

GZ. RV/1683-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 30. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Otto Draxl, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch Hofräatin Dr. Edith Satovitsch, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer April, Mai und Juni 2003 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

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 Verfassungsgerichtshof 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

Bei der Bw. wurde gem. § 151 BAO idgF vom Finanzamt (FA) eine Prüfung von Umsatzsteuervoranmeldungen durchgeföhrert. In der gem. § 151 Abs. 3 BAO erstellten Niederschrift wurde i. w. ausgeführt.

"Tz 1) Allgemeines:

Bei der Bw. wurde im Rahmen einer Kettenprüfung eine USO-Prüfung durchgeführt, da sich diese am (in Tz 2 dargestellten) Handel mit Musik-CD's, Atemschutzmasken etc. beteiligt hat und nur bei Überprüfung aller beteiligten Unternehmen deren Geschäftspraktiken lückenlos aufgedeckt und aufgeklärt werden können.

Der Handel mit den o. a. Produkten ist in den Büchern der beteiligten Unternehmen wie folgt dargestellt:

Die meist minderwertige Ware wird aus div. „Oststaaten“ in die Bundesrepublik Deutschland verbracht, durch die Verrechnung von dubiosen „Lizenzgebühren“, „Komplettierungs-“ und „Veredelungskosten“ in enormer Höhe künstlich „aufgewertet“ und nach Österreich weiterverkauft. Die österreichischen Abnehmer dieser Produkte kaufen diese Billigstprodukte zu weit überhöhten Preisen (innergemeinschaftlicher Erwerb) und verkaufen diese an diverse inländische Abnehmer.

Für die Staub- bzw. Atemschutzmasken, welche aus div. „Oststaaten“ direkt nach Österreich importiert wurden, sind an die Importfirmen ebenfalls „Komplettierungskosten“ in enormer Höhe verrechnet worden, ohne dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abgeführt worden wäre.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung (Bp.) handelt es sich hiebei um ein Vorsteuer-Betrugs-Karussell, bei dem die für die beteiligten Firmen handelnden Personen sowohl den Import (Beginn des Karussells) als auch den Export (Ende des Karussells) kontrollieren, steuern und organisieren, sowie Leistungen verrechnen bzw. vortäuschen, die nicht erbracht wurden, damit aber Buchhaltungen und Belege manipulieren, nur um lukrativen Vorsteuerbetrug betreiben zu können.

Mit der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer am Beginn startet das Betrugs-Karussell und mit der Ausfuhr der Waren und Auszahlung der beantragten Vorsteuerguthaben wird das Betrugs-Karussel erfolgreich abgeschlossen.

Tz. 2) Feststellungen:

a) zu den Warenlieferungen BRD – Österreich:

Die Fa. B GmbH und S GmbH, Lieferanten der Firmengruppe H, haben im Prüfungszeitraum von den Firmen

T GmbH, Te, BRD,	Atemschutzmasken
C GmbH, Salzburg	Comp. Printplatten
E GmbH, Linz	Leiterplatten, Musik-CD's
Br GmbH, Wien	Musik-CD's, Gasmasken, etc.
N GmbH, Wien	Comp. Programme

verrechnet erhalten. Wie festgestellt werden konnte, kommen die von den Firmen C GmbH und E GmbH an die Fa. B GmbH verrechneten Produkte ebenfalls von der Fa. T GmbH bzw. der Fa. D GmbH aus Te, BRD.

Erhebungen bei der Fa. T bzw. D GmbH in der Bundesrepublik Deutschland haben ergeben, dass die an die Firmen C GmbH, E GmbH und B GmbH weiterverrechneten Produkte in der Regel aus „Oststaaten“ kommen.

Auffallend bei diesen Importen in die BRD und der Weiterverrechnung nach Österreich waren die extrem unterschiedlichen Ein- und Verkaufspreise für die einzelnen Produkte. Aus den dem Prüfer zur Verfügung stehenden Unterlagen wurden nachstehende durchschnittlichen Ein- und Verkaufspreise je Stück ermittelt:

Produkt	E-Preis je Stk	V-Preis je Stk
Gas-Atemschutzmasken	2,29	51,00
Leiterplatten	0,06	11,45
Musik-CD's	0,14	7,90

Der „Grund“ für diese wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren „Wertsteigerungen“ in der BRD liegt in den von der Wiener Firma V GmbH verrechneten Lizenzgebühren, Komplettierungs- und Veredelungskosten für og. Produkte.

Zur Fa. V GmbH wäre Folgendes anzumerken:

Die per 7.6.2003 amtswegig gelöschte Firma V GmbH, deren Sitz bis Ende 2001 in einem Bürocenter in W1K war (dieses Bürocenter gibt es ab 1/2002 nicht mehr), seit 1.1.2002 aber keine neue Firmenanschrift hat, hat allein im Jahre 2002 an die Firmen D GmbH und T GmbH Lizenzgeb., Veredelungs- und Komplettierungskosten in Höhe von insgesamt € 45,469.950,-- verrechnet.

Der Geschäftsführer der Firmen T GmbH und D GmbH, Herr RF, hat zu diesen Geschäften erklärt, dass nach ersten Kontakten mit Herrn JR dieser an ihn herantrat, da er Halbleiterplatten, in der Folge auch Gasmasken, Werkzeuge und Musik-CD's benötige.

Die Organisation dieser Geschäfte, wie Bestellung, Liefervereinbarungen, Transport nach Deutschland, Verzollung, Warenverkauf, Weitertransport angeblich zur „Veredelung“ nach Österreich, etc., wurde von Herrn JR selbst vorgenommen. Warum hat wohl Herr JR die angeblich benötigten Produkte von den ihm bekannten Lieferanten nicht direkt, sondern über den Umweg BRD erwerben wollen?

Die Firmen D GmbH bzw. T GmbH hatten lediglich die Funktion, die ausländischen Lieferanten und die Zollabgaben zu bezahlen, nachdem Herr JR die entsprechenden Geldbeträge zur Verfügung gestellt hatte. Auch die Fakturierung an die von Herrn JR bekannt gegebenen Firmen erfolgte durch die Firmen D GmbH bzw. T GmbH in der von ihm bekannt gegebenen Höhe.

Die Bargeldzahlungen an die Fa. V GmbH für die fakturierten Lizenzgebühren und sonstigen Kosten sowie die Bargeldzahlungen, welche angeblich die Fa. T GmbH bzw. die Fa. D GmbH von den Firmen E GmbH bzw. C GmbH für die Warenlieferungen erhalten haben soll und durch Kassaquittungen belegt wird, hat es nie gegeben. Diese Belege dienten nur dazu, einen buchhalterischen Ausgleich für die „Veredelungskosten“ (Ausbuchung der Kreditoren „Veredelungskosten“ und Debitoren „überhöhte AR“) herzustellen. Vielleicht wurden diese „Veredelungs- bzw. Komplettierungskosten und Lizenzgebühren“ durch Herrn JR direkt bezahlt.

Der Fa. D GmbH bzw. der Fa. T GmbH wurden die entstandenen Kosten (= Wareneinkauf, Transport und Eingangsabgaben) von Herrn JR ersetzt. Als „Gewinnanteil“ gab es für die Mitwirkung zusätzlich pro Geschäftsfall DM 400,-- bzw. € 200,--.

Die an die Firmen E GmbH, Linz bzw. Wien sowie C GmbH, Salzburg zu weit überhöhten Preisen fakturierten aber tatsächlich nicht in dieser Höhe bezahlten Produkte wurden – vermutlich mit geringem Aufschlag und – mit ausgewiesener Umsatzsteuer u.a. auch an die Fa. B GmbH weiterfakturiert. Die Fa. B GmbH hat ihrerseits diese Produkte wiederum mit einem geringen Aufschlag u.a. an die Bw. in Wien und div. andere in- und ausländische Abnehmer weiterverkauft.

Neben der Fa. B GmbH waren auch die Firmen Bau GmbH und S GmbH Abnehmer derartiger Produkte der Fa. T GmbH aus der BRD.

Auch diese Firmen haben die von der Fa. T GmbH erworbenen Produkte nach entsprechenden „künstlichen Wertsteigerungen“ unter Mithilfe der Fa. V GmbH „eingekauft“, wie z.B.:

Produkt	E-Preis €	V-Preis €
4 Stk div. Geräte insgesamt	4.092,84	252.500,00
Atemschutzmasken je Stk	2,30	51,00

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass das Vorsteuer-Betrugskarussell mit den „künstlich gesteigerten“ Werten an die Firmen E GmbH und C GmbH begonnen, und am Ende der Kette mit der Weiterfakturierung an die Exportfirmen und deren Exporten abgeschlossen wurde.

Aus der Aussage des Gf. der Firmen D GmbH bzw. T GmbH, Herrn RF, geht aber auch hervor, dass nicht nur bei E GmbH und C GmbH, sondern auch bei den Firmen B GmbH, Bau GmbH und S GmbH, welche ebenfalls Produkte direkt von der Fa. T GmbH bezogen haben, die ausgewiesenen „Barzahlungen“ für diese Einkäufe tatsächlich nicht geflossen sind.

b) zu den Warenlieferungen "Oststaaten" - Österreich:

Die Fa. P GmbH bzw. die Fa. SK GmbH, beide aus L, haben im Prüfungszeitraum Atemschutzmasken aus div. "Oststaaten" zu einem durchschnittlichen Stückpreis von € 2,46,-- erworben.

Auch an diese Firmen hat die Fa. C GmbH aus Salzburg nicht erbrachte Kompettierungsleistungen in Höhe von durchschnittlich € 50,68,-- netto je Stück in Rechnung gestellt. Insgesamt wurden hiefür, soweit bisher bekannt, € 2.584.784,-- netto verrechnet.

Die Atemschutzmasken wurden von der Fa. P GmbH bzw. der Fa. SK GmbH um durchschnittlich € 52,80,-- netto je Stück an die Fa. K GmbH in Wien, von dieser an die Fa. S GmbH. Wien, und von dieser an die Bw., Wien, verkauft, welche die Atemschutzmasken in der Folge exportiert hat.

Hr P, Angestellter der Fa. P GmbH bzw. SK GmbH, sowie Gf. der SK GmbH hat zu diesen "Atemschutzmasken" Geschäften erklärt, dass die gesamte Organisation für diese Geschäfte, Import, Weitertransport, Abrechnung etc. von Hrn. JR vorgenommen wurde sowie die Kontakte zur Fa. K GmbH hergestellt hat. Die Beträge der ausgewiesenen Barzahlungen an die Fa. C GmbH bzw. von der Fa. K GmbH sind tatsächlich nie geflossen, sondern dienten dem Kontoausgleich der Kreditoren und Debitoren. Auch die Bestätigungen über Akontozahlungen der Fa. P GmbH für die Fa L s.r.o. in Tschechien an die Fa. A GmbH wurden von Hr. JR übergeben. Es handelt sich hiebei um einen fiktiven Geldfluss, da es Bargeldzahlungen in

diesem Geschäft nie gegeben hat.

Auch zu diesen Geschäften kann gesagt werden, dass das Vorsteuer-Betrugskarussell mit der Verrechnung der Komplettierungsleistungen an die Firmen P GmbH bzw. SK GmbH und mit der Weiterfakturierung an die Exportfirmen und deren Exporten abgeschlossen wurde.

c) zu den handelnden Personen:

Die Zusammenhänge werden bzw. das Vorsteuerbetrugs-Karussell wird dann verständlich, wenn die Firmenzusammenhänge und involvierten Personen bekannt sind.

1. Wie teilweise bereits im Pkt. a) ausgeführt wurde, hat Herr JR, Angestellter der Fa. S GmbH,
 - a) die Import- und Export-Geschäfte für die Firmen T GmbH bzw. D GmbH in die und aus der BRD nach Österreich organisiert,
 - b) die Import-Geschäfte aus div. „Oststaaten“ für die Firmen P GmbH bzw. SK GmbH nach Österreich organisiert
 - c) als Vertreter der geschäftsführenden Gesellschafterin der V GmbH, NK, fungiert und als solcher mit größter Wahrscheinlichkeit die Fakturen für die Lizenzgebühren, Veredelungs- und Komplettierungskosten sowie die „Bar“-Zahlungsbelege an die Firmen D GmbH und T GmbH erstellt bzw. erstellen lassen,
 - d) nach ho. Ansicht als wirtschaftlicher Machthaber der Firmen C GmbH und E GmbH mit größter Wahrscheinlichkeit die Fakturen an die div. Abnehmerfirmen und an die Firmen P GmbH bzw. SK GmbH sowie die „Bar“-Zahlungsbelege erstellt bzw. erstellen lassen.
- 2) Herr KM ist auch alleiniger Gesellschafter und Gf. der Fa. B GmbH, welche von den Firmen C GmbH bzw. E GmbH die durch „Veredelungen“ und nicht nachvollziehbare Lizenzgebühren überfakturierten Produkte erworben und an div. Exportfirmen weiterfakturiert hat.
- 3) Herr HS war Mitarbeiter der Fa. B GmbH und ist nunmehr Angestellter der Firma H GmbH & Co KG. Er wickelt hier sämtliche Exporte der von der Fa. B GmbH und Fa. S GmbH gelieferten Waren ab.

d) zu den Exportfirmen:

Es wurden Lieferverträge mit der Fa. B GmbH und Fa. S GmbH abgeschlossen. Auf der Abnehmerseite wurde ein Vertrag mit der Fa. MBS (als Vertreter mehrerer Firmen) durch die Firmengruppe H (H GmbH & Co KG und Bw., beide vertreten durch FH) am 30.10.2001 geschlossen.

Darin wurde bereits ein geldmäßig festgelegtes Liefervolumen für die nächsten drei Jahre vereinbart. Dieses Liefervolumen bezog sich auf nur vorläufig genannte Waren und auch Rechnungsempfänger und Lieferort waren erst vor jeder einzelnen Lieferung durch den Vertragspartner bekanntzugeben. Gleichzeitig wurde hinsichtlich der Preise vereinbart, dass die Firmengruppe H einen Aufschlag von 6,66 % fix verrechnet, unabhängig davon, zu welchem Preis der Einkauf bzw. Verkauf der jeweiligen Produkte erfolgt und um welches Produkt es sich handelt.

Aufgrund durchgeföhrter Nachforschungen konnte festgestellt werden, dass weder die Firma MBS, Kiew, noch weitere im Vertrag genannte Firmen tatsächlich existent sind. Soweit diese tatsächlich existieren und die in den Belegen ausgewiesenen Behauptungen den Tatsachen entsprechen, werden sie mit größter Wahrscheinlichkeit von den handelnden Personen kontrolliert werden bzw. mit diesen zusammenarbeiten.

Als Beispiel dieser vermuteten Zusammenarbeit wird angeführt:

Bei der Ausfuhr der verrechneten Produkte wird nach Zollabfertigung der Waren in Österreich ein „Rechnungstausch“ vorgenommen. Die „Originalrechnung“ für die Einfuhr ins Bestimmungsland wird von der Fa. B GmbH für jeden „durch die vier o.a. Exportfirmen getätigten Warenexport“ erstellt und weist vermutlich den richtigen Wert aus. Diese Rechnung wird dem jeweiligen Frächter auf die Reise mitgegeben. Sie haben die Anweisung, die „Ausfuhrpapiere“ gegen die „Einfuhrpapiere“ im sogenannten Niemandsland auszutauschen. Der Wert z.B. der Musik-CD's wird auf diesen neuen Rechnungen mit € 0,14 ausgewiesen.

Tz 3) Rechtliche Würdigung:

Wie aus o.a. Sachverhalt entnommen werden kann, wurden die nach Österreich verbrachten und durch die div. Firmen „geschleusten“ Produkte größtenteils schon im Ausland aber auch im Inland durch die Verrechnung dubioser Kosten für „Veredelungen“, „Lizenzen“ und „Komplettierungen“ derart erhöht, dass von korrekten Abrechnungen nicht mehr gesprochen werden kann. Die Werthaltigkeit der minderwertigen Produkte geht mit den verrechneten Preisen nicht annähernd konform und war auch nicht ernsthaft in dieser Form beabsichtigt.

Die Verrechnung der Produkte mit den weit überhöhten Werten diente nur einem Zweck: dem schnellen bzw. effizienten Vorsteuerbetrug.

Die geltend gemachte Vorsteuer für alle derartigen Überfakturierungen kann daher nicht anerkannt werden. Fakturen, in denen überhöhte nicht ernst gemeinte Preise für Produkte verrechnet werden, die derart von der Werthaltigkeit abweichen, berechtigen den Empfänger

nicht zum Vorsteuerabzug. Auch dann nicht, wenn diese Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen wurden....."

Das FA erließ entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungbescheide für April, Mai und Juni 2003, in denen Beträge von gesamt € 2,426.900-- an Vorsteuern nicht anerkannt wurden. Anerkannt wurden Vorsteuern von € 9.076,50,--.

Die Bw. erhob fristgerecht gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für April bis Juni 2003 Berufung und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden die Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist (§ 167 Abs. 2 BAO). Weiters sind gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO Bescheide zu begründen, wenn dem Standpunkt der Partei nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Dabei sind die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen. Schließlich gebietet es der zu den fundamentalen Grundsätzen jeden rechtsstaatlichen Verfahrens gehörende Grundsatz der Wahrung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 sowie §§ 161 Abs. 3 und 183 Abs. 4 BAO), der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu zu geben. All diesen Erfordernissen werden die hier angefochtenen Bescheide aus den nachstehenden Gründen keinesfalls gerecht.“

Die bekämpften Bescheide verweisen hinsichtlich der Begründung lediglich auf eine Niederschrift vom 13.8.2003. Ein Prüfungsbericht ist nicht ergangen.

Tz 3 der genannten Niederschrift führt unter „rechtliche Würdigung“ Folgendes aus:

„Fakturen, in denen überhöhte nicht ernst gemeinte Preise für Produkte verrechnet werden, die derart von der Werthaltigkeit abweichen, berechtigen den Empfänger nicht zum Vor-

steuerabzug. Auch dann nicht, wenn diese Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen wurden.“

Eine gesetzliche Begründung für diese Verweigerung des Vorsteuerabzuges wird vom Finanzamt nicht gegeben, wie auch das Finanzamt in der gesamten mehr als fünf Schreibmaschinenseiten langen Niederschrift nicht ein einziges Mal in der Lage war, irgend eine Bestimmung eines österreichischen Gesetzes zu finden, auf das es sich berufen könnte. Da aber in Österreich die Verwaltung nur auf Grund von Gesetzen tätig werden kann, handelt die Finanzverwaltung willkürlich und rechtswidrig und ist meiner Berufung schon aus diesen Gründen statt zu geben.

Um jedoch einen ansonsten vielleicht notwendigen mehrfachen Rechtszug zu vermeiden, möchte ich versuchen zu vermuten, auf welche Gesetzesbestimmungen das Finanzamt seine Meinung stützen könnte, um auf eine allfällige Anwendung dieser Bestimmungen argumentativ einzugehen: Die Formulierung „nicht erst gemeinte Preise“ lässt an die Bestimmungen des § 23 BAO über Scheingeschäfte denken. Sollte das Finanzamt seine Handlungen auf § 23 BAO stützen, muss dem entgegengehalten werden, dass die von den fraglichen Liefergeschäften umfassten Waren tatsächlich an meine Mandantschaft geliefert und von dieser exportiert wurden. Den Beamten der Finanzverwaltung wurden die bezughabenden Unterlagen vorgelegt, es wurde Ihnen auch angeboten, die Waren vor Lieferung zu besichtigen (dies wurde von den Beamten abgelehnt). Für die Anwendung der Bestimmungen des § 23 BAO ist daher im gegenständlichen Verfahren kein Raum.

Die Formulierung über die „Gutgläubigkeit der Geschäftsbeziehung“ findet sich als Zitat auch in RZ 1509 der Umsatzsteuerrichtlinien. Zitiert wird hiebei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.6.1998, Zl. 97/15/0019. Dieses Erkenntnis stammt aus einer ganzen Reihe von Erkenntnissen, die sich mit dem sogenannten „Mehrwertsteuerschwindel des WR“ beschäftigen.

Sollte sich das Finanzamt auf die zum „Fall WR“ ergangene Judikatur stützen, sei dem entgegenzuhalten:

Die Judikatur im „R-Fall“ stützt sich darauf, dass nicht die in der Rechnung genannte Ware, sondern ein „aliud“ geliefert wurde. Nach dem (nur beispielsweise erwähnten) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0273 muss die in der Rechnung gewählte Bezeichnung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorrufen, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand in Einklang zu bringen ist. Da in

den im Erkenntnis genannten Fällen dieser Einklang nicht herzustellen war, lag keine Rechnung im Sinn des § 12 UStG vor und war daher der Vorsteuerabzug zu versagen.

Dies sei am Beispiel der Lieferung von „Gelee-Royal“ erläutert: Gelee Royal ist ein eindeutig definiertes Produkt, nämlich der Königinnenfuttersaft der Bienen. Wenn nun auf der Rechnung Gelee-Royal angeführt ist, die Lieferung aber tatsächlich aus verschmutztem Honig besteht, wurde eben ein „aliud“ geliefert und entsprach die Rechnung nicht den Anforderungen des § 12 UStG.

Gegenständlicher Sachverhalt ist jedoch vollkommen anders gelagert: Geliefert wurden nach den eigenen Aussagen des Finanzamtes an die Bw. Atemschutzmasken und Musik-CD's. Diese Gegenstände sind und bleiben unabhängig von ihrem Wert Atemschutzmasken und CD's, und dies sind auch genau die Gegenstände, die auf den Rechnungen stehen, mit denen über die Lieferungen abgerechnet worden ist: Die Rechnungen rufen daher mit ihren Bezeichnungen genau diejenigen Vorstellungen hervor, die mit den gelieferten Gegenständen in Einklang zu bringen sind.

Aus der Bezeichnung der Ware ist daher für die Nichtanerkennung der Vorsteuer gestützt auf § 12 UStG für das Finanzamt schon aus diesem Grunde nichts zu gewinnen.

In diesem Zusammenhang sei auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1999, Zl. 96/13/0209 verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof rügt hier, dass der „angefochtene Bescheid sachverhaltsmäßige Feststellungen vermissen lässt, welche Bezeichnungen hinsichtlich der gegenständlichen gelieferten Waren allgemein im Geschäftsverkehr verwendet werden“ (wenn schon die in der Rechnung angeführten Bezeichnungen nicht genügen sollen – Anmerkung vom Berufungswerber). Weiters führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

Verfehlt ist aber auch die Annahme, ein relativ hoher Preis einer Ware müsse sich aus der handelsüblichen Bezeichnung der Ware eindeutig ergeben. Im Beschwerdefall kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die in der Rechnung (in Verbindung mit den „Ausschreibungsunterlagen“) gewählte Bezeichnung der Liefergegenstände eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorgerufen hat., die mit den tatsächlich gelieferten Gegenständen nicht in Einklang zu bringen war. Eine solche Beurteilung kann in Fällen gerechtfertigt sein, in welchen Liefergegenstände mit einem sehr hohen Preis in Rechnung gestellt sind, die tatsächlich gelieferten Gegenstände nach sachverhaltsbezogen gesicherten Feststellungen aber mehr oder weniger wertlos sind. Werden aber in einer Rechnung Fenster, Türen oder auch Tresore, somit Waren, die allein durch Angebotsvielfalt große Bandbreiten bei den Preisen ermöglichen, zu bestimmten Preisen in Rechnung gestellt, so kann in aller Regel ohne sachverständige Feststellungen nicht davon ausgegangen werden, dass diese Bezeichnung

der Liefergegenstände eine solche Vorstellung von Liefergegenstand hervorruft, die mit den tatsächlich gelieferten Fenstern, Türen und Tresoren – hinsichtlich derer eine minderwertige Qualität gar nicht behauptet wird – nicht in Einklang zu bringen ist. Entsprechende Feststellungen fehlen im Beschwerdefall hinsichtlich der in Rechnung gestellten Waren völlig. Insbesondere hat es die belangte Behörde verabsäumt, sich mit dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin aus-einanderzusetzen, wonach eine Nachkalkulation ergeben hätte, dass hinsichtlich der gelieferten Waren keine wesentlichen Preisabweichungen zu entsprechenden Waren anderer Hersteller bestanden hätten.

In diesem Erkenntnis wollte das Finanzamt aus einer erheblichen Wertsteigerung heraus argumentieren, dass sich nur wegen dieser die Wesensart des Gegenstandes derartig geändert hat, dass die vom Steuerpflichtigen gewählte Bezeichnung der Ware in der Rechnung nicht ausgereicht hätte. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, diese Ablehnung muss auch in gegenständlichem Fall greifen. Die Finanzverwaltung findet Preise für Gas-Atemschutzmasken in Höhe von 51,00 (vermutlich €, eine Währung ist nicht angegeben) und für Musik-CD's in Höhe von 7,90 (vermutlich ebenfalls €) offenbar für derart überhöht, dass diese für sich schon ein Indiz auf Unregelmäßigkeiten darstellen. Meine Mandantin hat auf dem freien Markt Preise für Atemschutzmasken erhoben. Ein entsprechendes Schreiben meiner Mandantin samt Kopien aus dem Katalog der Firma Se lege ich dieser Berufung bei, Atemschutzmasken der genannten Art kosten demnach auf der gleichen Handelsstufe zwischen € 102,20 und € 94,30 pro Stück. Ich lege weiters auch eine Rechnung der Freiwilligen Feuerwehr So vor, die für einen Einsatz im September 2003 eine Maske samt Filter mit € 81,70 verrechnet hat.

Ähnliches gilt für Musik-CD's. Gemäß beiliegendem Schreiben wurde der Anti Piracy-Award 2000 an die Österreichische Zollbehörde für Beschlagnahmen von Raubkopien vergeben. Aus den Angaben zu dieser Preisverleihung ergibt sich, dass für eine Raubkopie ein Wert von € 18,17 festgelegt wird. Aus dem Katalog der Firma D, von dem ich ebenfalls Kopien beilege, geht hervor, dass diese CD's um einen Preis von € 12,99 bis € 21,00 anbietet. In der Anlage übermittle ich Kopien zweier Rechnungen aus Kiew samt unbeglaubigter Übersetzung, aus denen hervorgeht, dass die CD's in Kiew um 150 Grivna pro Stück (ohne Umsatzsteuer) verkauft werden. Bei einem Kurs von 5,8 Grivna pro € ergibt dies einen Netto-€-Preis von 25,86 (bzw. 31,03 € inkl. Umsatzsteuer). Auf Wunsch kann eine beglaubigte Übersetzung vorgelegt werden.

Es muss auch festgehalten werden, dass für diese CD's Lizenzen nach dem Recht des Empfängerstaates abgeführt worden sind. Entsprechende Unterlagen können vorgelegt werden.

Es bestehen daher bei den Preisansätzen der Bw. keine wesentlichen Abweichungen zu entsprechenden Waren anderer Lieferanten. Im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde daher keinesfalls ein „aliud“ geliefert, das in den Rechnungen an die Bw. unrichtig bezeichnet worden wäre. Für eine Verweigerung des Vorsteuerabzuges besteht daher auch aus diesem Grund kein Anlass.

Darüber hinaus zeigen diese Preisvergleiche aber auch die Unrichtigkeit der Ausführung des Finanzamtes hinsichtlich „minderwertiger Produkte“, „weit überhöhte Werte“, „nicht ernsthaft in dieser Form beabsichtigt“ und ähnliches. Weiters hätte auch eine Besichtigung der gehandelten Waren, die dem Finanzamt ausdrücklich angeboten wurde, ergeben, dass diesen Waren der verrechnete Wert tatsächlich beizulegen ist. Wenn das Finanzamt das Angebot auf Prüfung der gegenständlichen Waren nicht angenommen hat, kann dies nicht dem Steuerpflichtigen zur Last gelegt werden.

Im Folgenden sei auf weitere Ausführungen des Finanzamtes in den Textziffern 1 und 2 der Niederschrift eingegangen.

Zu Tz 1 Allgemeines:

Die Ausführungen über den Wert der Ware („minderwertige Ware“, „aufgewertet“, „Billigprodukte“, „überhöhte Preise“) sind sämtliche Behauptungen, für die Beweise nicht einmal angeboten wurden, geschweige denn wurden irgendwelche Ermittlungsergebnisse dem Steuerpflichtigen vorgehalten. Da nicht unterstellt werden kann, dass das Finanzamt bewusst gegen die Vorschrift des § 161 Abs. 3 BAO verstößt, kann nur vermutet werden, dass diese Behauptungen keine Deckung in der Wirklichkeit finden.

Ähnliches gilt für die Behauptungen „Vorsteuer-Betrugskarussell“, „Vorsteuer-Betrug“, „Buchhaltungen und Belege manipulieren“. Der Begriff eines „Vorsteuer-Betrugskarussells“ ist sowohl dem Umsatzsteuerrecht als auch dem Finanzstrafrecht fremd. Es handelt sich hier offenbar um eine Wortschöpfung des Finanzamtes. Aus reinen Wortschöpfungen, die einer gesetzlichen Grundlage entbehren, können aber wohl keine abgabenrechtlichen Konsequenzen gezogen werden.

Die Finanzverwaltung versucht hier, den Eindruck zu vermitteln, dass der Tatbestand eines Deliktes erfüllt sei, wobei ein derartiges Delikt aber in der österreichischen Rechtsordnung überhaupt nicht vorkommt.

Insbesondere kann es sich um kein Betrugsdelikt handeln, setzt doch der Betrug einen Schaden voraus und hat das Finanzamt bislang einen konkreten Schaden nicht einmal

behauptet. In der gesamten als Begründung bezeichneten Niederschrift ist an keiner Stelle angegeben, wodurch dem Steuergläubiger durch den von der Finanzverwaltung angenommenen Sachverhalt ein Schaden entstanden wäre.

Betrug setzt übrigens auch in irgendeiner Weise einen dolus voraus. In der rechtlichen Würdigung unter Tz 3 führt aber das Finanzamt ausdrücklich aus, dass der Vorsteuerabzug auch dann zu verweigern ist, wenn diese Geschäftsbeziehung in Gutgläubigkeit eingegangen worden wäre. Das Finanzamt postuliert daher das Delikt eines „gutgläubigen Betruges“, dessen sich mein Mandant schuldig gemacht hätte. Ein derartiges Delikt existiert aber nicht.

Zu rügen ist weiters, dass die gesamte als „Begründung“ bezeichnete Niederschrift keinerlei Auseinandersetzung mit den Stellungnahmen meiner Mandantin zu den behördlichen Ergänzungsersuchen vom 17.06.2003 und vom 14.07.2003 beinhaltet.

Die vom Finanzamt geäußerte These, dass im gegenständlichen Verfahren der Rechnungsempfänger (die Bw.) auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre, „wenn diese Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen wurden“ steht weiters auch mit der in einem Erlass des Finanzministeriums (vordergründig zwar im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer, aber dennoch allgemeingültigen) geäußerten Rechtsansicht im Widerspruch, wonach aus Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern, eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten umsatzsteuergerechten Rechnung ausgewiesen ist und dem Leistungsempfänger keine Umstände vorliegen, aus denen er schließen muss, dass die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das Finanzamt abgeführt wird (AÖFV Nr. 118/1999).

Zu Tz 2a:

Zu den Ausführungen unter diesem Punkt gilt grundsätzlich das oben gesagte: Da diese Ausführungen dem Abgabepflichtigen nie vorgehalten wurden und nicht angenommen werden kann, dass das Finanzamt gegen seine Verpflichtungen gemäß § 161 Abs. 3 BAO verstößt, ist der Wahrheitsgehalt dieser Ausführungen zu bezweifeln.

Darüber hinaus muss festgehalten werden, dass meiner Mandantschaft lediglich die B GmbH und die Firma S GmbH bekannt waren. Hinsichtlich der Existenz der anderen Gesellschaften verfügt meine Mandantschaft lediglich über die unbewiesenen Behauptungen des Finanzamtes. Auffallend ist bei den Ausführungen des Finanzamtes jedenfalls, dass dieses in der Niederschrift auch die Lieferung von Computerprintplatten und Leiterplatten inkriminiert,

obwohl diese nachweislich an die Bw. nie geliefert worden sind. Warum die Finanzverwaltung diese unbewiesene – und auch unbeweisbare, da falsche – Behauptung aufstellt, ist unerfindlich, doch erschüttert diese Vorgangsweise wohl die allgemeine Glaubwürdigkeit des Finanzamtes.

Das Finanzamt führt eine (unbewiesene) Wertsteigerung auch bei Atemschutzmasken und bei Musik-CD's als Beleg für seine Annahmen an. Vorausgesetzt, dass eine derartige Wertsteigerung tatsächlich existiert, ist diese vielleicht nicht für das Finanzamt, wohl aber für andere Personen einsichtig und erklärbar: Wie bereits weiter oben anhand von Preisvergleichen nachgewiesen, entspricht der vom Finanzamt in der Niederschrift als „V-Preis“ angeführte Betrag einfach der Marktlage, die sogenannte „Wertsteigerung“ entsteht dadurch, dass es jemandem gelungen ist, eine billige Einkaufsquelle für etwas zu finden, für das sich auf dem Markt ein gewisser Preis gebildet hat.

Das Finanzamt bringt in seiner Niederschrift erstmalig auch die Person eines Herrn JR ins Spiel, der dem Steuerpflichtigen bislang vollkommen unbekannt war. Im Zuge der Niederschrift stellt das Finanzamt (offenbar an die Bw.) die Frage, „warum dieser die angeblich benötigten Produkte von den ihm bekannten Lieferanten nicht direkt, sondern über den Umweg BRD hätte erwerben wollen?“ Abgesehen davon, dass es in einem Abgabenermittlungsverfahren wohl nicht zulässig ist, die Besteuerung davon abhängig zu machen, dass ein Steuerpflichtiger die Gedanken einer anderen Person erraten und der Finanzverwaltung mitteilen kann, wäre folgende Konstruktion denkmöglich (wobei es vollkommen unbekannt ist, ob diese Konstruktion der Wahrheit entspricht): Herr JR hat in den „Oststaaten“ sehr billige Einkaufsmöglichkeiten für Produkte gefunden, die in einem anderen „Oststaat“ teuer verkauft werden können. Bei Direktlieferung hätten seine Kunden wohl sehr rasch seine Einkaufsquellen ausfindig machen und ihn sodann als Lieferanten ausschalten können. Der Umweg über die BRD und Österreich hat aber seinen Endkunden gegenüber die Herkunft der gelieferten Ware derartig verborgen, dass Herr JR als Lieferant nicht ausgeschaltet werden kann.

Dieser Umweg über Österreich ermöglicht es ihm auch, die Gewinne nicht in den Oststaaten, sondern in Westeuropa zu realisieren. Dies ist wirtschaftlich durchaus vernünftig. Vor die Wahl gestellt, Gewinne in Weißrussland oder in der Bundesrepublik Deutschland zu erzielen, wird wohl jeder westeuropäische Kaufmann trotz der bestehenden Steuerpflicht eine Gewinnrealisation in Westeuropa vorziehen.

Wenn das Finanzamt aber der Ansicht ist, dass den geschäftlichen Überlegungen des Herrn JR in gegenständlichem Falle von streitentscheidender Bedeutung sind, beantrage ich, den genannten Herren, über dessen Adresse das Finanzamt offenbar verfügt, als Zeugen einzubernehmen.

Die Finanzverwaltung bringt in der Niederschrift weiter die Aussagen eines Herrn RF betreffend Barzahlungen und behauptet, dass es diese Barzahlungen nie gegeben hätte. Vorweg muss festgehalten werden, dass der Umsatzsteuerpflicht die Lieferung und sonstige Leistung unterliegt. Die Frage, in welcher Art Lieferung bzw. sonstige Leistung bezahlt werden, ist für die Umsatzsteuerpflicht irrelevant. Selbst wenn es stimmen sollte, dass Barzahlungen nicht erfolgt sind (eine entsprechende Aussage des Herrn RF wurde von der Finanzverwaltung nie vorgehalten und existiert aus den oben angeführten Gründen wahrscheinlich auch nicht) kann dies wohl nicht zur Verweigerung des Vorsteuerabzuges bei der Bw. kommen. Darüber hinaus sind die Ausführungen des Finanzamtes auch deshalb nur bedingt glaubwürdig, weil es auch bei der Bw. zu Barzahlungen größeren Umfanges gekommen ist, die aber nachweislich sehr wohl geflossen sind.

Da das Finanzamt aber sich auf die Aussagen des genannten Herrn RF beruft, beantrage ich, diesen als Zeugen zu hören. Das Finanzamt wird wohl über die Adresse des Herrn RF verfügen.

Zu Tz 2b:

Das Finanzamt vermeint, dass die Zusammenhänge bzw. das Vorsteuerbetrugs-Karussell dann verständlichen werde, wenn die involvierten Personen bekannt seien.

Diese Annahme ist vollkommen unrichtig: Herr JR ist der Bw. erst im Zusammenhang mit den Ermittlungen des Finanzamtes namentlich und erst vor wenigen Tagen persönlich bekannt geworden. Wenn aber Herr JR der Bw. bzw. deren Geschäftsführer gar nicht bekannt war, können wohl keine Zusammenhänge vorhanden sein, die verständlich werden sollen.

Darüber hinaus ist zu rügen, dass das Finanzamt unter Tz 2b Z 1d behauptet, dass Herr JR wirtschaftlicher Machthaber zweier Gesellschaften sei und als einzigen Beweis für diese Behauptung die „ho. Ansicht“ anführt. Es kann wohl mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht in Einklang gebracht werden, wenn eine Behörde vermeint, dass ihre Ansicht alleine bereits zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des vorliegenden Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Es muss wohl gefordert werden, dass über die Ansicht der Behörde hinausgehende Umstände dargetan werden, die auf wirtschaftliche Machthaberschaft

schließen lassen. Ebenso fehlt es an irgendwelchen Hinweisen, die die an gleicher Stelle behauptete „größte Wahrscheinlichkeit“ nachvollziehbar machen können.

Herr HS war bis 1998 Mitarbeiter der Firma B & A GmbH und ist ab 2000 Mitarbeiter der Firma H GmbH & Co KG, wobei er zu dieser aufgrund eines Personalsuchinserates im Kurier vom 18.03.2000 mit anschließender schriftlicher Bewerbung vom 20.03.2000 kam. Kopie des Bewerbungsschreibens lege ich bei. Von der Firma B & A GmbH hat er sich im Streit getrennt und zu des Arbeits- und Sozialgerichtes Klage wegen ausständiger Gehälter bzw. Sonderzahlungen eingebracht und in der Folge ein Exekutionsverfahren betrieben. Kopie des Zahlungsbefehl des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom 22.10.1998 lege ich bei.

Im Jahre 1998 jedenfalls, als Herr HS noch Mitarbeiter der B & A GmbH war, gab es die vom Finanzamt inkriminierten Geschäftsbeziehungen noch gar nicht. Wieso der berufliche Werdegang des Herrn HS ein Indiz für das vom Finanzamt behauptete „Vorsteuerbetrugs-Karussell“ sein soll, ist daher unverständlich. Bemerkenswert ist aber, dass das Finanzamt in seinen Ermittlungen (und auch in seiner Niederschrift) nicht erwähnt hat, dass Herr HS von der Firma B GmbH nicht direkt zur H GmbH & Co KG gewechselt hat. Eine Begründung für diese Aussicht mag wohl darin liegen, dass diese Tatsache die Argumentationskette des Finanzamtes gestört hätte.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist es ausgesprochen unwahrscheinlich, dass jemand sich mit dem Geschäftsführer und Eigentümer eines Unternehmens, gegen das er zwei Jahre zuvor Klage geführt hat, zu einer „Betragssbande“ zusammenschließt. Das Finanzamt wird daher darzulegen haben, aus welchen Gründen es zu der Ansicht gelangt ist, dass dies bei den Herren KM und HS doch der Fall ist.

Zu Tz 2c:

In diesem Abschnitt geht das Finanzamt auf den Kunden der Bw. ein, die Firma MBS, Kiew, und behauptet, dass dieses Unternehmen nicht existiert. Hilfsweise wird behauptet, dass das Unternehmen ja vielleicht doch existiert, dann aber gehört es zum „Betragss-Karussell“. Die Möglichkeit, dass das Unternehmen nicht nur existiert, sondern ein ganz normales ukrainisches Handelsunternehmen ist, wird – da offenbar nicht in die Argumentationskette passend – ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang ist bemerkenswert, dass – wie ich von dritter Seite erfahren habe – ein in das gegenständliche Verfahren involvierter Beamter der österreichischen Finanzverwaltung im Zuge seiner Ermittlungshandlungen eine Dienstreise nach Kiew gemacht hat. Dort hat er es aber vorsorglich vermieden, sich darüber zu informieren, ob die Firma MBS existiert.

Die folgenden Beilagen sind in russischer Sprache abgefasst und mit einer unbeglaubigten Übersetzung versehen. Um die Bw. nicht finanziell noch mehr zu belasten, als es durch das vorliegenden Verfahren schon geschehen ist, wurde vorläufig auf eine beglaubigte Übersetzung verzichtet. Diese kann jedoch über Wunsch angefertigt werden.

Ich lege zum Nachweis der Existenz des Kunden der Bw. vor:

a) einen Handelsregisterauszug der MB, Moskau vom 19. Juli bzw. 25. Juli 2000

b) ein Zeugnis über die staatliche Registrierung der MBS, Kiew

c) eine Bestätigung der Handels- und Industriekammer der Ukraine an die MBS

danach hat diese Gesellschaft CD's von österreichischen Firmen legal erhalten und an insgesamt 6 namentlich angeführte Unternehmen weiterverkauft.

d) eine Bestätigung des ukrainischen Finanzamtes, dass die MBS die CD's aus Österreich erhält.

Die Bw. hat nun mit der MBS einen Vertrag über ein geldmäßig festgelegtes Liefervolumen für die nächsten 3 Jahre geschlossen. Diese Vorgangsweise ist insbesondere bei großen Handelshäusern nicht unüblich. Es wird ein Rahmenvertrag über eine Liefermenge vereinbart, was detailliert bestellt und geliefert wird, ergibt sich während der Laufzeit des Vertrages aus der Marktsituation im Land des empfangenden Unternehmens. Insbesondere in den Reformländern wird es wohl öfter vorkommen, dass auf dem Markt Knappheit für bestimmte Produkte besteht, ein im Reformland ansässiges Unternehmen, das über derartige Rahmenverträge mit westeuropäischen Lieferanten verfügt, kann dadurch rasch auf erhöhte Nachfrage reagieren. Sinnvoll ist es dabei aus der Sicht der MBS natürlich auch, durch die Vereinbarung eines fixen Gewinnaufschlages sicherzustellen, dass die westeuropäische Lieferfirma nicht eine gestiegene Nachfrage durch eine Preiserhöhung ausnützt. Es handelt sich daher um ganz normale geschäftliche Vereinbarungen, wie sie auch zwischen anderen Unternehmen geschlossen werden. Es ist nicht einzusehen, weshalb aus diesen Vereinbarungen auf das Vorliegen eines „Betriebs-Karussells“ geschlossen und der Vorsteuerabzug verweigert werden sollte, zumal selbst vom Finanzamt unbestritten seitens der Bw. echt steuerfreie Exporte gemäß § 7 UStG vorliegen.

In diesem Zusammenhang sei auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.04.1999, GZ 97/15/0062 verwiesen, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausführt:

Bezüglich der Geschäfte mit „Aqua-Save“ ist auch nicht evident, warum angebliche Unreimtheiten auf der Absatzseite (so existiere die Firma GO in Südafrika nicht) den Vorsteuer-

abzug auf der Beschaffungsseite ausschließen könnten. Außerdem rügt die Beschwerde nicht zu Unrecht, dass die Feststellungen im angefochtenen Bescheid bezüglich der Firma in Südafrika nicht hinreichend begründet seien (so sei im Betriebsprüfungsbericht beispielsweise nur von einer „offensichtlichen“ Nichtexistenz der genannten Firma die Rede).

Wie in dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall ist auch im vorliegenden Verfahren zu fragen, welchen Einfluss die Existenz oder Nichtexistenz der Firma MBS auf den Vorsteuerabzug der Bw. haben könnte: Der Vorsteuerabzug wäre ja selbst dann gegeben, wenn überhaupt keine Lieferung erfolgt wäre, sondern die Bw. die Ware noch auf Lager hätte.

Letztlich sei noch auf die Frage des „Rechnungstausches“ eingegangen. Dieser Rechnungsaustausch wird vom Finanzamt behauptet, ohne dass hiefür irgendwelche Beweise angeboten oder vorgehalten worden wären (siehe hiezu oben). Die Finanzverwaltung selbst behauptet nicht, dass dieser Rechnungstausch durch die Bw. vorgenommen worden sei. Weshalb dieser Rechnungstausch als Indiz für die Berechtigung zur Verweigerung eines Vorsteuerabzuges herangezogen werden sollte, ist daher unerfindlich. Jedenfalls ist durch eine derartige Vorgangsweise, selbst wenn sie vorgekommen ist, der österreichischen Finanzverwaltung kein Schaden entstanden, sodass auch hieraus aus dem vom Finanzamt vorgenommenen Betrugsvorwurf nichts gewonnen werden kann. Darüber hinaus handelt es sich – sollte tatsächlich ein Rechnungstausch stattgefunden haben – um einen Vorgang auf der Absatzseite, der wohl den Vorsteuerabzug auf der Beschaffungsseite nicht ausschließen kann (siehe obzitiertes Verwaltungsgerichtshoferkenntnis).

Zusammenfassend muss daher bemerkt werden, dass die erlassenen Bescheide weder von den Feststellungen des Finanzamtes noch von der rechtlichen Würdigung getragen werden können. Ich ersuche daher, meinen eingangs gestellten Berufungsanträgen Folge zu leisten."

Die GroßBp. Wien erstellte am 21. 1. 2004 zur Berufung eine

"Vorläufige erste Stellungnahme"

zu o.a. St.Nrn. vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Berufungen

der Firmen H GmbH & Co KG

und Bw. vom 20. Oktober 2003

gegen die ergangenen Bescheide zur Festsetzung der Umsatzsteuer

für die Monate April, Mai, Juni 2003

Gegenstand der Berufung:

Das Rechtsmittel der Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge bezüglich des Handels mit Musik-CDs, Atemschutzmasken, etc., der im Rahmen eines VorsteuerBetrugskarussells durchgeführt wird.

Stellungnahme der BP.:

Aus folgenden Gründen wird vorerst nur eine vorläufige erste Stellungnahme abgegeben:

Die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen wurden auf Antrag des Stpfl. bzw. seines steuerlichen Vertreters versiegelt. Die Entsiegelung und die endgültige Freigabe zur Einsichtnahme der beschlagnahmten Unterlagen erfolgte erst mit Jahresende 2003.

Eine weitere Verzögerung ergibt sich dadurch, dass einer dieser beschlagnahmten Kartons, der für die Bp. relevante Unterlagen bzw. Disketten beinhaltet, auf Antrag des Berufungswerbers nur in dessen Anwesenheit eingesehen werden darf und deshalb bisher nicht eingesehen werden konnte.

Des weiteren ist das Ermittlungsverfahren bei diversen Vorlieferanten in der Kette noch nicht abgeschlossen. Die Ergebnisse aus diesen Sachverhaltsermittlungen sind für eine endgültige Stellungnahme jedoch notwendig.

Eine endgültige Stellungnahme wird daher nach Sichtung und Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen und des Abschlusses der vorgelagerten Ermittlungsverfahren vorgelegt. Das Parteiengehör wurde entgegen den Ausführungen in der Berufung gewahrt, es haben Besprechungen am Finanzamt stattgefunden.

Auf die Ergebnisse der Ermittlungsverfahren bei den Vorlieferanten in der Lieferkette ist in den Niederschriften sehr detailliert eingegangen worden, um die Kette in ihrer Gesamtheit darzustellen. Sämtliche entscheidungsrelevanten Ergebnisse der Ermittlungsverfahren können jedoch jederzeit in Form einer Akteneinsicht eingesehen werden.

Das Ermittlungsergebnis wurde gem. § 151(3) BAO in Form einer Niederschrift festgehalten, Diese ist gleichzeitig die Bescheidbegründung. Ein Prüfungsbericht ist gem. § 151 (3) BAO nicht zwingend vorgesehen.

Die gesetzliche Grundlage für die Versagung des Vorsteuerabzuges im Berufungsfall ist nachfolgende:

Ein Vorsteuerabzug gern. § 12 Abs. 1 UStG 1994 steht nicht zu, da die Rechnungen nicht den Bestimmungen des § 11 Abs.1 UStG 1994 entsprechen, da der tatsächliche Liefergegenstand durch wertmäßige Überhöhung aufgrund Scheinleistungen von nicht tätigen Firmen, nicht den auf den Rechnungen angeführten Waren entspricht.

Aus dem VwGH Erkenntnis 97/15/0019 vom 25.6.1998 ergibt sich, dass der Vorsteuerabzug bei Nichtübereinstimmung zwischen gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware auch dann zu versagen ist, wenn die Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen worden sind. Der vom Berufungswerber angeführte Erlass bezieht sich auf die falsche Rechnungsausstellung gern. § 11 Abs. 12 UStG 1994. Bei den streitgegenständlichen gelieferten Waren wurden jedoch künstliche, tatsächlich nicht erfolgte, Wertsteigerungen durch Scheinfakturierungen vorgenommen. Diese hohen Werte wurden dann in den Rechnungen ausgewiesen, wobei dieser hohe Wert in keiner Weise in Einklang mit der Qualität und Eigenschaft der gelieferten Waren stand. Es wurden somit Rechnungen über Liefergegenstände ausgestellt, die der tatsächlich gelieferten Ware nicht entsprachen (Rechnungen gem. § 11 Abs. 14 UStG). Daher kommt § 11 Abs. 12 UStG nicht zum Tragen und berechtigt somit auch Unwissenheit über Nichtabführung der Umsatzsteuer in der Kette nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Besichtigung der von den Liefergeschäften umfassten Waren im Speditionslager ist unterblieben, da eine Warenbewegung von der Bp. nicht in Frage gestellt wurde. Da die streitgegenständlichen Waren (CDs, Atemschutzgeräte) gleich bleibend waren, wurden zur Feststellung der Art und Qualität lediglich Proben gezogen.

Die vorgelegten Beweise über den Preis von Atemschutzmasken anhand eines Kataloges der Firma Se bzw. einer Rechnung der Freiwilligen Feuerwehr So, und der Beweis der Preise von CDs aus einem Katalog der Firma D können nach Ansicht der Bp. nicht als Vergleich herangezogen werden, da es sich bei diesen Produkten jeweils um Waren von anderer Qualität handelt, die denen der exportierten Waren nicht entsprechen.

Mit der Verwendung des Begriffes "Vorsteuerbetrugskarussell" wird kein neues Delikt geschaffen, sondern wird dieser als allgemein gängige Bezeichnung verwendet, um einen Sachverhalt zu benennen wo bei Lieferung in der Kette durch verschiedene Unternehmen und Ausfall der Umsatzsteuer bei einem Glied in dieser Kette ein Schaden entsteht. Dieser Schaden entstand im Berufungsfall durch die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer durch die Firma E GmbH und die Firma C GmbH. (Vorlieferanten in der Kette). Wenn der Berufungswerber bemängelt, dass in der bisherigen Bescheidbegründung der entstandene Schaden nicht betragsmäßig und namentlich angeführt ist, so liegt die Begründung dafür darin, dass das Ermittlungsverfahren bei den Firmen E GmbH und C GmbH (Vorlieferanten in der Kette) noch nicht abgeschlossen ist.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung wird der Firma H die Lieferung von Leiterplatten bzw. Computerprintplatten in dem konkreten streitgegenständlichen Zeitraum nicht

unterstellt. Vielmehr erfolgte die Anführung dieser Waren nur um eine Gesamtdarstellung der Vorkette mit anderen Exportfirmen zu geben, die ursprünglich mit o.a. Waren handelten.

Dass der wahre Wert der Waren der verrechnete Wert bei Ersteintritt ins Gemeinschaftsgebiet ohne die künstlich herbeigeführte Wertsteigerung ist, erweist sich weiters daraus, dass der Export in das Ausland wieder mit den Werten des Eingangs stattfindet. Das wird durch den Rechnungsaustausch bei der Ausfuhr erreicht. Es erfolgt daher kein teurer Verkauf in den Oststaaten, vielmehr handelt es sich um die Ein- und Ausfuhr von billigen Produkten, bei denen die Wertsteigerung nur zur Erhöhung der Bemessungsbasis für die abzuziehende Vorsteuer in Österreich erfolgt.

Die Aussage von Herrn RF, die im Rahmen der Akteneinsicht jederzeit eingesehen werden kann, ist ebenfalls für eine Beschreibung der Gesamtdarstellung dieses USt-Kreises und dessen Geschäfte notwendig. Gerade anhand der Tatsache, dass bei den Vorlieferanten keine Barzahlungen stattgefunden haben erweist, dass die "wertsteigernden" Leistungen in der Vorkette tatsächlich nicht erfolgt sind. Auf der anderen Seite haben die exportierenden Firmen die großen Rechnungsbeträge durch Bargeldübergabe erhalten, was bei ständigen Geschäftsbeziehungen nicht den üblichen kaufmännischen Gepflogenheiten entspricht.

Bezüglich des Firmengeflechts und der bestimmenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Herrn JR in der gesamten Kette, sind, wie eingangs bereits erwähnt, die Ermittlungsverfahren noch im Gange, zahlreiche Indizien lassen eine Zuordnung jedoch gerechtfertigt erscheinen.

Die Geschäftsverbindungen der Fa. H mit der Fa. B GmbH (früher B &A GmbH), einem der Vorlieferanten, haben erst nach Eintritt von Hrn. HS bei der Fa. H begonnen.

Dessen vorherige berufliche Tätigkeit ist sehr wohl ein Indiz dafür, dass diese Geschäftsverbindungen über Vermittlung des Herrn HS zustande gekommen sind. Wenn der Berufungswerber meint, dass es unwahrscheinlich ist, dass sich jemand mit dem Geschäftsführer und Eigentümer eines Unternehmens, gegen das er zwei Jahre zuvor Klage geführt hat, zu einer Betrugsbande zusammenschließt, so dürfte er übersehen, dass es im täglichen Leben sehr wohl zu Streitbeilegungen kommt, die eine weitere Zusammenarbeit nicht ausschließen.

Die langjährige Verbindung zwischen Hrn. HS und Hrn. JR ergibt sich auch aus einem Gerichtsurteil vom Landesgericht für Strafsachen (...) von 1992, das über Vorsteuerbetrug aufgrund von Scheinrechnungen abspricht.

Bei Beginn der Prüfungshandlungen wurde der Bp. Hr. HS auch als alleiniger Ansprechpartner für diesen Geschäftsbereich vorgestellt.

Tatsächlich ist aus den Korrespondenzen mit den Speditionen bzw. den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass sämtliche Geschäftsabwicklungen in diesem Zusammenhang durch Hrn. HS abgewickelt wurden.

Vom Berufungswerber wurden Bestätigungen der Handels- und Industriekammer der Ukraine, bzw. des ukrainischen Finanzamtes vorgelegt, die bestätigen sollen, dass die Firma MBS die CDs aus Österreich erhalten hat. Diese Bestätigungen sind jedoch aus folgenden Gründen auf ihre Glaubwürdigkeit zu hinterfragen: Aus den vorgelegten Korrespondenzen mit den Speditionen bzw. aus den Ausfuhrpapieren und den Rechnungen ist ersichtlich, dass die Firma MBS lediglich Rechnungsempfänger war, die tatsächliche Warenbewegung ging nach Tschechien. Weiters wurde eine Abfrage bei der internationalen Wirtschaftsdatenbank durchgeführt, die ergab, dass die Firma MBS in Moskau zwar im Handelsregister eingetragen ist, es sich bei der Anschrift lediglich um die protokolierte Adresse des Unternehmens handle. An der Anschrift ist dieses Unternehmen nicht auffindbar. Weder dem zuständigen Postamt ist die Gesellschaft bekannt, noch konnte ein Telefoneintrag ausfindig gemacht werden. Die Firma MBS in Kiew konnte lt. IWD Auskunft überhaupt nicht aufgefunden werden, auch nicht in den entsprechenden Registern und Nachschlagewerken. Es gibt auch keinerlei Hinweis darauf, dass eine Person namens OK Gesellschafterin oder Geschäftsführerin einer Firma in Kiew ist.

In diesem Zusammenhang ist auch der der Bp. vorgelegte Vertrag zwischen der Firma MBS und den Firmen H in Frage zu stellen.

Dieser Vertrag ist in einer Art und Weise abgefasst, der im alltäglichen Geschäftsleben unüblich ist. Es gibt weder bei der Auswahl der zu liefernden Produkte noch auf der Abnehmerseite festgelegte Vereinbarungen.

Es wird lediglich ein fixes betragsmäßiges Liefervolumen pro Jahr und ein ebenso fixer Gewinnaufschlag vereinbart, unabhängig von der Gängigkeit der Produkte bzw. der jeweiligen Marktsituation. Somit sind diese Geschäfte für den Exporteur mit keinerlei Ausfuhrrisiko bzw. Unternehmerrisiko verbunden. Auch ein Ausfallsrisiko war nicht gegeben, weil vor Lieferung die Ware bar bezahlt werden musste. Für die rein manipulative Tätigkeit der Fakturrenaufertigung und der Zollabwicklung einen derartig hohen Gewinn (nämlich 6,66%) zu erhalten ist nicht erklärlich. Dies ist nur verständlich, wenn bei den Vorlieferanten ein ebenfalls gleich bleibender fix kalkulierbarer Vorteil erzielt wird, der in diesem Fall des Kettenvorsteuerschwindels die nicht entrichtete USt ist, das sind 20% der durch Scheinrechnungen künstlich geschaffenen hohen Bemessungsgrundlage.

Hinsichtlich des Rechnungsaustausches sind sämtliche von der Spedition vorgelegte Unterlagen bzw. auch der im Rahmen der Prüfung vorgelegten Unterlagen in der Akteneinsicht einzusehen. Der Rechnungsaustausch ist entgegen den Ausführungen des Berufungswerbers nicht von der Absatzseite durchgeführt worden, sondern bereits über Auftrag der Firma B GmbH, dem Vorlieferanten der Firma H.

Diese vorläufige Stellungnahme wird nach Vorliegen der Ergebnisse, die sich aus den noch offenen Ermittlungsverfahren ergeben, ergänzt."

In der Gegenstellungnahme zur vorläufigen ersten Stellungnahme führte die Bw. i. w. Folgendes an.

Im Abgabenverfahren gelte der Untersuchungsgrundsatz.

Die belangte Behörde habe bekanntlich bereits im August 2003 die nunmehr bekämpften Bescheide gefällt. Sie sei im Jänner 2004 nicht in der Lage, zu der erhobenen Berufung zumindest eine endgültige Stellungnahme abzugeben, was sie aber an der Fällung der Entscheidung im August 2003 nicht gehindert habe.

Es stelle sich daher die Frage, wie dies mit § 115 BAO vereinbar sei; Entscheidungsreife konnte keinesfalls vorliegen.

Die Verzögerung des Ermittlungsverfahrens röhre nicht vom Antrag der berufenden Firmen her, dass "einer der beschlagnahmten Kartons auf Antrag des Bw. nur in dessen Anwesenheit eingesehen werden dürfe und deshalb bisher nicht eingesehen werden konnte." Diese Behauptung stamme vom 21. 1. 2004.

Die Eröffnung der beim LG Wien lagernden Kartons habe am 3. 10. 2003 stattgefunden. Ab diesem Zeitpunkt hätte die Finanzbehörde Einsicht nehmen können, sie habe sich jedoch mehr als 4 Monate Zeit gelassen. Erst am 12. 2. 2004, also weitauß nach der Behauptung, dass seitens des Abgabepfl. das Verfahren verzögert werde, habe ein Hr. St bei der H GmbH & Co KG angerufen, und mitgeteilt, dass die Disketten am 25. 2. 2004 angesehen werden sollten. Außerdem habe er mitgeteilt, dass die Beschlagnahme anlässlich einer Hausdurchsuchung eine "Strafsache JR" betreffe und nicht die H GmbH & Co. KG. Wieso daher der Antrag der H GmbH & Co. KG, bei einer Einsichtnahme anwesend zu sein, das gegenständliche Verfahren verzögern könnte, scheine unerfindlich, weil sich ja die Beschlagnahme gar nicht gegen die Bw. richtete.

Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die von der Finanzbehörde beschlagnahmten Unterlagen zum größten Teil der GroßBp bereits in Kopie zur Verfügung gestanden wären.

Auch die bei Hrn. HS beschlagnahmten Laptops seien nicht gerade zügig untersucht worden. Erst nach einigen Monaten sei mitgeteilt worden, dass die Programme nicht geöffnet werden könnten, und sei um die Passwörter gebeten worden, die die Finanzverwaltung sofort erhalten habe. Dann allerdings seien keine Daten mehr vorhanden gewesen, weil sich die Programme wegen monatelanger Nichtbenützung selbst neutralisiert hätten.

Auch das Recht auf Parteiengehör sei verletzt worden. Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens seien der Bw. nicht vorgehalten worden.

Das Parteiengehör, das zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates gehöre, bestehe vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu zu geben.

Den Parteien sei vor Erlassung des abschließenden Bescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Die Behauptungen auf Seite 2 der vorläufigen Stellungnahme wären falsch.

Es existiere in Österreich keine gesetzliche Bestimmung, wonach ein Vorsteuerabzug dann nicht zustehe, wenn ein Vorunternehmer Rechnungen für an ihn nicht erbrachte Leistungen akzeptiere und diese Rechnungen kalkulatorisch in den Verkaufspreis des Unternehmers einfließen. In einem solchen Fall könne der Vorsteuerabzug hinsichtlich derjenigen USt., die auf den "Scheinrechnungen" der Vorunternehmer allenfalls ausgewiesen sei, in Frage gestellt sein, aber nie der Vorsteuerabzug des Nachmannes in der Reihe.

Der Preis bestimme sich durch Angebot und Nachfrage. Eine wertmäßige "Überhöhung" von Waren könne daher schon begrifflich nicht auftreten, weil Waren eben immer den Wert hätten, um den sie ein Käufer erwerbe. Ansonsten würden die Waren gar nicht gekauft werden.

Daher könne es keine "künstliche, tatsächlich nicht erfolgte Wertsteigerung durch Scheinfakturierung" geben. Selbst bei "Scheinrechnungen", wofür es bis jetzt keinen Beweis gäbe, mögen Gewinne verlagert werden, der Wert einer Ware könne dadurch aber nicht berührt werden.

Das von der GroßBp zit. E des VwGH, Zl. 97/15/0019 vom 25. 6. 1998 soll angeblich ergeben, dass der Vst.abzug bei Nichtübereinstimmung zwischen gelieferter und auf der Rechnung ausgewiesener Ware auch dann zu versagen sei, wenn die Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen worden seien. Im gesamten Erkenntnis

komme das Wort "Gutgläubigkeit" aber überhaupt nicht vor. Tatsächlich behandle das Erkenntnis zwei verschiedene Fälle. Im ersten Fall seien statt Parfumölen und Gelee Royal wertloses Öl und Abfälle aus Bienenstöcken geliefert worden. Hier seien nach dem Judikat mangels Übereinstimmung zwischen gelieferten und in den Rechnungen ausgewiesenen Gegenständen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben. Im zweiten Fall seien Hallen, Türen, Fenster etc. fakturiert. Hier habe der VwGH ausgesprochen, dass der Bescheid auch keine sachverhaltsmäßigen Feststellungen enthalte, aus denen sich ergäbe, dass die in den Rechnungen verwendeten Bezeichnungen nicht solche wären, die für die gelieferten Waren allgemein im Geschäftsverkehr verwendet würden. Daher vermögen ihn auch die Ausführungen, die Rechnungen erfüllten nicht die Voraussetzung des § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG, nicht zu tragen.

Das Erkenntnis spreche daher nicht für, sondern gegen die Rechtsansicht der GroßBp. Die streitgegenständlichen Fakturen würden über CDs und Atemschutzmasken absprechen, und unabhängig vom fakturierten Preis blieben die gelieferten Waren CDs und Atemschutzmasken. Es gäbe keine anderen Bezeichnungen.

Das Erkenntnis stelle den Rechtssatz auf, dass der Vorsteueranspruch eine Übereinstimmung zwischen geliefelter und in der Rechnung ausgewiesener Ware voraussetze. Diese Voraussetzung sei dann nicht erfüllt, wenn die in der Rechnung gewählte Beschreibung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorrufe, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen sei.

Der Umkehrschluss führe zwingend zum Ergebnis, dass dann, wenn die Vorstellung vom gelieferten Gegenstand mit dem gelieferten Gegenstand in Einklang zu bringen sei, bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug gegeben sei. Diese Vorstellung beziehe sich aber nur auf die Art der Ware, nicht auf deren Preis. Die Wesensart einer Ware ändere sich nicht, auch wenn die Ware in einer Lieferkette teurer wird. Durch eine Verteuerung der Ware werde diese nicht zum "aliud".

Dem oftmals zit. Erkenntnis liege der Sachverhalt zugrunde, dass die gelieferte Ware von Anfang an eine andere Ware war, als auf der Faktura stand. Das FA unterstelle dem VwGH in unzulässiger Weise die Ansicht, dass eine Ware in der Lieferkette einfach durch Preiserhöhung ihre Wesensart ändern könnte.

Der Rechtssatz verlange weiters Übereinstimmung zwischen geliefelter und in der Rechnung ausgewiesener Ware. Diese Voraussetzung sei laut Erkenntnis des VwGH vom 28. 5. 1998, Zl. 96/15/0220 dann nicht erfüllt, wenn die in der Rechnung

gewählte Bezeichnung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorrufe, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen sei. Die Übereinstimmung müsse ganz offensichtlich im Zeitpunkt der Lieferung gegeben sein. Die GroßBp selbst nenne aber die ggstdl. Waren Cds und Atemschutzmasken. Es handle sich im Zeitpunkt der Lieferung unbestritten um CDs und Atemschutzmasken.

Folgende Punkte würden die Vorgangsweise der Finanzbehörde illustrieren:

1. Das FA buche die Guthaben aus den Voranmeldungen auch nach dem strittigen Zeitraum nicht, spreche aber auch nicht mit Bescheid darüber ab.
2. Es liege die Bestätigung eines Lieferanten vor, wonach dieser im Rahmen der "Kettenprüfung" von der Finanzverwaltung mit Repressalien bedroht worden sei, falls er weiter liefere.
3. Der Hausbank der Bw. sei mitgeteilt worden, dass die Finanzverwaltung gegen die Fa. H GmbH & Co. KG ein Verfahren wegen Mehrwertsteuerbetrug und Geldwäsche eingeleitet habe. Die Bank habe daraufhin sofort die Geschäftsbeziehung mit den Firmen H abgebrochen.
4. Bei der H GmbH & Co. KG seien aber auch noch Vorsteuern für andere Lieferungen und andere Waren, die nicht aus den Ostländern stammten, mit der Begründung verweigert worden, dass der Vorlieferant die Fa. B GmbH sei. Es handle sich um Vorsteuer i. H. v. gesamt € 408.400,04,--.

Auf diese Lieferungen gehe die GroßBp. überhaupt nicht ein. Durch die Handlungen der Finanzverwaltung seien die Exporte der Firmengruppe H zum Erliegen gekommen. Der direkte Schaden könne mit rd. € 7 Mio. geschätzt werden, d. h. dem Staat seien durch diese Handlungen € 3,5 Mio. Ertragsteuern entgangen. Folgeschäden seien noch nicht berücksichtigt.

Die Finanzverwaltung wende das Gesetz in denkunmöglicher Weise an und verstöße gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Gewaltentrennung, da sie versuche selbst neues Recht zu schaffen.

Schon aus diesen Gründen sei den eingebrachten Berufungen stattzugeben.

Aus Gründen der äußersten Kooperation werde aber auch auf die weiteren Argumente der GroßBp. eingegangen.

Die Begründung eines Abgabenbescheides müsse nach der Judikatur des VwGH erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt werde und

aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege.

Die GroßBp. bezweifle nicht die Warenbewegungen, wohl aber Art und Qualität der Waren, die sie selbst als CDs und Atemschutzgeräte bezeichne, die dies aber nach Ansicht der GroßBp. nicht sein sollen. Deshalb würden auch die vorgelegten Vergleichspreise nicht zur Kenntnis genommen. Die GroßBp. habe es aber unterlassen, ein Gutachten darüber einzuholen, was denn die gelieferten Gegenstände sonst wären, oder aber habe dieses Gutachten in rechtswidriger Weise dem Stpfl. nicht vorgehalten.

Die Ausführungen, dass "Vorsteuerbetrugskarussell" eine allgemein gängige Bezeichnung sei, könne so nicht akzeptiert werden. Der Begriff sei in der Fachliteratur nicht zu finden. Nach der Auffassung der GroßBp. soll immer dann bereits ein Betrug vorliegen, wenn bei Lieferungen in der Kette durch verschiedene Unternehmen und Ausfall der Umsatzsteuer bei einem Glied in der Kette ein Schaden entstehe. Dieser pauschalen Vorverurteilung der österr. Wirtschaft müsse entschieden entgegengetreten werden.

Bezüglich des Konkursantrages gegen die E GmbH, der durch die Finanzverwaltung gestellt worden sein soll, habe die Finanzprokuratur den Konkurseröffnungsantrag zurückgezogen, da die "Antragsgegnerin einer Großbetriebsprüfung unterzogen wird und es nicht mit volliger Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass die sich daraus allenfalls ergebenden Gutschriften den derzeit vollstreckbaren Rückstand übersteigen." Der Rückstand der Fa. E GmbH soll dadurch entstanden sein, dass das FA vorangemeldete Zahllasten verbucht habe, vorangemeldete Guthaben jedoch nicht.

Das FA verfolge auch bei den Firmen H die gleiche Strategie. Diese müsse irgendwann zur Insolvenz und damit zum Umsatzsteuerausfall führen.

Bezüglich des Vorwurfs der "künstlich herbeigeführten Wertsteigerungen" sei nochmals darauf hinzuweisen, dass sich der Wert einer Ware durch den Preis bestimme. Es seien die auf dem Markt erzielbaren Preise nachgewiesen worden, diese stellten auch den Wert dar. Der oftmals erwähnte Rechnungsausch sei im übrigen nicht bei der Ausfuhr, sondern nach der Ausfuhr erfolgt und tangiere daher die österr. Finanzverwaltung in keiner Weise.

Bemerkenswert sei, dass die GroßBp. einmal den Vorwurf erhebe, dass keine Barzahlungen stattgefunden hätten, andererseits es rechtserheblich sein solle, dass die exportierenden Firmen die großen Rechnungsbeträge durch Bargeldübergabe erhalten hätten, "was bei ständigen Geschäftsbeziehungen nicht den üblichen kaufmännischen Gepflogenheiten entspricht." Dies sei widersprüchlich.

Der Hinweis auf ein "Firmengeflecht" und "laufende Ermittlungsverfahren" sei unverständlich, da allein der Vorsteuerabzug der berufenden Firmen Gegenstand des Verfahrens sei.

Bezüglich des Verhältnisses zwischen Hrn. HS und Hrn. JR übersehe die Finanzverwaltung, dass es auch im täglichen Leben einen Unterschied zwischen "Streitbeilegung" und "Obsiegen in einem Zivilprozess" gebe, ebenso wie zwischen "weiterer Zusammenarbeit" und "Verabredung zu einem Betrugsdelikt". Das Risiko sei bei einem Betrugsdelikt, insbesondere im Abgabenrecht mit dem Instrument der Selbstanzeige, wohl weitaus größer als das Risiko einer bloßen weiteren Zusammenarbeit, sodass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass sich diese beiden Herren zum Betrug verabredet hätten.

Hinsichtlich des zit. Gerichtsurteils sei darauf hingewiesen, dass die genannte Gz. keine HV-Zahl sei, sodass möglicherweise nicht einmal eine Hauptverhandlung stattgefunden hätte geschweige denn ein Urteil ergangen sei. Zudem betreffe jedes Gerichtsverfahren immer nur jene Person, gegen die es gerichtet sei.

Dass Hr. HS als alleiniger Ansprechpartner vorgestellt worden sei, sei verständlich, da Exporte seinem Zuständigkeitsbereich unterliegen.

Wenn die österr. Finanzverwaltung Bestätigungen der ukrainischen Finanzverwaltung in ihrer Glaubwürdigkeit hinterfrage, sei dies wohl nicht weiter zu kommentieren. Es sei aber bekannt, dass ein Beamter der österr. Finanzverwaltung in ggstdl.

Angelegenheit auf Dienstreise in Kiew war. Er hätte dort ohne weiteres Gelegenheit gehabt, die Existenz der Fa. MBS zu überprüfen, habe dies aber vorsorglich unterlassen. Vielmehr stützte sich die Finanzverwaltung auf den Inhalt von Registern, in die man entgeltlich aufgenommen werden könne (vergleichbar dem "Herold" in Österreich) und ziehe aus der Tatsache der Nichteintragung Schlüsse auf die Nichtexistenz.

Die Bemerkungen der GoßBp. über den Vertrag zwischen MBS und H GmbH & Co KG würden der Komplexität des realen Wirtschaftslebens nicht gerecht. 6,66% sei nämlich in Wirklichkeit kein Gewinn, sondern werde unter Fachleuten als Deckungsbeitrag bezeichnet, der dazu diene, einen Teil des Fixkostenblocks der berufenden Firmen abzudecken. Dafür seien 6,66% Spanne doch relativ gering. Es stimme natürlich nicht, dass die Tätigkeit der berufenden Firmen kein Unternehmerrisiko beinhalte: Beginnend vom Risiko des Verlustes bzw. Unterganges der gehandelten Sache bis zum Risiko, dass bei Beendigung des Geschäftes sprungfixe Kosten wieder abgebaut werden müssen, verbleibe für diese schmale Gewinnspanne noch genug Risiko.

Warum aber die berufenden Gesellschaften sich mit diesem geringen Deckungsbeitrag zufrieden geben, wenn die Vorlieferanten nach Ansicht der GroßBp. durch "Kettenvorsteuerschwindel" bereichert würden, die Nachmänner aber nach der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung das Vorsteuerrisiko tragen, sei unerfindlich.

Folge man der Rechtsansicht der Finanzverwaltung, verliere jedes Unternehmen in der Lieferkette den Vorsteuerabzug, während die Umsatzsteuer vom Vormann abzuführen wäre. Je nach Anzahl der österr. Vormänner in der Kette würde der Staat durch diese Vorgangsweise ungerechtfertigt in exorbitanter Höhe bereichert. Selbst wenn daher eine Bestimmung des § 11 UStG verletzt wäre (was nicht der Fall sei), wäre eine derart überschießende Auslegung des Gesetzes wohl verfassungswidrig.

Zusammenfassend werde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde das Umsatzsteuergesetz in denkunmöglichlicher Weise ausgelegt habe. Es werde beantragt, die Bescheide aufzuheben und die Gutschriften der Umsatzsteuer in der bekannt gegebenen Höhe festzusetzen.

Beim FA wurden folgende Unterlagen von der Bw. vorgelegt:

Ein Schreiben der Fa. H GmbH & Co KG an den steuerlichen Vertreter vom 3. 9. 2003, wonach folgende Unterlagen übersendet werden:

1. Eine Rechnung Nr. 43/3, aus der ersichtlich sei, dass die von der Fa. H GmbH & Co KG gelieferten CDs in der Ukraine zum Preis von € 25,86 ohne MwSt. bzw. von € 31,03,-- mit Mwst. verkauft würden.

Beigelegt ist eine Rechnung Nr. 43/3 vom 29. 7. 2003 samt Übersetzung über den Verkauf von Musikalben zum Preis pro Einheit von netto 150,-- Grivna.

2. Eine Rechnung Nr. 45.02, aus der ersichtlich sei, dass die von der Fa. H GmbH & Co KG gelieferten CD in der Ukraine zum Preis von € 25,86 ohne MwSt. bzw. von € 31,03,-- mit Mwst. verkauft würden.

Beigelegt ist eine Rechnung Nr. 45.02 vom 29. 7. 2003 samt Übersetzung über den Verkauf von Musikalben zum Preis pro Einheit von netto 150,-- Grivna.

3. Handelsregisterauszug MBS vom 19. 7. 2000.

4. Handelsregisterauszug MBS Ukraine

Beigelegt wurden 2 Kopien in kyrillischer Schrift.

5. Schreiben 7431 vom 14. 8. 03, in dem bestätigt werde, dass die Fa. V GmbH ordnungsgemäß Lizenzen einhebe.

Dieses Schreiben wurde nicht beigelegt.

6. Schreiben 83054 des Staatlichen Zentrum für Außenhandelsgutachten der Handels- und Industriekammer der Ukraine, dass die Musik CDs legal von Österreich erworben worden seien.

Beigelegt ist eine Übersetzung des Staatlichen Zentrums für Außenhandelsgutachten der Handels- und Industriekammer der Ukraine an die Fa. MBS, Kiew, wonach diese Musik Cds russischer und ukrainischer Interpreten, die sie von österr. Firmen erhalten habe, legal erworben hätte; sie seien verzollt und würden den ukrainischen Normen entsprechen.

7. Bestätigung vom Ukrainischen Finanzamt, dass MBS die CDs aus Österreich erhalte.

Beigelegt ist eine Kopie in kyrillischer Schrift.

Ein Schreiben der Fa. H GmbH & Co KG an den steuerlichen Vertreter vom 11. 9. 2003, wonach Unterlagen übersendet würden, dass der österr. Zoll den Wert für 1 Raubkopie (CD) im Schnitt mit € 18,17,-- pro Stück festlege.

Beigelegt ist ein Artikel, wonach der österr. Zoll den Anti Piracy Award 2000 von IFPI Austria (Verband der Österr. Musikwirtschaft) erhalten habe. Aus dem Artikel ist der Handelswert der beschlagnahmten CDs errechenbar.

Beigelegt ist eine Kopie von Verkaufspreisen von CDS durch die Fa. D.

Ein Schreiben der Fa. H GmbH & Co KG an den steuerlichen Vertreter vom 12. 9. 2003, wonach Unterlagen über Atemschutzmasken aus einem Katalog der Fa. Se, Katalog Herbst/Winter 2003/2004, übermittelt werden. Die von der Fa. H GmbH & Co KG verwendeten Atemschutzmasken würden der Artikelnummer 180701, Halbmaske ohne Filter zum Preis von € 55,75,-- netto, entsprechen. Die von der Fa. H GmbH & Co KG dazu verwendeten Filter seien Kombinationsfilter, die der Nr. 180707 entsprechen und in der Liste zwischen € 38,55,-- und € 47,70,-- angeführt seien.

Eine Variante Maske + Filter mache gesamt € 102,20,-- aus, die billigere Variante € 94,30,--.

Zusätzlich werde noch eine Rechnung der Feuerwehr So eines Kombifilters ohne Maske iHv € 39,60,-- plus eines Aktivkohlefilters iHv € 42,10,-- übersandt.

Die entsprechenden Unterlagen der Fa. Se und die Rechnung der Feuerwehr So wurden beigelegt.

Weiters wurden vorgelegt:

- ein vollstreckbarer Zahlungsbefehl des ASG Wien, Kläger HS, Beklagter B & A GmbH wegen ATS 68.863,60,-- samt Nebengebühren über ausstehenden Lohn etc. im Jahr 1998, nachdem das Dienstverhältnis im Einvernehmen zum 7. 9. 1998 aufgelöst worden war.
- ein Schreiben des HS an die Fa. H vom 20. 3. 2000, wonach Hr. HS sein Interesse an der ausgeschriebenen Stelle als Speditionskaufmann bekundete.

Vor dem UFS wurden vorgelegt:

- ein Schreiben der Fa. H GmbH & Co KG, wonach die Fa. die Androhung von Sachschadenersatzansprüchen i. d. H. v. € 2,000.000,-- von der Fa. MBS erhalten habe. Es sei eine Frist bis 15. 2. 2004 gesetzt worden.
- ein Schreiben samt Übersetzung von "OK, Direktor MBS", an die Fa. H über die Androhung von Schadenersatzansprüchen i.H.v. € 2,000.000,--.
- eine Beschwerde der Österr. Bürgeranwaltschaft, Dr. V, an einen Staatssekretär vom 30. 10. 2003 samt Anlagen betreffend die Fa. B u.a.
- eine weitere Beschwerde der Österr. Bürgeranwaltschaft, Dr. V, an einen Staatssekretär vom 14. 11. 2003
- ein Schreiben der Fa. H , welche Überprüfungen durch das FA durchgeführt worden seien bzw. noch nicht abgeschlossen seien. Es sei den Prüfern mehrmals angeboten worden, sich die Ware bei den Speditionen anzusehen. Leider sei davon kein Gebrauch gemacht worden.
- ein Schreiben der Finanzprokuratur vom 17. 2. 2004 betreffend die Fa. E GmbH, wonach die Prokuratur den eingebrachten Konkursöffnungsantrag zurückzieht, da die Antragsgegnerin (E GmbH) einer Betriebsprüfung unterzogen werde und es nicht mit volliger Sicherheit ausgeschlossen werden könne, dass die sich daraus allenfalls ergebenden Gutschriften den derzeitigen Rückstand übersteigen würden.

In der mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat bringen die Parteien ergänzend Folgendes vor:

Der steuerliche Vertreter der Bw.: "Zunächst möchte ich mich energisch dagegen verwehren, dass meiner Mandantschaft Verfahrensverschleppung vorgeworfen wird. Es war vielmehr so, dass meine Mandantschaft stets bemüht war, an der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken. Es ist vielmehr äußerst bedenklich, dass das gegenständliche Verfahren nunmehr bereits seit Jahren läuft, die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide schon vor vielen Monaten ergangen sind und die Betriebsprüfung selbst jetzt erst eine vorläufige Stellungnahme abgeben kann.

Damit wird klargestellt, dass vielmehr seitens des Finanzamtes das Verfahren keineswegs in der gebotenen Eile abgewickelt worden ist.

Nunmehr zur materiellen Seite des Berufungsverfahrens:

Zunächst ging aus der ersten Niederschrift nicht einmal eine Paragraphenangabe hervor, auf die das Finanzamt ihres Rechtsansicht zu stützen behauptet. Erst aufgrund der nunmehr vorläufigen Stellungnahme kann vermutet werden, dass das Finanzamt auf das sogenannte „Aliud“ Bezug nimmt. Hier wird auf die R-Fälle verwiesen, die jedoch in keiner Weise deckungsgleich mit dem gegenständlichen Berufungsfall sind. Der VwGH hat vielmehr betont, dass ein Vorsteuerabzug dann nicht gewährt werden kann, wenn eine andere Ware geliefert wird als auf der Rechnung angeführt. Als Beispiel hiefür sei etwa Gelee Royal angeführt, hier handelt es sich um Königinnen-Futtersaft, was keineswegs vergleichbar ist mit der tatsächlich gelieferten Ware, nämlich verschmutztem Honig.

Im Berufungsfall hingegen ist es unstrittig, dass Liefergegenstand CD's und Atemschutzmasken waren und diese Gegenstände auch auf der Rechnung eindeutig angeführt sind. Dem wird auch seitens des Finanzamtes nicht entgegengetreten, was schon daraus ersichtlich ist, dass eine Besichtigung der in Rede stehenden Waren als nicht notwendig angesehen wird.

Weiters ist festzuhalten, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen der Folgemonate nicht verbucht worden sind, hierüber aber auch nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde. Dadurch ist meiner Mandantschaft ein nicht zu beziffernder Schaden erwachsen. Charakteristisch für die Vorgangsweise des Finanzamtes ist etwa auch das Verfahren in Sachen E GmbH, wo ebenfalls zunächst keine Voranmeldungen verbucht wurden und dadurch die Firma in Liquiditätschwierigkeiten gebracht wurde, die in einem Konkursantrag der Finanzverwaltung mündeten. Dieser Antrag wurde aber dann wiederum mit der Begründung zurückgezogen, dass aufgrund des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens möglicherweise Gutschriften zu erwarten sein werden.

Ergänzen möchte ich noch, dass die Finanzverwaltung nur Gutschriften-UVA nicht verbucht, hingegen sehr wohl solche mit Zahllast.

Unsere Mandantschaft ist nunmehr schon in äußersten Liquiditätsproblemen; dem Staat sind überdies Ertragsteuern in beträchtlicher Höhe entgangen, es sind auch die Arbeitsplätze gefährdet. Überdies wurde der Ruf Österreichs im Ausland durch unwahre Behauptungen geschädigt.

Die Exportumsätze sind von rund 81 Mio Euro auf 1,6 eingebrochen. Die entsprechenden Ertragsteuern fehlen."

Die Finanzamtsvertreterin: "Der Grund dafür, dass die Stellungnahme der BP vorläufigen Charakter hat, ist darin zu sehen, dass noch Auslandsermittlungen erforderlich sind, die bislang noch nicht abgeschlossen werden konnten. Ein Bescheid wurde dennoch erlassen, da es wesentlich wahrscheinlicher ist, dass der Vorsteuerabzug nicht zusteht als dass er zusteht.

Zu den materiellen Ausführungen füge ich hinzu, dass der VwGH in seinen R-Erkenntnissen davon gesprochen hat, dass die Lieferung und der Preis tatsächlich beabsichtigt waren. Wie aber die Betriebsprüfer ausführen werden, wurden die gegenständlichen Geschäfte nur zum Zweck des Vorsteuerbetruges durchgeführt."

Der Rechtsanwalt der Bw.:

"In den R-Erkenntnissen kam stets zum Ausdruck, dass der Vorsteuerabzug nur dann nicht zusteht, wenn Liefergegenstand mit auf der Rechnung bezeichneter Ware nicht ident ist. So etwa sind Fusel-Öle in keiner Weise als Parfumöle, in keiner Weise auch nur annähernd verwendbar. Der VwGH hat weiters ausgeführt, dass ein bloßer Preisunterschied für ein „Aliud“ nicht relevant sein kann."

Der steuerliche Vertreter der Bw.:

"Dass der Preis tatsächlich ernst gemeint war, ergibt sich daraus, dass er tatsächlich vom Empfänger der Lieferung bezahlt wurde. Sowohl seitens der Firma H als auch seitens des Empfängers kann somit unbedenklich von einem ernst gemeinten Preis ausgegangen werden. Es ist weiters rechtsstaatlich äußert bedenklich, dass das Finanzamt die Bewerbung eines Vorsteuerabzuges von Wahrscheinlichkeiten und nicht von tatsächlichen Feststellungen abhängig macht."

Der bei der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat einvernommene Zeuge B, Prüfungsabteilung für Strafsachen, sagte i. w. Folgendes aus:

Die Ermittlungen gestalten sich sehr schwierig, weil in die Vorsteuerkette – über die Kollege A näher berichten wird – Firmen eingebunden sind, deren Geschäftsführer für uns teilweise nicht greifbar sind. Es gibt aber bereits massive Hinweise, dass ein sogenanntes „Vorsteuerkarussel“ vorliegt.

Letzte Woche haben wir Herrn KomzIR H vernommen; hieraus geht hervor, dass Rechnungen über die gleiche Ware erstellt wurden, eine über 298.000 EUR, die andere über 2.998 EUR. Herr H konnte nicht aufklären, worauf diese Differenz zurückzuführen ist.

Ich habe die Rechnung deshalb vorgelegt, weil KomzlR H ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die Rechnung nicht von ihm stammt. Dass der Republik durch den möglichen Rechnungsaustausch ein Schaden entstanden ist, habe ich nicht behauptet.

Den Steuerausfall in der Kette ist durch ein Unternehmen eingetreten, das keine Umsatzsteuer abgeführt hat, zB durch die Firma E GmbH.

Der Zeuge B über Befragen des steuerlichen Vertreters der Bw., ob in der Ukraine die Existenz der Firma MB überprüft wurde:

Welche Ermittlungen von mir im Ausland durchgeführt werden, obliegt meiner Verantwortung.

Der Zeuge A, GroßBp Wien, gibt an:

"Ich möchte beispielhaft dokumentieren, auf welche Weise es zum Vorsteuerbetrug kommt. Eine Ware wird z. B. aus Ungarn nach Deutschland exportiert, etwa eine CD um 12 Cent. Danach wird von einer österreichischen Firma, die von Herrn JR beherrscht wird, eine Lizenzgebühr verrechnet, wie wohl der Einkauf der CD bereits derartige Lizizenzen beinhaltete. Die Ware wird sodann nach Österreich z. B. an die Firma E GmbH exportiert, an dieser Stelle gibt es den Umsatzsteuerausfall. Dies bedeutet, dass die Firma E GmbH zwar die Erwerbssteuer abzieht, aber keine Umsatzsteuer abführt. Sodann geht die Ware über mehrere Stufen an die Firma H weiter, die sie exportiert und dies zu einem Preis von mehr als 8 EUR kommt. Über wiederum mehrere Stufen geht die Ware sodann nach Deutschland zu einem bei weitem geringeren Preis zurück und wird neuerlich in den Kreislauf eingebbracht.

Auf den Rechnungen wurde stets die gleiche Ware in der gleichen Menge fakturiert; nur ist der Preis – wie schon oben ausgeführt – stets erheblich angewachsen.

Die zweite Rechnung wurde stets von einer anderen Firma, nämlich der Firma B GmbH und nicht von der Bw. ausgestellt.

Unbestritten ist ferner der Geldfluss. Die Lieferung der Ware erfolgte gegen Vorauskasse. Dies bedeutet, dass zunächst die Bezahlung seitens des ukrainischen Empfängers erfolgte, dann die Lieferung getätigkt wurde und zuletzt die Rechnung des Vorlieferanten beglichen wurde."

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermitt-

lungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung u. a. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich ist. Nicht bedeutsam für § 289 Abs. 1 BAO ist, ob die Unterlassung auf ein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen ist. Die Aufhebung setzt nicht voraus, dass tatsächlich ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (Ritz in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, S 262 f.).

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Ermittlungen wurden nach der Aktenlage jedoch nicht vollständig durchgeführt und es ist möglich, dass bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden könnte.

Aus der rechtlichen Würdigung der Bescheidbegründung (s. oben die gem. § 151 Abs. 3 BAO erstellte Niederschrift) und aus der Stellungnahme der Bp. zur Berufung ist nicht klar, von welchem Sachverhalt das FA ausgeht.

In der Bescheidbegründung (s. oben) wird davon ausgegangen, dass es sich um ein Vorsteuer-Betrugskarussell handelt, wobei die Verrechnung der Produkte mit den weit überhöhten Preisen nur einem Zweck, nämlich dem schnellen bzw. effizienten Vorsteuerbetrug dienten. Es handle sich um Fakturen, in denen überhöhte nicht ernst gemeinte Preise für Produkte verrechnet werden. Preise, die derart von der Werthaltigkeit abweichen, berechtigten den Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug, auch wenn diese Geschäftsbeziehungen in Gutgläubigkeit eingegangen wurden.

Offenbar hat das FA (noch) nicht abschließend ermittelt, ob Gutgläubigkeit gegeben ist, scheint aber (zum gegenwärtigen Zeitpunkt) davon auszugehen.

In der Stellungnahme der Bp. wird diesbezüglich auf das VwGH Erkenntnis 97/15/0019 vom 25. 06. 1998 verwiesen. Dieser Beschwerdefall steht im Zusammenhang mit dem Fall R, einem groß angelegten Vorsteuerbetrugsfall. Der VwGH führt darin aus:

"Gem. § 12 Abs. 1 UStG 1972 und UStG 1994 setzt der Vorsteueranspruch eine Übereinstimmung zwischen gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware voraus. Diese Voraussetzung ist, ... dann nicht erfüllt, wenn die in der Rechnung gewählte Beschreibung des Liefergegenstandes eins solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit dem

tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen ist. . . "

In diesem Fall ist der Vorsteueranspruch zu versagen. Ist die Übereinstimmung zwischen gelieferten und in den Rechnungen ausgewiesenen Gegenständen nicht gegeben, sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auch bei Gutgläubigkeit nicht gegeben (s. S 5 d. Erk: „*Auf dieses Vorbringen war nicht einzugehen, weil der Vorsteuerabzug aus den oben angeführten Gründen auch dann zu Recht versagt worden ist, wenn die Beschwerdeführerin von ... nicht ins Vertrauen gezogen worden sein sollte.*“)

S. dazu auch Erk. d. VwGH v. 28. 2. 2002, Zl. 96/15/0270, in dem ausgeführt wird:

"Lieg eine Diskrepanz zwischen tatsächlich gelieferter Ware und in der Rechnung enthaltener Bezeichnung der Ware vor, ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wobei es auf eine Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers nicht ankommt (...)"

Dies ist die unter den Begriffen „aliud“ bzw. „Gelee Royal“ bekannte Judikatur. In diesen Fällen wurden Vorsteuern aus dem Bezug von Gelee Royal (Verkaufspreis von über ATS 26.000,-- pro kg, hochwertiger Königinnenfuttersaft) oder von anderen wertvollen Qualitätsprodukten (z. B. hochwertige Parfümöl) geltend gemacht; geliefert wurde aber nicht Gelee Royal oder ein Qualitätsprodukt, sondern wertloses Harz oder wertlose Produkte (wertloses gestrecktes Öl).

Ob die Voraussetzung eines „aliuds“ im vorliegenden Fall zutrifft, ist dem Bescheid des FA nicht mit ausreichender Deutlichkeit zu entnehmen, da wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden.

Die Bw. hat in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1999, Zl. 96/13/0209 verwiesen, in dem u. a. ausgeführt wird:

"Im Beschwerdefall kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die in der Rechnung ... gewählte Bezeichnung der Liefergegenstände eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorgerufen hat., die mit den tatsächlich gelieferten Gegenständen nicht in Einklang zu bringen war. Eine solche Beurteilung kann in Fällen gerechtfertigt sein, in welchen Liefergegenstände mit einem sehr hohen Preis in Rechnung gestellt sind, die tatsächlich gelieferten Gegenstände nach sachverhaltsbezogen gesicherten Feststellungen aber mehr oder weniger wertlos sind. Werden aber in einer Rechnung Fenster, Türen oder auch Tresore, somit Waren, die allein durch Angebotsvielfalt große Bandbreiten bei den Preisen ermöglichen, zu bestimmten Preisen in Rechnung gestellt, so kann in aller Regel ohne sachverständige Feststellungen nicht davon ausgegangen werden, dass diese Bezeichnung der Liefergegenstände eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit den tatsächlich gelieferten Fenstern, Türen und Tresoren – hinsichtlich derer eine minderwertige

Qualität gar nicht behauptet wird – nicht in Einklang zu bringen ist. Entsprechende Feststellungen fehlen im Beschwerdefall hinsichtlich der in Rechnung gestellten Waren völlig. Insbesondere hat es die belangte Behörde verabsäumt, sich mit dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen, wonach eine Nachkalkulation ergeben hätte, dass hinsichtlich der gelieferten Waren keine wesentlichen Preisabweichungen zu entsprechenden Waren anderer Hersteller bestanden hätten...."

Nach dieser Judikatur ist denkbar, dass auch bei richtiger Gattungsbezeichnung in der Rechnung bei wesentlicher Preisabweichung ein "aliud" vorliegt. Ob diese Judikatur auf vorliegenden Fall anwendbar ist, muss mangels entsprechender Feststellungen in den bekämpften Bescheiden dahingestellt bleiben.

Im gegenständlichen Fall geht es um Lieferungen von CDs und Atemschutzmasken. Es kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die in der Rechnung gewählte Bezeichnung der Liefergegenstände eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorgerufen hat, die mit den tatsächlich gelieferten Gegenständen nicht in Einklang zu bringen war. Es fehlen jedenfalls sachverhaltsbezogen gesicherte Feststellungen, dass die tatsächlich gelieferten Gegenstände mehr oder weniger wertlos sind, zumal die Bw. vorbringt, sie habe auf dem freien Markt die entsprechenden Preise erhoben und diese seien marktkonform.

Es wäre Sache des FA gewesen, zu ermitteln, ob die gelieferten Produkte tatsächlich mehr oder weniger wertlos i. S. obiger Judikatur waren und allenfalls ein „aliud“ vorliegt oder ob Übereinstimmung zwischen den in Rechnung gestellten und gelieferten Produkten besteht, sodass die dargestellte Judikatur nicht anwendbar ist.

Es wurde auch unterlassen, ordnungsgemäß zu ermitteln, ob Gutgläubigkeit gegeben ist. Auch bei Vorliegen von Gutgläubigkeit ist der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen i. S. der „aliud“ Judikatur nicht zu gewähren.

Liegen die entsprechenden Voraussetzungen allerdings nicht vor und ist auch kein anderer Grund für die Versagung des Vorsteuerabzuges gegeben, wäre dieser zu gewähren, was zu anderen Bescheiden führen würde.

Liegt allerdings Bösgläubigkeit vor, so könnte bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen auch ein Scheingeschäft i. S. des § 23 BAO vorliegen. Bei Vorliegen eines Scheingeschäfts ist der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren, da schon die gem. § 12 Abs. 1 UStG erforderliche Voraussetzung der Lieferung nicht erfüllt ist.

Auch in diese Richtung wird zu ermitteln sein.

Das FA hat aber die diesbezüglichen Ermittlungen zwar begonnen, aber noch nicht

abgeschlossen, wie es selbst zweifelsfrei zu erkennen gibt. So wird die Stellungnahme der Bp. als „Vorläufige erste Stellungnahme“ tituliert und dies damit begründet, dass die bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen noch nicht eingesehen werden konnten;

dass das Ermittlungsverfahren bei diversen Vorlieferanten in der Kette noch nicht abgeschlossen ist;

dass das Ermittlungsverfahren bei den Firmen E GmbH und C GmbH (Vorlieferanten in der Kette) noch nicht abgeschlossen ist;

dass bezüglich des Firmenflechts und der bestimmenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Herrn JR in der gesamten Kette die Ermittlungsverfahren noch im Gange sind, zahlreiche Indizien eine Zuordnung jedoch gerechtfertigt erscheinen lassen;

Weiters wird ausgeführt, dass eine endgültige Stellungnahme daher nach Sichtung und Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen und des Abschlusses der vorgelagerten Ermittlungsverfahren vorgelegt wird bzw. dass diese vorläufige Stellungnahme nach Vorliegen der Ergebnisse, die sich aus den noch offenen Ermittlungsverfahren ergeben, ergänzt wird.

Dem entspricht auch das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach der Grund dafür, dass die Stellungnahme der Bp. vorläufigen Charakter hat, darin zu sehen ist, dass noch Auslandsermittlungen erforderlich sind, die bislang noch nicht abgeschlossen werden konnten.

Das FA bringt somit selbst vor, dass das Ermittlungsverfahren noch nicht abgeschlossen ist. Dies ist aus dem Akteninhalt erkennbar.

In der vom FA erlassenen Form enthalten die Bescheide keine tragfähige Begründung, da weder die Anwendbarkeit der „aliud“ Judikatur (auf die sich die Bescheide stützen) hinreichend gesichert ist noch das Vorliegen von Scheingeschäften überhaupt behauptet wird, da diesfalls Bösgläubigkeit vorliegen müsste, was jedoch auf Grund der nicht abgeschlossenen Ermittlungen derzeit nicht feststellbar ist.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass ein Bescheid dennoch erlassen wurde, da es wesentlich wahrscheinlicher ist, dass der Vorsteuerabzug nicht zusteht als dass er zusteht, ist keine überprüfbare Sachverhaltsfeststellung, an die sich gesetzliche Rechtsfolgen wie die Versagung des Vorsteuerabzuges knüpfen können.

Auch das Vorbringen, die Geschäfte seien ausschließlich zum Zwecke des Vorsteuerbetruges durchgeführt worden, findet zum gegenwärtigen Zeitpunkt im vorliegenden Sachverhalt keine Deckung.

Auch diesbezüglich sind weitere Ermittlungen erforderlich. Es ist notwendig, festzustellen, ob die vermuteten Beziehungen zwischen den handelnden Personen und Firmen tatsächlich gegeben sind, die Rolle der involvierten Personen und die Rolle der im Namen der für die Bw. handelnden Personen, Hr. H und Hr. HS zu untersuchen. Es wird darzulegen sein, ob die gegenständlichen Geschäfte nur zum Zwecke des Vorsteuerbetruges durchgeführt wurden.

Nach der Aussage des Zeugen B in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat „*gibt es bereits massive Hinweise, dass ein sogenanntes Vorsteuerkarussel vorliegt*“.

Massive Hinweise sind aber für einen tragfähigen Bescheid noch nicht ausreichend, sodass auch in dieser Hinsicht weitere Ermittlungen notwendig sind.

In Bezug auf Vorsteuerbetrug wäre etwa der Kreislauf der Waren und die darin involvierten Personen nachvollziehbar darzustellen, insbesondere auch im Zusammenhang mit den Einkäufen und Exporten der Bw.

Die bei den Einvernahmen getätigten Aussagen der handelnden Personen werden zu würdigen sein bzw. werden entsprechende Einvernahmen stattzufinden haben.

Auch die Bw. geht davon aus, dass der Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt wurde. Sie rügt mehrfach, dass es sich um bloße Behauptungen des FA und nicht um festgestellte Sachverhalte handle. Die Begründung eines Abgabenbescheides müsse nach der Judikatur des VwGH erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt werde und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege. Es könne wohl mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht in Einklang gebracht werden, wenn eine Behörde vermeint, dass ihre Ansicht alleine bereits zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des vorliegenden Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass sich aus dem vorliegenden Sachverhalt a. G. der bisher durchgeführten Ermittlungen weder nachvollziehbar ergibt, dass der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren ist, weil die „aliud“ Judikatur des VwGH anwendbar ist oder weil Scheingeschäfte vorliegen noch ergibt sich, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, weil alle Voraussetzungen dafür vorliegen.

Beide Parteien gehen davon aus, dass der Sachverhalt nicht (Bw.) bzw. noch nicht (FA) ordnungsgemäß bzw. vollständig ermittelt wurde.

Ob ein Verschulden des FA oder der Bw. an der nicht vollständigen Durchführung der Ermittlungen vorliegt, ist nicht entscheidend und braucht daher nicht beurteilt werden.

Die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Unter Zeckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, zu verstehen. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie. Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu verstehen.

Es liegt daher im Ermessen des UFS, ob er unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gem. § 279 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 289 Abs. 1 BAO die Berufung kassatorisch erledigt.

Im vorliegenden Fall haben die fehlenden Ermittlungen einen großen Umfang. Es handelt sich um einen komplexen Sachverhalt mit zahlreichen involvierten Firmen und Personen. Dieser Sachverhalt kann im Wege eines Vorhalteverfahrens nicht hinreichend behoben werden. Es ist daher zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden, zumal umfangreiche Ermittlungen durch die GroßBp. Wien und die PAST begonnen, aber noch nicht abgeschlossen wurden, wie das FA selbst wiederholt betont hat. Daher ist es auch nicht zweckmäßig, Ermittlungsaufträge zu erteilen, da die noch fehlenden Ermittlungen durch das FA, das diese von sich aus nachholt, ohnehin bereits im vollen Gange und derart umfangreich sind und zahlreicher Erhebungsschritte bedürfen, sodass ihre Konzentration bei der Abgabenbehörde erster Instanz und mit dem dort vorhandenen Apparat der GroßBp und der PAST geboten ist.

Zu berücksichtigen ist auch, dass dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zugewiesen ist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich i. w. auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken.

Eine gegen die Aufhebung und Zurückverweisung sprechende Unbilligkeit ist nicht erkennbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. Mai 2004