



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/2050-W/02,
miterledigt RV/2389-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Fa. Y & Co GesmbH, vom 7. April 1999 und 8. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 8. März 1999 und 9. Februar 2001 betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 nach der am 13. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung wird betreffend Umsatzsteuer 1996 als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Fa Y & Co GesmbH wurde zunächst zur Umsatzsteuer 1995 und 1996 erklärungsgemäß veranlagt. Im Zuge einer bei der Y & Co GesmbH durchgeführten Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt (FA) u a folgende Feststellungen getroffen.

1) Ausfurnachweise X Holding, Schweiz

Eine Abfrage beim Kreditschutzverband habe ergeben, dass die X Holding Ltd, RP, Z, nicht existiere. Diese Firma sei im Jahr 1995 auf mehreren Ausfurnachweisen als ausländischer Abholer angegeben worden. Es handle sich bei diesen Ausfuhren um Abholfälle. Zum Zeitpunkt der Abholung sei die Identität des Abholers weder festgestellt noch auf dem

Ausfuhrnachweis festgehalten worden.

Laut ursprünglicher Auskunft der Y & Co GesmbH stehe die ungarische Firma IK, Budapest, (*Anm: in weiterer Folge 'I' genannt*) die auch die Zahlungen für die Ware geleistet habe, bzw eine X Holding in Irland hinter der Schweizer X Holding. Die Bp habe festgestellt, dass die ungarische Firma I nicht existiere.

Um die Verbindung der irländischen X Holding mit der Schweizer X Holding nachzuweisen, habe die Y & Co GesmbH eine Bestätigung des Dr. W (Urkundsperson und Rechtsanwalt in der Schweiz) vorgelegt, welcher zu entnehmen sei, dass Dr. L, wohnhaft XY, Direktor der X Holding in Irland sei. Die Y & Co GesmbH habe erklärt, dass die Schweizer X Holding eine Zweigstelle der irischen X Holding sei bzw in einer späteren Aussage, dass es sich dabei nur um eine Postfachadresse der irischen X Holding handle.

Als weitere Unterlage habe die Y & Co GesmbH eine Kopie eines Personalausweises von AF vorgelegt. Zufolge der Y & Co GesmbH sei AF gewerberechtlicher Geschäftsführer (Gf) der X Holding in Irland. Die Gesellschafter der X Holding in Irland konnten durch die Y & Co GesmbH nicht eruiert werden.

Die Y & Co GesmbH habe als Nachweis der Ausfuhr eine nachträglich besorgte Einfuhrbestätigung nach Ungarn sowie einen Ausfuhrnachweis EX 1 bzw EU 1 mit den Zollstempeln des Zollamtes Klingenbach vorgelegt. Als ausländischer Abnehmer scheine auf den Ausfuhrnachweisen die X Holding, Schweiz, auf. Als Nachweis der Identität des Abholers der Lieferung sei für eine dieser Warenverkäufe ein Einfuhrnachweis vom ungarischen Zoll vorgelegt worden, auf dem handschriftlich ein ungarischer Abholer vermerkt sei. Es sei aber nicht ersichtlich, welche Ausgangsrechnung genau mit diesem Einfuhrnachweis zusammenhänge. Abgesehen davon gelte ein Einfuhrnachweis der Ware nach Ungarn nicht als Ausfuhrnachweis. Die Einfuhrbestätigung des ungarischen Zolles betreffe die I , mit anderer Schreibmaschineschrift sei über dem Namen der I die X Holding ergänzt worden. Auf den Ausfuhrnachweisen scheine weder der Name noch die Identität des Abholers, der die Waren ins Ausland verbracht habe, auf. Es schienen wohl weitere Abholer auf den Ausfuhrnachweisen auf, die jedoch nur die Vorabfertigung der Ware beim Zollamt Wien vorgenommen und die Ware nicht ins Ausland verbracht hätten.

Die Bp stellte weiters fest, dass der juristische Sitz der X Holding Irland in Dublin sei, die Gf Dr. L und M in Zug, Schweiz, seien, innerhalb der letzten 36 Monate ab September 1998 keine Forderungen aus Geschäftsbeziehungen vorlägen und kein Jahresbericht existiere. Der von der Y & Co GesmbH benannte gewerberechtliche Gf AF scheine in den vorliegenden Unterlagen der Bp nicht auf.

Die Bp vertrat daher die Auffassung, dass es sich bei der X Holding Irland um eine Domizilgesellschaft handle. Die Adresse des Postfaches eines handelsrechtlichen Gf gelte nicht

als Sitz. Eine X Holding mit Sitz in der Schweiz existiere nicht. Der buchmäßige Nachweis sei daher nicht gegeben; die Umsätze seien mit 20% nachzuversteuern. Für 1995 ergebe dies einen Betrag von ATS 1,676.967,00 zuzüglich 20% USt, für 1996 einen Betrag von ATS 2,624.442,00 zuzüglich 20% USt.

2) Eingangsrechnungen A

Eine Überprüfung durch die Bp habe ergeben, dass an der in den Eingangsrechnungen angegebenen Anschrift eine Firma D nicht existiere und A keine Steuernummer habe. Zu den in Frage stehenden Eingangsrechnungen als Zeuge befragt, habe A angegeben, die Ware nie an die Y & Co GesmbH geliefert sowie nie Geld erhalten zu haben.

Der Gf der Y & Co GesmbH, Herr Y, sei nach seinen Angaben bei den Geschäftsabwicklungen nie anwesend gewesen. Die Geschäfte seien durch zwei Angestellte, Herrn F und Herrn Sa, durchgeführt worden. Die Waren seien nach Aussagen der beiden Angestellten durch Botendienst angeliefert und sofort bar bezahlt worden. Diese Vorgangsweise erscheine unglaublich, da Übernahmebestätigungen ohne Festhaltung der Identität dieser Person oder des Namens des Botendienstes erfolgten.

Zu ER 326 aus 1995 habe Herr F erklärt, dass diese in bar in Höhe von ATS 954.000,00,- an den Botendienst beglichen worden sei. Dadurch ergebe sich ein Kassafehlbetrag von weit über ATS 800.000,--, weshalb die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben sei und ein eventueller Verlust des Jahres 1995 in den Folgejahren nicht vortragsfähig sei.

Da die Ware später überwiegend an Herrn St veräußert worden sei, D aber als Zeuge ausgesagt habe, die Ware nie geliefert zu haben, ergebe sich der Schluss, dass die Ware von einem anderen, der Bp nicht bekannten Lieferanten geliefert worden sei.

Es handle sich hierbei seitens des A um eine Scheinrechnung, sodass die Vorsteuer nicht anzuerkennen sei. Zudem würden die der Bp vorgelegten Belege nicht den Voraussetzungen des § 11 (1) Z 1 UStG 1994 entsprechen. Die Bp nahm daher für 1995 eine Vorsteuerkürzung iHv ATS 237.940,00,-- vor.

In der Folge wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 wieder aufgenommen und unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung entsprechende neue Sachbescheide erlassen.

In den dagegen gerichteten Berufungen führte die Y & Co GesmbH i w aus, dass die Abfrage beim Kreditschutzverband hinsichtlich der Registrierung und der Schweizer Adresse nicht ausreiche, um die Existenz dieser Gesellschaft zu negieren. Die tatsächliche Konstruktion entspreche den irischen Vorschriften für dort nicht ansässige juristische Personen: diese seien nur mit dem in Irland erzielten Einkommen körperschaftsteuerpflichtig. Es könne jedoch in Irland eine Gesellschaft registriert sein, auch wenn sie dort nicht ansässig sei. Weiters treffe die Bp die Aussage, dass die ungarische Firma I nicht existiere, ohne entsprechende

Informationen bzw Beweise anzugeben. Im Gegensatz dazu sei ein Dokument aus Ungarn vorhanden, das die Firma I als Entsenderin der Ware und die Anzahl der Kartons aufweise. Weiters habe die Bp auch die tatsächliche grenzüberschreitende Zahlung aus Ungarn durch die Firma I und den ständigen Kontenausgleich nicht berücksichtigt. Die Bp gehe von einem Reihengeschäft aus; dagegen handle es sich eindeutig um einen Abholfall. Die Abholung sei von der internationalen Spedition A&B GmbH durchgeführt worden, der ungarische Transporteur sei MZ aus Sopron. Somit stehe auch der Abholer als von X beauftragt fest. Den tatsächlichen Auftrag an den Abholer habe Herr Al erteilt, sodass der Warengang eindeutig nachvollzogen werden könne. Im gegenständlichen Fall sei zweifelsfrei ein Warentransport in ein Drittland (Ungarn) sowie ein ausländischer Abnehmer (X Holding) gegeben, sodass auch die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 iVm § 7 UStG 1994 gegeben sei. Daran vermöge auch die Rechnungslegung der Y & Co GesmbH an die X Holding mit der Postadresse der Schweiz nichts zu ändern, da es unerheblich sei, ob die Adresse im EU-Gebiet oder im Drittland liege. Entscheidend sei vielmehr, dass der Sitz des Unternehmens nicht in Österreich liege. Überdies könne jederzeit eine Rechnungsberichtigung insofern durchgeführt werden, dass die Postadresse in der Schweiz auf die Sitzadresse in Irland korrigiert werde.

Hinsichtlich der Vorsteuern aus Eingangsrechnungen D übermittelte die Y & Co GesmbH die Anzeige gegen A beim FA 21/22 in Wien, weiters eine Kopie der Niederschrift A des FA für den 21. und 22. Bezirk sowie zwei Kopien der Fakturen von A. Hinsichtlich der Fakturen sei auf die aufwändigen Rückseiten mit den in EDV-Branche gängigen Geschäftsbedingungen hinzuweisen. Die Fakturen seien in einem aufwändigen Vierfarbendruck gestaltet, wie sie nur in Druckereien produziert würden; diese EDV spezifischen Geschäftsbedingungen würden auf ein entsprechendes Insiderwissen hindeuten. Auf Grund des Preisverfalles sei es in der EDV Branche üblich, möglichst kleine Lager zu haben, sodass meist auf Auftrag des Kunden erst im nachhinein eingekauft würde. Sofortige Barzahlung bei Übergabe der Ware sichere vor langen Zahlungszielen und späteren Reklamationen. Die diesbezüglichen Feststellungen der Bp, dass die Ware regelmäßig per Botendienst geliefert und sofort bar bezahlt worden sei, könne keine Auswirkung auf den Vorsteuerabzug haben. Vielmehr folge aus der regelmäßigen Lieferung die Nachhaltigkeit der Unternehmereigenschaft des A . Ob an der Anschrift der Firma D eine solche existiere, sei nicht ausreichend überprüft worden. Auch der Umstand, ob A eine Steuernummer besitze oder nicht, sei einerseits für seine Unternehmereigenschaft und andererseits für das Recht der Y & Co GesmbH zum Vorsteuerabzug irrelevant. Die Zeugenaussage von A sei widersprüchlich und unglaublich, sodass beantragt werde, das Finanzstrafverfahren gegen A als Beweismittel heranzuziehen. Der Umstand, dass der Gf der Y & Co GesmbH bei der Geschäftsabwicklung nicht anwesend gewesen sei, sondern die Geschäfte von zwei Angestellten durchgeführt worden seien, lasse darauf schließen, dass es

sich um laufende ordnungsgemäße Tagesgeschäfte gehandelt habe. Die Übernahmebestätigungen seien deshalb ohne Feststellung der Identität der Person gemacht worden, da die Bw dabei kein Risiko treffe, da derselbe Empfänger die gesamte Ware im Gegenzug hinterlasse. Der Botendienst sei regelmäßig von A beauftragt und bezahlt worden. Bei einer Inlandslieferung bestehe keine Verpflichtung, die Identität des Überbringers nachzuweisen, um zu einem Vorsteuerabzug zu gelangen. Die Ware sei tatsächlich in Wien angeliefert, bezahlt und im Anschluss wieder verkauft worden. Der Rückschluss der Bp, auf Grund der Einvernahme von A, dass er diese Ware nicht geliefert habe, sei unzulässig und liege diesbezüglich ein Verfahrensmangel vor. Weiters liege auch keine Scheinrechnung vor. Die Y & Co GesmbH beantragte Akteneinsicht in den Finanzstrafakt A sowie dessen nochmalige Zeugeneinvernahme. Hinsichtlich der materiellen Mängel der Bücher beantragte die Y & Co GesmbH die Erlassung eines Feststellungsbescheides dahingehend, dass die Bücher sowohl materiell als auch formell ordnungsgemäß seien. Die Y & Co GesmbH begründete diesen Antrag damit, dass die Bp diese Mängel allein mit einer der Eingangsrechnungen des A begründe. Der im Bericht angeführte Kassafehler von ATS 800.000,00—sei aber nicht ersichtlich, die Bp stützte sich hinsichtlich der Unterkassa ausschließlich auf eine Einvernahme des Verkäufers FF. Dieser Zeuge hätte jedoch an diesem Geschäftsfall gar nicht beteiligt sein können, da er keinen Dienst gehabt hätte. Der Zeuge lebe in Ungarn und habe Montag selten Dienst, da mit langen Anreisezeiten über die Grenze zu rechnen sei. Überdies habe er einen Arztbesuch in Ungarn gehabt. Die Y & Co GesmbH beantrage daher die nochmalige Einvernahme dieses Zeugen. Die Bp habe die Aussage des zweiten Zeugen ZS nicht gewürdig. Dieser habe ausgesagt, dass vom Kunden sofortige Barzahlung verlangt worden sei, um die Rechnung von A begleichen zu können. Aus dieser Aussage ergebe sich, dass erst auf Grund einer tatsächlichen Bestellung des Kunden beim Lieferanten bestellt worden sei, der Kunde das Bargeld am Lieferstag bereit haben müsse und es damit durch gleichzeitige Übernahme des Geldbetrages und gleichzeitiger Bezahlung des Lieferanten innerhalb weniger Stunden am gleichen Tag zu einem quasi Durchläufer der Finanzierungskosten komme.

In der Stellungnahme der Bp wurde ausgeführt, dass laut Auskunft der Buchhalterin sowie des steuerlichen Vertreters hinter der X Holding die Firma I stecke, die aber laut Kreditschutzverband Abfrage nicht existiere. Eine Kopie dieser Abfrage wurde beigelegt. Eine andere Adresse dieser Firma sei der Y & Co GesmbH nicht bekannt, eine Kontaktaufnahme mit der Firma zum Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr möglich gewesen. Laut dem vorliegenden Ausfurnachweis scheine immer eine X Holding mit Firmenadresse in der Schweiz als ausländischer Abnehmer auf. Auf einem der nachträglich eingeholten Einfuhrnachweise sei nachträglich mit einer anderen Schreibmaschine über der I die X Holding

eingefügt worden. Die vorliegenden Beweise seien durch die Y & Co GesmbH erst im Nachhinein eingeholt worden und die Beweisvorsorgepflicht somit nicht beachtet worden. Hinsichtlich der Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen A führte die Bp aus, dass

1. auf der Rückseite der Eingangsrechnungen einerseits die in der EDV Branche gängigen Geschäftsbedingungen angeführt seien, dann jedoch die Rückseite wieder leer sei. Die vorhandenen Rückseiten seien vermutlich von irgendwelchen Rechnungen hinaufkopiert worden.
2. Auf der Vorderseite der Rechnungen befindet sich groß gedruckt der Wortlaut A, die angegebene Adresse sei laut Erhebungen der Bp falsch. An der angegebenen Adresse befindet sich nur eine Gärtnerei. Die Bp legte eine Kopie der Niederschrift des Erhebungsdienstes bei.
3. Auf den Eingangsrechnungen sei weder eine Fax- noch eine Festnetznummer enthalten. Laut Zeugenaussage von Herrn F seien der Y & Co GesmbH die jeweiligen Angebote gefaxt worden. Der Zeuge habe sich jedoch an die Faxnummer nicht mehr erinnern können, da die Faxe nach erfolgter Auslieferung weggeworfen worden seien. Die einzige Telefonnummer auf den Eingangsrechnungen sei eine Handynummer, die lt Erhebungsdienst im Lieferzeitraum auf A zugelassen gewesen sei.
4. Die Rechnungen seien im Verlauf der einzelnen Warengeschäfte plötzlich anders gezählt worden, einmal scheine eine Kundennummer auf, dann wieder nicht. Die Bezahlung dieser Eingangsrechnungen sei immer bar erfolgt, die Lieferungen immer per Botendienst. Der Bw sei der korrekte Name des Botendienstes samt Adresse nicht bekannt. Auf einer Rechnung scheine eine leserliche Unterschrift mit dem Namen H auf, auf anderen Rechnungen sei die Unterschrift des angeblichen Botendienstfahrers unleserlich. Nach Ansicht der Bp hätte an Hand der vorhandenen Eingangsrechnungen sofort erkannt werden müssen, dass bezüglich der Adresse, der Gestaltung des Rechnungsformulares sowie der fehlenden Fax- bzw Festnetznummer, bei einmal vorhandenen, dann wieder fehlenden allgemeinen Geschäftsbedingungen auf der Rückseite der Eingangsrechnungen sowie der sonstigen Umgereimtheiten (Fehlen der Kundennummer, Änderung bei den Rechnungsnummern) die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 nicht gegeben seien. Dies sei auch von der Buchhalterin sowie dem zweiten Steuerberater bestätigt worden. Die Waren seien in erster Linie an den Kunden St gegangen, der diese an nicht existente polnische Abnehmer (TK und CB, Warschau), weitergeliefert habe. Diesbezüglich sei auch ein Strafverfahren gegen Herrn St anhängig gewesen. Dadurch sei aber der Warenfluss nicht nachgewiesen, da es die Abnehmer des in Österreich bekannten Abnehmers nicht gegeben habe.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp teilte die Y & Co GesmbH hinsichtlich der X Holding mit, dass AF am 30.9.1998 in Wien gewesen sei und der Bp eine Zeugenaussage mit Protokollierung angeboten worden sei. Dies sei als nicht notwendiger Aufwand beurteilt

worden und der Steuerberater lediglich gebeten worden, eine Kopie des Reisepasses zu besorgen, um die Identität festzustellen. Fe Al habe für die X Holding das gesamte Ungarnabholgeschäft abgewickelt und die Waren an den Kunden der X Holding, die Firma I , geliefert. Unbestritten sei die Ware über den Zoll nach Ungarn gegangen, ebenso unbestritten sei die Direktzahlung der Firma I per Banküberweisung an die Y & Co GesmbH. Diesbezüglich beantragte die Y & Co GesmbH ebenfalls die Zeugeneinvernahme des AF. Weiters legte die Y & Co GesmbH eine ärztliche Bestätigung bei, wonach FF am 6. und 7. März in Ungarn behandelt worden sei. Er habe daher über den Geschäftshergang nichts wissen können. Betreffend die Eingangsrechnungen A führte die Y & Co GesmbH aus, dass an Hand der in der Beilage übermittelten vier Originalrechnungen mit der Nummer 123, 234, 345 sowie 456 sowie eines Originallieferscheins im Anhang an Rechnung Nr 234 erkennbar sei, dass die Rückseiten nicht hinaufkopiert worden seien. Weiters vertrat die Bw die Auffassung, dass die angegebene Adresse Gstr zur Zeit eine Gärtnerei sein möge, im Jahr 1995 jedoch der Firmensitz von A gewesen sei. Es komme häufig vor, dass Unternehmen über keinen Festnetzanschluss verfügten. Überdies gehe aus der mit A aufgenommenen Niederschrift hervor, dass dieser nur kurze Zeit im Besitz der Handynummer und des richtigen Postfaches gewesen sei. Es bestehe keine Verpflichtung für einen Unternehmer, ein Faxgerät und einen Faxanschluss zu besitzen. Weiters sei es auch für den Vorsteuerabzug irrelevant, ob auf einer umsatzsteuerlichen Rechnung eine Kundennummer aufscheine. Die sofortige Barzahlung der Waren bei Lieferung sei in der EDV Branche üblich, der Botendienst sei jedenfalls nicht von der Y & Co GesmbH beauftragt und bezahlt worden. Die Y & Co GesmbH beantragte, den zweiten Steuerberater und die Buchhalterin als Zeugen einzuberufen. Da der Warenfluss durch die Bp nicht überprüfbar sei, werde weiters die Zeugeneinvernahme des Herrn St beantragt. Ob dieser in das Steuerverfahren verwickelt sei und ob dessen Abnehmer Polen oder andere Staatsbürger seien, sei irrelevant.

In der Stellungnahme zur Äußerung der Y & Co GesmbH führte die Bp aus, dass sich die Y & Co GesmbH zu der Tatsache nicht geäußert habe, dass gemäß Abfrage des Kreditschutzverbandes auch die Firma I nicht existiere. Weiters wies die Bp darauf hin, dass im Verlauf der sich über ein Jahr erstreckenden Bp kein einziges Mal eine ärztliche Bestätigung über die Abwesenheit von FF zum fraglichen Zeitpunkt vorgelegt worden sei. Die Bestätigung stamme aus dem Jahr 1999, die Diagnose sei unleserlich. Die Vorlage eines Lieferscheines zur Eingangsrechnung Nr 234 an A sei auch für die Bp neu. Auffällig sei, dass das Schriftbild des Lieferscheines von jenem der Eingangsrechnungen völlig abweiche. Laut Erhebungsdienst sei an der angegebenen Adresse Gstr nie ein Firmensitz der Firma A gewesen. Im Jahr 1995 sei ein Unternehmer ohne Festnetzanschluss tatsächlich noch selten gewesen. Auch sei es nicht üblich, dass ein Unternehmer mit Umsätzen in Millionenhöhe

keinen eigenen Faxanschluss besitze. Die Faxe konnten der Bp nicht vorgelegt werden. Weiters vertrat die Bp die Auffassung, dass man sich üblicherweise die Identität eines Boten nachweisen lasse, bevor man 1 Mio ATS an diesen ausbezahle. Im Zuge der Bp hätten sowohl der Steuerberater als auch die Buchhalterin bestätigt, dass die Eingangsrechnungen bei einer etwas genaueren Überprüfung auffällige Merkmale aufwiesen. Was eine Zeugeneinvernahme dieser Personen betreffe, so sei zu beachten, dass vor allem die angestellte Buchhalterin in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Bw stehe.

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1995 wurde auf Grund von festgestellten Fälschungen von Zollamtsstempeln für weitere Lieferungen die Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 6 UStG 1994 versagt.

Daraufhin beantragte die Y & Co GesmbH, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Zu der am 13. November 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung erschien der Bw trotz ausgewiesener Ladung nicht. Die Vertreterin der Amtspartei verwies auf das bisher durchgeführte Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz, insbesondere auf die Ermittlungen, Ausführungen und Stellungnahmen der GroßBp.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Allgemeines

Einleitend wird festgestellt, dass über das Vermögen der Y & Co GesmbH mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 18.4.2005 der Konkurs eröffnet wurde. Masseverwalter ist Hr Mag. LM , der für die Zeit seiner Bestellung auch im Abgabenverfahren an die Stelle des Gemeinschuldners tritt und diesen insofern repräsentiert. Erledigungen sind daher an den Masseverwalter zu richten und diesem zuzustellen (*s zB Beschluss VwGH v 2.3.2006, ZI 2006/15/0087*).

Die Fa Y & Co GesmbH betreibt einen Elektrowarenhandel und handelt vor allem mit Computern und -teilen. Geschäftsführer in den Streitjahren ist der zu 100% beteiligte Geschäftsführer Hr T. Die Gewinnermittlung erfolgt gem § 5 EStG.

2. Strittige Geschäftsfälle, die als steuerfreie Ausfuhrlieferungen erklärt wurden

Diesen Themenkomplex betreffend steht folgender Sachverhalt fest.

Bei den strittigen Geschäftsfällen handelt es sich nach dem Vorbringen der Y & Co GesmbH um Abholfälle von Handelswaren, die nach Ungarn ausgeführt worden sein sollen.

Die Identität des Abholers wurde zum Zeitpunkt der Abholung weder festgestellt noch auf den Ausfuhrnachweisen festgehalten.

Auf den Ausfuhrnachweisen, die die Fa Y & Co GesmbH bezüglich dieser nicht anerkannten steuerfreien Ausfuhrlieferungen nach Ungarn vorlegte, scheint als Abnehmer meist eine X Holding Ltd, RP, (ABC123), 1234 Zug, Schweiz, auf.

Auf den Namen und (Postfach)adresse dieser Firma wurden auch die Rechnungen gelegt.

Diese Firma mit Sitz in der Schweiz existiert nicht.

Es existiert eine Fa X Holding Ltd mit Sitz in Irland. Es handelt sich dabei um eine in Dublin registrierte Gesellschaft. Die Geschäftsführer sind Dr. L und M mit der Postfachadresse xyz, Schweiz. Es gibt keine Zweigniederlassungen bzw Filialen. Die Gesellschafter der Firma sind nicht bekannt. Die Rolle des Hrn AF ist nicht bekannt; er ist nicht gewerberechtlicher Geschäftsführer der X Holding in Irland. Innerhalb der letzten 36 Monate ab September 1998 wurden keine Forderungen aus Geschäftsbeziehungen der X Holding festgestellt. Es gibt auch keinen Jahresbericht.

Dass die irländische X Holding Aktivitäten in Bezug auf die Ausfuhrlieferungen der Fa Y & Co tätigte, kann nicht festgestellt werden.

Die Fa Y & Co GesmbH soll die Handelswaren an die X Holding Ltd verkauft haben, die Ware soll jedoch direkt an die Fa I , Budapest, Ungarn gegangen sein, da diese dieselbe Ware von der X Holding Ltd gekauft hätte. Die X Ltd hätte den Transporteur beauftragt, die Waren in Wien abzuholen und an die Fa I in Budapest zu liefern, welche auch die Zahlungen für die Waren geleistet haben soll.

Hie und da ist auch die Fa I, Budapest, Ungarn, auf den Ausfuhrnachweisen angegeben, obwohl die Rechnung an die Fa X Holding gelegt wurde.

Die Fa I existiert ebenfalls nicht.

Auf der von der Fa Y & Co nachträglich vorgelegten Einfuhrbestätigung nach Ungarn ist handschriftlich ein ungarischer Abholer vermerkt worden. Welche Ausgangsrechnung mit diesem Einfuhrnachweis zusammenhängt, ist nicht ersichtlich. Die Einfuhrbestätigung der ungarischen Zollbehörden betrifft die Fa I, mit anderer Schreibmaschinenschrift ist der Name „X Holding“ eingefügt worden.

Bei zahlreichen Lieferungen wurde durch Ermittlungen bei den Zollämtern festgestellt, dass die Stempelabdrucke auf den Ausfuhrformularen U 34 gefälscht waren. Die Steuerfreiheit dieser Ausfuhren wurde im Rahmen der Erstbescheide bzw auch im Zuge der BVE 1995 nachträglich nicht anerkannt.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf folgender Beweiswürdigung.

Dass die Identität des Abholers zum Zeitpunkt der Abholung nicht festgestellt bzw auf den Ausfuhrnachweisen festgehalten wurde, ist unbestritten. Es scheinen zwar weitere Abholer auf den Ausfuhrnachweisen auf, die jedoch nur die Vorabfertigung bei den Zollämtern übernommen haben, die Ware jedoch nicht ins Ausland verbracht haben.

Die Ausfuhrnachweise liegen vor, ebenso wie die zu Grunde liegenden Rechnungen, sodass die diesbezüglichen Feststellungen der Aktenlage entnommen werden können. Auch die erwähnte Einfuhrbestätigung ist im Akt abgelegt.

Welche Ausfuhrnachweise mit welchen Beträgen betroffen sind, ist den jeweiligen Berichten des FA zu entnehmen. Die Höhe der Beträge ist unbestritten.

Dass die Fa X Holding mit Sitz in der Schweiz nicht existiert, ergibt sich aus den Ermittlungen des FA und dem Bericht der Abteilung für Auslandsdatensammlung der GroßBp Wien.

Dass die Fa I mit dem angegebenen Sitz in Budapest nicht existiert, ergibt sich aus einer Anfrage beim Kreditschutzverband von 1870.

Dass die Fa X Holding mit Sitz in Dublin, Irland, existiert, ist durch das im Steuerakt erliegende Certificate of Incorporation erwiesen, ebenso wie die Namen der handelsrechtlichen Geschäftsführer und ihre Postfachadresse in Zug aG der Ermittlungen feststehen. Hr AF ist laut vorliegender Auskunft (Europa Vollauskunft) nicht als gewerberechtlicher Geschäftsführer genannt, seine Rolle ist nicht bekannt. Das diesbezügliche Vorbringen der Fa Y & Co erscheint nicht glaubhaft, zumal es sich um Auslandssachverhalte mit erhöhter Beweisvorsorgepflicht der Partei handelt.

Die Namen der Gesellschafter der X Holding konnten von der Fa Y & Co nicht eruiert werden. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass es sich um Inländer handelt.

Dass keine Forderungen der X Holding aus Geschäftsbeziehungen seit Mitte 1995 existieren, widerlegt die Darstellung der Fa Y & Co, wonach die Fa X Holding die Waren gekauft und anschließend an die Fa I weiterverkauft hätte.

Dass die X Holding in Irland in Geschäftsbeziehung mit der Fa Y & Co bezüglich der strittigen Ausfuhren stand, wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Die Feststellungen bezüglich der gefälschten Zollamtsstempel sind unbestritten und blieben unbekämpft.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

§ 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

„(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7)...“

§ 7 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet:

„§ 7. (1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen jene Fälle in welchen der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an einen ausländischen Abnehmer gelieferten Gegenstände 1 000 S nicht übersteigt.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

a) ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,

b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und

2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird. Macht der Unternehmer in den Fällen der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, dass diese Vorgangsweise in

allen Fällen der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konsosemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem Mitglied des Fachverbandes der Spediteure bei der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
2. durch die mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder
3. im Falle des Reihengeschäftes durch eine Ausfuhrbescheinigung seines Lieferers oder des versendenden Unternehmers.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens (Abs. 1 Z 2)
 - a) durch die mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, ausgenommen jedoch jene Fälle, in welchen eine Ausfuhrbescheinigung nach lit. b vorgesehen ist,
 - b) durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn es sich um eine Ausfuhr im Reiseverkehr handelt oder eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist;
2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland entweder durch
 - a) eine mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder
 - b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 bis 3 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster

auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren."

§ 18 Abs 8 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet:

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

Die Fa Y & Co geht von Abholfällen aus. Hätte der Sachverhalt, den die Fa Y & Co darlegt, so stattgefunden haben, würden Abholfälle vorliegen. Die X Ltd habe den Transporteur beauftragt, die Waren in Wien abzuholen und an die Fa I in Budapest zu liefern.

Lehre und Rechtsprechung gehen in Übereinstimmung mit dem Gesetz davon aus, dass der „Abnehmernachweis“ eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung ist. Eine Ausfuhrlieferung liegt nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 7 Abs 1 Z 2 UStG 1994 u a dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zu Grunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat.

Ausländischer Abnehmer ist ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat. Wird der Gegenstand durch einen Beauftragten abgeholt, kommt als Nachweis auch das Bestellschreiben des ausländischen Abnehmers oder sonstige Korrespondenz in Betracht. Die Rechnungslegung allein ist nicht ausreichend (*s Erk VwGH v 23.2.1987, ZI 85/15/0214*).

Der Abnehmernachweis wurde im vorliegenden Fall nicht erbracht.

Der auf den Ausfuhrbescheinigungen angegebene ausländische Abnehmer mit Sitz in Budapest existiert nicht bzw steht nicht fest, ob er einen Sitz (Zweigstelle) im Inland hat. Die Adresse eines Postfaches von handelsrechtlichen Geschäftsführern gilt nicht als Sitz einer Gesellschaft, zumal auch eine Zweigstelle oder ein Sitz in Ungarn nicht existiert. Dass es eine Firma X Holding in Irland gibt, von der weder die Gesellschafter bekannt sind und die auch seit Mitte 1995 keine Forderungen aus Warenverkäufen zu verzeichnen hat, ist nicht ausreichend. Auch der ungarische Abnehmer, die Fa I , ist nicht existent. Die Angaben der Fa Y & Co zur Fa X sind widersprüchlich. Einmal soll es sich um eine Zweigniederlassung in der Schweiz handeln und einmal soll sie in der Schweiz ein Büro unterhalten, in Irland sei sie ordnungsgemäß registriert, aber nicht ansässig. Diese Angaben sind nicht geeignet, den Abnehmernachweis zu erbringen.

Aber es wurde auch nicht festgehalten, wer der Beauftragte ist. Dessen Identität und Adresse wurden weder bei der Abholung festgestellt noch sind sie aus den Ausfuhrnachweisen feststellbar; auch die Korrespondenz und die Geschäftsverbindung mit dem ausländischen Abnehmer wurden im Zuge der Abholung nicht überprüft.

Nachträgliche bloße Behauptungen über die Abholung sind nicht geeignet, den Abnehmernachweis zu erbringen (*vgl zum Abnehmernachweis Ruppe, UStG, Kommentar, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, Wien 2005, § 7, Tz 59*).

Obige Ausführungen stehen im Einklang mit der herrschenden Judikatur.

Nach der Judikatur des VwGH sind Ausfuhrnachweis und buchmäßiger Nachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, dann ist die Steuerfreiheit zu versagen (*s Erk VwGH v 27.2.2002, ZI 2000/13/0197*).

Nach der Judikatur des UFS zum Abnehmernachweis liegt eine Ausfuhrlieferung dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat; daher können „*Lieferungen an Firmen, deren Existenz weder bewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, ... nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anerkannt werden*“ (*s UFS RV/1235-W/02*).

Die beantragte Steuerfreiheit als Ausfuhrlieferung ist zu versagen, *wenn eine Ausfuhrlieferung ... mangels tatsächlich existenter Abnehmer ... nicht bewiesen werden kann* (*s UFS RV/1399-W/02-RS 1*).

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist der Buchnachweis.

Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung sind buchmäßig nachzuweisen. Der buchmäßige Nachweis zählt grs zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit. Fehlt er, so kann nach der Judikatur des VwGH die Steuerfreiheit selbst dann nicht gewährt werden, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind (*s Erk VwGH ZI 82/15/0141*; insbes auch die des Gelangens des Gegenstandes der Lieferung in das Ausland *s Erk VwGH E 89/15/0110*). Der buchmäßige Nachweis ist für jeden einzelnen Umsatz zu führen, der steuerfrei bleiben soll (*s Erk VwGH ZI 84/15/0043*).

Gem § 18 Abs 8 UStG 1994 sind beim buchmäßigen Nachweis die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Eine bestimmte Form des buchmäßigen Nachweises (zB Führung von bestimmten Büchern) wird nicht vorgeschrieben.

Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen iVm Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus. Als buchmäßigen Nachweis für Ausfuhrlieferungen können somit nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah

geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbarer Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten (*s Erk VwGH, ZI 89/15/0154*).

Die Aufbewahrung der Ausfuhrnachweise durch den Unternehmer bedeutet die Erfüllung einer weiteren gesetzlichen Voraussetzung und ist für sich allein für den buchmäßigen Nachweis nicht ausreichend bzw kann diesen nicht ersetzen. Ansonsten hätte der Gesetzgeber neben der Erbringung des Ausfuhrnachweises nicht auch noch die Erbringung des Buchnachweises verlangt (*s Erk VwGH, ZI 82/15/0141*).

Es muss sich um Aufzeichnungen über getätigten Umsätze handeln, die unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen worden sind. Ein Verzeichnis, das erst nach Rücklangen der Ausfuhrbescheinigung angelegt worden ist, ist nicht ausreichend. Es ist ausreichend, wenn in ihm unmittelbar nach Durchführung des jeweiligen Ausfuhrumsatzes die Eintragung aller relevanten Daten der einzelnen getätigten Ausfuhrumsätze chronologisch vorgenommen und sodann die rücklangenden Ausfuhrbescheinigungen diesem so geführten Verzeichnis angeschlossen werden. Die Möglichkeit, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, bedeutet nicht, dass der Buchnachweis erst bei Geltendmachung der Steuerfreiheit zu erbringen ist, sondern nur, dass er den Ausfuhrnachweis nachreichen darf (*s Erk VwGH ZI 84/15/0043; vgl auch Kolacny/Caganek, UStG 1994; 3., überarbeitete Auflage, Wien 2005, S 395*).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der auf den Ausfuhrnachweisen aufscheinende ausländische Abnehmer, die X Holding mit Sitz in der Schweiz, nicht existiert. Auch die ungarische Firma I, die die Zahlungen an die Fa Y & Co geleistet haben soll und von der die Waren abgeholt worden sein sollen, existiert nicht.

Der ausländische Abnehmer steht nicht fest.

Der buchmäßige Nachweis wurde somit nicht erbracht. Dies ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen, welche nicht gegeben ist, sodass schon aus diesem Grund der Antrag auf Einvernahme von AF als Zeugen ins Leere geht. Die beantragte Aussage war auch deshalb entbehrlich, da das angegebene Beweisthema, nämlich die Aussage, dass die Ware nach Ungarn gelangt sei und von einem Ungarn bezahlt worden sei, zu keiner anderen Entscheidung als der vorliegenden geführt hätte.

Zur Judikatur des *VfGH – im Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02*, gelangte das Höchstgericht zur Auffassung, dass die strenge Erfüllung des buchmäßigen Nachweises im Einzelfall überschießend sein kann – ist zu bemerken, dass im vom VfGH beurteilten Anlassfall der Unternehmer in zwei Jahren überhaupt nur drei Ausfuhrumsätze getätigt hatte, die Umsätze dem Unternehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erst nachträglich zugerechnet worden waren und zur Zeit der Zurechnung der Buchnachweis nicht mehr

erbracht hätte werden können; daher ist der Sachverhalt mit vorliegendem insofern nicht vergleichbar, als hier eine Vielzahl von Umsätzen vorliegt und keine nachträgliche Zurechnung der Umsätze an einen anderen Unternehmer erfolgt. In diesen Fällen (wie dem vorliegenden) kann daher ohne entsprechenden buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung die Steuerfreiheit nach wie vor nicht gewährt werden.

Darüber hinaus sind die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorzunehmen (s o).

Auch an dieser Voraussetzung mangelt es im vorliegenden Fall.

Festgestellt wird, dass nicht nur der Buchnachweis nicht erbracht wurde, sondern auch massive Zweifel an den materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit aufgetreten sind: kein ausländischer Abnehmer nachgewiesen, gefälschte Zollamtsstempel bei einigen Lieferungen festgestellt.

Im Übrigen wird auch auf die schlüssigen Stellungnahmen und Äußerungen der GroßBp und die diesen zu Grunde liegenden Ermittlungen verwiesen.

3. Vorsteuer betreffend Eingangsrechnungen A

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Y & Co GesmbH machte Vorsteuer aG von Eingangsrechnungen einer Fa A geltend.

Die Firma A. D hat an der in den Eingangsrechnungen angegebenen Anschrift zu keinem Zeitpunkt existiert. Es war dort kein Firmensitz des A , sondern eine Gärtnerei ansässig.

Auf allen Rechnungen von A fehlt daher das Rechnungsmerkmal der Anschrift des liefernden Unternehmers.

Hr A hatte keine Steuernummer.

Auf der Rückseite einiger Eingangsrechnungen A waren die in der EDV Branche gängigen Geschäftsbedingungen angeführt, auf anderen Eingangsrechnungen A blieb die Rückseite wieder leer.

Auf den Eingangsrechnungen des A war weder eine Fax- noch eine Festnetznummer enthalten.

Diese Rechnungen wurden im Verlauf der einzelnen Warengeschäfte plötzlich anders gezählt; einmal schien eine Kundennummer auf, dann wieder nicht.

Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte immer bar, die Lieferungen erfolgten immer per Botendienst. Der Name des Botendienstes samt Adresse war der Fa Y & Co nicht bekannt.

Die Fa Y & Co hätte an Hand der vorhandenen Eingangsrechnungen erkennen müssen, dass bezüglich der Adresse, der Gestaltung des Rechnungsformulares sowie der fehlenden Fax- bzw Festnetznummer, bei einmal vorhandenen, dann wieder fehlenden allgemeinen

Geschäftsbedingungen auf der Rückseite der Eingangsrechnungen sowie der sonstigen Ungereimtheiten (Fehlen der Kundennummer, Änderung bei den Rechnungsnummern) die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG 1994 nicht gegeben seien.

Beweiswürdigung

Dass die Firma A. D an der angegebenen Adresse nicht existierte, ergibt sich aus den durchgeführten umfangreichen und nachvollziehbaren Ermittlungen des FA (s Aktenvermerke über die Nachschau an der angegebenen Adresse, Aussage von A. D , ZMA Abfrage).

Die Eingangsrechnungen des A. D sind aktenkundig. Aus diesen Rechnungen ist ersichtlich, dass eine nicht existente Adresse angegeben wurde und dass keine Fax- bzw Festnetznummer enthalten ist.

Dass A. D keine Steuernummer hatte, ist unbestritten, ebenso wie die Art der Lieferungen und Bezahlung.

Die übrigen Feststellungen bezüglich der Rechnungen beruhen auf den nachvollziehbaren Feststellungen des FA.

Auf Grund der zahlreichen Ungereimtheiten hätte ein sorgfältiger Kaufmann erkennen müssen, dass die Rechnungen nicht den Vorschriften des UStG entsprechen. Die Fa Y & Co hat aber offenbar keine Bedenken gehabt, keine Fragen gestellt und keinerlei Erkundigungen über ihren Geschäftspartner eingeholt.

Rechtliche Beurteilung

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

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

§ 11 Abs 1 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

„§ 11. (1) Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten beiden Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten Satzes ausgestellt worden sind.

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht."

Demgemäß müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Das Gesetz begnügt sich also nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass (irgend)ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbrachte. Es muss vielmehr der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat.

Daran lässt schon der Wortlaut des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 keinen Zweifel. Die Bestimmungen des § 11 Abs 3 und 4 legen es erhardtend diese Aussage noch, weil auch aus ihnen hervorgeht, dass Rechnungen eine eindeutige Feststellung (Bestimmung) des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers ermöglichen müssen. Enthalten Rechnungen Namen und Anschrift eines Lieferanten, der unter dem angegebenen Namen und der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, dann fehlt es an der Angabe von Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers.

Auch die Anführung des richtigen Namens, aber einer unrichtigen Adresse ist nicht ausreichend (*s Kolacny/Caganek, aaO, S 462*).

Da die Firma D an der in den Eingangsrechnungen angegebenen Anschrift nicht existiert hat, sondern sich dort eine Gärtnerei befindet, sind die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht gegeben, sodass der Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Die weiteren getroffenen Feststellungen (fehlende Steuernummer von A, Zeugenaussage A, behauptete Vorgangsweise bei der Geschäftsabwicklung, unterschiedliches Aussehen der Eingangsrechnungen, fehlende Festnetz- bzw Faxnummern, unterschiedliche Handhabung bezüglich Kundennummer und Rechnungsnummern) runden das Gesamtbild ab.

Dass auf den Rechnungen eine unrichtige Adresse aufscheint, ist für das Versagen des Vorsteuerabzugs jedoch bereits ausreichend, sodass die von der Fa Y & Co GesmbH gestellten Anträge auf Akteneinsicht in den Finanzstrafakt A, auf Heranziehung des Finanzstrafverfahrens gegen A als Beweismittel, auf nochmalige Einvernahme des Zeugen FF, auf Einvernahme von St, des zweiten steuerlichen Vertreters und der Buchhalterin als Zeugen wegen Unerheblichkeit abgewiesen werden.

Im Übrigen wird auch auf die schlüssigen Stellungnahmen und Äußerungen der GroßBp und die diesen zu Grunde liegenden Ermittlungen verwiesen.

4. Sonstiges

Zum Antrag der Fa Y & Co GesmbH auf Erlassung eines Feststellungsbescheides dahingehend, dass die Bücher sowohl materiell als auch formell ordnungsgemäß seien, ist festzuhalten, dass es sich im vorliegenden Fall um das Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer (1995) handelt und die allfällige mangelnde Vortragsfähigkeit eines Verlustes daher nicht relevant ist. Zudem wurde von der Bw lt Körperschaftsteuererklärung im Jahr 1995 auch kein Verlust erklärt. Dem Antrag kann daher keine Folge gegeben werden.

Die Ausführungen des FA in der BVE, wonach nachträglich festgestellt wurde, dass bei bestimmten, in der BVE mit der Rechnungsnummer bezeichneten als steuerfrei beantragten Ausfuhrlieferungen Zollamtsstempel gefälscht waren und dadurch eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit gem § 6 UStG 1994 nicht gegeben

war, sind unbestritten und werden von der Fa Y & Co GesmbH im Vorlageantrag nicht bekämpft. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass auch in der Begründung der Erstbescheide der Jahre 1995 und 1996 derartige unbekämpft gebliebene Feststellungen des FA hinsichtlich gefälschter Zollamtsstempel, die zur Aberkennung der Steuerfreiheit von bestimmten Lieferungen führten, enthalten sind.

Der UFS legt daher diesbezüglich die schlüssigen Feststellungen des FA in der BVE seiner Entscheidung zu Grunde.

Der Umsatzsteuerbescheid 1995 war daher iSd BVE abzuändern.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 war abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. November 2006