



Außenstelle Wien
SENAT 14

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0697-W/02 und
GZ. RV/0698-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996, Festsetzung der Kapitalertragsteuer 11/95 - 8/96 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 sowie Festsetzung der Kapitalertragsteuer 11/95 - 8/96 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen sind den im Anschluss an die Entscheidungsgründe angeführten Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

Die Fälligkeit der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Die Höhe der Abgaben beträgt unverändert für die:

Umsatzsteuer 1995:	Gutschrift	Euro	382,11	(ÖS 5.258,--)
Umsatzsteuer 1996:	Gutschrift	Euro	236,99	(ÖS 3.261,--)
Kapitalertragsteuer 11/95 - 8/96		Euro	4.116,19	(ÖS 56.640,--)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsge-

richtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2.12.1974 gegründet und am 26.2.1975 ins Firmenbuch eingetragen.

Mit *Abtretungsvertrag vom 9.11.1995* wurden die Gesellschaftsanteile zu 100% an *Walter V.* abgetreten. Gleichzeitig wurde Walter V. als Geschäftsführer eingesetzt und verblieb in dieser Funktion bis 10.6.1998.

Mit 10.6.1998 erfolgte ein neuerlicher Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel. Die Gesellschaftsanteile befinden sich seitdem zu 100% im Besitz der AEB, Geschäftsführerin ist Helga V.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, übte die Bw. jedenfalls ab 1990 bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile an Walter V. keine Tätigkeit aus. Mit dem Gesellschafterwechsel im November 1995 wurde die Tätigkeit als Handelsunternehmen wieder aufgenommen.

Das Finanzamt für Körperschaften führte von Oktober 1996 bis Juni 1998 bei der Bw. für den **Zeitraum 11/1995 - 8/1996 eine Prüfung der Aufzeichnungen** gem. § 151 Abs. 3 BAO durch.

Die *Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp) lt. Bp-Bericht* vom 4.8.1998 sind:

- Aberkennung des Vorsteuerabzuges, da den Eingangsrechnungen kein Leistungsaustausch (keine Lieferung) zugrunde lag,
- mangels Fehlen der verrechneten Ware Einstufung der Ausgangsrechnungen als Scheinrechnungen sowie
- Feststellung einer verdeckten Ausschüttung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer Walter V. aus dem Zufluss der aus den Umsatzsteuervoranmeldungen resultierenden Steuerguthaben.

Wie dem Bp-Bericht zu entnehmen ist, gehörte die Bw. zu einem aus mehreren Firmen, der H. GmbH, Ast. GmbH, Dis. GmbH und Com. GmbH bestehenden Firmenkomplex. Die Firmenanteile befanden sich jeweils zu 100% im Besitz des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw., Walter V.

Die genannten Firmen seien zeitgleich zur Bw. einem Bp-Verfahren unterzogen worden, wodurch es möglich gewesen sei deren Geschäftsbeziehungen zur Bw. lückenlos zu überprüfen. Im Zuge dessen sei eine im gesamten Firmenkreis übliche Vorgangsweise (Abwicklung von Scheingeschäften, Erstellung von Scheinrechnungen, Weiterfakturierung nicht vorhandener Ware im Firmenkreis, etc.) festgestellt worden, die dem Zweck der Erlangung von Vorsteuerguthaben diente. Erst durch die gleichzeitige Prüfung sämtlicher Firmen sei die Vorgehensweise aufgedeckt worden. Die jeweiligen Buchhaltungen wurden von verschiedenen steuerlichen Vertretern betreut, sodass die Verbindung der Gesellschaften untereinander sowie die Gesellschafterverhältnisse von außen nicht offensichtlich erkennbar gewesen seien.

Die im Rechenwerk der Bw. befindlichen Eingangsrechnungen stammten ausschließlich von den genannten, zum Firmenkreis gehörigen, Gesellschaften. Diese Rechnungen seien jedoch in den jeweiligen Rechenwerken bzw. den erklärten steuerpflichtigen Umsätzen der rechnungslegenden Gesellschaften (H. GmbH, Ast. GmbH, Dis. GmbH) nicht enthalten gewesen.

Walter V. habe sich diesbezüglich nur zu einer der Gesellschaften, der H. GmbH, geäußert. Er gab an, dass er die Ausgangsrechnungen der H. GmbH wohl nicht zur Buchung an den Steuerberater weitergegeben habe.

Infolge Durchführung einer lückenlosen Mengenrechnung bei der H. GmbH habe die Bp festgestellt, dass die der Bw. in Rechnung gestellten Waren bei der H. GmbH nicht vorhanden gewesen seien und die Umsätze aus diesen Rechnungen nicht in den erklärten steuerpflichtigen Umsätzen enthalten gewesen seien.

Aufgrund der vorliegenden Ausgangsrechnungen der Bw. sei festgestellt worden, dass diese nur steuerfreie Ausfuhrlieferungen nach Ungarn getätigten habe. Diese Geschäfte stellten jedoch aufgrund der nie vorhandenen Ware lediglich Scheingeschäfte dar.

Das bedeutet, dass die Bw. zwar die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen lukriert habe, jedoch selbst, aufgrund der Steuerfreiheit der erklärten Ausfuhren, keine Umsatzsteuer abzuführen hatte. Dadurch waren hohe Vorsteuerüberhänge in den überprüften Umsatzsteuervoranmeldungen und folglich Guthaben auf dem Abgabenkonto der Bw. festzustellen. Diese Steuerguthaben seien sodann durch das Finanzamt, über Antrag der Bw., auf das Firmenkonto rückgezahlt worden.

Sowohl die Bezahlung der Eingangs- als auch der Ausgangsrechnungen sei jeweils in bar erfolgt, wobei dies bei Rechnungen der gegebenen Größenordnung nach Ansicht der Bp. als äußerst unüblich zu beurteilen sei. Infolge dieser Vorgehensweise seien im Prüfungszeitraum negative Kassabestände entstanden, die durch Gesellschaftereinlagen bzw. durch Einlagen vom Bankkonto korrigiert wurden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer Walter V. habe dazu angegeben, dass ausschließlich er mit der Führung der Kassabücher betraut gewesen sei und die Differenzen möglich gewesen seien, da er den Kassastand lt. Kassabuch mit dem Bestand lt. Kassa nur am Jahresende (wenn überhaupt) verglichen habe. Die Beträge auf dem Bankkonto stammten aus den rückgezahlten Steuerguthaben.

Infolge der durch Walter V. getätigten Abhebungen vom Bankkonto und der behaupteten Barzahlung der fingierten Eingangsrechnungen mittels dieser Beträge seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer die rückgezahlten Beträge aus den Steuergutschriften in Höhe von insgesamt ÖS 194.279,-- zugeflossen.

Die Bp habe sämtliche Rechnungen im Prüfungszeitraum als Scheinrechnungen bzw. die Geschäfte als Scheingeschäfte beurteilt. Aufgrund des fehlenden Leistungsaustausches sei der Abzug der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu versagen gewesen.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Beträge stellten verdeckte Ausschüttungen dar und seien der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und setzte dementsprechend die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Zeiträume 12/1995 und 2/1996 bis 8/1996 mit Datum 18.8.1998 sowie die Kapitalertragsteuer für 11/1995 - 8/1996 mit Datum 13.8.1998 fest.

Die *Nachforderungen* betrugen zur:

Umsatzsteuer

11/1995	ÖS	96.900,--
1-8/1996	ÖS	241.191,--

Kapitalertragsteuer

11/95 - 8/96	ÖS	56.640,--
--------------	----	-----------

Gegen die Umsatzsteuer- sowie die Kapitalertragsteuerfestsetzungsbescheide brachte die Bw. am **29.9.1998 das Rechtsmittel der Berufung** ein.

In weiterer Folge ergingen die **Jahresbescheide für die Umsatzsteuer 1995 bzw. 1996**.

Der Bescheid für das Jahr 1995 wurde mit Datum 25.9.1998 erlassen, wobei das Finanzamt inhaltlich und betragsmäßig den Feststellungen der Bp folgte.

Der Bescheid für das Jahr 1996 erging mit Datum 1.2.1999, wobei dem Grunde nach den Feststellungen der Bp gefolgt und ein Vorsteuerabzug in Höhe von ÖS 267.572,94 versagt

wurde. Entgegen der Feststellung der Bp, dass die Bw. nur Scheingeschäfte abgewickelt habe, wurden jedoch die erklärten Ausfuhrumsätze als steuerbare, wenn auch steuerfreie Umsätze bei den Bemessungsgrundlagen berücksichtigt.

Durch das Ergehen der Jahresbescheide für 1995 und 1996 befanden sich die jeweiligen *Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 12/1995 bzw. 2/1996 bis 8/1996 nicht mehr im Rechtsbestand* und die diesbezügliche Berufung war gegenstandslos geworden.

Mit Schreiben vom 12.10.1998 bzw. 23.2.1999 erhob die Bw. die verfahrensgegenständlichen **Berufungen gegen den Bescheide über die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 bzw. für das Jahr 1996** und verwies in der Begründung beider Schriftsätze auf die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 29.9.1998.

Die Bw. vermeinte, dass die Nichterfassung der Rechnungen in den steuerpflichtigen Umsätzen der rechnungsausstellenden Firmen nicht zur Aberkennung der Vorsteuern bei der Bw. führen könne, sondern eine Mehrwertsteuerpflicht bei den rechnungsausstellenden Firmen auslöse. Weiters legte sie eine Aufstellung der nichtanerkannten Eingangsrechnungen mit den zugehörigen Ausgangsrechnungen sowie Kopien sämtlicher Rechnungen vor. Mit den Ausgangsrechnungen sei die Ware nach Ungarn exportiert worden, sodass ein echter Warenverkehr vorliege. Es könne nicht sein, dass nachweislich verkauft wurde Ware nicht vorsteuerberechtigt angeschafft worden sei. Als Beispiel führte sie die Eingangsrechnung 96101 an. Die Ware daraus sei zum Teil mit Ausgangsrechnung 6002 an eine ungarische Firma verkauft worden; der Rest sei noch im Anlagevermögen vorhanden. Ebenso entsprächen die Mietaufwendungen von monatlich netto ÖS 8.000,-- einer ortsüblichen Miete und es könne seitens der Finanz nicht bestritten werden, dass die Bw. zur Führung der Geschäfte eines Büros bedürfe.

Die Bw. stellte weiters die Vergleichbarkeit der Prüfungszeiträume bei der Bw. bzw. bei den (Anmerk.: zum Firmenkreis gehörigen) Lieferanten in Frage. Diese seien unterschiedlich und somit sei die Behauptung, dass die Waren bei den Lieferanten nicht gebucht worden seien nicht nachvollziehbar.

Hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttung führte die Bw. an, dass die Hypothese der Bp gänzlich nicht nachvollziehbar sei. Klar sei, dass die Rückzahlungen der Vorsteuern auf das Firmenkonto erfolgten und diese Beträge behoben und in die Kassa eingelebt worden seien um die Eingangsrechnungen der H. GmbH, der Dis. GmbH und der Ast. GmbH zu bezahlen. Die durch nichts bewiesene Behauptung der Bp. widerspreche der Ermittlungs-pflicht, denn es könne aus einem von den üblichen Normen abweichenden Buchungsvorgang keine verdeckte Ausschüttung abgeleitet werden.

Infolge der bei der Bw. vorliegenden lückenlosen Mengenrechnung seien Scheingeschäfte

nicht gegeben.

Es werde daher gebeten, die geltend gemachten Vorsteuern (1995 - ÖS 96.900,-- und 1995 ÖS 242.791,--) anzuerkennen und den Haftungsbescheid zur Kapitalertragsteuer (in Höhe von ÖS 56.640,--) aufzuheben.

In ihrer, der Bw. zur Kenntnis gebrachten, **Stellungnahme zur Berufung** vom 19.1.1999 verwies die Bp im Großen und Ganzen auf den Bp-Bericht. Zusätzlich führte sie an, dass die Lieferanten der Bw. (H. GmbH, Dis. GmbH, Ast. GmbH) ihren Wareneinkauf nachweislich über fingierte Rechnungen gestaltet hatten, was bedeute, dass die an die Bw. fakturierte Ware bei den Lieferanten der Bw. nicht vorhanden gewesen sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer Walter V. habe zu dieser Vorgangsweise u. a. angegeben, dass er anstelle die Ware im Firmenkreis (von der Ast. GmbH an die H. GmbH) weiterzufakturieren lediglich die ursprüngliche, von außerhalb des Firmenkreises stammende, Eingangsrechnung kopiert und den Rechnungsempfänger geändert habe.

Die Bp verwies noch darauf, dass bei allen von Walter V. kontrollierten Gesellschaften von einem erwiesenen Vorsteuerschwindel durch manipulierte bzw. verfälschte Rechnungen auszugehen sei. Somit seien die Geschäfte innerhalb des Firmenkreises als Scheingeschäfte einzustufen und der Vorsteuerabzug sei bei der Bw. aufgrund des fehlenden Leistungsaustausches nicht zulässig. Infolgedessen seien auch sämtliche Geschäfte der Bw. als Scheingeschäfte einzustufen und die Unternehmereigenschaft gem. § 2 (1) UStG sei nicht mehr gegeben. Aus diesem Grund seien auch die Vorsteuerbeträge aus den Mietaufwendungen nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Prüfungszeiträume bei den Lieferanten der Bw. und der Bw. selbst werde darauf verwiesen, dass sich die bei den Lieferanten der Bw. geprüften Nachschauzeiträume mit dem geprüften Nachschauzeitraum der Bw. decken. Somit seien die Buchhaltungsunterlagen der Lieferanten hinsichtlich der gleichen Zeiträume geprüft worden. Bezuglich der Tätigkeit der Lieferfirmen habe Walter V. niederschriftlich angegeben, dass die H. GmbH seit Anfang 1996 (letzte Ausgangsrechnung 14.12.1995) keine Tätigkeit mehr ausübt, sich die Ast. GmbH in Konkurs befindet und seit 10/96 (letzte Ausgangsrechnung 30.8.1996) nicht mehr tätig sei, sowie dass die Dis. GmbH mit Ende 1995 ihre Tätigkeit beendet habe.

Zur Hypothese hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung vermerkte die Bp., dass sich diese aus dem vorgesagten Sachverhalt ergebe und, da die Lieferantenrechnungen als Scheinrechnungen einzustufen waren, könne auch die These des steuerlichen Vertreters, dass die Behebungen vom Bankkonto zur Bezahlung dieser Rechnungen dienten, nicht nachvollzogen werden. Vielmehr gehe die Bp davon aus, dass die zu Unrecht lukrierten Vorsteuerbeträge zur

Abdeckung der privaten Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers, Walter V., verwendet worden seien.

Die Berufungen zu den Umsatzsteuerbescheiden 1995 und 1996 sowie zum Festsetzungsbescheid über die Kapitalertragsteuer 11/1995 - 8/1996 wurden durch das Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidungen (BVE) vom 22.3.1999** als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt folgte in den Begründungen den Feststellungen der Bp.

Die entsprechenden **Vorlageanträge** wurden durch die Bw. jeweils mit Schreiben vom 25.3.1999 gestellt. Sie vermeinte darin, dass in den BVE nicht auf ihre Argumentation eingegangen worden sei und nur die aus dem Bp-Bericht stammenden Fakten zur Begründung der Abweisung angeführt worden seien. Mit Schreiben vom 19.4.1999 legte die Bw. **zur Ergänzung einer Stellungnahme** (mit Datum 14.4.1999) vor, worin zu insgesamt 10 einzelnen an die Bw. ausgestellte Rechnungen der Gesellschaften Dis. GmbH, Ast. GmbH und H. GmbH in Stichworten die Herkunft der Ware dargelegt wurde:

- *Rechnungen der Dis. GmbH* vom 31.12.95, 12.3.96 und 17.7.96: Die verrechnete Ware (Rinderzuchtprogramme) sei teils durch Erstellung von Programmkopien infolge von bestehenden Lizenzverträgen mit einer deutschen Firma selbst produziert worden. Die EDV-Reinigungsmittel seien aus Deutschland bzw. England importiert worden.
- *Rechnungen der Ast. GmbH* vom 31.12.95 und 17.2.96: Die Ware (1000 Stk. "Exatape 650 MB") sei von verschiedenen österreichischen Firmen zugekauft worden und teils aus vorhandenem Bandmaterial oder aus Leerkassetten zusammengestellt worden. Die verrechnete Hardware sei aus Norwegen importiert und weiterverkauft worden.
- *Rechnungen der H. GmbH* vom 27.2.96, 3.4.96, 5.5.96 und 27.6.96: Die Ware stamme aus den Lagerbeständen (Lagerstand per Dez. 94 - ÖS 2,2 Mio) bzw. aus bereits vorverzollten Lieferungen, die nicht mehr im Lagerbestand geführt, jedoch durch Storno wieder reaktiviert worden sei.

Im weiteren Verlauf des nunmehr *vor dem unabhängigen Finanzsenat* geführten *Berufungsverfahrens* wurde Einsicht in die, Walter V. bekannten, Bp-Berichte der zum Firmenkreis gehörigen und als Lieferanten der Bw. genannten Gesellschaften Ast. GmbH und Dis. GmbH genommen.

Diesen Berichten war unter anderem folgendes hinsichtlich der Geschäftsgepflogenheiten sowie der Beziehungen zur Bw. zu entnehmen:

Dis. GmbH: Der gebuchte Wareneinkauf basierte zum größten Teil auf gefälschten Eingangsrechnungen, denen kein Leistungsaustausch zugrunde lag und womit in der Folge unge-

rechtfertigt Vorsteuerguthaben lukriert wurden. Dies geht aus den eingeholten Auskünften bei den außerhalb des Firmenkreises befindlichen Lieferanten der Dis. GmbH hervor. Andererseits resultieren die Wareneingänge aus der Verbuchung der aus dem Firmenkreis stammenden Scheinrechnungen. Im Hinblick auf die Angaben der Bw., Teile der Waren seien aus Deutschland und England importiert worden, ist den im Bp-Bericht enthaltenen Erklärungsdaten nicht zu entnehmen, dass die Dis. GmbH in den Jahren 1995 bzw. 1996 innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt hätte. Die im Rechenwerk der Bw. vorgefundenen Eingangsrechnungen waren im Rechenwerk der Dis. GmbH nicht als Ausgangsrechnungen enthalten.

Ast. GmbH: Dem gebuchten Wareneinkauf lagen zum Großteil fingierte, manipulierte bzw. verfälschte Rechnungen zugrunde, womit in der Folge ungerechtfertigt Vorsteuerguthaben lukriert wurden. Erhebungen bei den Lieferanten der Ast.GmbH haben ebenfalls ergeben, dass Warenlieferungen gar nicht oder nur in geringstem Umfang erfolgt waren. Die in der Folge durch die Ast. GmbH innerhalb des o. a. Firmenkreises bzw. an die Bw. direkt oder - über eine weitere im Firmenkreis befindliche Gesellschaft - indirekt weiterfakturierte Ware war daher nie körperlich vorhanden gewesen. Die im Rechenwerk der Bw. vorgefundenen Eingangsrechnungen waren im Rechenwerk der Ast.GmbH als Ausgangsrechnungen nicht enthalten.

Weiters wird beispielhaft zur - seitens der Bw. in der ergänzenden Stellungnahme vom 14.4.1999 angeführten - Eingangsrechnung vom 31.12.95 ausgeführt, dass die durch die Ast. GmbH an die Bw. weiterfakturierte Ware bei der Ast. GmbH nie vorhanden gewesen war. Aus den Angaben der als Lieferant der Ast. GmbH genannten (außerhalb des Firmenkreises befindlichen) Gesellschaft geht hervor, dass diese Rechnung fingiert worden war. Eine derartige Ware (Exatape 650 MB) sei von ihr nicht vertrieben und nie an die Ast. GmbH geliefert worden. Bemerkenswert ist die Tatsache, dass dieselbe fingierte Rechnung auch im Rechenwerk der Dis. GmbH als Eingangsrechnung erfasst worden war.

Aus dem *Arbeitsbogen zum Bp-Bericht* zur Bw. geht hervor, dass die durch die *H. GmbH* fakturierte Ware bei dieser weder auf Lager (lt. Inventur) noch aufgrund der Einkäufe im Jahr 1995 vorhanden gewesen sei.

Zu den durch die Bw. fakturierten Ausfuhren liegen die zugehörigen Ausfuhrbescheinigungen im Arbeitsbogen in Kopie vor. Daraus ist ersichtlich, dass die Vorverzollung im Zollamt Wien erfolgt ist. Aus dem Code des Stempels geht hervor, dass keine Einschau in die Warenpakete vorgenommen worden ist. Es ist auffallend, dass zwischen der Vorverzollung und der späteren tatsächlichen Ausfuhr beim Zollamt Klingenbach Zeiträume von 2 bis zu 6 Monaten gelegen sind. Die Anfragen der Bp beim Außenhandelsdelegierten für Ungarn haben ergeben, dass die ungarischen Kunden der Bw. zum Teil nicht im Firmenbuch eingetragen waren und zum Teil an den genannten Adressen nicht existierten.

Über die Berufung wurde erwogen:

UMSATZSTEUER 1995 und 1996

Gemäß **§ 3 Abs. 1 UStG 1994** liegt eine Lieferung vor, wenn ein Unternehmer dem Abnehmer oder in dessen Auftrag einem Dritten die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft.

Gegenstand einer Lieferung sind körperliche Sachen im Sinne des bürgerlichen Rechtes; insbesonders alles, was man als Waren zu bezeichnen pflegt.

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen.

Unter Berücksichtigung dieser gesetzlichen Bestimmungen ist zum gegenständlichen Fall zu prüfen ob 1995 und 1996 Warenlieferungen an die Bw. erfolgt sind bzw. inwieweit der Vorsteuerabzug zu Recht versagt worden ist.

Wie im Sachverhalt dargestellt, gehörte die Bw. zu einem Komplex von Gesellschaften, die sämtlich im Einflussbereich des Herrn Walter V., der auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. war, standen. Durch die engen Verflechtungen und die Fakturierungen innerhalb dieses Komplexes wurden zum Großteil ungerechtfertigt Vorsteuerguthaben erlangt. Bei den involvierten Firmen handelte es sich um die Bw. sowie um die H. GmbH, Ast. GmbH, Dis. GmbH und Com. GmbH.

Zeitgleich zur Prüfung bei der Bw. wurden auch bei den genannten Gesellschaften Betriebsprüfungen bzw. Nachschauen durchgeführt, wobei sich die jeweils geprüften Nachschauzeiträume mit dem Prüfungszeitraum bei der Bw. deckten, sodass eine lückenlose Überprüfung der Geschäftsbeziehungen möglich war.

Konkret war bei der Bw. festzustellen, dass sämtliche für 1995 und 1996 verbuchte Eingangsrechnungen von Gesellschaften stammten, die dem Firmenkreis zugehörig waren. Es waren dies die Gesellschaften H. GmbH, Ast. GmbH und Dis. GmbH. Außerhalb des Firmenkreises tätigte die Bw. keine Wareneinkäufe. Zu den einzelnen Gesellschaften ist Folgendes festzustellen:

Bei der *H. GmbH* wurde durch die Bp über die im Prüfungszeitraum verbuchte Ware eine Mengenrechnung durchgeführt. Das Ergebnis zeigte, dass sich die der Bw. im Jahr 1996 in mehreren Rechnungen verrechnete Ware nicht (wie von der Bw. in ihrem Schreiben vom 14.4.1999 behauptet) auf Lager befunden hat. Zudem war ein Großteil der verbuchten Wareneinkäufe der *H. GmbH* schon dem Grunde nach in Zweifel zu ziehen, da die Eingangs-

rechnungen dazu ebenfalls aus dem Firmenkreis stammten - nämlich von den Firmen Ast. GmbH und Dis. GmbH - und als Scheinrechnungen zu qualifizieren waren. Angemerkt wird, dass die H. GmbH lt. Angabe des Walter V. ihre Tätigkeit mit Anfang 1996 eingestellt hat. Dies ist ein weiterer Hinweis dafür, dass es während des Jahres 1996 keine realen Lieferungen der H. GmbH an die Bw. gegeben hat, sondern die Verrechnungen nur zum Schein erfolgt sind.

Die weitere Überprüfung der Lieferanten der Bw., der *Ast. GmbH und der Dis. GmbH*, hat ergeben, dass der in deren Rechenwerken gebuchte Wareneinkauf ebenfalls großteils nicht auf realen Geschäften basierte. Die verbuchten Eingangsrechnungen ließen zwar auf inländische Lieferanten, die sich außerhalb des Firmenkreises befanden, schließen. Ermittlungen haben jedoch ergeben, dass die Rechnungen nicht von den angeführten Lieferanten ausgestellt worden sind sondern fingiert bzw. manipuliert waren. Die Ware wurde gar nicht oder nicht in dieser Form von den Firmen vertrieben. Daraus folgt, dass Warenlieferungen an die Ast. bzw. Dis. GmbH, wenn überhaupt, nur in ganz geringem Umfang stattgefunden haben. Damit war jedoch jene Ware nicht verfügbar, die später an die Bw. weiterverkauft bzw. weiterverrechnet worden war.

Die Bw. bringt im Rechtsmittelverfahren zu der am 31.12.95 durch die *Dis. GmbH* an sie verrechneten Ware vor, dass es sich um Kopien von bestehenden (EDV-)Programmen gehandelt habe und diese Kopien aufgrund eines Lizenzvertrages mit einer deutschen Firma durch die Dis. GmbH gezogen worden seien. Diese Angaben wurden durch die Bw. nicht belegt und sind auch nicht aufgrund der Ermittlungen der Bp zur Dis. GmbH nachzuweisen. Es liegen keine Hinweise dazu vor, dass die Dis. GmbH mit in Lizenz hergestellten EDV-Programmen gehandelt hat. Das weitere Argument der Bw., dass es sich bei der durch die Dis. GmbH im Jahr 1996 verrechneten Ware um Importe aus England und Deutschland gehandelt habe, geht insoweit ins Leere als die Dis. GmbH im fraglichen Zeitraum weder Importe noch innergemeinschaftliche Erwerbe erklärt hat. Zusätzlich ist anzumerken, dass Walter V. gegenüber der Bp im Zuge einer Befragung angegeben hat, dass die Dis. GmbH ihre Tätigkeit mit Ende 1995 eingestellt hat, sodass auch aus diesem Grund den vorgeblichen Lieferungen an die Bw. im Jahr 1996 die Grundlage entzogen ist.

Die Bw. argumentiert weiter, dass die am 31.12.95 durch die *Ast. GmbH* verrechnete Ware von dieser von verschiedenen österreichischen Firmen während des Jahres zugekauft worden sei. Diese Angabe widerspricht den Feststellungen bei der Ast. GmbH. Die Bp. hat erhoben, dass die verrechnete Ware ("Exatape 650 MB") mittels einer gefälschten Rechnung sowohl in das Rechenwerk der Ast. GmbH als auch bei der Dis. GmbH Eingang gefunden hatte. Tatsache ist, dass die Ware durch den vorgeblichen Lieferanten nie vertrieben und somit auch

nicht geliefert worden ist. Die Weiterverrechnung der nicht vorhandenen Ware erfolgte nur auf dem Papier durch die Ast. GmbH an die Bw. Somit liegt hier eine weitere Scheinrechnung der Ast. GmbH an die Bw. vor. Die Bw. hat diese "Ware" in der Folge zum Teil an ungarische Kunden weiterfakturiert, die Vorsteuer geltend gemacht und daraus aufgrund der Steuerfreiheit der Ausfuhr ein Guthaben lukriert.

Die Bw. geht in ihrer Stellungnahmen auf die Firmenverflechtungen und den Vorwurf der Rechnungsmanipulation nicht ein, vermeint jedoch, dass durch die Rechnungslegung der genannten Lieferanten bei diesen eine Mehrwertsteuerpflicht entstanden sei und möglicherweise vergessen worden sei, die Rechnungen in den steuerpflichtigen Umsätzen zu verbuchen. Deswegen könnte aber der Bw. der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Richtig ist, dass den rechnungsausstellenden Gesellschaften die Mehrwertsteuer aufgrund der Rechnungslegung gem. § 11 Abs 14 UStG vorzuschreiben ist. Daraus resultiert jedoch für die Bw. kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Weiters argumentiert die Bw., dass der Warenfluss tatsächlich gegeben gewesen sei, da die Ware nachweislich durch Ausfuhrlieferungen nach Ungarn verkauft worden sei.

Doch auch mit diesem Argument ist für die Bw. nichts zu gewinnen. Es liegen zwar lückenlos Kopien von augenscheinlich ordnungsgemäßen Zollpapieren über die Vorverzollung und die spätere Ausfuhr vor, jedoch ist mit diesen Papieren kein Nachweis darüber zu führen, welche Waren bzw. ob Waren tatsächlich nach Ungarn ausgeführt worden sind. Aus dem Code des Zollstempels ist ersichtlich, dass keine Einschau erfolgt ist, somit hat das Zollamt keine Bestätigung darüber erteilt, dass die im Ausfuhrpapier bzw. in der beigelegten Rechnung beschriebene Ware tatsächlich im Paket enthalten war. Auch die Ermittlungen zu den ungarischen Kunden der Bw. bestätigen den Verdacht, dass es sich um reine Scheingeschäfte gehandelt hat. Der Beantwortung des Auskunftsersuchens an den Außenhandelsdelegierten der Wirtschaftskammer Österreichs in Ungarn war zu entnehmen, dass die vermeintlichen Kunden (Gesellschaften) in Ungarn zum einen gar nicht existierten, d. h. nicht im Firmenbuch eingetragen waren und zum anderen nicht an den angegebenen Adressen existent waren. Auch die Abwicklung der Bezahlung der Lieferungen in Form von Barzahlung durch die ungarischen Kunden lässt das Vorliegen von realen Geschäften zweifelhaft erscheinen, da es keinesfalls als im Wirtschaftsleben üblich zu beurteilen ist, dass Exportgeschäfte in den vorliegenden Größenordnungen (bis zu ÖS 210.000,--) bar abgewickelt werden und weiters dazu nur Eigenbelege in Form von Kassabelegen vorliegen. Aufgrund des Sachverhaltes wird festgestellt, dass die vermeintlich ausgeführte Ware nie körperlich vorhanden war, die Kunden nicht existent waren und Ausfuhrlieferungen nicht stattgefunden hatten.

Unter Berücksichtigung des Sachverhaltes ist es als erwiesen anzusehen, dass die hier vorliegende Konstruktion der Firmenverflechtung und angewendete Vorgehensweise hinsichtlich der Manipulationen beim Wareneinkauf nur dazu diente Vorsteuerguthaben zu lukrieren. Die gesamte Vorgangsweise war erst dadurch möglich, da sich sämtliche involvierte Firmen zu 100% im Besitz und Einfluss des Herrn Walter V. befanden.

Es war schlüssig nachzuvollziehen, dass die Bw., die das letzte Glied in der Verrechnungskette war, in den berufungsrelevanten Zeiträumen 1995 und 1996, mittels Scheinrechnungen denen keine Warenlieferungen zugrunde lagen, Vorsteuerguthaben zu Unrecht lukriert hatte. Da keine Lieferungen an die Bw. im Sinne des § 3 UStG vorlagen, war der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 für die in den - als Scheinrechnungen qualifizierten - Eingangsrechnungen enthaltenen Steuerbeträge sowohl für 1995 als auch für 1996 durch das Finanzamt zu Recht versagt worden.

Infolge der Manipulationen und des fehlenden Warenflusses sind die für das Jahr 1996 durch die Bw. erklärten Ausfuhren ebenfalls als Scheingeschäfte zu qualifizieren. Es liegen daher im Jahr 1996 keine steuerfreien Umsätze vor, die in die Bemessungsgrundlagen einzubeziehen sind. *Die Umsätze des Jahres 1996 sind mit Null zu bemessen.* Eine Änderung hinsichtlich des Abgabenbetrages resultiert daraus nicht.

Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 1996:

Text	in ÖS	Steuer in ÖS	in Euro
Lieferungen und Leistungen	0,00	0,00	
innergem. Erwerb	4.832,43	966,48	
Vorsteuer		- 3.260,93	
Vorsteuer innergem. Erwerb		-966,48	
GUTSCHRIFT		3.261,00	236,99

KAPITALERTRAGSTEUER 11/95 - 8/96:

Gem. § 93 EStG 1988 sind inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Darunter versteht man u. a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften, egal ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Dies sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern, ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und fremden Dritten nicht gewährt werden würden.

Die Kapitalertragsteuer ist im Wege eines Haftungsbescheides der zum Abzug verpflichteten Körperschaft vorzuschreiben.

Im Fall der Bw. wurden, wie oben ausgeführt, mittels Scheinrechnungen Vorsteuerguthaben lukriert. Die entstandenen Guthaben wurden durch das Finanzamt aufgrund von Rückzahlungsanträgen auf das Firmenkonto der Bw. überwiesen. In weiterer Folge wurden diese Beträge vom Konto behoben und in die Kassa eingelagert. Damit seien, wie die Bw. vorbringt, die Eingangsrechnungen der Gesellschaften H. GmbH, Ast. GmbH und Dis. GmbH bar bezahlt worden.

Dieser Angabe der Bw. ist jedoch nicht zu folgen.

Wie der Gesellschafter-Geschäftsführer, Walter V., gegenüber der Bp. angegeben hat, war er allein für Kassen- und Bankgeschäfte der Bw. verantwortlich. Wie schon ausgeführt, sind die Eingangsrechnungen als Scheinrechnungen, denen keine Warenlieferungen zugrunde lagen, zu qualifizieren. Da die Bw. folglich keine realen Geschäfte abgewickelt hat, ist auch von keinem Zahlungsfluss an die rechnungsausstellenden Gesellschaften auszugehen. Durch die Behebung der aus den Vorsteuerguthaben resultierenden Beträge konnte Walter V. über die Geldmittel der Bw. verfügen. Die - für die vorgebliche Barzahlung der Rechnungen - als betrieblich verwendet dargestellten Beträge sind daher als dem Gesellschafter-Geschäftsführer Walter V. zugeflossen zu beurteilen. Die Zuwendung ist allein durch die Gesellschafterstellung des Walter V. begründet.

Die für die Jahre 1995 und 1996 im Jahr 1996 erfolgten Rückzahlungen des Finanzamtes stellen daher verdeckte Ausschüttungen an Walter V. dar. Aufgrund der Annahme, dass die Schuldnerin der Kapitalertragsteuer, die Bw., die KeSt zugunsten des Gläubigers Walter V. übernimmt, stellt diese einen weiteren Kapitalertrag dar.

Die Kapitalertragsteuer wird, wie im Bp-Bericht vom 4.8.1998 unter Textziffer 25 dargestellt, vom Bruttobetrag, das sind die Rückzahlungsbeträge zuzüglich KeSt, errechnet. Sie beträgt für den Zeitraum 1-6/1996 22% bzw. für den Zeitraum 7-8/1996 25% der Bemessungsgrundlage.

Über die Berufungen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. März 2004