern von auf die Spedition X\*\*\*\* zugelassenen bzw dieser

zuzurechnenden Fahrzeugen angeführt sind, sowie auf die Unterschriften des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* bzw des O\*\*\*\* W\*\*\*\* (beides Angestellte der Spedition X\*\*\*\*) auf den Selbstabholungsscheinen und die Nennung der Spedition X\*\*\*\* in den Freistellungen durch die Bw (AS 435, 438, 441 und 446 ArbBog).

Der Prüfer ist hingegen, gestützt auf die Angaben des Speditionsangestellten D\*\*\*\* K\*\*\*\* (Niederschriften am 13.10.2004, AS 424 f ArbBog und am 18.7.2006, AS 430 ff ArbBog) und des V\*\*\*\* Z\*\*\*\* (Niederschrift am 30.6.2004, AS 588 ff ArbBog), davon ausgegangen, dass A\*\*\*\* G\*\*\*\* bzw dessen Söhne die Waren abgeholt hätten und keine Abholung durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgt sei.

Die Angaben des D\*\*\*\* K\*\*\*\* stehen sowohl im Widerspruch zur Aussage der Speditionsangestellten L\*\*\*\* Q\*\*\*\*, wonach die Abholung durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgt sei als auch zur Aussage von O\*\*\*\* W\*\*\*\*, wonach A\*\*\*\* G\*\*\*\* oder dessen Söhne bei der Abholung nicht anwesend gewesen seien.

Die Bw hat im Verfahren aufgezeigt, dass die Abholung der großen Warenmengen nur mittels LKW möglich war. D\*\*\*\* K\*\*\*\* spricht zwar auch von einer Abholung mittels LKW, zugleich erklärt er jedoch, bei den LKW habe es sich ausschließlich um die Fahrzeugtype Volvo 740 gehandelt. Bei dieser Fahrzeugtype handelt es sich jedoch um einen PKW. Seine Angaben sind somit in sich widersprüchlich. Mit einem PKW war eine Abholung logistisch praktisch ausgeschlossen.

D\*\*\*\* K\*\*\*\* hat weiters eine Anwesenheit von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* oder einer Spediton X\*\*\*\* bei den Abholungen ausdrücklich verneint bzw ausgeschlossen. Diese Aussage steht jedoch in unauflöschlichen Widerspruch zu den Unterschriften von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* und von O\*\*\*\* W\*\*\*\* sowie zu der Anführung der Kfz-Kennzeichen der Spediton X\*\*\*\* auf den Selbstabholungsscheinen sowie zu den Angaben der Zeugin L\*\*\*\* Q\*\*\*\*, wonach die Abholungen durch die Spedition X\*\*\*\* erfolgt seien und den Angaben von O\*\*\*\* W\*\*\*\*, wonach A\*\*\*\* G\*\*\*\* und dessen Söhne nicht bei den Abholungen anwesend waren. Die Angaben des Zeugen D\*\*\*\* K\*\*\*\* erweisen sich damit als nicht tragfähig.

Die Feststellung, dass die Waren nicht nach Deutschland, sondern in ein Lager des der F-GmbH in Wien gebracht wurden gründet sich auf Angaben von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* (Niederschrift am 26.4.2007, Seiten 2 und 3, AS 614 ff ArbBog und dessen in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012 vorgelegte schriftliche Erklärung Blg ./B, UFS-Akt).

Objektive Nachweise für einen Transport der Waren nach Deutschland liegen nicht vor. Aus den Bestimmungen des Art 7 Abs 3 UStG sowie aus der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl 401/1996) ergibt sich, dass der Unternehmer nachweisen muss, dass er

oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist. Den Unternehmer (im Streitfall somit die Bw) trifft daher für diesen Umstand die Beweislast.

Diesen Beweis hat die Bw nicht erbracht. Als Beweismittel für die Beförderung der streitgegenständlichen Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet standen lediglich die im Verfahren vorgelegten Frachtbriefe zur Verfügung. Diese Frachtbriefe erweisen sich jedoch als Nachweismittel aus mehreren Gründen als ungeeignet.

Die Frachtbriefe weisen zwar Stempel und Unterschrift der A-GmbH München (M\*\*\*\* St\*\*\*\*) sowie die Unterschrift von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* auf, doch legen zahlreiche Umstände nahe, dass damit nicht das tatsächliche Einlangen der Waren in München bzw der Transport nach München bestätigt wurde.

Die Frachtbriefe wurden von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* erstellt (A\*\*\*\* G\*\*\*\* in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012).

V\*\*\*\* Z\*\*\*\* hat einen Transport nach München mittlerweile verneint, hat also die Unrichtigkeit der Frachtbriefe bereits bestätigt.

M\*\*\*\* St\*\*\*\* war als wesentlich in das von den Abgabenbehörden festgestellte Umsatzsteuerkarussell involvierte Person nicht glaubwürdig. Die im Verfahren von Seiten des Finanzamtes aufgezeigten Umstände bzw beigebrachten Beweismittel lassen es als gewiss erscheinen, dass sowohl die F-GmbH als auch die A-GmbH München bzw deren Geschäftsführer M\*\*\*\* St\*\*\*\* Warenbewegungen vorgetäuscht haben und dass tatsächlich nur in geringem Umfang tatsächlich Waren nach München gelangt sind (Niederschrift mit V\*\*\*\* Z\*\*\*\* am 26.4.2007, AS 614 ff ArbBog).

Die Bw hat angeführt, dass seitens der Spedition X\*\*\*\* an die A-GmbH München Rechnung (AS 591 ff ArbBog) über den Warentransport nach München gelegt worden sei; damit werde der Warentransport bewiesen. Allerdings gilt für diese Rechnungen das Gleiche wie für die Frachtbriefe, zumal ebenfalls nur V\*\*\*\* Z\*\*\*\* und M\*\*\*\* St\*\*\*\* als Mitwirkende aufscheinen. Der Zahlungsfluss iZm der Rechnung vom 30.5.2003 ist zudem nicht ausreichend nachgewiesen, wird doch auf der Rechnung lediglich eine Barzahlung bestätigt, was angesichts der oben aufgezeigten Umstände und der Aussagen von V\*\*\*\* Z\*\*\*\* nur einen äußerst geringen Beweiswert hat.

Die Frachtbriefe selbst weisen eine Gestaltung auf, die ihre Richtigkeit in Frage stellt. So findet sich auf diesen keine Unterschrift des Versenders, zum Teil sind die Waren nicht näher angeführt (Handelsgüter), zum Teil stimmt die Anzahl der angeführten Paletten nicht mit der Anzahl laut Selbstabholungsschein überein.

Der Nachweis, dass die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden sind, wurde damit nicht erbracht.

Die Geschäftsbeziehungen der Bw zu den Unternehmen im Umfeld der F-GmbH bzw des Ch\*\*\*\* J\*\*\*\* sind unstrittig. Die Bw belieferte auch im Jahr 2004 die F-GmbH sowie in den Jahren 2003 und 2004 auch zB die L3\*\*\* GmbH; Rechnungen sind aktenkundig (AS 109 ff, 786 ff; 800; 802 ff; 816 ff; 1097 ff, 1360 ff ArbBog).

Die Feststellung, dass in den Jahren 2003 und 2004 sämtliche für die Bw bestimmten Barbeträge seitens der A-GmbH München durch M\*\*\*\* St\*\*\*\* an A\*\*\*\* G\*\*\*\* übergeben wurden gründet sich auf den Aktenvermerk des Prüfers vom 5.11.2004 (AS 748 ArbBog) die Unterschriften von A\*\*\*\* G\*\*\*\* auf den entsprechenden Eingangsbestätigung sowie auf die Angaben des A\*\*\*\* G\*\*\*\* in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Überweisung der A-GmbH München an die Bw sind unstrittig (Beleg der Commerzbank über Überweisung von 65.000 € [richtig: 63.000 €] AS 213 ArbBog).

Die Feststellungen zur Übergabe der Schecks an die Bw gründen sich auf das Vorbringen der Bw; die Empfangsbestätigungen tragen die Unterschriften von F\*\*\*\* G\*\*\*\* (AS 295, 297, 299, 301 und 307 ArbBog) bzw von H\*\*\*\* N\*\*\*\* (Bw) (AS 303 ArbBog).

Für die Einlösung von Schecks existieren Empfangsbestätigungen von Banken (AS 293 ff ArbBog).

Aussteller	Datum	Betrag	AS ArbBog
F-GmbH	11.6.2003	30.000,00 €	293
F-GmbH	15.7.2003	20.000,00 €	294 f
F-GmbH	8.7.2003	10.000,00 €	296 f
F-GmbH	22.7.2003	30.000,00 €	298 f
F-GmbH	29.7.2003	30.000,00 €	300 f
R**** C****	1.10.2003	30.000,00 €	302 f
F-GmbH	26.6.2003	30.000,00 €	304 ff

Für die Barzahlung am 23.10.2003 über 198.978,62 €, am 14.10.2003 über 70.000 € (AS 214 f ArbBog), vom 25.9.2003 über 10.000 € (AS 309 ArbBog) und vom 4.11.2003 über 2.000 € (AS 319 ArbBog) existieren Empfangsbestätigungen.

Die tatsächliche Abwicklung der Zahlungen (bar, Scheck, Überweisung) ergibt sich darüber hinaus aus einem Protokoll vom 23.10.2003 (AS 315 ArbBog) über eine Besprechung von M\*\*\*\* St\*\*\*\* (A-GmbH München), H\*\*\*\* N\*\*\*\* (Bw) und A\*\*\*\* G\*\*\*\* (Bw) welches ausführt, es sei festgestellt worden, dass die offene Summe zu Gunsten der Bw 263.978,62 € betrage. M\*\*\*\* St\*\*\*\* habe versichert, dass bereits eine Summe von 65.000 € an die Bw überwiesen worden sei. Daraus resultiere eine offene Forderung von 198.978,62 €. „Nach Empfang der heutigen Summe“ ... „und unter der Voraussetzung des Empfanges der versicherten Summe“ betrachteten die Parteien den Vertrag vom 7.5.2003 als erfüllt.

Die Feststellung, dass die Bw bis zu dem streitgegenständlichen Geschäftsfall noch keine ig Lieferungen getätigt hatte gründet sich auf die Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf die Umsatzsteuererklärungen der Bw für die Jahre 1995 bis 2002.

Dass die Bw an die Spedition \*\*\*\*Sped keinen Auftrag erteilt hat, die Identität des Abholers festzuhalten und dass diese auch tatsächlich nicht festgehalten wurde, ist unstrittig.

#### **2004:**

Die Feststellungen über die vertragsgegenständlichen Waren, das Nämlichkeitsverhältnis 1:1 sowie die vereinbarten Preise sind unstrittig und stehen im Einklang mit den Kaufverträgen vom 24.9.2004 (AS 700 f ArbBog), 8.6.2004 (AS 751 f ArbBog) und 12.7.2004 (AS 755 f ArbBog), den Rechnungen der F-GmbH an die Bw (AS 355 ff ArbBog), den Lieferscheinen sowie dem Schreiben der Bw an die A-GmbH München vom 22.10.2004 (Übermittlung der Rechnungen, Lieferungen durchgeführt laut Vertrag vom 24.9.2004 – AS 699 ArbBog).

Die Feststellungen über die Abholzeitpunkte, Abholorte und die Beförderung der Waren durch die Spedition RTG zur Spedition \*\*\*Fracht nach München gründen sich auf die CMR-Frachtbriefe und Lieferscheine (AS 867 ff, 945 ff und 713 ff ArbBog) und die Versandaufträge der Bw an die Spedition ABC Cargo (AS 690 und 776 ArbBog).

Diese Frachtbriefe werfen keine Zweifel über ihre Richtigkeit auf, zumal sie von den jeweiligen Fahrern der Spedition RTG ausgestellt wurden, zT eine detaillierte Beschreibung des Zustandes der beförderten Fracht enthalten (zB Kartons aufgerissen, Sicht auf Ware etc) und sowohl vom Frachtführer als auch vom Empfänger, der Spedition \*\*\*Fracht abgestempelt und unterschrieben wurden. Weder hinsichtlich der Spedition \*\*\*Fracht noch hinsichtlich der Spedition RTG ist eine Nahebeziehung zu dem von den Abgabenbehörden ermittelten Umsatzsteuerbetrugsskandal oder zur Bw behauptet worden oder hervorgekommen. Diese Stempel und Unterschriften liefern damit eine unabhängige Bestätigung des Warenflusses. Es wurden keine Umstände dargetan, die die Spedition RTG oder die Spedition \*\*\*Fracht hätten veranlassen sollen, tatsächenswidrige Beurkundungen vorzunehmen.

Weiters gründen sich die Feststellungen auf die Ermittlungsergebnisse bei der Spedition RTG (AS 847 ff ArbBog), denen zufolge die Transporte laut Spedition wirklich durchgeführt wurden und die CMR Frachtbriefe von der Spedition RTG stammen, auf den Zahlungseingang laut Kontoauszügen von der Spedition ABC-Cargo bei der Spedition RTG (AS 855 f ArbBog) und die Rechnungen der Spedition ABC-Cargo an die Bw (AS 689, 866 ArbBog). Die Bezahlung des Warentransportes ist damit nachgewiesen.

Die Ermittlungsergebnisse des Prüfers über die Fahrtrouten der Liefer-LKW vermögen zu keinem anderen Ergebnis zu führen. Denn die Geoboxdaten konnten nur LKW-Bewegungen auf Autobahnen in Österreich belegen, Fahrten in Österreich auf anderen Straßen als Autobahnen



oder Fahrten in Deutschland waren aus diesen Daten von vornherein nicht erkennbar. Angesichts der eindeutigen Empfangsbestätigungen durch den Empfänger (Spedition \*\*\*Fracht) ergab sich damit eine Lieferung der Waren nach Deutschland.

Die Waren gelangten ua am 28.6. und am 26.7.2004 zur Spedition \*\*\*Fracht. Der Niederschrift mit V\*\*\*\* Z\*\*\*\* am 26.4.2007 (AS 614 ff ArbBog) ist zu entnehmen, dass am 1.7. und am 2.8.2004 durch verschiedene Frachtführer Waren von der Spedition \*\*\*Fracht abgeholt und zur F-GmbH gebracht wurden. Es erscheint naheliegend, dass es sich dabei um die von der Bw gelieferten Waren handelte. Auch dies spricht für die tatsächliche Lieferung der Waren an die Spedition \*\*\*Fracht.

Die Feststellungen über die Barzahlungen zwischen der A-GmbH München, der Bw und der F-GmbH sowie darüber, wer als Zahler bzw Empfänger konkret auftrat gründen sich auf die Kassaeingangsbelege und Empfangsbestätigungen, die Aufzeichnungen im Kassabuch der Bw (AS 695 ff und 760 ff ArbBog) sowie die Angaben von A\*\*\*\* G\*\*\*\* (mündliche Berufungsverhandlung und Aktenvermerk vom 5.11.2004, AS 748 ArbBog).

Die Feststellung, dass A\*\*\*\* G\*\*\*\* die Waren bei den Geschäftsfällen im Juni und Juli 2004 dem Grunde nach besichtigt hat gründet sich auf dessen Angaben (Niederschrift am 13.6.2007, UFS-Akt und in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6.12.2012) sowie auf die Übernahmebestätigungen durch die Bw auf den Lieferscheinen.

### **Scheingeschäfte:**

§ 916 ABGB lautet:

- (1) Eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben wird, ist nichtig. Soll dadurch ein anderes Geschäft verborgen werden, so ist dieses nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen.
- (2) Einem Dritten, der im Vertrauen auf die Erklärung Rechte erworben hat, kann die Einrede des Scheingeschäftes nicht entgegengesetzt werden.

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn Willenserklärungen im Einverständnis mit dem Empfänger bloß zum Schein abgegeben werden. Scheingeschäfte werden meist zur Täuschung der Behörden oder dritter Personen geschlossen.

In den seltensten Fällen wollen die Parteien überhaupt nicht rechtsgeschäftlich tätig werden (sogenanntes absolutes Scheingeschäft); meist wollen sie bloß ein anderes, wirklich gewolltes Geschäft („verdecktes Geschäft“), verschleiern. Das zum Schein abgeschlossene Geschäft wirkt zwischen den Parteien nicht, weil es ja nicht gewollt ist und keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraut hat. Ein allfällig verdecktes Geschäft ist nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen (§ 916 Abs 1 Satz 2 ABGB); es ist wirksam, wenn es den

Erfordernissen eines gültigen Rechtsgeschäftes entspricht. Dabei ist besonders darauf zu achten, ob das verdeckte Geschäft nicht nach § 879 ABGB ungültig ist (*Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht<sup>12</sup>, I 130).

§ 916 betrifft Scheingeschäfte, das sind empfangsbedürftige Willenserklärungen, die mit Einverständnis des Empfängers nur zum Schein abgegeben werden. Zum Schein abgegeben sind Erklärungen, die einverständlich keine bzw nicht die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen. Das Einverständnis muss bei Abgabe der Erklärung(en) bestehen. Das Einverständnis unterscheidet den Fall von der Mentalreservation, auch der durchschauten; der fehlende Rechtsfolgewille vom Umgehungsgeschäft. Auf Umgehungsgeschäfte ist § 916 unanwendbar. Auch Treuhandgeschäfte sind gewollt, daher keine Scheingeschäfte (*Rummel* in *Rummel*<sup>P</sup>, § 916 Rz 1 mwN).

Die Beweislast für den Scheincharakter eines Geschäfts trägt derjenige, der sich auf diesen beruft. Ob im Einzelfall ein Scheingeschäft vorliegt, ist Tat-, nicht Rechtsfrage (*Rummel* in *Rummel*<sup>P</sup>, § 916 Rz 5 mwN).

Im Streitfall beruft sich die Abgabenbehörde auf das Vorliegen von Scheingeschäften zwischen der F-GmbH und der Bw (2004) sowie zwischen der Bw und der A-GmbH München (2003 und 2004).

Die von der Abgabenbehörde angeführten Umstände vermögen allerdings die Feststellung, es seien im Streitfall Scheingeschäfte vorgelegen, nicht zu tragen. Dies aus folgenden Gründen:

Wesentlich aus der Sicht der Abgabenbehörde ist, dass sich die streitgegenständlichen Vorgänge im Umfeld eines mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetruges abgespielt haben.

Dazu ist zu sagen, dass die Bw bzw die für die Bw handelnden Personen (wie sich etwa aus dem Ermittlungsbericht von 14.11.2008 ergibt) in diesem Umsatzsteuerkarussellbetrug ansonsten (neben den streitgegenständlichen Vorgängen) keine Rolle spielen.

Die Bw und die für sie handelnden Personen kommen in der diesbezüglichen aktenkundigen graphischen Darstellungen (AS 57 ArbBog) nicht vor. Andere Personen und Gesellschaften stehen in dem mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug im Mittelpunkt (etwa die F-GmbH, die A-GmbH München, Ch\*\*\*\* J\*\*\*\*, M\*\*\*\* St\*\*\*\*, R\*\*\*\* C\*\*\*\* und V\*\*\*\* Z\*\*\*\*).

Die Bw und die für sie handelnden Personen sind nicht an den in den mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug verwickelten Gesellschaften beteiligt, die in dem mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug agierenden Personen sind nicht an der Bw beteiligt. Anders als bei den an dem mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug beteiligten Gesellschaften sind an der Bw auch keine Strohmänner oder tatsächlich nicht existierende Personen als Gesellschafter oder Geschäftsführer engagiert. Die Bw ist auch nicht, wie etwa zahlreiche Gesellschaften aus dem

mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug, in Konkurs gegangen und hat sich nicht auf diese Art der Verantwortung entzogen.

Vor dem ersten der streitgegenständliche Geschäftsfälle im Jahr 2003 war die Bw bereits seit mehreren Jahren eine Vorlieferantin von an dem mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug beteiligten Gesellschaften. Nach der Aktenlage fand für den Zeitraum 07/2002 – 03/2003 bei der Bw eine Umsatzsteuersonderprüfung statt, welche zu keiner Beanstandung führte (Bilanzakt). In diesem Zeitraum fanden ua Lieferungen an die L3\*\*\* (AS 1360 ff ArbBog) statt. Solcherart bestand auch für die Bw kein besonderer Anlass zum Misstrauen. Die Lieferungen der Bw an die F-GmbH im Streitzeitraum wurden vom Prüfer ebenfalls nicht beanstandet.

Im Jahr 2003 wurden die Waren durch die Bw unstrittig von unbeteiligten Dritten erworben. Die Überweisung eines Teiles des Kaufpreises durch die A-GmbH München ist belegmäßig nachgewiesen. Mit der A-GmbH München wurde ein schriftlicher Käufertrag geschlossen. Die Waren wurden – wie zwischen der Bw und der A-GmbH München vereinbart – von der Spedition X\*\*\*\* abgeholt.

Es ist davon auszugehen, dass über die Verbringung der Waren anstelle zur A-GmbH München ins Lager der F-GmbH von vornherein Einvernehmen zwischen M\*\*\*\* St\*\*\*\* (A-GmbH München), V\*\*\*\* Z\*\*\*\* (Spedition X\*\*\*\*) und der Geschäftsführung der F-GmbH bestand. Seitens der Abgabenbehörde wurde allerdings kein Nachweis erbracht, dass auch den für die Bw handelnden Personen bekannt gewesen wäre, dass die Waren tatsächlich nicht zur A-GmbH München gelangen sollten.

Es trifft zwar zu, dass mit der Gewährung eines Darlehens an die F-GmbH kurz nach Entgegennahme des Großteils des in bar geleisteten Kaufpreises und der Weiterveräußerung der Waren an die A-GmbH München um einen Preis unter dem Einstandspreis ungewöhnliche Umstände vorliegen.

Der Bw ist es jedoch gelungen, diese Umstände nachvollziehbar aufzuklären.

Die F-GmbH war ein Hauptabnehmer der Bw und daher für diese ein wichtiger Geschäftspartner. Durch die Darlehensgewährung konnte sich die Bw diesen Geschäftspartner erhalten.

Der niedrige Weiterverkaufspreis findet seine Erklärung in dem durch die Bw aus den Bartergeschäften erzielten Gesamtgewinn aus diesen Geschäften.

Der Umstand, dass die Barzahlungen ungewöhnlich hoch waren, ist aus den von der Bw ansonsten in großem Umfang getätigten bargeldlosen Bartergeschäften erklärbar.

Betreffend das Jahr 2004 geht der Prüfer in seinem Bericht davon aus, dass tatsächlich keine Warenbewegungen zur A-GmbH München stattgefunden hätten. Ausgehend von diesem

Befund hat er die Feststellung getroffen, dass es sich bei den Geschäften F-GmbH – Bw und Bw – A-GmbH München um Scheingeschäfte gehandelt habe.

Ebenso geht die Steuerfahndung Team Salzburg in ihrem Abschlussbericht vom 20.2.2009 davon aus, die Lieferungen zwischen der F-GmbH und der Bw sowie zwischen der Bw und der A-GmbH München seien bloß fingiert bzw vorgetäuscht worden.

Zuvorderst steht fest, dass im Jahr 2004 nach den Sachverhaltsfeststellungen die Lieferungen der vertraglich vereinbarten Waren tatsächlich stattgefunden haben. Die Waren gelangten zur Spedition \*\*\*Fracht nach Deutschland und damit ins Gemeinschaftsgebiet; die Warenbewegungen fanden damit tatsächlich wie von der Bw dargestellt statt. Dass es sich bei den von den Transporten erfassten Waren tatsächlich nicht um die in den Rechnungen und Lieferscheinen angeführten Waren gehandelt hätte, behauptet selbst die Abgabenbehörde nicht.

Anders als im Abschlussbericht dargelegt machte die von der Bw mit den Geschäften im Jahr 2004 erzielte Handelsspanne nicht durchschnittlich 1%, sondern jeweils mehr als 2% aus. A\*\*\*\* G\*\*\*\* hat in der mündlichen Berufungsverhandlung nachvollziehbar dargelegt, dass der absolute Betrag von rund 33.000 € für das Unternehmen der Bw eine relevante Größe darstellt.

Die Steuerfahndung beanstandet, dass sämtliche Zahlungen im Jahr 2004 in bar abgewickelt wurden. Dieser Umstand ist sicherlich geeignet, Verdacht auszulösen, insbesondere, wenn an diesen Zahlungen mit der F-GmbH und der A-GmbH München an einem mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug beteiligte Gesellschaften mitwirken. Allerdings existieren für diese Barzahlungen entsprechende Belege.

Es trifft sicherlich auch zu, dass die Abholung der Waren bei der F-GmbH ungewöhnlich sein mag und im Geschäftsverkehr häufig gerade das Gegenteil stattfindet, nämlich dass versucht wird, den Vorlieferanten zu verschleiern.

Zu den im Abschlussbericht vermissten Sicherheiten ist zu sagen, dass die A-GmbH München im Jahr 2003 den Kaufpreis vollständig entrichtet hatte und daher für die Bw kein unmittelbarer Anlass bestand, an deren Zahlungsfähigkeit bzw Zahlungswilligkeit zu zweifeln. A\*\*\*\* G\*\*\*\* hat nachvollziehbar erläutert, dass die Bw häufig ohne entsprechende Sicherheiten Geschäfte machen muss, weil ihre Geschäftspartner nicht in der Lage sind, Bankgarantien etc einzuräumen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Bw den Kaufpreis nicht vorfinanzieren, sondern ihrerseits erst nach Erhalt der Zahlungen der A-GmbH München an die F-GmbH zahlen musste.

Die von der Steuerfahndung für das Jahr 2004 angeführten Indizien sind somit (in ihrer Gesamtheit) durchaus geeignet, Zweifel an der völligen Ahnungslosigkeit der für die Bw handelnden Personen aufkommen zu lassen. Es mag durchaus sein, dass A\*\*\*\* G\*\*\*\* hinter den Geschäften eine „unredliche“ Absicht vermutet hat. Dies ist jedoch nicht ausreichend, um Scheingeschäfte festzustellen.

Von ausschlaggebender Bedeutung für das Jahr 2004 ist jedoch vor allem, dass die Waren tatsächlich an die A-GmbH München geliefert wurden.

A\*\*\*\* G\*\*\*\* bestreitet, dass ihm oder anderen für die Bw handelnden Personen bekannt gewesen wäre, dass die Bw mit in einen mutmaßlichen Umsatzsteuerkarussellbetrug verwickelten Gesellschaften und Personen Geschäfte machte. Den Abgabenbehörden ist der Nachweis, dass dies nicht zuträfe, dass also der mutmaßliche Umsatzsteuerkarussellbetrug den für die Bw handelnden Personen sehr wohl bekannt war, weder für das Jahr 2003 noch für das Jahr 2004 gelungen.

V\*\*\*\* Z\*\*\*\* (Niederschrift vom 26.4.2007 AS 614 ff ArbBog) und A\*\*\*\* G\*\*\*\* (Niederschrift vom 13.6.2007, UFS-Akt) haben übereinstimmend angegeben, dass sie einander nicht kennen.

Für das Vorliegen eines Scheingeschäftes ist es erforderlich, dass beide Vertragsparteien die Willenserklärungen mit Einverständnis des Empfängers nur zum Schein abgeben. Nicht ausreichend ist es hingegen, wenn nur einer der Vertragspartner (im Streitfall somit die A-GmbH München [2003 und 2004] und die F-GmbH [2004], allenfalls im Einvernehmen miteinander) tatsächlich etwas anderes als das vertraglich vereinbarte bezweckt.

Scheingeschäfte konnten demnach in beiden Streitjahren nicht festgestellt werden.

### **Rechtlich folgt daraus:**

Die rechtliche Beurteilung ist bereits an mehreren Stellen in die Beweiswürdigung eingedrungen und werde die im Zuge der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen ausdrücklich zur rechtlichen Beurteilung erhoben.

### **2003:**

Gemäß Art 7 Abs 1 UStG sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art 7) steuerfrei.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art 6 Abs 1 UStG) liegt gemäß Art 7 Abs 1 UStG 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.

Gemäß Art 7 Abs 2 UStG gilt als innergemeinschaftliche Lieferung auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art 3 Abs 1 Z 1 UStG).

Gemäß Art 7 Abs 3 UStG müssen die Voraussetzungen der Abs 1 und 2 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.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl 401/1996) in der im Jahr 2003 geltenden Stammfassung bestimmte (soweit streitrelevant):

### **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),
- 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, Konnossemente 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.

§ 4. (1) Ist der Gegenstand der Lieferung vor der Beförderung oder Versendung [...] bearbeitet oder verarbeitet worden (Art 7 Abs 1 letzter Unterabsatz UStG 1994), so hat der Unternehmer die Versendung oder Beförderung nachzuweisen (§ 2). Zusätzlich dazu hat der Unternehmer auf einem Beleg festzuhalten: [...]

### **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.

§ 7. In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen [...] hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen: [...]

§ 8. In den Fällen, in denen neue Fahrzeuge an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert werden, hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen: [...]

Die von der Bw im Jahr 2003 an die A-GmbH München verkauften Waren (die aus der Slowakei importierte Textilien) sind nicht nach Deutschland gelangt, sondern in Österreich verblieben.

Damit fehlt jedoch die wesentliche Voraussetzung einer ig Lieferung iSd Art 7 UStG, nämlich, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Eine Anwendung der Steuerbefreiung des Art 6 iVm Art 7 Abs 1 UStG scheidet damit aus.

Die Steuerfreiheit wurde daher insoweit vom Finanzamt zu Recht verneint.

Art 7 Abs 4 UStG bestimmt allerdings:

„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.“

Diese sogenannte Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG setzt somit voraus, dass

1. die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht,
2. der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte und
3. in Abholfällen der Unternehmer die Identität des Abholenden festgehalten hat.

Sollten diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sein, wären die Umsätze des Jahres 2003 trotz der Nichtbeförderung bzw Nichtversendung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet als steuerfrei anzusehen.

Zwischen der Bw und der A-GmbH München war vertraglich vereinbart, dass die Waren im Auftrag der A-GmbH München nach Deutschland befördert werden sollten.

Tatsächlich wurden die Waren durch die von der A-GmbH München beauftragte Spedition X\*\*\*\* allerdings nicht nach Deutschland, sondern (allenfalls zunächst zur Spedition X\*\*\*\* und in der Folge) zur F-GmbH in Wien gebracht.

Die Voraussetzung der unrichtigen Angaben des Abnehmers (siehe oben 1.) ist damit erfüllt.

Die Bw beruft sich im Wesentlichen darauf, sie habe alles in ihrem Einflussbereich mögliche unternommen, um den gesetzlichen Vorschriften einer ig Lieferung zu entsprechen und somit mit schützenswertem Vertrauen gehandelt. Es habe sich um ihre erste ig Lieferung gehandelt. Sie habe eine UID-Abfrage der Stufe 2 betreffend die A-GmbH München durchgeführt sowie einen Handelsregistrauszug der A-GmbH München eingeholt. Weiters habe sie bei der Wirtschaftskammer entsprechende Auskünfte eingeholt, wobei ihr die Auskunft erteilt worden sei, der Abnehmer sei verantwortlich.

Es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass in Abholfällen die Identität des Abholenden festzuhalten sei bzw dass die Bestimmungen über den Buchnachweis vorsähen, dass der Unternehmer in Abholfällen den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers aufzuzeichnen habe. Dies sei ihr auch bei ihren Erkundigungen bei der Wirtschaftskammer nicht gesagt worden, ansonsten sie dies selbstverständlich getan hätte.



Sie habe im Übrigen darauf vertraut, dass die Spedition \*\*\*\*\*Sped alles erforderliche tun werde; allfällige Weisungen habe sie der Spedition jedoch nicht erteilt.

Was der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes entspricht, hängt vom Einzelfall ab. Maßgebend sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differenzieren kann (*Melhardt* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, Art 7 Rz 60).

Es kommt somit nicht darauf an, dass die Bw bisher nichts mit ig Lieferungen zu tun hatte und sich die für die Bw handelnden Personen daher noch nicht so gut auskannten, sondern darauf, was nach einem objektiven Maßstab im konkreten Einzelfall ein sorgfältiger Kaufmann getan hätte und ob das Vorgehen der Bw diesem Maßstab standhält.

Die Bw ist erstmalig mit der Abnehmerin, der A-GmbH München, in Geschäftsbeziehungen getreten. Die Waren wurden von einem der Bw unbekannten, vom Abnehmer beauftragten Frachtführer (Spedition X\*\*\*\*\*) abgeholt.

Die Identität der Abholenden wurde (von der Spedition \*\*\*\*\*Sped) nicht festgehalten, die Bw hatte auch keinen entsprechenden Auftrag erteilt.

Nach der Verwaltungspraxis bleibt es dem Unternehmer überlassen, wie die Identität des Abholenden festgehalten wird. Zweckmäßigerweise werde er sich einen geeigneten Ausweis (Reisepass, Führerschein) vom Abholenden zeigen lassen und dann die maßgebenden Daten schriftlich festhalten (UStR 2000 Rz 4018).

Ist die Feststellung der Identität des Abholenden unterlassen worden, bleibt es trotzdem bei der Steuerbefreiung, wenn objektiv gesehen die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gegeben sind (der Abholende war Unternehmer, hat für sein Unternehmen erworben und unterlag im anderen Land der Erwerbsbesteuerung).

Die Sanktion für das Unterlassen der Identitätsfeststellung liegt in Art 7 Abs 4 UStG: Stellt sich die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers heraus und hat der Unternehmer es unterlassen, die Identität des Abholenden festzuhalten, dann hat er nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt. Die Steuerfreiheit der ig Lieferung fällt somit weg (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Art 7 Tz 40 unter Bezugnahme auf EuGH 27.9.2007, Rs C-140/05 „Collée“).

Beim Festhalten der Identität des Abholenden handelt es sich um eine Handlung, die nur im Zuge der Abholung gesetzt werden kann.

Dies ergibt sich einerseits aus dem Wort „festzuhalten“, andererseits aus dem Zusammenhang mit der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Etwas festzuhalten bedeutet,

es in zeitlicher Nähe zum Ereignis aufzuzeichnen. Ebenso hat der Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes im zeitlichen Umfeld des Liefervorganges an den Tag zulegen. Im Rechtsmittelverfahren ist daher eine Nachholung des Festhaltens der Identität des Abholenden ebenso wie ein Nachholen der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, anders als die Erbringung des Buchnachweises, nicht möglich.

Da die Identität des Abholenden im Streitfall nicht festgehalten wurde, hat die Bw nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt und somit die Voraussetzungen des Art 7 Abs 4 UStG nicht vollständig erfüllt.

Der Bw muss daher der Vertrauensschutz des Art 7 Abs 4 UStG versagt bleiben.

In dieser Situation kommt es auch nicht mehr darauf an, ob ein Buchnachweis vorlag bzw nachträglich erbracht wurde oder nicht.

Die Lieferungen der Bw an die A-GmbH München sind daher steuerpflichtig. Die Berufung erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Der Prüfer ist in seinem Bericht davon ausgegangen, dass die Bw die streitgegenständlichen Waren im Inland mit 5% Aufschlag auf den Einkaufspreis weiterveräußert hat.

Der (unbekannte) Erwerber habe diesen Kaufpreis samt Umsatzsteuer an die Bw entrichtet. Aufschlag und Umsatzsteuer seien verdeckt an A\*\*\*\* G\*\*\*\* ausgeschüttet worden.

Der so angesetzte Verkaufspreis (Einkaufspreis plus Aufschlag) wurde vom Prüfer der Umsatzsteuer unterworfen.

Die verdeckte Ausschüttung wurde bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer zum Ansatz gebracht sowie der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Diese Steuerfolgen stehen in Widerspruch mit den Sachverhaltsfeststellungen. Da der Verkauf an einen (unbekannten) Erwerber in Österreich nicht erfolgt ist, kommen die vom Prüfer getroffenen steuerlichen Folgen nicht zur Anwendung.

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 4 Abs 1 UStG das Entgelt.

Die Lieferung an die A-GmbH München ist daher in Höhe des zwischen der Bw und der A-GmbH München vereinbarten und tatsächlich auch geleisteten Entgeltes umsatzsteuerpflichtig. Im Übrigen erweist sich die Berufung als berechtigt.

## **2004:**

Leistung bedeutet tatsächliches Erbringen der Leistung. Maßgebend ist nicht der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft), sondern die Erfüllung. Diese ist aber bereits gegeben, wenn der Leistende die vereinbarte Leistung zur Disposition des Leistungsempfängers stellt, somit Leistungsbereitschaft derart gegeben ist, dass der Partner über den Nutzen der Leistung verfügen kann. Bei Diskrepanz zwischen Verpflichtungsgeschäft und Ausführung der Leistung

richtet sich die umsatzsteuerliche Beurteilung nach der ausgeführten Leistung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 17).

Es ist nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird. Das folgt schon aus § 1 Abs 1 Z 1 UStG, ergibt sich aber auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde, dieser aber nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) jedoch häufig für die zutreffende umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 27).

Daraus folgt auch, dass absolute Scheingeschäfte für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung sind, da sie nicht ernsthaft auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Wird durch das Scheingeschäft ein anderes Geschäft verdeckt, ist umsatzsteuerlich dieses maßgebend (vgl. nochmals *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 17).

Das Finanzamt stützt sich in der Begründung der angefochtenen Bescheide ausschließlich auf das Vorliegen von Scheingeschäften. Solche Scheingeschäfte lagen nach den Sachverhaltsfeststellungen allerdings nicht vor.

Für eine Anwendung der Rechtsprechung „Kittel“ (EuGH 6.7.2006, Kittel, C-439/04 und Recolta, C-440/04) bietet der Streitfall keinen Anlass, zumal nach dem oben Gesagten den für die Bw handelnden Personen der mutmaßliche Umsatzsteuerkarussellbetrug nicht bekannt war.

Die Berufung erweist sich somit für das Jahr 2004 als berechtigt.

**Berechnungen:****Umsatzsteuer 2003:**

	KZ	erklärter Betrag	Korrektur lt BP	Betrag lt UFS
steuerbarer Umsatz	000	3.247.881,87	3.325.210,47	3.247.881,87
ig Lieferungen	017	523.978,62	0,00	0,00
20% Normalsteuersatz	022	632.526,93	1.233.834,15	1.156.505,55

**Körperschaftsteuer 2003:**

	lt BP	lt UFS
verdeckte Ausschüttung (inkl USt)	+ 197.590,04	0,00
abz. USt-Passivierung	- 120.261,44	- 104.795,72
<b>Außerbilanzmäßige Zurechnung/Abrechnung</b>	<b>+ 77.328,60</b>	<b>- 104.795,72</b>
Gewinn lt Erklärung	4.815,80	4.815,80
<b>Gewinn/Verlust lt BP/UFS</b>	<b>+ 82.144,40</b>	<b>- 99.979,92</b>

Die Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 entfällt.

Die Festsetzung für das Jahr 2004 erfolgt erklärungsgemäß.

Die Berufungen erweisen sich damit hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 als teilweise berechtigt, hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 als berechtigt.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO waren daher der angefochtene Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 aufzuheben und die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 15. März 2013