



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch gesamten Senat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA, vom 17. November 2006 gegen den Bescheid des FA, vertreten durch Vertr.FA, vom 17. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 nach der am 30. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das zuständige Finanzamt (FA) versagte der Berufungswerberin (Bw.) für das Jahr 2002 einem Betrag von insgesamt € 1,432.496,45 die Anerkennung als Vorsteuern mit der Begründung, es liege ein Umsatzsteuerkarussellbetrug mit Computerbauteilen (Mikrochips, CPU's) vor.

In der vorliegenden Berufungsentscheidung wurden für Namen und Adressen folgende Abkürzungen verwendet:

G-GmbH, FN 1111	G-GmbH
C-Ltd., Zypern	C-Ltd.
JA	JA

RM	RM
AT	AT
GH	GH
GD	GD
I-GmbH, FN 2222	I-GmbH
M-Straße	M-Straße
AS	AS
B	B
RH	RH
HS	HS
RP	RP
SR	SR
KH	KH
KP	KP
D-Court, Limassol	D-Court
B-Avenue, Nikosia	B-Avenue
CG	CG
MS	MS
FM	FM
AF-Ltd., Hong Kong	AF-Ltd.
AN-Inc., USA und Zypern	AN-Inc.
Y-Corp., Zypern	Y-Corp.
F	F
Dr.P	Dr. P

Dr.W	Dr. W
KF	KF

a) Bescheid

- Schlussbesprechung:

Der Niederschrift vom 19. September 2006 über die Schlussbesprechung der Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw. [Dauerbelege (DB) Seite 27ff] ist zu entnehmen: Sachverhalt und Standpunkt der Außenprüfung seien der Bw. bzw. deren steuerlichen Vertretung in den Schreiben vom 15. Juni 2004, 19. April 2006 und 7. Juli 2006, mitgeteilt worden. Die steuerliche Vertretung habe ihre Sicht in den Stellungnahmen vom 17. September 2004, ergänzt mit Schreiben vom 16. November 2004 und 26. Juli 2005, 21. Oktober 2005 und 20. Juni 2006, dargelegt. Besprechungen hätten am 15. Juli 2004 und 3. Oktober 2005 stattgefunden. Im Zuge der telefonischen Vereinbarung des Termins für die Schlussbesprechung sei der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass sich die Außenprüfung auch auf das in der Zwischenzeit ergangene EuGH-Urteil in der Rechtsache Axel Kittel (EuGH 6.7.2006, C-440/04) beziehe. Die Außenprüfung bleibe bei der im Schreiben vom 7. Juli 2006 dargelegten Rechtsansicht, dass der Bw. der Vorsteuerabzug aus jenen Eingangsrechnungen der G-GmbH (G-GmbH) nicht zustehe, in denen Mikrochips fakturiert, die in weiterer Folge an die C-Ltd.. (C-Ltd.) in Zypern weiterfakturiert worden seien. Nach Ansicht der Außenprüfung sei es als erwiesen anzunehmen, dass es sich bei diesen Umsätzen um Karussellgeschäfte gehandelt habe und Vertreter der Bw. vom Charakter dieser Geschäfte gewusst hätten oder hätten wissen müssen. Begründet werde die Nichtanerkennung der Vorsteuern mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes. Zum einen stehe nach dem EuGH-Urteil vom 21.2.2006, C-255/02, Halifax plc., das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann zu, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliege. Zum anderen sei nach dem EuGH-Urteil vom 6.7.2006, C-439/04, Axel Kittel, einem Steuerpflichtigen, der gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei, das Recht auf Vorsteuerabzug für diesen Erwerb zu verweigern. Die für das Jahr 2002 nichtabzugsfähigen Vorsteuern würden € 1,432.496,45 betragen. Die Bw. bleibe bei ihrer Parteiansicht, dass der Vorsteuerabzug zustehe und begründe dies im Wesentlichen damit, dass den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Eingangsrechnungen vorliegen würden und die Lieferungen tatsächlich erbracht worden seien. Ferner werde bestritten, dass Vertreter der Bw. von der Tatsache, dass es sich bei den fraglichen Lieferungen um Karussellgeschäfte gehandelt habe, gewusst

hätten oder hätten wissen müssen. Gegen die Bescheide des FAes werde die Bw. das Rechtsmittel der Berufung erheben.

▪ Prüfbericht:

Im Bericht vom 9. Oktober 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw. (DB Seite 8ff) ist ua. zu entnehmen:

Tz 8 Vorsteuern:

Die Vorsteuern würden sich vermindern wie folgt:

Vorsteuern:	2002
	€
bisher	7.089.503,65
Minderung gemäß [Niederschrift]	-1.432.496,45
laut Außenprüfung	5.657.007,20

8.1 Einleitung:

Die Prüfungsabteilung Strafsachen Wien und das Zollamt Wien (Abteilung Strafsachen) würden gemeinsam im Auftrag des Landesgerichts für Strafsachen Wien unter einer angegebenen Aktenzahl einen Fall in der Computerbranche bearbeiten, der den Tatbestand der vorsätzlichen gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 11, 33 35/2 38/1 a FinStrG und der Urkundenfälschung nach § 223 StGB im Rahmen von Karussellgeschäften erwiesen habe. Die Tathandlungen würden den Zeitraum 1999 bis 2002 umfassen, in welchem drei Umsatzsteuerkarusselle installiert worden seien. Die Haupttäter und Initiatoren seien österreichische Staatsbürger, die aus dem kaukasischen Raum stammen würden und den Familien der Brüder Eduard und JA (JA) zuzurechnen seien. Als weitere zentrale Figur und Drahtzieher auf internationaler Ebene gelte ein russischer Staatsbürger namens RM (RM). Im Zeitraum 1/2002 bis 9/2002 sei die Beteiligung der Bw. am Karussellbetrug festzustellen. Auf Grund der Erhebungen der Prüfungsstelle Strafsachen Wien und des ehemaligen Hauptzollamtes Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz sowie einer steuerlichen Prüfung bei dem ebenfalls in den Karussellbetrug involvierten Lieferanten G-GmbH sei bei der Bw. eine Außenprüfung durchgeführt und dabei folgender Sachverhalt festgestellt worden:

8.2 Sachverhalt:

8.21 Allgemeines:

Die Bw. sei ein Großhändler, der sich mit dem Vertrieb von Computern und Computerteilen beschäftige und seit Gründung mit CPU's (Mikroprozessoren) gehandelt habe. Im Jahr 2000, vor dem Auftreten der G-GmbH als CPU-Lieferant, habe der Jahresumsatz aus dem CPU-Handel rund € 5,800.000,00 betragen, im Jahr 2001 sei der Umsatz im CPU-Handel mit

Auftreten der G-GmbH sprunghaft auf ca. € 10,450.000,00 angestiegen. Im Jahr 2002 habe sich der Umsatz weiter auf ca. € 23,580.000,00 erhöht. Die CPU's seien in diesem Zeitraum zu 98% von der G-GmbH zugekauft worden. Ab der Aufdeckung des Umsatzsteuerbetruges im zweiten Halbjahr 2002 und dem damit verbundenen Ausscheiden der G-GmbH als CPU-Lieferant sei der Jahresumsatz wieder auf einen Wert von ca. € 3,200.000,00 im Jahr 2003 gefallen.

8.22 Erste Phase: Handel mit "verbilligten" CPU's

Die damalige Geschäftsführung und alle mit dem CPU-Export befassten Personen seien im Zeitpunkt der Betriebsprüfung ab Oktober 2003 nicht mehr bei der Bw. beschäftigt. Es habe jedoch bezüglich der Anbahnung und Abwicklung der Geschäfte auf die Zeugeneinvernahmen durch das Hauptzollamt Wien zurückgegriffen werden können. Danach habe der erste Kontakt zwischen Vertretern der Bw. und ihrem Lieferanten G-GmbH im Frühjahr 2001 stattgefunden und sei über AT (AT), damals Einkäufer der Bw., angebahnt worden. AT habe die Gesellschafterin und Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH (GH), bereits auf Grund einer gemeinsamen Anstellung bei einem genannten Unternehmen gekannt und sei ihr freundschaftlich verbunden gewesen. AT habe den Einkaufsleiter der Bw., GD (GD), informiert, dass die G-GmbH CPU's zu einem sehr günstigen Preis anbieten könne und mit der Bw. ins Geschäft kommen möchte. Nach Prüfung der Preise und des Angebotes sei es auch tatsächlich zur Geschäftsbeziehung gekommen, die sich so gestaltet habe, dass von der G-GmbH zunächst in offenen, dh. nicht versiegelten Boxen ("sealt boxes"), befindliche Ware angeboten worden sei. Der Preis der angebotenen CPU's sei in der Unternehmenskette allerdings verbilligt worden. Dies sei dadurch erreicht worden, dass der angebliche Vorlieferant der G-GmbH, die I-GmbH (I-GmbH), die Umsatzsteuer aus dem CPU-Handel nicht abgeführt, die G-GmbH jedoch den vollen Vorsteuerbetrag geltend gemacht habe. Die Bw. habe die von der G-GmbH zu entsprechend günstigen Einkaufspreisen bezogene Ware mit einem fremdüblichen Aufschlag an in- und ausländische Distributoren verkauft. Die Bw. habe von der Vorgangsweise seiner Vorlieferanten durch die laut den vorliegenden Zeugenaussagen konkurrenzlos niedrigen CPU-Preise profitiert, welche wiederum den exorbitanten Umsatzanstieg im CPU-Handel im Jahr 2001 erklären würden.

8.23 Zweite Phase: Umsatzsteuerkarussell

Ab Beginn des Jahres 2002 sei aufbauend auf der bestehenden Unternehmerkette I-GmbH – G-GmbH – Bw. ein Umsatzsteuerkarussell installiert worden, wodurch es zu einem weiteren atypischen Umsatzanstieg bei der Bw. gekommen sei. Es seien von der G-GmbH CPU's in so genannten "sealt boxes" bezogen worden. Dabei habe es sich um Ware in versiegelten Boxen mit je 288 CPU's Inhalt gehandelt. Der Einstieg der Bw. in dieses Geschäft sei wiederum von

AT vorgeschlagen worden. Ziel des Handels mit "sealt boxes" sei nicht die Verbilligung der CPU's durch Hinterziehung der Umsatzsteuer auf einer Stufe der Unternehmernetzwerk sondern einzig und allein das Lukrieren von Vorsteuern. Im Einzelnen stelle sich die Vorgangsweise wie folgt dar:

Die von der G-GmbH in versiegelten Boxen bezogene Ware sei von der Bw. den vorliegenden Ausgangsrechnungen und Zollpapieren zufolge offiziell an die C-Ltd. in Zypern verkauft worden. Dieser Abnehmer sei der Bw. von GH, der Gesellschafterin und Geschäftsführerin der G-GmbH, somit vom Lieferanten der Ware selbst, genannt worden. Abfragen von Wirtschaftsauskunftsdiensten zufolge handle es sich bei der C-Ltd. um eine Briefkastenfirma. Tatsächlich sei die Ware nie nach Zypern gelangt, sondern sei im Auftrag der Abnehmer von einer Spedition lediglich in die Slowakei transferiert, dort mit neuen Zollpapieren ausgestattet und wieder nach Österreich an die damalige Adresse der G-GmbH M-Straße (M-Straße) in Wien verbracht worden. Beim Reimport sei die Ware zudem stark unterfakturiert worden, um Eingangsabgaben niedrig zu halten. Als offizieller Importeur der Ware sei die I-GmbH aufgetreten. Diese habe die Ware mit dem unterfakturierten Wert in die Bücher aufgenommen, wobei der Vorgang als Import aus den USA dargestellt worden sei. In der Folge habe die I-GmbH fingierte Ausgangsrechnungen mit einem geringen Aufschlag auf den unterfakturierten Einkaufspreis an beliebige, aber tatsächlich existente Adressaten ausgestellt, die weder Faktura noch Ware erhalten hätten und denen auch nichts über das rechnungsausstellende Unternehmen und dessen Geschäfte bekannt gewesen sei. Durch diese Deckungsrechnungen sei bei der I-GmbH unter Berücksichtigung der abgezogenen Einfuhrumsatzsteuer eine nur geringe Umsatzsteuerzahllast entstanden.

Tatsächlich habe die reimportierte Ware die G-GmbH erhalten. Diese habe in ihren Eingangsrechnungen einen um ein Vielfaches höheren Warenwert ausgewiesen. Die G-GmbH habe den Bruttobetrag der Eingangsrechnungen bezahlt und den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Hier sei es zum Systembruch gekommen, da die I-GmbH die korrespondierende Umsatzsteuer nicht bzw. nur jene aus den betragsmäßig ungleich geringeren Deckungsrechnungen abgeführt habe.

Die Ware sei daraufhin von der G-GmbH mit einem fremdüblichen Aufschlag auf den höheren Wert wieder an die Bw. weiterfakturiert worden. Die Bw. habe den Bruttobetrag der Rechnung bezahlt, den Vorsteuerbetrag aus den Eingangsrechnungen geltend gemacht und offiziell steuerbefreit nach Zypern geliefert. Tatsächlich sei die Ware jedoch im Auftrag der Abnehmer erneut über die Slowakei wieder nach Österreich gelangt, womit das Umsatzsteuerkarussell neu in Gang gesetzt worden sei.

Die "sealt boxes" seien somit nur für den Export durch die Bw. bestimmt gewesen und seien, der Typologie eines Karussellbetruges entsprechend, nicht bei einem Endabnehmer zum Verbrauch gelandet sondern immer wieder in den Kreislauf eingebracht worden. Das Betrugschema sei einer von den Prüfern erstellten Graphik zu entnehmen (Prüfbericht Seite 6, DB Seite 15).

8.24 Zur Rolle der Bw. im Umsatzsteuerkarussell:

Betrachte man die Lieferungen der Bw. an den behaupteten Abnehmer C-Ltd. isoliert, so scheine es, als sei – wie die steuerliche Vertretung vermeine – tatsächlich kein Schaden für den Fiskus entstanden: Dem Vorsteuerabzug der Bw. stehe eine steuerfrei belassene Ausfuhrlieferung gegenüber, wodurch die exportierten Waren dem Gesetzeszweck entsprechend von der österreichischen Umsatzsteuer entlastet würden. Verständlich werde das Betrugs-szenario erst, indem man die Kette der Vorlieferanten und den Abnehmer der Bw. in die Betrachtung mit einbeziehe. Es werde daher die Funktionsweise des Karussells an Hand eines Beispiels erläutert, wobei aus Gründen der besseren Darstellbarkeit von fiktiven Rechnungsbeträgen ausgegangen werde:

Es werde angenommen, dass die Bw. Mikrochips um € 120,00 brutto inkl. 20% USt von der G-GmbH einkaufe und mit einem Aufschlag von 3% (der tatsächliche durchschnittliche Aufschlag der Bw. bei diesen Geschäften habe 2,79% betragen) an die C-Ltd. weiterfakturiere, wobei diesfalls keine Umsatzsteuer anfalle, weil diese Lieferung von der Bw. als steuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt werde. Der Bruttoeinkaufspreis von € 120,00 werde von der Bw. wie folgt finanziert: Aus dem Zahlungseingang von der C-Ltd. € 103,00 (Nettoeinkaufspreis von der G-GmbH zuzüglich 3% Aufschlag) und Erstattung der Vorsteuer durch das Finanzamt € 20,00 erhalte die Bw. € 123,00, zahle davon der G-GmbH € 120,00 und behalte sich den gesamten Aufschlag von € 3,00 als Gewinn.

Bei der G-GmbH ergebe sich unter der Annahme, dass auch diese 3% auf ihren Einkaufspreis aufschlage, folgende Rechnung: Die G-GmbH erhalte von der Bw. brutto € 120,00 und zahle ihrem Lieferanten I-GmbH brutto € 116,50. Die G-GmbH führe den Saldo aus Umsatzsteuer € 20,00 und Vorsteuer € 19,42 ans Finanzamt ab, also € 0,58. Die G-GmbH verdiene dabei 3% vom Nettoeinkaufspreis, also € 2,92.

Der Vorlieferant der G-GmbH, die I-GmbH, erhalte von der G-GmbH brutto € 116,50 und müsse die darin enthaltenen € 19,42 Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Tatsächlich melde die I-GmbH basierend auf manipulierten Ein- und Ausgangsrechnungen jedoch nur eine Umsatzsteuerschuld von ca. einem Zwanzigstel, somit € 1,00. Es würden ihr also € 115,50 verbleiben. Mit diesem Betrag könne die I-GmbH über die mit ihr verbundenen C-Ltd. die

Mikrochips wieder von der Bw. ankaufen. Da sie der Bw. nur € 103,00 zahlen müsse, weil die Ware von der Umsatzsteuer entlastet gewesen sei, würden ihr aus dem Geschäft € 12,50 verbleiben. Nachdem die I-GmbH wieder über die Ware verfüge, könne diese mit demselben Ergebnis erneut in Umlauf gesetzt werden.

Im Endeffekt würden somit von jenen € 20,00, die die Bw. als Vorsteuer erstattet erhalte, nur mehr € 1,58 im Wege der Umsatzsteuerzahllasten von G-GmbH und I-GmbH beim Finanzamt landen. Der Rest verbleibe bei der I-GmbH (€ 12,50), der G-GmbH (€ 2,92) und der Bw. (€ 3,00).

Damit bleibe die Umsatzsteuer nicht mehr aufkommensneutral, wie das im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen der Fall sein soll. Vielmehr werde der Fiskus sogar um einen Betrag von € 18,42 erleichtert. Der Zweck der Karussellgeschäfte sei also nicht in der Hinterziehung von Umsatzsteuer sondern im Lukrieren von Vorsteuern in betrügerischer Absicht gelegen, welche die am Karussellgeschäft Beteiligten vereinnahmt hätten.

Der tatsächliche Gewinn der Bw. aus den Karussellgeschäften habe im Zeitraum Jänner bis September 2002 € 199.654,06 getragen und ergebe sich rechnerisch aus der Spanne zwischen Ein- und Verkaufspreis. Wirtschaftlich gesehen handle es sich jedoch um einen entsprechenden Anteil aus den Vorsteuern. Auf eine dem Prüfbericht beiliegende Aufstellung (Dauerbelege Seite 22) betreffend Ein- und Ausgangsrechnungen sowie Vorsteuer werde verwiesen.

Die Einschaltung eines Großhändlers wie der Bw. als Exporteur sei im Karussellbetrug deshalb von Vorteil, weil bei diesen Unternehmen auf Grund der hohen Umsätze aus den übrigen Geschäften große Umsatzsteuerzahllasten anfallen würden und sich daher selbst bei größeren Exporten noch immer monatliche Zahllasten oder zumindest keine Vorsteuergutschriften in auffälliger Höhe ergeben würden. Im Fachjargon würden derartige Unternehmen hinsichtlich ihrer Funktion im Umsatzsteuerkarussell als "broker" bezeichnet.

Der Einstieg der Bw. in das Geschäft mit "sealt boxes" und damit in das Umsatzsteuerkarussell sei laut den vorliegenden Zeugeneinvernahmen von AT, der bereits in der ersten Phase die G-GmbH als Lieferant für CPU's gebracht habe, vorgeschlagen worden. Die nachfolgenden Umstände würden nach Ansicht der Außenprüfung dafür sprechen, dass die Bw. vom Karussellbetrug gewusst habe oder habe wissen müssen:

- Es sei auffällig, dass der Lieferant einer Ware auch den Abnehmer nenne. Warum hätte die G-GmbH der Bw. eine Marge von ca. 2,8% überlassen sollen, wenn sie dieses Geschäft auch selbst hätte machen können? Noch unverständlicher werde dieser Umstand, wenn man die immer geringer werdenden Margen im Handel mit Computerhardware

berücksichtige. Der im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20. Juni 2006 aufgestellten Behauptung, die C-Ltd. sei nicht von der G-GmbH als Abnehmerin der von ihr gelieferten Ware genannt worden, widerspreche die Aussage der Verkaufsleiterin Frau AS (AS) vom 26. Februar 2003, unter Hinweis auf das Zitat, AT habe irgendwann gesagt, dass er ein Geschäft mit CPU's für die G-GmbH abwickeln könne und der Lieferant G-GmbH auch einen Empfänger für die Ware, die C-Ltd. in Zypern, habe.

- Die gesamtlogistische Abwicklung (An- und Abtransport der Chips) sei der Bw. – was im Vergleich zur übrigen Geschäftsgebarung des geprüften Unternehmens untypisch sei – "abgenommen" und von den Initiatoren des Karussells organisiert worden. Dies habe wohl den Zweck gehabt, die Ware zu kontrollieren, sie unversehrt zu halten und sie möglichst schnell im Kreis zu bewegen, da mit jedem Durchlauf Vorsteuerguthaben hätten lukriert werden können. Bemerkenswert in diesem Zusammenhang sei, dass einer jener Botenfahrer, welche die Mikrochips zur Bw. angeliefert hätten, der Vater von AT sei, jenes Einkäufers der Bw., über den die fraglichen Geschäfte abgewickelt worden seien. Dies müsse als starkes Indiz dafür gewertet werden, dass AT vom Umsatzsteuerkarussell gewusst, ja mit den Organisatoren des Karussells kooperiert habe.
- Die Bw. habe Mikrochips nur dann bestellt, wenn bei ihr selbst eine Bestellung der C-Ltd. eingegangen und die Ware auch vorab mittels Swift-Überweisung bezahlt worden sei. Es sei bei diesen Geschäften offenbar ganz bewusst kein wirtschaftliches Risiko eingegangen worden. Die Bw. habe, sobald die Ware vom Empfänger bezahlt worden sei, diese zur Abholung durch einen Beauftragten des Abnehmers, die Spedition B (B), freigegeben. Der Geschäftsführer der Bw. habe nach seiner eigenen Aussage vom 3. März 2003 zufolge, bei den Geschäften immer "etwas Bauchweh" gehabt und habe sich über die Abwicklung eines jeden Geschäftes informieren lassen. Das Argument der steuerlichen Vertretung, die Vorauszahlungen seien bloß Ausdruck der besonderen Sorgfaltspflicht, könne insoweit nicht nachvollzogen werden, als dann konsequenterweise alle Geschäfte der Bw. so hätten abgewickelt werden müssen, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. Die Bw. sei also hinsichtlich der Geschäfte mit der C-Ltd. von jedem sonst üblichen wirtschaftlichen Risiko entbunden gewesen.
- Obwohl AT Einkäufer der Bw. gewesen sei, habe er im Fall der CPU-Geschäfte den Vorschlag gemacht, auch den Verkauf abzuwickeln. AT habe immer auf einen raschen Abschluss der Geschäfte mit der G-GmbH gedrängt. Obwohl von Seiten der Geschäftsleitung vorgeschlagen worden sei, von mehreren Lieferanten CPU's zu beziehen, seien laut Aussage von RH (RH). [Anmerkung: Geschäftsführer der Bw.] am

23. Februar 2006 Verbindungen zu anderen Unternehmen in diesem Bereich nie zustande gekommen.

- Die offizielle Abnehmerin der CPU's, die C-Ltd. stelle sich laut Auskunft des KSV vom Juni 2004 als Offshore-Gesellschaft dar, die ihren Sitz an der Adresse einer Anwaltskanzlei in Nikosia habe. Bei ihren beiden Gesellschaftern handle es sich jeweils um Treuhandunternehmen, die ihren Sitz an derselben Adresse hätten. Weder für die C-Ltd. selbst noch für ihren eingetragenen Vorstand bestehe in Zypern ein Telefoneintrag. Die C-Ltd. sei somit offenbar eine reine Sitzgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb, woran auch der Eintrag ins zypriotische Firmenbuch nichts zu ändern vermöge. Das habe auch für das geprüfte Unternehmen erkennbar gewesen sein müssen. Die zuständige Verkäuferin der Bw., Frau HS (HS), habe am 14. April 2003 niederschriftlich ausgesagt, dass es sich bei der Telefonnummer, unter der sie die Geschäfte mit der C-Ltd. abgewickelt habe, um eine russische und nicht zypriotische Nummer gehandelt habe. Ihr Kontaktmann sei ein gewisser "Vladimir" gewesen, der noch dazu nach eigenen Angaben für die Firma RP (RP) aufgetreten sei. Vladimir habe auch verlangt, dass die Bw. die Ausgangsrechnungen nicht auf die Firma RP sondern auf die C-Ltd. ausstellen möge, was nach Rücksprache mit der Verkaufsleiterin AS anstandslos erfüllt worden sei. Es habe daher auch für die Bw. klar ersichtlich sein müssen, dass gar nicht an eine C-Ltd. geliefert worden sei. Es könne davon ausgegangen werden, dass die C-Ltd. von den Initiatoren des Karussellbetrugs als Abnehmerin der von der Bw. gelieferten CPU's nur vorgeschoben gewesen sei.
- Der Umsatz der Bw. mit CPU's habe im Jahr 2000 € 5,8 Mio. betragen. Mit Auftreten der G-GmbH habe sich der Umsatz schlagartig auf das Vierfache, nämlich bis zu € 23,589.000,00 im Jahr 2002 erhöht. Nach Wegfall der G-GmbH als Lieferant sei der Umsatz wieder auf € 3,2 Mio. gefallen. Allein schon der rasante Umsatzanstieg in Verbindung mit der Tatsache, dass es sich beim Lieferanten G-GmbH um ein erst wenige Monate vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung gegründetes Unternehmen gehandelt habe, das neben der Gesellschafter-Geschäftsführerin nur eine weitere Arbeitskraft beschäftigt habe, hätte die Vertreter der Bw. hellhörig machen müssen. Dies alles noch dazu im Lichte der Tatsache, dass von diesem Lieferanten Ware bezogen worden sei, die in der Branche als betrugsanfällig bekannt sei und dass der Lieferant für die von ihm gelieferte Ware auch gleich einen Abnehmer aus einem für Sitzgesellschaften bekannten Land genannt habe.
- Nicht unerwähnt soll bleiben, dass der Einkäufer der Bw., AT, eigenen Aussagen zu Folge ein freundschaftliches Verhältnis zur Gesellschafter-Geschäftsführerin des Lieferanten G-

GmbH gehabt habe, die ihrerseits wieder freundschaftliche Beziehungen zu Personen im Umkreis der Tätergruppe rund um die I-GmbH unterhalten habe.

Diese Ausführungen seien bereits Gegenstand eines umfangreichen Schriftverkehrs zwischen der Außenprüfung und der steuerlichen Vertretung gewesen, in dessen Rahmen die Argumente der steuerlichen Vertretung umfassend gewürdigt worden seien. Insbesondere werde auf die abschließende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 20. Juni 2006 verwiesen. Auf Grund dieser Umstände sei nach Ansicht der Außenprüfung in freier Beweiswürdigung und nach Abwägung aller Umstände davon auszugehen, dass die Bw. von den dargestellten Umsatzsteuermalversationen gewusst habe oder hätte wissen müssen.

8.3 Rechtliche Würdigung:

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen seien nur die behaupteten Lieferungen der Bw. an die C-Ltd. in Zypern und die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der G-GmbH: Diese Lieferungen würden nachweislich Karussellgeschäfte darstellen, die einzig und allein dem Zweck des Lukrierens von Vorsteuern dienen würden. Die Bw. habe in Höhe der Spanne zwischen Ein- und Verkaufspreis der Mikrochips von diesen Karussellgeschäften profitiert. Wirtschaftlich gesehen würde es sich um einen entsprechenden Anteil aus den Vorsteuern handeln.

Zu prüfen sei, ob der Bw. der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 aus den mit diesen Geschäften in Zusammenhang stehenden Eingangsrechnungen der G-GmbH zustehe.

Zur Beantwortung dieser Frage sei zunächst auf die Funktionsweise und den leitenden Grundsatz der Umsatzsteuer einzugehen: Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG würden der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe. Der Unternehmer sei damit Umsatzsteuerschuldner, wirtschaftlicher Träger der Umsatzsteuer soll der Letztverbraucher sein. Um dies zu erreichen, sehe das Umsatzsteuergesetz im Wege des Vorsteuerabzugs die Entlastung von der Umsatzsteuer vor, solange die Ware in der Unternehmerkette verbleibe. Einem Unternehmer werde die im Preis enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet, womit die Umsatzsteuer im Verkehr zwischen Unternehmern ein durchlaufender Posten sei. Die Kostenneutralität der Umsatzsteuer sei ein leitender Grundsatz des EG-USt-Rechts (unter Hinweis auf EuGH 5.5.1982, Rs 15/81, Gaston Schul, Slg.1409; 8.3.2001, Rs C-415/98 Bakcsi, Slg. I-1831; 17.5.2001, Rs C-322/99 und C-323/99, Fischer, Slg. I-4049) und damit auch ein Auslegungsgrundsatz für das österreichische UStG (unter Hinweis auf Doralt-Ruppe, Steuerrecht Band I, 8. Auflage, Tz 1208).

Bei den fraglichen Lieferungen sei der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette bewusst verletzt worden. Die Lieferungen würden einzig und allein dem Lukrieren von Vorsteuern in betrügerischer Absicht dienen. Gehe man davon aus, dass die Bw. bzw. die für sie handelnden Personen vom Karussellbetrug gewusst hätten oder hätten wissen müssen, so stehe der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der G-GmbH nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nicht zu. Nach dem EuGH-Urteil 6.7.2006, C-439/04, "Alex Kittel", sei einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn auf Grund objektiver Umstände feststehe, dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei. Für Zwecke der Sechsten Richtlinie sei er als ein an der Hinterziehung Beteiligter anzusehen. Nicht erforderlich sei, dass sich der Steuerpflichtige mit Absicht an der Hinterziehung beteilige (unter Hinweis auf Laudacher, Das EuGH-Urteil Kittel und die objektiv nahe liegende Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug, SWK 23/24 aus 2006 S 667).

Weiters bestehe nach dem EuGH-Urteil 21.2.2006, C-255/02, Halifax plc., das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliege. Bei den fraglichen Umsätzen müsse jedoch davon ausgegangen werden, dass sie nur zu dem Zweck getätigt worden seien, in der Unternehmerkette Vorsteuern zu lukrieren. Nach dem zitierten EuGH-Urteil sei die Sechste Richtlinie dahingehend auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug jedenfalls dann entgegenstehe, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen würden, eine missbräuchliche Praxis darstellten. Der Vorsteuerabzug aus jenen Eingangsrechnungen der G-GmbH, die auf Karussellgeschäfte entfallen würden, stehe der Bw. nicht zu. Es handle sich um Vorsteuern von insgesamt € 1,432.496,45 im Jahr 2002 (unter Hinweis auf eine bereits erwähnte Aufstellung Dauerbelege Seite 22).

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ am 17. Oktober 2006 einen entsprechenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002.

c) Berufung

In der dagegen erhobenen Berufung vom 17. November 2006 (Akt 2002 Seite 22ff) brachte die Bw. vor:

I. Umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferungen:

1. Bei den von der Finanzverwaltung geprüften Umsätzen, die im Bericht vom 9. Oktober 2006 festgehalten seien, handle es sich um umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung[en] nach § 7 Abs. 1 Z 2 UStG. Umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen würden dann vorliegen, wenn der Unternehmer, in diesem Fall die Bw., das Umsatzgeschäft, das einer Lieferung zu

Grunde liege, mit einem ausländischen Abnehmer geschlossen habe und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet habe. Es müsse daher nach dem Gesetzeswortlaut, wie sich dies auch aus den Richtlinien und der einschlägigen Judikatur des VwGH eindeutig ergebe, einerseits der Nachweis des ausländischen Abnehmers und andererseits der Nachweis der tatsächlichen Ausfuhr ins Drittland erbracht werden. Bei der Bw. sei dies der Fall, wie dies auch von der Bw. nachgewiesen habe werden können.

2. Nach § 7 Abs. 2 lit. a UStG sei ein ausländischer Abnehmer ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz im Inland habe. Die Bw. habe sich vor der Ausfuhrlieferung davon überzeugt, dass die betreffende Empfängerin, die C-Ltd. in Zypern, tatsächlich existiere, entsprechende Auskünfte, wie ein Handelsregisterauszug, seien eingeholt worden. Diese Bestätigungen würden auch der Finanzverwaltung vorliegen, dass dieser ausländische Abnehmer tatsächlich existiere, sei auch von der Finanzverwaltung bislang nicht bezweifelt worden.

3. Aber auch die zweite Voraussetzung, die tatsächliche Lieferung des Gutes ins Drittland, liege vor und sei ebenso wenig von der Finanzverwaltung bestritten worden. Der Bw., ebenso wie der Finanzverwaltungsbehörde, würden die entsprechenden Ausfuhr- und zollamtlichen Bestätigungen vorliegen. Dass die Ware danach, auf Grund einer Verfügung des Empfängers nicht in jenes Drittland sondern in ein anderes Drittland verbracht werde, könne einerseits jedenfalls nicht der Bw. zur Last gelegt werden und andererseits nichts daran ändern, dass die Ware tatsächlich ins Drittland verbracht worden sei. Die entsprechenden buchmäßigen Nachweise, wie Ausfuhrbestätigungen, die sowohl von den Umsatzsteuerrichtlinien Rz 1051, 1053, 1075, 1083f, ebenso wie vom VwGH 84/15/0043, 84/15/0045, bzw. VfGH B 196/02 verlangt würden, würden vorliegen.

4. In den "Berichten und Darstellung" führe die Großbetriebsprüfung allerdings aus, dass keine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferungen vorliegen würden. Bezeichnend sei, dass die Finanzverwaltungsbehörde erster Instanz bzw. die Großbetriebsprüfung diesen Fehler offenbar hätten erkennen müssen. Sie seien in ihren weiteren Niederschriften und Berichten ohne weitere Begründung von ihrer bisherigen Argumentation, es handle sich bei den Lieferungen um "nichtumsatzsteuerbefreite" Ausfuhrlieferungen, abgegangen und hätten nunmehr ihre neue Ansicht erklärt, dass die Umsätze, mit denen die Waren, die bei den gegenständlichen Ausfuhrlieferungen veräußert worden seien, von der Bw. angeschafft worden seien, nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien.

Dass auch die Finanzverwaltung selbst durch die Prüfungsabteilung für Strafsachen tatsächlich davon ausgehe, dass die gegenständlichen Lieferungen umsatzsteuerfrei seien, ergebe sich auch aus den Darstellungen der Finanzverwaltung durch jene "Abteilung" im Schlussbericht zu den Strafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien (unter Angabe der

Geschäftszahl). In diesem Schlussbericht habe die Finanzverwaltung selbst die Situation beschrieben und dazu festgestellt: Das inländische Unternehmen und somit die Bw. liefere kleine, aber hochpreisige Wirtschaftsgüter, wie zum Beispiel Computerteile, in einen anderen Staat. Diese Lieferung sei als Exportlieferung umsatzsteuerfrei.

II. Berechtigung zum Vorsteuerabzug:

1. In den verbundenen Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 (Kittel und Recolta Recycling SPRL) habe der EuGH am 6.7.2006 entschieden, dass unter Bezugnahme auf die bisherige Judikatur (Optingen und andere) Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet seien, vorsteuerabzugsberechtigt seien, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen würden, auf denen diese Begriffe beruhen würden. Dabei müssten lediglich die objektiven Kriterien erfüllt sein. Es komme dabei nicht auf die Absicht eines vom betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, sei es auch an der selben Lieferkette beteiligten Händler bzw. dem möglicherweise betrügerischen Zweck an, wenn dieser Steuerpflichtige diesen betrügerischen Zweck weder gekannt habe noch hätten kennen müssen (unter Hinweis Rn 44 des EuGH-Urteils). Das heiße, dass es, selbst wenn in einer Umsatzsteuernkette ein Umsatz mit einem Steuerbetrug behaftet sei, [es] lediglich auf die objektiven Kriterien des jeweiligen Geschäftes ankomme, ob ein Vorsteuerabzug berechtigt bestehe oder nicht.

2. Der Gerichtshof habe in dieser Entscheidung in Rn 45 klar gestellt, dass das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt werde, dass in der Lieferkette ein anderer Umsatz, der dem getätigten Umsatz vorausgehe oder nachfolge, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis habe oder haben müsste.

3. In Rn 46 des zitierten Urteils habe der EuGH nochmals ausgeführt, dass dieser Schluss nicht anders ausfallen könne, wenn der Verkäufer, also der direkte Lieferer, selbst einen Betrug begangen habe. Wie noch zu zeigen sein werde, sei in allen entsprechenden Judikaten immer über die Vorfrage entschieden worden, wenn der direkte Verkäufer einen Betrug begangen habe. Im gegenständlichen Fall der Bw. habe den eigentlichen Steuerbetrug (Systembruch), den Ausführungen der Finanzverwaltungsbehörde diesbezüglich richtig folgend, die Lieferantin der Lieferantin der Bw. begangen. Diese sei noch einen Schritt weiter von der Bw. entfernt als in den entsprechenden Judikaten.

4. In Rn 49 habe der EuGH weiter ausgeführt, dass die Frage, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet gewesen sei, tatsächlich an den Fiskus entrichtet worden sei oder nicht, für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung sei. Wirtschaftsteilnehmer, die alle

Maßnahmen treffen würden, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug, sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug, einbezogen seien, könnten auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (unter Hinweis auf Rn 51).

6. Ebenso habe der EuGH bereits in den vorangegangenen Entscheidungen (21.2.2006, Rechtssache C-255/02, Halifax) entschieden, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren sei, wenn die objektiven Kriterien dafür erfüllt seien. Eine missbräuchliche Praxis könne nur dann festgestellt werden, wenn aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Ob ein Unternehmer von diesen betrügerischen Handlungen gewusst habe oder hätte wissen müssen, sei an Hand objektiver Kriterien zu prüfen. Zu diesem Zweck sei weiters zu prüfen, ob der Unternehmer alle Maßnahmen getroffen habe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine Betrugschance einbezogen seien (unter Hinweis auf EuGH Rs C-384/04, Federation of technological industries, 11.5.2006).

7. Zu dieser Frage des "Wissen müssen" des steuerpflichtigen Unternehmers führe Tumpel, SWK 31, S 1206ff, nochmals aus, worauf es bei diesem Merkmal des "Wissen müssen" ankomme: Ob der Wirtschaftsteilnehmer alle Maßnahmen treffe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht zu einer Lieferkette gehöre, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei. "Tumpel weiter" unter Verweis auf Puchinger, Vorsteuerabzug trotz Karussellbetrug, FJ 2006, 75: Nun könne aber vernünftigerweise von einem Unternehmer nicht allgemein verlangt werden, dass er sich von jedem Umsatz vergewissere, ob der leistende Unternehmer sein Unternehmen auch von der in der Rechnung angegebenen Adresse aus betreibe bzw. dort auffindbar sei. Es werde für Zwecke, ob die Adresse des leistenden Unternehmers richtig sei, daher in der Regel eine Firmenbuchabfrage oder eine "Abfrage" beim Finanzamt, ob die angegeben Steuernummer mit der in der Rechnung angegebenen Adresse übereinstimme, als ausreichend betrachtet werden.

8. Konsequenterweise führe die Literatur daher die Vorgaben der Judikatur weiter, wonach bestimmte Kriterien beachtet und befolgt werden müssten. Zwar müsse der Steuerpflichtige verständlicherweise sich nicht persönlich von der Entrichtung der Steuern jedes Vorlieferanten erkundigen, doch werde ein Vertrauen auf zB eine Rechnung alleine nicht ausreichend sein. Gewisse Kriterien der Abfrage (UID-Nummer, "FBA-Abfrage" "etc.") würden vom Steuerpflichtigen zu verlangen sein. Dass das Mehrwertsteuersystem Schwächen haben könne, weil auch ein Steuerbetrüger die vormaligen Voraussetzungen (UID-Nummer und Gewerbeberechtigung) erfüllen werde, könne, so Tumpel, jedenfalls nicht zu Lasten des gutgläubigen Unternehmers

gehen. Überprüfungen wie eine Abfrage bei einer Behörde, ob eine Gewerbeberechtigung bestehe, eine Firmenbuchabfrage "etc." müssten als ausreichend erachtet werden.

9. Dabei sei auch ein Branchenvergleich heranzuziehen, um festzustellen, welche Gepflogenheiten diesbezüglich in der Branche üblich seien und verlangt werden könnten. Zu beachten sei dabei weiters, dass das Merkmal des "Wissen müssen" eine Grenze in der objektiven Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Umstände finde.

III. Grundsätzliche Vorgehensweise der Bw.:

1. Die Bw. habe in ihrer internen Organisation eine Reihe von Strukturen und Maßnahmen geschaffen, um Betrug bzw. Beteiligungen an einem Betrug möglichst zu verhindern. Die Bw. habe sich dabei einerseits an den allgemeinen Vorgaben eines ordentlichen Kaufmanns gehalten, andererseits Branchenübliches beachtet. Diese Punkte seien von der Bw. nicht nur im konkreten Fall sondern allgemein bei allen neuen Geschäftsbeziehungen, sowohl Kunden als auch Lieferanten, beachtet und eingehalten worden.

2. Dazu im Einzelnen:

a) Die Bw. habe eine interne Organisation, nach der verschiedene Mitarbeiter aus verschiedenen Bereichen für verschiedene Tätigkeiten verantwortlich seien. Es solle nicht so sein, dass ein Mitarbeiter einen Warenbereich (An- und Verkauf) vollständig kontrolliere. Dadurch solle ein gewisses Maß an Vier-Augen-Prinzip eingehalten werden.

b) Mitarbeiter würden zu Beginn ihrer Tätigkeit eingeschult und bei ihrer Tätigkeit kontrolliert und genau überprüft.

c) Vor der Aufnahme von Rechtsgeschäften mit einem neuen Lieferanten werde ein "Lieferantenanlagenformular" ausgefüllt, mit dem bestätigt werde, dass bestimmte Informationen eingeholt würden. Zu diesen Informationen würden unter anderem die Einholung der UID-Nummer, ein Auszug aus dem Firmenbuch sowie eine Überprüfung der Gewerbeberechtigung gehören.

d) Dieses Lieferantenanlagenformular werde der Geschäftsleitung des Lieferanten nochmals übermittelt und müsse von dieser gegenbestätigt werden.

e) Erst danach werde dieser Lieferant von der Geschäftsführung der Bw. bestätigt.

f) Weiters werde die Ware, obwohl es sich bei der Bw. um ein reines Handelsunternehmen handle, jeweils konkret und einzeln geprüft. So werde zB bei den vom Hersteller versiegelten Boxen, die auch von der Bw. nicht geöffnet werden dürften, Gewichtsüberprüfungen vorge-

nommen. Mit einer hochsensiblen Waage könne dabei festgestellt werden, ob sich in der versiegelten Box tatsächlich das vom Hersteller vorgegebene Gewicht befinde oder nicht.

3. Das aufgezeigte Vorgehen der Bw. sei absolut als branchenüblich zu bezeichnen, gerade in der Computerhardwarehandelsbranche könnten von den einzelnen Marktteilnehmern keine weiteren Überprüfungen verlangt werden, insbesondere sei es nicht zumutbar und tatsächlich auch nicht durchführbar, Einblick in die Geschäftsbücher des Lieferanten zu nehmen, um dort zu überprüfen, ob zB Steuer entrichtet worden sei oder nicht.

4. Wie noch zu zeigen sein werde, hätte dieses Vorgehen in concreto auch kein anderes Ergebnis erbracht. Die Vorlieferantin der Bw. habe die Steuern, wie von der Finanzverwaltungsbehörde aufgezeigt werde, korrekt entrichtet. Der einzige Weg, wie die Bw. in concreto feststellen hätte können, ob ein Steuerbetrug vorgelegen sei oder nicht, wäre die Beauftragung eines Detektivs mit umfangreichen, monatelangen Recherchen gewesen, bei der alle Geschäftskontakte der Vorlieferantin zu prüfen gewesen wären. Selbst dann wäre es nicht gewiss gewesen, ob hier ein Steuerbetrug hätte entdeckt werden können. Dass dies völlig weltfremd sei, brauche nicht weiter erörtert zu werden.

IV. Tatsächliches Vorgehen bei den gegenständlichen Lieferungen:

1. Richtig sei zwar, dass die Namensnennung des Abnehmers C-Ltd. durch die Lieferantin G-GmbH erfolgt sei, doch sei dies, wie von der Bw. bereits im bisherigen Verfahren ausreichend dargestellt worden sei, weder zur gleichen Zeit noch mit einer ausdrücklichen Einbindung der Bw. in die Lieferantenkette G-GmbH und C-Ltd. geschehen. Dass es auf Grund von Schwierigkeiten mit den Vorlieferanten zu einem Wechsel des Lieferanten zu Gunsten der G-GmbH bereits im Jahr 2000/2001, also lange Zeit vor den gegenständlichen Lieferungen an die C-Ltd. gekommen sei, ergebe sich aus sämtlichen vorliegenden Protokollen (unter Hinweis auf "ua." AT in der Niederschrift über die Einvernahme am 27. Februar 2003, Seite 3; GD in der Niederschrift über die Einvernahme am 26. Februar 2003, Seite 3). Die G-GmbH habe die Bw. somit bereits 2000 beliefert, lange bevor an die C-Ltd. geliefert worden sei.

2. Es entspreche nicht den Darstellungen der Finanzverwaltungsbehörde, dass sich ein potenzieller Lieferant mit dem Angebot, Ware zu liefern unter gleichzeitiger Nennung eines Abnehmers an die Bw. gewandt habe. Erst bei einem späteren, bereits nach Geschäftsanbahnung stattgefundenen informellen Treffen habe AT die Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, sowie deren Mitarbeiterin SR (SR) angesprochen, ob sie nicht weitere Kontakte in den Osten Europas hätten. Die Dienstnehmerin der G-GmbH, Frau SR, habe in der Folge ein E-Mail an AT gesandt, in dem sie ihm einige ihr bekannte Exportkontakte, also Unternehmen sowie deren Ansprechpartner aufgelistet habe. Eines dieser Unternehmen sei die C-Ltd. in

Zybern gewesen. Wie die Bw. bereits ausgeführt habe, sei die Nennung der Abnehmerin somit auf Grund einer Anfrage von AT und nicht im Zusammenhang mit dem Verkauf von gegenständlichen CPU-Prozessoren erfolgt. Von der Einbindung in ein Steuerbetrugskarussell könne daher keinesfalls die Rede sein.

3. Die Bw. bzw. deren Mitarbeiter hätten auch keinen Grund gehabt, Verdacht zu schöpfen, hätte die G-GmbH auch Abnehmer für die von ihr gelieferten CPU-Prozessoren genannt: Einerseits komme dies in dieser Branche relativ häufig vor, dass Zwischenhändler oder andere Händler eingeschaltet würden (aus Kapazitätsgründen, logistischen Gründen oder "andere"), andererseits sei es im konkreten Fall bekannt gewesen, dass die G-GmbH nicht über das logistische System verfüge, derartige Mengen an Waren und Warenwerten zu exportieren. Die Spanne, die die Bw. dabei gemacht habe, sei auch gering gewesen, weswegen es nicht habe auffällig sein können, dass ein Unternehmen einen Zwischenhändler beauftrage, gegen eine geringe Spanne die logistische Abwicklung des Exports vorzunehmen.

4. Dass der Rechnungsempfänger in einem europäischen Wirtschaftsraum gesondert vom Lieferort liegen könne, könne in der Branche der Bw. keinen Verdacht erwecken. Umso mehr, als dies in concreto zusätzlich derselbe Ort gewesen sei. Es sei unverständlich, wieso die Finanzverwaltung meine, dass die Bw. Verdacht hätte schöpfen müssen.

5. Die Finanzverwaltungsbehörde folge dem Argument der Bw. nicht, wonach es nicht korrekt sei, dass der Bw. die gesamte logistische Arbeit abgenommen worden sei. Die Finanzverwaltungsbehörde behaupte nach wie vor, dass sämtliche Tätigkeiten für den Export von anderen Teilnehmern des Karussells für die Bw. übernommen worden seien. Dass dies nicht korrekt sei, zeigten allein schon die Ausführungen der Finanzverwaltungsbehörde selbst, worin sie ausführe, dass die Ware durch den Vater des Mitarbeiters der Bw., Herrn AT sen., transportiert worden sei. Einerseits stelle die Finanzbehörde dazu fest, dass dies ein Indiz dazu wäre, dass die Bw. in ein derartiges Karussell eingebunden sei, andererseits behaupte die Finanzverwaltungsbehörde, dass der Bw. sämtliche logistische Tätigkeit abgenommen worden seien.

6. Diesbezüglich bestehe ein klarer Widerspruch der Finanzverwaltungsbehörde: Offenbar sei der Bw. doch nicht der gesamte logistische Bereich abgenommen worden. Weiters halte die Bw. fest, dass der logistische Bereich nicht nur aus dem Versand und Transport von Waren bestünde, sondern auch die gesamte Exportabwicklung vorgenommen und dokumentiert werden müsse. Gerade der Großbetriebsprüfung für Körperschaften Wien müsse klar sein, dass dies einen erheblichen logistischen (bürokratischen) Aufwand darstelle.

7. Ebenso erscheine es der Bw. weltfremd zu sein, den Vorwurf zu erheben, dass die Ware dem Vater des Mitarbeiters AT übergeben worden sei. AT sen. habe ein eigenständiges Taxiunternehmen betrieben und es sei nicht weiter verwunderlich, wenn Ware in diesem Wert einem Taxifahrer mit einer familiären Nahebeziehung übergeben werde, zumal es dazu erheblichen Vertrauens bedürfe.

8. Ebenso stelle die Einschaltung durch die Spedition B, die durch die Abnehmer der Ware erfolgte sei, für die Bw. kein Verdachtsmoment dar. Die Spedition B sei ein seriöses weltweit agierendes, großes Speditionsunternehmen, mit dem die Bw. auch bereits in anderen Geschäftsfällen zusammengearbeitet habe. Diesbezüglich könne kein Verdachtsmoment auftreten.

9. Die G-GmbH sei als funktionierendes Unternehmen aufgetreten. Über den Lieferanten der G-GmbH habe die Bw. nichts gewusst. Dies sei ihr allerdings auch nicht vorzuwerfen. Es sei nicht nur in dieser Branche sondern geradezu in jeder Branche unüblich, Erkundigungen über den Vorlieferanten einzuholen. Oftmals würden von Handelsunternehmen die eigenen Bezugsquellen als Betriebsgeheimnis geschützt. Selbst wenn die Bw. allerdings die zumutbaren und auch zu verlangenden Informationen über den Vorlieferanten (und nicht den Lieferanten) eingeholt hätte, hätte sie Kenntnis erlangt von dessen UID-Nummer, FB-Nummer sowie die Gewerbeberechtigung. Nochmals halte die Bw. fest, dass eine – so tatsächlich bestehende – Teilnahme an einem Umsatzsteuerkarussell durch den Vorlieferanten der G-GmbH nur bei intensiven detektivischen Erkundungsarbeiten festgestellt hätte werden können.

10. Selbst wenn die Bw. daher – was keinesfalls von ihr verlangt werden könne – umfangreiche und völlig weltfremde Recherchen über den Lieferanten und Vorlieferanten eingeholt hätte, hätte dies keinesfalls zu einer Verhinderung dieses Steuerkarussells geführt. Selbst die Auskünfte über die Identität der Vorlieferanten für sich allein hätten keine Schlussfolgerungen zugelassen. Erst bei einem Wissen des gesamten Warenkreislaufes hätte man das Bestehen eines derartigen Karussells ansehen können bzw. annehmen müssen. So aber habe die Bw. davon keine Kenntnis haben können.

11. Es sei daher im Konkreten nicht einmal von einem von der Judikatur verlangten Wissen oder Wissen müssen die Rede sondern tatsächlich von einem Wissen können. Die Bw. hätte eine derartige Beteiligung ihres Lieferanten gar nicht wissen können, geschweige denn gewusst oder wissen müssen.

12. Nochmals führe die Bw. aus, dass selbstverständlich auch im konkreten Fall bei einer Zusammenarbeit mit der G-GmbH sämtliche oben dargestellten Vorsichtsmaßnahmen getroffen worden seien und damit auch in diesem Fall [die Bw.] nicht anders als sonst gehandelt habe.

13. Die Finanzverwaltungsbehörde führe in ihrer Begründung aus, dass die Bw. offenbar Wortklauberei betreibe, wenn sie an der Bedeutung des Wortes "gleichzeitig" haften bleibe. Sehr wohl habe dies allerdings einen Hintergrund, weil die Bw. die Feststellung bekämpfe, wonach die G-GmbH der Bw. die Waren angeboten hätte und "gleichzeitig" den Lieferanten dazu genannt habe.

Zu dem Zeitpunkt, als die C-Ltd. bei jenem Abendessen als möglicher Abnehmer (einer von mehreren möglichen Abnehmern in Osteuropa) genannt worden sei, habe der Umsatz, den die Bw. mit CPU's, die sie von der G-GmbH zugekauft habe, mehr als S 108 Mio. betragen.

Die G-GmbH habe offensichtlich eine gute – günstige – Bezugsquelle für CPU's gehabt und die Bw. habe nachweislich um mehr als S 100 Mio. CPU's an Dritte verkauft, die selbst nach dem Vorbringen der Großbetriebsprüfung nicht als USt-Karussell-verfängen gelten könnten.

17. Auch hinsichtlich der Weisung, dass die Rechnung auf die C-Ltd. in Zypern auszustellen sei, könne von der Bw. kein besonderes Verdachtsmoment erkannt werden. Die Rechnung sollte gerade an den Lieferanten mit der bereits bekannten Adresse, die auch im Frachtbrief, der mit zollamtlicher Ausfuhrbestätigung versehen gewesen sei, enthalten gewesen sei, ausgestellt werden. Ganz im Gegenteil habe die Bw. daher davon ausgehen müssen, dass an die richtige Rechnungsempfängerin geliefert worden sei. Es sei nicht erkennbar, worin darin ein besonderer Verdachtsmoment liegen solle.

V. Rechtlich folge:

1. Die gegenständlichen Lieferungen seien Ausfuhrlieferungen im Sinne des UStG und somit umsatzsteuerbefreit gewesen. Die gesetzlich aus den Erlässen und von der Judikatur verlangten Nachweise seien gegeben und vorgelegt worden. Die ursprünglich von der Finanzverwaltungsbehörde aufrecht erhaltene Ansicht, dass dafür keine Umsatzsteuerbefreiung vorliege und daher nachträglich Umsatzsteuer zu entrichten sei, werde nunmehr nicht mehr aufrecht erhalten. Aus diesem Grund könne keine Umsatzsteuernachzahlung erfolgen.

2. Hinsichtlich der Vorsteuerabzugsfähigkeit für die gegenständlichen Lieferungen gelte, dass solange die objektiven Kriterien für die Vorsteuerabzugsfähigkeit gegeben sei, diese nicht versagt werden könne, selbst wenn ein Vorlieferant an einem Steuerbetrug beteiligt gewesen sei. Diese Ansicht werde sowohl von den nationalen Verwaltungsbehörden als auch vom EuGH in den jüngsten, zitierten Entscheidungen vertreten.

3. Einschränkend dazu stelle der EuGH fest, dass sich der Steuerpflichtige nicht auf die Vorsteuerabzugsfähigkeit berufen könne, wenn er gewusst habe oder hätte wissen müssen,

dass mit diesen Umsätzen ein Steuerbetrug verwirklicht werden sollte. Dieses Wissen oder Wissen müssen sei an Hand von objektiven Kriterien zu prüfen.

4. Die Bw. weise ausdrücklich darauf hin, dass in sämtlicher vorliegender EuGH-Judikatur wie auch in den Entscheidungen des VwGH (unter Hinweis auf VwGH 25.4.2001, 98/13/0081, 26.9.2000, 99/13/0020, 24.4.1996, 94/13/0133, 28.5.1997, 94/13/0230) als auch des UFS (15.6.2005, RV/1480-I/02) in den Fällen, in denen ein derartiger Gutglaubensschutz nicht gewährt worden sei und habe angenommen werden müssen, dass der Steuerpflichtige von der Beteiligung an einem Steuerbetrug gewusst habe oder hätte wissen müssen, dieser sich nicht auf die Vorsteuerberechtigung berufen könne.

In jenen Fällen allerdings sei jeweils der Lieferant des Steuerpflichtigen an dem Steuerbetrug beteiligt gewesen. Im Fall der Entscheidung des UFS habe es sich um ein bloßes Briefkastenunternehmen gehandelt. Im Fall der Entscheidung 99/13/0020 hätten die Rechnungen nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmens enthalten. In der Entscheidung 94/13/0133 ebenso wie in der Entscheidung [wohl gemeint:] 94/13/0230 sei von der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entwickelt worden.

5. Dies zeige, dass sich die Fälle, in denen die Judikatur bzw. Finanzverwaltungsbehörde eine derartige Vorsteuerabzugsberechtigung nicht gewährt hätten, deutlich von dem gegenständlichen Fall unterscheiden würden. Hier sei es zu einer Geschäftstätigkeit durch die G-GmbH gekommen. Die Adresse, die die G-GmbH in der Rechnung angegeben habe, sei richtig gewesen. Die G-GmbH sei kein Briefkastenunternehmen. Die Bw. habe daher gar nicht wissen können, dass bei einem Vorlieferanten möglicherweise ein Steuerbetrug vorgelegen sei.

6. Auch die Verwaltungsbehörden selbst würden davon ausgehen, dass die betroffenen Unternehmen wie die Bw. keine Schuld treffe. In seinem Schlussbericht vom 16. Oktober 2006 an das Landesgericht für Strafsachen Wien habe das Zollamt selbst festgestellt, dass den Verantwortlichen bei jenen Betrieben wie der Bw. keine Tatbeteiligung vorzuwerfen sei. Der Fehler liege vielmehr bei der fehlenden Einfuhrabgabe, mit der die Bw. aber selbst weder etwas zu tun gehabt habe noch davon hätte wissen können. Insofern die Finanzverwaltungsbehörde in ihrer Begründung für den bekämpften Bescheid meine, dass dem ehemaligen Mitarbeiter der Bw., Herrn AT, vorzuwerfen sei, dass er von einem derartigen Steuerbetrug hätte wissen müssen, werde festgehalten, dass das Zollamt im Schlussbericht vom 16. Oktober 2006 umfangreich dargestellt habe, welche Personen an dem Karussell beteiligt gewesen seien und welche Personen davon hätten wissen müssen. Keine Rede sei aber von einer Beteiligung oder einem Wissen-müssen der Bw. oder deren ehemaligen Mitarbeiters AT.

7. Die Finanzverwaltung spreche selbst in ihren Berichten davon, dass der Systembruch bei einem Vorlieferanten, möglicherweise bei der I-GmbH stattgefunden habe. Selbst wenn die Bw. daher die Anstrengungen unternommen hätte, um ihren eigenen Lieferanten genau unter die Lupe zu nehmen, hätte sie nicht von einem derartigen Betrug erfahren. Die Ausführungen der Bw. würden somit zeigen, dass die Bw. weder gewusst habe noch hätte wissen müssen, dass hier möglicherweise ein Steuerbetrug vorgelegen sei.

8. Tatsächlich sei es so, dass die Schädigung des Fiskus bei diesem Vorlieferanten, möglicherweise der I-GmbH, stattgefunden habe. Völlig nahe liegend und auch nachvollziehbar sei der Versuch der Finanzverwaltungsbehörden, diese zur Nachzahlung der Umsatzsteuer auf Grund der falsch fakturierten Rechnungen zu zwingen. Dieses Vorhaben habe auch mangels Einbringlichkeit ebenso scheitern müssen, wie der nachträgliche Versuch einer Einbringung bei der G-GmbH. Nun werde der Versuch unternommen, diese Steuerschuld bei der Bw. zu holen. Es sei völlig abstrus und grenze beinahe an Rechtsmissbrauch, die Anwendung der steuerrechtlichen Vorgaben nach der Einbringlichkeit bei den Steuerpflichtigen vorzunehmen.

9. Bezeichnend sei auch ein Schreiben des namentlich genannten Gruppenleiters der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften an den zuständigen Richter des Landesgerichts in einem Finanzstrafverfahren gegen die tatsächlichen Hintermänner des Karussells, wonach die Vorschreibung der Steuer bzw. die Eintreibung der Steuer bei den Unternehmen wie der Bw. nach der jüngsten EuGH-Judikatur nunmehr noch schwieriger sein werde. Auch dies zeige, dass das Vorgehen der Großbetriebsprüfung völlig unverständlich sei.

10. Dieses Verhalten und Vorgehen der Finanzverwaltungsbehörde erster Instanz könne daher keinesfalls dazu führen, dass es zu einer Umsatzsteuernachzahlungsverpflichtung der Bw. in bekämpfter Höhe komme.

c) Vorbringen Bw. während der Betriebsprüfung

- In der Stellungnahme vom 17. September 2004 [Arbeitsbogen Betriebsprüfung (AB) Seite 68ff] gab die Bw. an:

1. Die Großbetriebsprüfung bearbeite im Auftrag des Landesgerichts für Strafsachen Wien einen Fall der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in der Computerbranche. In einer vorliegenden Darstellung des bisherigen Standes der Prüfungshandlungen vom 15. Juni 2004 behaupte die Großbetriebsprüfung, dass es sich um ein Umsatzsteuerkarussell handle, deren Haupttäter und Initiatoren aus dem kaukasischen Raum stammen würden. Gleichzeitig behaupte die Großbetriebsprüfung, dass im Zeitraum 1/2002 bis 9/2002 die Beteiligung der Bw. am Karussellbetrug festzustellen sei. Die Bw. lehne diese Formulierung "Beteiligung" ab, impliziere dieses Wort die vorsätzliche bzw. zumindest bewusste Teilnahme an einem Steuer-

betrug. Dies sei jedenfalls, wie auch von der Großbetriebsprüfung selbst festgestellt worden sei, nicht der Fall. Zu zeigen sein werde, dass der Bw. bzw. deren (ehemaligen) Mitarbeitern auch kein fahrlässiges Handeln vorgeworfen werden könne. Eine Beteiligung am Steuerkarussell durch die Bw. sei daher auszuschließen.

2. Richtig sei, dass die Bw. unter anderem mit CPU-Bauteilen handle. Einer der Lieferanten der Bw. für derartige Prozessoren sei die G-GmbH gewesen. Nicht richtig sei allerdings, dass diese Geschäftsbeziehung durch den Mitarbeiter der Bw., Herrn AT, angebahnt worden sei. Nach Aussage des AT (unter Hinweis auf: 27. Februar 2003, Seite 3) sei er von der Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, angesprochen worden, ob sie hinsichtlich des Handels mit CPU-Prozessoren nicht ins Geschäft kommen könnten. Selbstverständlich habe sich daraufhin AT, der als Einkäufer für die Bw. beschäftigt gewesen sei, interessiert und habe diese mögliche Geschäftsbeziehung an seinen Vorgesetzten weitergegeben. Die Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, habe dazu gemeint (unter Hinweis auf die Niederschrift über die Einvernahme GH am 26. März 2003, Seite 3) dass sich AT über den Zeitpunkt dieses Gespräches irren müsse. Nach ihrer Erinnerung hätte dieses Gespräch bereits früher stattgefunden. Aus dieser Aussage ergebe sich jedoch gleichzeitig ganz klar, dass sie den Inhalt des Gespräches nicht bezweifelt habe und daher ebenso davon ausgehe, dass die Geschäftsanbahnung auf der von AT dargestellten Weise stattgefunden habe. Dies folge auch aus der Darlegung des Vorgesetzten des AT, nämlich GD, der als Einkaufsleiter bei der Bw. beschäftigt sei (unter Hinweis auf die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme GD vom 26. Februar 2003, Seite 3). GD habe in dieser Zeugeneinvernahme ebenfalls bestätigt, dass der Kontakt mit der G-GmbH zwar über AT zu Stande gekommen, aber die Initiative von der G-GmbH ausgegangen sei und diese mit der Bw. ins Geschäft habe kommen wollen. Die Bw. sei mit der G-GmbH ins Geschäft gekommen. Das Interesse an dieser Geschäftsbeziehung sei allerdings von der G-GmbH ausgegangen und nicht, wie man den Behauptungen der Großbetriebsprüfung entnehmen könnte, von AT als Mitarbeiter der Bw. Dass die Bw. grundsätzlich sehr wohl Interesse am Handel mit Computerteilen, so auch CPU-Prozessoren habe, der der Bw. wirtschaftlichen Vorteil verschaffe, sei der Bw. nicht vorzuwerfen sondern geradezu Unternehmenszweck. Die Aussagen und die vorliegenden Unterlagen würden belegen, dass diese Rechtsgeschäfte über den Handel mit CPU-Prozessoren Handelsgeschäfte im Rahmen des Betriebes der Bw. gewesen seien. Es habe weder Anhaltspunkte dafür gegeben, dass die CPU-Prozessoren, die der Bw. geliefert werden sollten, auf illegalem Wege beschafft worden seien, noch dafür, dass damit Steuerbetrug begangen werden sollte. Weder der Bw. noch deren (ehemaligen) Mitarbeitern sei hinsichtlich dieser Geschäftsanbahnung bzw. -beziehung ein Vorwurf zu machen.

3. Der Verkauf der CPU-Prozessoren, die von der G-GmbH bezogen worden seien, hätten im Rahmen des Betriebs der Bw. anfangs nur einen geringen Umsatz ausgemacht. Da auch die einzelnen Abnehmer für diese Prozessoren, zumeist in Österreich gelegen, nur geringe Mengen erworben hätten, habe es sich empfohlen, die Prozessoren nicht zu größeren Verpackungseinheiten zusammenzufassen. Richtig sei daher, dass der Vertrieb dieser Prozessoren auch in Einzelverpackungen vorgenommen worden sei. In weiterer Folge, als sich der Umsatz erhöht habe und auch ausländische Unternehmen wie die C-Ltd. größere Mengen abgenommen hätten, habe es sich empfohlen, die einzelnen Prozessoren zu größeren Verpackungseinheiten zusammenzufassen. Dies sei in einzelnen Kisten erfolgt, die versiegelt worden seien und zumeist eine Stückzahl von 288 CPU-Prozessoren enthalten habe (unter Hinweis auf die Zeugeneinvernahme mit AT vom 27. Februar 2003, Seite 4). Die C-Ltd. sei in der Folge von Mitarbeitern der Bw. insofern überprüft worden, als Informationen über die C-Ltd. bei offiziellen Stellen eingeholt worden seien. Die Existenz des Unternehmens am vom Unternehmen selbst angegebenen Unternehmenssitz sei dabei bestätigt worden. Auch seien für die Mitarbeiter der Bw. insofern keine Auffälligkeiten bei den Handelsgeschäften mit der C-Ltd. erkennbar gewesen, als die Preise zwischen der Bw. und der C-Ltd. marktüblich gewesen seien. Die Preisdifferenz zwischen dem Erwerbspreis und dem Weiterverkaufspreis an die C-Ltd. habe ebenfalls den marktüblichen Gepflogenheiten entsprochen. Als in der Folge größere Mengen abgenommen worden seien, seien der C-Ltd. auch wie üblich Mengenrabatte gewährt worden. Es liege auf der Hand, dass bei höheren Stückzahlen eine Vereinfachung des Umschlages, also der An- und Weiterlieferung, dadurch erreicht werden könne, dass die Ware in größeren Einheiten ge- und verkauft werde. Der Vorteil von derartigen versiegelten Kisten (sealt boxes) liege darin, dass Gewissheit über den Inhalt dieser Kisten bestehe und dieser nicht bei jedem Umschlag neu überprüft werden müsste. Es sei daher nicht richtig, wenn die Großbetriebsprüfung in ihrer Stellungnahme behaupte, dass zunächst Handel mit offenen, dh. nicht versiegelten Waren betrieben worden sei. Aus dieser Formulierung könnte man schließen, dass Handel mit Prozessoren, die im so genannten Nachbau hergestellt worden seien, betrieben worden sei. Das entspreche nicht den Tatsachen. Richtig sei vielmehr, dass die Kisten bzw. Verpackungseinheiten, in denen die Ware an- und weitergeliefert worden sei, anfangs nicht versiegelt gewesen seien. Dies habe sich daraus ergeben, dass die Stückzahl der Prozessoren, die in diesen Kisten geliefert worden sei, je nach Bestellung schwanken habe können. Bei größeren Mengen komme es daher zu einer Vereinfachung des Umschlages durch die Zusammenfassung in Verpackungseinheiten.

4. Die Großbetriebsprüfung stelle in ihrer Stellungnahme unter der Überschrift ""1. Phase: Handel mit "verbilligten" CPU's"" die Vorgangweise anderer Unternehmen dar, die offenbar als Vorlieferanten für die Lieferanten der Bw. aufgetreten seien. Diese Darstellung möge zwar

relevant für die Steuerschuld der betreffenden Unternehmen sein, sei allerdings weder zum damaligen noch zum heutigen Zeitpunkt für die Bw. oder deren Steuerschuld relevant und schon gar nicht erkennbar gewesen. Insofern sei die Darstellung der Vorgangsweise im Rahmen einer Prüfung des Unternehmens der Bw. und deren Steuerschuld irrelevant, unverständlich und als Grundlage für eine objektive Beurteilung der Steuerschuld der Bw. völlig fehl am Platz.

5. Der Vertrieb der CPU-Prozessoren an die C-Ltd. habe sich nach der ersten Kontaktaufnahme derart gestaltet, dass die Bw., in concreto die zuständige Kundenbetreuerin HS, von der C-Ltd. mit einer konkreten Anfrage für eine bestimmte Menge CPU-Prozessoren zu einem bestimmten Preis kontaktiert worden sei (unter Hinweis auf die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme HS am 14. April 2003, Seite 2). Innerhalb des Betriebes der Bw. sei daraufhin abgeklärt worden, ob diese Menge von Waren zu diesem Preis an die C-Ltd. geliefert werden könnte. Insbesondere sei in diesem Fall auch eine diesbezügliche Anfrage an den Lieferanten G-GmbH weitergegeben worden. In der Regel habe dieser Prozess nur sehr kurze Zeit gedauert. Nach einer Preiskalkulation sei daraufhin entschieden worden, ob das Handelsgeschäft zu diesen Bedingungen abgeschlossen werden könne oder nicht (unter Hinweis auf eine Zeugeneinvernahme von AS am 26. Februar 2003). Die Bw. halte fest, dass nicht jede derartige Anfrage zu einem Geschäftsabschluss geführt habe (Zeugeneinvernahme HS vom 14. April 2003, Seite 3). Betont werde weiters, dass der Vertreter der C-Ltd. ausdrücklich angegeben hätte, er sei lediglich an CPU-Prozessoren der Marke Intel interessiert (Zeugeneinvernahme HS vom 14. April 2003, Seite 2). Das zeige, dass bei den Mitarbeitern der Bw. hier kein Verdacht des Steuerbetruges aufkommen habe können, da ein derartiger Steuerbetrug wohl mit jeder Ware und insbesondere auch mit jeder Art von CPU-Prozessoren möglich gewesen wäre. Es sei unklar, wieso ein derartiger Steuerbetrug, wie er von der Großbetriebsprüfung behauptet werde, nur mit CPU-Prozessoren der Marke Intel möglich gewesen sein soll.

6. Da es sich bei der C-Ltd. um einen Neukunden der Bw. gehandelt habe, seien wie üblich, Informationen über das tatsächliche Bestehen und die Eintragung des Unternehmens "in einem Firmenbuch" geprüft worden. Eine Bestätigung der zypriotischen Behörden habe ergeben, dass das Unternehmen an der angegebenen Adresse tatsächlich im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Zusätzlich sei mit der C-Ltd. vereinbart worden, dass eine Lieferung lediglich gegen Vorauszahlung erfolgen könne. Die Ware sei erst dann an die C-Ltd. versandt worden, wenn die Bestätigung der Swift-Überweisung der C-Ltd. via FAX bei der Bw. eingetroffen sei. Erst nach diesem Zeitpunkt seien die Prozessoren ebenfalls bei dem Lieferanten der Bw., der G-GmbH, bestellt und bezahlt worden (unter Hinweis auf die Niederschrift zur Zeugeneinvernahme von RH vom 3. März 2003, Seite 2). Dies zeige, dass die Bw. auch hier

mit der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt habe. Da eine weitere Besicherung des Handelsgeschäftes auf Grund der Vereinbarung, dass eine Lieferung nur nach Vorauszahlung erfolge könnte, nicht mehr notwendig gewesen sei, habe es auch keinen weiteren Anlass für die Bw. gegeben, weitere Nachforschungen über den ausländischen Kunden anzustellen. Dies wäre auch in der Praxis völlig unvorstellbar und würde den Geschäftsbetrieb behindern. Gerade um bei ausländischen Neukunden Sicherheit zu gewährleisten, werde das Zahlungsziel der Vorauszahlung vereinbart. Diese in der Praxis äußerst gängige Vorgangsweise mache keine weiteren Nachforschungen, womöglich durch einen vor Ort ansässigen Detektiv, notwendig.

7. Zur ersten Kontaktaufnahme zwischen der Bw. und der C-Ltd. in Zypern sei zu sagen, dass die C-Ltd. als Abnehmerin dieser CPU-Prozessoren der Bw. zwar offenbar von der G-GmbH genannt worden sei, allerdings nicht in der von der Großbetriebsprüfung dargestellten Art und Weise. Bei einem informellen Treffen habe AT die Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, sowie deren Mitarbeiterin SR angesprochen, ob sie nicht weitere Kontakte in den Osten Europas hätten. Die Dienstnehmerin der G-GmbH, Frau SR, habe in der Folge ein E-Mail an AT gesandt, in dem sie ihm ihr bekannte Exportkontakte, also Unternehmen sowie deren Ansprechpartner, aufgelistet habe. Eines dieser Unternehmen sei die C-Ltd. in Zypern gewesen. Es sei zwar in einem gewissen Sinne korrekt, dass die C-Ltd. der Bw. von der G-GmbH genannt worden sei, doch sei dies einerseits von einer Dienstnehmerin der G-GmbH auf Grund einer persönlichen Anfrage und andererseits nicht im Zusammenhang mit dem Verkauf der gegenständlichen CPU-Prozessoren erfolgt. Es könne daher nicht behauptet werden, dass die G-GmbH der Bw. gleichzeitig das Handelsgeschäft über den Ankauf von CPU-Prozessoren und den Weiterverkauf an die Abnehmerin in Zypern vorgeschlagen hätte. Dies würde auch der eigenen Darstellung der Großbetriebsprüfung widersprechen, in der diese davon ausgehe, dass am Anfang des CPU-Prozessorhandels zwischen dem geprüften Unternehmen und der G-GmbH der Hauptabnahmemarkt für die Bw. in Österreich in kleinen Margen gelegen sei. Erst in späterer Folge seien höhere Umsätze mit dem zyprischen Abnehmer zu Stande gekommen.

8. Mit der C-Ltd. sei weiters vereinbart worden, dass der Versand von der C-Ltd. organisiert und bezahlt werde. Die Spedition B, die diesen Versand nach der Vereinbarung via Luftfracht durchführen hätte sollen, sei von der C-Ltd. beauftragt worden. Die Verpflichtung der Bw. habe nach der Vereinbarung mit der C-Ltd. darin bestanden, die Ware in den versiegelten Kisten, den so genannten sealt boxes, der Spedition zum Versand zu übergeben. Die Spedition habe der Bw. daraufhin jeweils einige Tage später die Frachtpapiere übergeben, unter denen sich auch die zollrechtlichen Ausfuhrerklärungen, die von der Spedition B abgegeben worden seien, befunden hätten. Diese zollrechtlichen Ausfuhrerklärungen seien

mit den jeweils notwendigen Ausfuhrbestätigungen durch die zuständigen Zollämter versehen gewesen. Es habe daher für die Bw. keinerlei Anlass bestanden, davon auszugehen, dass die Ware nicht bestimmungsgemäß nach Zypern ausgeführt worden sei. Sämtliche Ausfuhrerklärungen und Frachtbriefe seien mit der Adresse der Empfänger C-Ltd. versehen gewesen.

9. Nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung seien die gegenständlichen Waren auch tatsächlich aus Österreich exportiert worden und zwar nicht wie in den Exportpapieren angegeben nach Zypern sondern in die Slowakei. Wenn wie im gegenständlichen Fall der ausländische Käufer der Auftraggeber der Spedition sei, habe der österreichische Verkäufer keinen Einfluss darauf, ob die Spedition den Auftrag erhalte, nach Verbringung ins Ausland das Gut umdisponiere und es an Stelle "von Ausland A ins Ausland B" bringen lasse. Auch die Slowakei sei zum damaligen Zeitpunkt nicht Mitglied der Europäischen Union gewesen, sodass auch der Export in die Slowakei dazu führe, dass die Ware berechtigter Weise umsatzsteuerfrei dem ausländischen Abnehmer in Rechnung gestellt worden sei.

10. Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Bw. Kaufverträge über den Handel mit CPU-Prozessoren mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen habe. Entsprechend der Verpflichtung aus diesen Vereinbarungen habe die Bw., nachdem der Kaufpreis ebenso vereinbarungsgemäß im Voraus überwiesen worden sei, die Ware zum Versand an den ausländischen Abnehmer der von ihm namhaft gemachten Spedition übergeben. Die Spedition habe der Bw. zum Nachweis der den Frachtpapieren entsprechenden ordnungsgemäß durchgeführten Ausfuhr die Ausfuhrerklärungen übergeben. Diese Ausfuhrerklärungen seien von den zuständigen Zollbehörden mit entsprechenden Ausfuhrbestätigungen versehen worden. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen sei die materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass der leistende Unternehmer die Ausfuhr der Ware leicht nachprüfbar buchmäßig nachweise. Dabei würden als Ausfuhrbelege insbesondere die Belege mit einer Ausfuhrbestätigung der den Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft überwachenden Grenzzollstelle in Betracht kommen. Folgerichtig sei nach ständiger Rechtsprechung zum Nachweis dieser Voraussetzung die Vorlage der Ausfuhrbescheinigung als genügend anzusehen, ebenso wie der buchmäßige Nachweis des einzelnen Ausfuhrumsatzes (unter Hinweis auf zwei VfGH-Erkenntnisse). Seit einem zitierten VfGH-Erkenntnis sei nicht einmal mehr dieser buchmäßige Nachweis erforderlich.

- In der ergänzenden Stellungnahme vom 16. November 2004 (AB Seite 39ff) gab die Bw., nachdem der Vertreter der Bw. Einsicht in die Akten habe nehmen können und dabei neue Informationen insbesondere hinsichtlich der Vorgangsweise der Spedition B-GmbH bekannt geworden seien, an:

1. Wie bereits festgestellt worden sei, seien die relevanten Ausfuhrlieferungen für die Bw. herkömmliche Handelsgeschäfte im Rahmen ihres Betriebes und lasse dabei die Bw. besondere Sorgfalt walten. Das könne nicht zum Vorwurf erhoben werden, sondern entlaste die Bw. völlig von den erhobenen Vorwürfen. Eine größere Sorgfalt, als eine Exportlieferung jeweils nur nach Vorauszahlung durchzuführen, könne von einem Exporteur kaum verlangt werden. Dass Teile der Exportware, wie der Bw. erst durch die Mitteilung der Großbetriebsprüfung bekannt geworden sei, nicht in das Bestimmungsland Zypern sondern offensichtlich in die Slowakei gelangt sei, sei nicht mehr im Bereich der Bw. gelegen. Dies würde durch die nunmehr eingesehenen Unterlagen nochmals bestätigt. Die einzigen Nachweise, die der Bw. selbst vorliegen würden, würden belegen, dass die Ware bestimmungsgemäß nach Zypern ausgeführt worden sei. Es sei daher weiters genau nachzuweisen, welche Exportware, die von der Bw. exportiert worden sei, nicht nach Zypern sondern ohne Wissen der Bw. in die Slowakei geliefert worden sei.

2. Entsprechend der Vereinbarung zwischen der Bw. und deren ausländischem Abnehmer C-Ltd. seien die Exportgegenstände der von der C-Ltd. namhaft gemachten Spedition B-GmbH übergeben worden. Wie, wann und wo die Übergabe erfolgt sei (in der Regel sei die Ware durch einen Mitarbeiter der Bw. zur Spedition gelangt) sei jeweils im Einzelfall zwischen den Mitarbeitern der Bw. und der Spedition vereinbart worden. Da der Export auf Grund der Vorauszahlung rasch habe erfolgen müssen, habe diese Einzelvereinbarung lediglich logistische Vereinfachungen betroffen (mit Hinweis auf die Niederschrift über die Einvernahme des Mitarbeiters der Spedition B, Herrn KH (KH), vom 31. Oktober 2002, Seite 6). Eine derartige Vorgangsweise sei im Speditiousbereich aus Vereinfachungsgründen durchaus üblich.

3. Die Großbetriebsprüfung habe in ihrer Sachverhaltsfeststellung behauptet, dass zumindest Teile der Ware von Österreich in die Slowakei transportiert worden seien. Hinsichtlich seiner Exportwaren habe die Bw. allerdings über Ausfuhrerklärungen verfügt, die von der Spedition B ausgestellt und mit einer zollamtlichen Bestätigung versehen worden seien, die eine korrekte Ausfuhr an den Bestimmungsempfänger in Zypern belegen würden. Auf Grund der neuen Informationen, die der Bw. vorliegen würden, sei es nunmehr "erklärlicher", wieso die Ware trotz dieser Zolldokumente in die Slowakei gelangen hätte können.

4. An diesem Vorgehen sei ganz offensichtlich maßgeblich die Spedition B beteiligt gewesen. Es ergebe sich zwar daraus nicht klar, inwieweit diese auf Anweisung des Käufers C-Ltd. in Zypern gehandelt habe, doch würden die beiden Aussagen der beteiligten Mitarbeiter der Spedition B, nämlich KH und KP (KP), zeigen, dass die Spedition B diese Ausfuhren in die Slowakei selbst durchgeführt oder selbst an einen Subauftragnehmer weitergegeben habe. Belegt werde dies nicht nur durch die Aussagen der beiden Mitarbeiter sondern auch durch

einen Frachtbrief, ausgestellt von der Spedition mit einem Bestimmungsort in der Slowakei. Weiter würden der Bw. Unterlagen vorliegen, wonach die Spedition in rascher Aufeinanderfolge Transporte von Wien nach Bratislava und zurück nach Wien durchgeführt habe und dabei die C-Ltd. als Rechnungsempfänger aufscheine.

5. Klar sei nunmehr auch, dass die Spedition B selbst derartige Exportgeschäfte habe durchführen wollen bzw. sei dies zumindest von einigen ihrer Mitarbeiter angedacht worden. In Folge sei dafür allerdings ein eigener Exporteur gesucht worden, der in diesem Bereich größere Umsätze getätigt habe. Offenbar sei die Spedition B in derartige Malversationen nicht nur involviert sondern auch selbst tätig gewesen. Im Lichte dieser Erkenntnisse sei es noch klarer, dass der Bw. für die von ihr getätigten Exportgeschäfte kein Vorwurf zu machen sei. Weder habe die Bw. die Spedition B beauftragt, die Ausfuhren nicht bestimmungsgemäß nach Zypern sondern in die Slowakei durchzuführen, noch habe die Bw. davon gewusst. Klar sei auch bis heute nicht, ob tatsächlich alle von der Bw. "an diesen Empfänger" getätigten Exporte nicht den Bestimmungsort Zypern erreicht hätten.

6. Der Mitarbeiter der Spedition B, Herr KH, habe in seiner Niederschrift vor der Zollverwaltung angegeben, dass auch die Bw. in die Sache involviert sei. Was genau er mit dieser "Sache" gemeint habe, sei im Protokoll nicht festgehalten worden. Ebenso wenig sei seinen Angaben zu entnehmen, welcher Vorwurf der Bw. zu machen sei. Nach seinen Angaben sei ein Kontakt zwischen der Bw. und der Spedition B hergestellt worden, damit diese die Ware zur Ausfuhr erledigen könne. Dies entspreche den Angaben der Bw.: Nach einer Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Abnehmer in Zypern habe die Ware der Spedition B übergeben werden sollen, damit diese die Ware nach Zypern ausführen könne. In welche "Sache" außer jener, dass die Bw. ihren Verpflichtungen voll und ganz nachgekommen sei, die Bw. daher involviert sein soll, sei nicht erkennbar. Aus dieser Aussage eines Mitbeschuldigten könne der Bw. somit kein Vorwurf gemacht werden.

Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass durch die weiteren Unterlagen, die der Bw. nunmehr zur Verfügung stünden, die Niederschriften über die Einvernahmen der Mitarbeiter der Spedition B sowie Rechnungen und Frachtbriefe nochmals bestätigt werde, dass der Bw. hinsichtlich der von ihr getätigten Exporte kein Vorwurf zu machen sei. Die Bw. habe die Exportware vereinbarungsgemäß dem Spediteur übergeben und dafür entsprechende Zollfrachtpapiere erhalten. Es sei daher grundsätzlich davon auszugehen gewesen und noch immer davon auszugehen, dass die Ware entsprechend diesen Dokumenten ausgeführt worden sei. Sollten Teile der Ware tatsächlich nicht an den Bestimmungsort gelangt sein, so habe dafür einerseits ein entsprechender Nachweis zu erfolgen, andererseits wäre dies der Bw. nicht vorzuwerfen. Ganz offensichtlich habe dabei die Spedition B nicht auftragsgemäß

gearbeitet. Festgestellt werde weiters, dass die Ware jedenfalls auch nach Darstellung der Großbetriebsprüfung in einen damaligen Nicht-EU-Drittstaat tatsächlich exportiert worden sei. Die für die USt-Befreiung relevante Ausfuhr sei daher auch nach diesen Darstellungen vorgelegen. Welche Dispositionen der Käufer oder spätere Verfügungsberechtigte in weiterer Folge über die gekaufte Ware vornehme, könne von der Bw, naturgemäß nicht weiter beeinflusst werden. Eine derartige Disposition, wie zum Beispiel eine Wiedereinfuhr nach Österreich, sei jedenfalls für die Tatsache, dass die Ware zuvor exportiert worden sei, irrelevant. Die Ausfuhr habe stattgefunden. Ob der Käufer seine Disposition der Ware in Zypern, in der Slowakei oder in einem sonstigen nicht-österreichischen Transitraum getroffen habe, könne vom Verkäufer ebenso wenig beeinflusst werden. Sollte man daher zu dem Ergebnis gelangen, dass unter Umständen ein derartiges Karussell vorgelegen sei, so wäre, um den österreichischen Fiskus dabei nicht zu schädigen, eine entsprechende Verzollung bei der Einfuhr vorzunehmen. Eine zu niedrige Verzollung einer Ware könne jedenfalls nicht zu Lasten eines Exporteurs gehen, der unter Umständen dieselbe Ware einige Verfügungsschritte zuvor, ordnungsgemäß und seinen vertraglichen Verpflichtungen nachkommend einem Spediteur zur Ausfuhr übergeben hätte. Die Bw. habe alle Voraussetzungen gemäß § 7 (1) Z 2 UStG erfüllt. Nochmals dargelegt habe werden können, dass daher Steuerfreiheit für die gegenständlichen Umsatzgeschäfte vorliege.

- In einer weiteren ergänzenden Stellungnahme vom 26. Juli 2005 (AB Seite 114ff) gab die Bw. an:
 1. Auf Grund einer anonymen Anzeige an die "Finanzbehörden", in der ein Steuerkarussell behauptet und die Bw. beschuldigt worden sei, habe die Großbetriebsprüfung den Sachverhalt geprüft und ihre Sichtweise dargestellt.
 2. Die Großbetriebsprüfung stütze sich offenbar hauptsächlich auf die Anzeige und die Einvernahme von beteiligten Personen. Die beteiligten Personen außerhalb der Bw. hätten allerdings offenbar strafrechtliche Konsequenzen ihres [offenbar gemeint:] Handelns zu erwarten. Diese Aussagen seien daher als reine Schutzbehauptungen zu qualifizieren. Gleichzeitig halte die Bw. fest, dass sich aus diesen Aussagen keinesfalls ergebe, dass die Bw. tatsächlich von einem derartigen Steuerkarussell, so es dieses tatsächlich gegeben habe, gewusst habe oder hätte wissen müssen. Der Mitarbeiter der Spedition B, Herr KH, habe in seiner Einvernahme angegeben, dass nach seiner Ansicht die Bw. in die Sache involviert sei. Da diese Aussage aber derart vage und gleichzeitig von einer Person getätigt worden sei, die selbst unter Verdacht stehe, sei klar, dass es sich um bloße Schutzbehauptungen gehandelt habe, um die eigene Beteiligung herunterzuspielen. Tatsächlich habe er diese Involvierung damit beschrieben, dass CPU-Lieferungen von der Bw. zur Ausfuhr abgeholt worden seien. Was genau mit

der Warenlieferungen der Bw. geschehen sei, habe er nicht angeben können. Ebenso wenig habe KH ausgesagt, dass die Bw. veranlasst habe, dass die Ware nicht nach Zypern sondern in ein anderes Land zu exportieren sei. Ebenso wenig habe der zuständige Abteilungsleiter der Spedition B, Herr KP, festgestellt, dass die Bw. die nicht bestimmungsgemäße Ausfuhr veranlasst habe. Auch KP habe lediglich festgestellt, dass die Bw. nach seinen Kenntnissen Handel mit CPU's betreibe. Daraus könne der Bw. allerdings keinesfalls ein Vorwurf gemacht werden. Die Großbetriebsprüfung könne ihre Behauptungen und vor allem eine Haftung der Bw. für nicht entrichtete USt daher keinesfalls auf diese Aussage stützen.

3. An tatsächlichen Fakten liege Folgendes vor: Die Bw. habe im Jahr 2002 Waren an ein zypriotisches Unternehmen verkauft, die nach den Inhalten des kaufmännischen Grundgeschäftes im Sinne einer Ausfuhrlieferung aus dem europäischen Wirtschaftsraum hinaus- exportiert werden sollten. Dieses Geschäft sei grundsätzlich umsatzsteuerbefreit und seien die buchmäßigen Nachweise über die tatsächliche Ausfuhr notwendig. So würden zitierte Bestimmungen der Umsatzsteuerrichtlinien und VwGH-Erkenntnisse als derartige Beweise buchmäßige Nachweise wie Ausfuhrbestätigungen, die mit einer zollamtlichen Bestätigung versehen seien, verlangen. Über jede der relevanten 21 Ausfuhrlieferungen liege der Großbetriebsprüfung eine entsprechende Ausfuhrbestätigung vor. In diesen Ausfuhrbestätigungen sei der Vertragspartner der Bw., die C-Ltd. in Zypern, als Empfänger der Ware deklariert worden. Das Zollamt habe jeden dieser Ausfuhrscheine und somit die tatsächlich erfolgte bestimmungsgemäße Ausfuhr der Ware aus Österreich Richtung Zypern bestätigt. Wenn der Spediteur, der im Auftrag des Abnehmers handle, nach Übernahme des Transportgutes und der Ausfuhr aus dem EWR die Ware dann im Auftrag des Abnehmers woanders hin transportiere, liege dies außerhalb des Einflussbereiches der Bw. Die Umsatzsteuerbefreiung für die Ausfuhr sei gesetzlich nicht daran geknüpft, dass das Gut an eine bestimmte im Ausland gelegene Adresse gelange sondern lediglich daran, dass sie aus dem Staatsgebiet bzw. dem EWR-Raum ausgeführt werde. Die von Judikatur und Abgabenbehörde verlangten Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung würden somit vorliegen.

4. Der Bw. sei nicht klar, wieso die Großbetriebsprüfung zu dem Ergebnis gelange, dass die Ausfuhrlieferungen nicht ordnungsgemäß vorgenommen worden seien, wo doch jede Lieferung eine entsprechende Bestätigung des Zollamtes trage. Nach dem gesamten Akteninhalt sei unzweifelhaft und stehe fest, dass die in Rede stehenden Waren tatsächlich in die Slowakei, die damals nicht Mitglied des EWR gewesen sei, ausgeführt worden sei. Weiters stehe fest, dass der Bw. ordnungsgemäße zollamtlich ausfuhrbestätigte Exportpapiere übermittelt worden seien, sodass sie den buchmäßigen Nachweis der Ausfuhr erbringen könne. Die in einer zitierten Sachverhaltsfeststellung der Betriebsprüfung geäußerten Verdachtsmomente seien reine Spekulation und durch keinerlei Beweisergebnisse getragen. Dass AT,

der bei der Bw. ein einfacher Angestellter sei, aus einer früheren gemeinsamen Angestellten-tätigkeit die Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, kenne und dass über diese Achse die G-GmbH in den Lieferantenpool der Bw. aufgenommen worden sei, könne doch der Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden. Im Großhandel, insbesondere im Handel mit Computerteilen, sei es üblich, dass Großhändler von Zwischenhändlern kaufen würden und nicht ausschließlich von Produzenten und dass auch die Abnehmer der Bw., im Regelfall Wiederverkäufer, auf unterschiedlicher Handelsebene seien. Es sei geradezu Wesen solcher internationalen Handelsverflechtungen, dass jener, der eine größere Menge umzusetzen vermöge, günstigere Einkaufspreise erhalte und daher oftmals auf den ersten Blick nicht leicht erklärbare Warenflüsse zu Stande kommen würden. Als Beispiel sei nur etwa angeführt, dass ein Wiener Reisebüro typischerweise eine Hotelreservierung in einem Wiener Fünfsterne-Hotel nicht direkt abwickeln würde sondern etwa über eine Londoner Incoming-Agentur, da diese auf Grund ihres Einkaufsvolumens ganz andere Preise vom Leistungserbringer angeboten erhalte als das Wiener Reisebüro.

5. Zusammenfassend halte die Bw. nochmals fest, dass sie 2002 21 Verkaufsumsätze mit ihrer Kundin C-Ltd. getätigt habe. Vereinbarungsgemäß sei die Ware dem von der Kundin beauftragten Spediteur übergeben und aus dem europäischen Wirtschaftsraum ausgeführt worden. Welche Dispositionen die Kundin über die Ware nach Übergabe treffe, könne von der Bw. nicht beeinflusst werden. Die Bw. habe eine umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferung angemeldet.

- In einer Stellungnahme vom 21. Oktober 2005 (AB Seite 551ff) zu einer "Schlussbesprechung" [Anmerkung UFS: gemeint ist nicht die Schlussbesprechung vom 19. September 2006] gab die Bw. an:

In einer "Schlussbesprechung" am 3. Oktober 2005 habe die Bw. ausführlich dargelegt, weshalb die gegenständlichen Umsatzgeschäfte umsatzsteuerbefreite Exportlieferungen gewesen seien. Die vom VwGH und den Richtlinien des BMF vorgeschriebenen Voraussetzungen seien gegeben. Es liege ein ausländischer Abnehmer vor, ebenso sei die Ware tatsächlich ins Ausland ausgeführt worden. Ob die Ware dabei dem Abnehmer persönlich oder einem von ihm beauftragten Spediteur, der die Ware ins Ausland verbringe und der Bw. darüber in Folge zollamtliche Ausfuhrbescheinigungen aushändige, übergeben werde, sei für die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhr nicht von Belang.

2. Keinem der Mitarbeiter der Bw. könne ein persönlicher Vorwurf hinsichtlich eines unrichtigen Verhaltens beim Abschluss der Geschäfte gemacht werden, sodass [offenbar gemeint:] keine Haftung auf Grund einer aktiven oder passiven Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in Frage kommen könnte.

3. Der "Systembruch", bei dem die Umsatzsteuer im Rahmen des Vorganges nicht abgeführt worden sei, liege nach den Stellungnahmen der Großbetriebsprüfung bei einem der Vorlieferanten. Dieser habe die Umsatzsteuer für eigene Umsätze unrechtmäßig nicht abgeführt. Die Abgabenbehörde beabsichtige anscheinend, für die nicht entrichtete Steuer eines Steuerpflichtigen ohne jede rechtliche oder faktische Grundlage einen unabhängigen dritten Steuerpflichtigen, nämlich die Bw., zur Haftung heranzuziehen.

4. Da es sich bei diesem Vorlieferanten I-GmbH nach der Darstellung der Abgabenbehörde um ein Scheinunternehmen handeln dürfte, sei davon auszugehen, dass eine Vorschreibung der Umsatzsteuer erfolglos sei werde. Offenbar bemühe sich die Finanzverwaltungsbehörde, den ihr entstandenen Schaden möglichst gering zu halten und jetzt die Bw. zur Haftung heranzuziehen. Da dies allerdings ohne jede Grundlage geschehe, grenze dies an ein völlig willkürliches Verhalten der Behörde.

5. Schwerwiegend sei zusätzlich, dass die Großbetriebsprüfung in ihren bisherigen Stellungnahmen offenbar auf die Argumente der Bw. überhaupt nicht eingehe und die von der Bw. zu ihrer Rechtfertigung vorgelegten Schriftsätze unbeachtet lasse.

6. Die Bw. habe ausführlich darauf hingewiesen, welcher Schaden bereits durch einen erstinstanzlichen Haftungsbescheid entstehen werde. Die Bw. sei Teil eines Konzerns, die Konzernmutter als Aktiengesellschaft notiere an der Schweizer Börse. Sollte die Umsatzsteuer durch einen Haftungsbescheid erstinstanzlich vorgeschrieben werden, so wäre die Bw. selbstverständlich verpflichtet, Rückstellungen zu bilden. Gleichzeitig müsste die Konzernmutter in der Schweiz eine öffentliche Börsenmitteilung über eine bevorstehende Haftung der österreichischen Tochter vornehmen. Dass dies unweigerlich zu einer Vernichtung von Kapital durch die Herabsetzung des Aktienkurses und einer erheblichen Gefährdung von Arbeitsplätzen in Österreich verbunden sei, stehe wohl außer Zweifel. Selbst wenn in einem zweitinstanzlichen Verfahren festgestellt werden könnte, dass eine Haftung der Bw. für eine Umsatzsteuer, die von einem Dritten nicht abgeführt worden sei, nicht in Frage komme, wäre bereits ein erheblicher, nicht wieder gutzumachender Schaden entstanden.

7. Die Verwaltung sei in der Rechtsordnung der Republik Österreich auf Grund von Gesetzen zu vollziehen. Eine denk unmögliche Anwendung der Gesetze sei nicht nur ein [wohl von der Bw. gemeint:] Ermessensmissbrauch sondern rechtswidrig und könne sowohl Amtshaftungsansprüche gegenüber der Republik begründen und den Tatbestand des Amtsmissbrauchs verwirklichen.

8. Die Bw. halte die Argumentation der Behörde in einer Besprechung vom 3. Oktober 2005, es läge kein ausländischer Abnehmer vor, als tatsachen- und aktenwidrige Behauptung, die im

gegenständlichen Sachverhalt keine Deckung finde. Die C-Ltd. habe die Ware bestellt, im Wege der Vorauszahlung die Rechnung bezahlt und durch physische Übernahme der Ware durch den von ihr beauftragten Spediteur an der Ware das Eigentumsrecht erworben. Auf Grund unstrittig echter Ausfuhrbescheinigungen des Zollamtes sei auch das Erfordernis der tatsächlichen Ausfuhr der Waren ausgewiesen. Das Faktum, dass offensichtlich die C-Ltd. oder die Spedition im Anschluss an diese tatsächliche Ausfuhr Handlungen vorgenommen hätten, die in weiterer Folge zu einem Reimport der Waren an die I-GmbH geführt hätten, sei außerhalb jeglichen Einflussbereiches der Bw. gestanden und dieser nicht zuzurechnen.

9. Zum Beweis der tatsächlichen Existenz der C-Ltd. lege die Bw. Bestätigungen der Republik Zypern über die Inkorporierung der Gesellschaft vor [siehe Beilagen AB Seite 555 bis 557]. Es handle sich hierbei um das Certificate of Incorporation sowie zwei Certificates über den Sitz der Gesellschaft bzw. Gesellschafter.

10. Das von der Behörde vorgetragene Argument, dass sich laut den Unterlagen diese Gesellschaft mit Schafwollhandel beschäftige, sei insofern unrichtig bzw. irreführend, da sich diese Informationen erst aus der von der Behörde eingeholten Handelsauskunft ergebe, der Bw. aber lediglich die vorgelegten Urkunden Certificate of Incorporation zum Zeitpunkt der Abwicklung der Geschäfte vorgelegen seien.

- In einer "abschließenden Stellungnahme" vom 20. Juni 2006 (AB Seite 569ff) gab die Bw. an:

1. Eingangs halte die Bw. nochmals zusammenfassend fest, dass im Jahr 2002 verschiedene Verkaufsumsätze, unter anderem mit einer Kundin in Zypern, getätigt worden seien. Nach § 7 Abs. 1 Z 2 UStG liege eine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung dann vor, wenn der Unternehmer (Bw.) das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zu Grunde liege, mit einem ausländischen Abnehmer geschlossen habe und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördere oder versendet habe. Es müsse daher nach dem Gesetzeswortlaut, wie sich dies auch aus den Richtlinien und der einschlägigen Judikatur des VwGH eindeutig ergebe, einerseits der Nachweis des ausländischen Abnehmers und andererseits der Nachweis der tatsächlichen Ausfuhr erbracht werden.

2. Beides sei bei den geprüften Umsätzen der Fall: Einerseits seien die Umsatzgeschäfte mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden und andererseits sei eine tatsächliche Ausfuhr erfolgt. Nach § 7 Abs. 2 lit. a UStG sei ein ausländischer Abnehmer ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz im Inland habe. Die Bw. habe sich vor der Ausfuhrlieferung davon überzeugt, dass die betreffende C-Ltd. in Zypern tatsächlich existiere. Entsprechende Auskünfte wie ein Handelsregistrauszug seien eingeholt worden. Die Argumente, der Großbetriebsprüfung,

wonach es auf die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse ankomme, seien insofern unrichtig, als dass es für eine Definition des Abnehmers nicht darauf ankommen könne, in welchem Umfang dieser eine entsprechende Tätigkeit wahrnehme bzw. an welcher Anschrift oder in welchem Bürogebäude der Sitz des Abnehmers sei. Tatsächlich relevant sei hingegen, ob dieser tatsächlich existent und der entsprechende Vertragspartner des Unternehmens im Inland sei. Derartige Bestätigungen würden sowohl der Bw. als auch der Großbetriebsprüfung vorliegen. Dass dieser ausländische Abnehmer tatsächlich existiere, sei auch von der Großbetriebsprüfung nicht bezweifelt worden.

3. Aber auch die zweite Voraussetzung, die tatsächliche Lieferung des Gutes [offenbar gemeint:] in das Drittland, liege vor und sei auch von der Großbetriebsprüfung nicht bestritten worden. Selbst wenn man die Ware, was von der Bw. nicht habe beeinflusst werden können und auch keinen Einfluss auf die umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferung habe, nicht direkt an die Firmensitzadresse des Abnehmers in Zypern gegangen sondern ohne Wissen, Kenntnis und Zutun der Bw. in die Slowakei verbracht worden sei, ändere dies nichts an einer entsprechenden Ausfuhr ins Drittland. Zum damaligen Zeitpunkt sei die Slowakei nicht Mitglied der EU sondern Drittland gewesen. Auch diese Voraussetzung sei somit gegeben.

4. Wie von der Bw. bereits dargestellt, würden zitierte Randziffern der Umsatzsteuerrichtlinien sowie zwei VwGH-Erkenntnisse und ein VfGH-Erkenntnis als Beweise für eine entsprechende Ausfuhr buchmäßige Nachweise wie Ausfuhrbescheinigungen, die mit einer zollamtlichen Bestätigung versehen seien, verlangen. Wie ebenfalls bereits ausgeführt worden sei, liege über jede der entsprechenden Ausfuhren eine entsprechende zollamtliche Bestätigung vor. Es sei somit vom Zollamt selbst bestätigt worden, dass die Ware ins Drittland verbracht worden sei.

5. Bezeichnend sei, dass auch die Finanzverwaltung selbst (Prüfungsabteilung für Strafsachen) davon ausgehe, dass die gegenständlichen Lieferungen selbst umsatzsteuerfrei seien. Dies ergebe sich aus Darstellungen der Finanzverwaltung im Schlussbericht zu dem Strafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen, das zu dieser Angelegenheit gegen einige Beteiligte eröffnet worden sei. In diesem Schlussbericht habe die Finanzverwaltung selbst die Situation beschrieben und dazu festgestellt: "Das inländische Unternehmen" (und somit die Bw.) "liefert kleine, aber hochpreisige Wirtschaftsgüter, wie zum Beispiel Computerteile, in einen anderen Staat. Diese Lieferung ist als Exportlieferung umsatzsteuerfrei". Die Finanzverwaltung selbst gehe also von dieser umsatzsteuerbefreiten Lieferung aus.

6. Nicht nachvollziehbar ist die Argumentation der Großbetriebsprüfung, wonach es für die Bw. deswegen ersichtlich gewesen sein müsse, dass die Ware nicht an die C-Ltd. in Zypern geliefert worden sei, weil die Ausgangsrechnungen auf C-Ltd. ausgestellt worden seien, der

Kontaktmann aber angegeben habe, auch für ein anderes Unternehmen tätig zu sein und gleichzeitig unter einer russischen Telefonnummer erreichbar gewesen sei. Sollten aus diesen Informationen tatsächlich Schlussfolgerungen zulässig sein, so könne daraus lediglich geschlossen werden, dass die Ware gerade an die C-Ltd. geliefert worden sei, auch wenn die Kontaktperson unter einer russischen Telefonnummer erreichbar gewesen sei. Denn dass die Rechnungen an die C-Ltd. ausgestellt worden seien, entspreche dem abgeschlossenen Umsatzgeschäft, das ja auch mit der C-Ltd. abgeschlossen worden sei.

7. Die Argumente der Großbetriebsprüfung, dass die Bw. nicht unschuldig in das behauptete Umsatzsteuerkarussell eingebunden gewesen sei, seien ebenso wenig nachvollziehbar und aktenwidrig nicht klar sei, wie der Bw. in dieser Konstellation überhaupt eine Steuerhinterziehung möglich sein soll. Wenn es sich nicht um eine umsatzsteuerbefreite Ausfuhrlieferung gehandelt hätte, hätte die Bw. einfach die Umsatzsteuer verrechnet. Der Bw. wäre so oder so kein Vorteil entstanden.

8. Die Art und Weise der Darstellung der Geschäftsbeziehung zum Lieferanten der Ware G-GmbH entspreche weder den Tatsachen noch den vorliegenden Akten und Protokollen. Nicht richtig sei, dass der Lieferant der Ware gleich den Abnehmer der Ware genannt habe. Tatsächlich sei es so gewesen, dass die ersten geschäftlichen Kontakte mit der G-GmbH im Jahr 2000 aufgenommen worden seien. Anfang 2001 sei dann das erste Einkaufsgeschäft erfolgt. Aus Gründen der Unzufriedenheit mit dem vorherigen Lieferanten seien immer mehr Umsatzgeschäfte mit der G-GmbH erfolgt. Die Abnehmer für diese Produkte seien zumeist in Österreich gelegen.

9. Zu diesem Zeitpunkt sei weder an die C-Ltd. geliefert noch sei dieser Name von der G-GmbH an die Bw. genannt worden. Dies ergebe sich einerseits aus den Aussagen des AT (Niederschrift 27. Februar 2003, Seite 3) wie auch der Einvernahme des Zeugen GD (Niederschrift 26. Februar 2003, Seite 3). Aus diesen Protokollen und den im Akt einliegenden Unterlagen ergebe sich eindeutig, dass erst nach ca. einem Jahr der Geschäftsbeziehung der G-GmbH Umsätze mit der C-Ltd. getätigt worden seien.

10. Es entspreche somit keinesfalls den Darstellungen der Großbetriebsprüfung, dass sich ein potenzieller Lieferant mit dem Angebot, Waren zu liefern und gleichzeitig mit der Nennung eines Abnehmers für genau diese Ware an die Bw. gewandt habe.

11. Nicht richtig sei, dass diese Umstände von Vertretern der Bw. nicht hinterfragt worden seien. Richtig sei vielmehr, dass dieses Verhalten sehr wohl hinterfragt worden sei, gleichzeitig allerdings festzuhalten sei, dass dies in dieser wie auch in anderen Branchen öfters vorkomme. Wenn bestimmte Umsätze selbst aus logistischen Gründen oder aus Liquiditäts-

gründen nicht selbst getätigt werden könnten, nehme man, um das Geschäft nicht völlig zu verlieren, einen Händler dazwischen.

12. Nicht richtig und ebenso aktenwidrig sei weiters die Behauptung der Großbetriebsprüfung, dass die gesamte logistische Abwicklung von den Hintermännern des Karussells abgewickelt worden sei und die Bw. dabei selbst keine Aufgabe mehr wahrgenommen habe. Dies ergebe sich unter anderem aus den Aussagen des AT sen., der als Botenfahrer für die Bw. tätig gewesen sei und die Ware "im Auftrag der [Bw.]" von der G-GmbH abgeholt habe (unter Hinweis auf eine Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen AT [gemeint: sen.] vom 1. September 2003).

13. Ein derartiger Umsatzsprung, wie von der Großbetriebsprüfung festgestellt, sei zwar nicht alltäglich aber durchaus nicht unüblich. Ein derartiger Umsatzsprung sei keineswegs abnehmer- oder produktspezifisch sondern könne auch in anderen Bereichen vorkommen. Bezeichnend sei, dass sich der Umsatzsprung nicht gleichzeitig mit dem Auftauchen der G-GmbH als Lieferant, wie von der Großbetriebsprüfung dargestellt, ergeben habe sondern erst in weiterer Folge, nachdem bereits erfolgreich mit der G-GmbH als Lieferant zusammengearbeitet worden sei, der Umsatz habe gesteigert werden können.

14. Unrichtig sei die Behauptung der Großbetriebsprüfung weiters, als sie sich auf die Aussage der AS stütze, die gemeint hätte, dass AT gleichzeitig mit dem Kontakt zur G-GmbH auch einen möglichen Abnehmer genannt bekommen hätte. Es ergebe sich aus allen anderen Zeugenaussagen übereinstimmend, dass diese Nennung der C-Ltd. zwar auch aus dem Bereich der G-GmbH gekommen sei, wie dies von der Bw. nie bestritten worden sei, allerdings nicht im Zusammenhang mit dem Verkauf dieser CPU's. Aus der sehr kryptischen Protokollführung dieser Zeugeneinvernahme könne nicht geschlossen werden, dass dies zeitgleich erfolgt sei. So habe nach diesem Protokoll die Zeugin AS ausgesagt, dass AT "irgendwann" gesagt hätte, dass er ein Geschäft abwickeln könnte. Dies könne nicht gleichzeitig implizieren, dass dies gleichzeitig mit dem Abnehmer der CPU's besprochen worden sei. Weiters sei zu dieser Zeugeneinvernahme auszusagen, dass AS selbst ausgesagt habe, dass sie mit diesen Umsätzen nicht beschäftigt gewesen sei, sondern diese direkt mit dem Einkaufsleiter GD abgesprochen worden seien. Auch aus diesem Aspekt heraus sei die Zeugeneinvernahme des GD als verlässlicher anzusehen.

15. Auch aus der von der Großbetriebsprüfung zitierten Zeugeneinvernahme der Zeugin HS vom 14. April 2003 ergebe sich nicht, dass die Bw. habe erkennen müssen, dass hier möglicherweise ein Umsatzsteuerkarussell betrieben worden sei. Auf Grund der Vorgehensweise des Kontaktmannes habe vielmehr auf das genaue Gegenteil geschlossen werden können, da dieser immer nach einer bestimmten Marke und einer bestimmten Anzahl von Prozessoren zu

einem sehr niedrigen Preis angefragt habe. Sollte tatsächlich lediglich ein Umsatzsteuerkarussell betrieben werden, bei dem die Ware im Kreis geschickt werde, sei einerseits die Qualität der Ware bzw. die Marke oder der Name der Prozessoren irrelevant und gleichzeitig spiele der Preis dabei keineswegs eine derart große Rolle, dass auf Grund einer wenige Prozente geringeren Marge ein derartiges Umsatzgeschäft nicht abgeschlossen worden wäre.

16. Auch die weiters zitierte Zeugeneinvernahme des ehemaligen Geschäftsführers der Bw., RH, wonach dieser bei der Tätigkeit von AT, der nicht nur den Einkauf sondern auch gleich den Verkauf des Produktes tätigen wollte, "Bauchweh" gehabt hätte, könne keinesfalls zur Untermauerung der Argumentation der Großbetriebsprüfung verwendet werden. Wie RH vielmehr aussage, habe er eine derartige Bündelung in einer Person nicht gewollt, um zu verhindern, dass dieser Mitarbeiter dadurch die andere Tätigkeit "vergesse". Dies sei vom Zeugen RH auch als Grund dafür angegeben worden, dass er eine derartige Bündelung in der Hand des AT nicht gewollt habe. Keinesfalls habe er dabei die Vermutung geäußert, dass sich AT an einem Steuerbetrug beteiligen wollen würde.

17. Um besondere Sorgfalt bei einem bestimmten Unternehmer bzw. bei einem bestimmten Umsatz walten zu lassen, sei es nicht notwendig, dies gleichzeitig auch bei allen anderen Umsätzen des Unternehmens vorzunehmen, wie dies von der Großbetriebsprüfung behauptet werde. Richtigerweise werde ein ordentlicher Kaufmann dann auch unterscheiden, welches Risiko jedes einzelne Geschäft in sich berge. Dies könne natürlich einfacher abgeschätzt werden, wenn Geschäftspartner bereits langjährig bekannt seien oder deren Liquidität bekannt sei. Beides sei bei der C-Ltd. nicht der Fall gewesen, doch könne dies richtigerweise nicht dazu führen, dass ein derartiges Geschäft überhaupt nicht geschlossen werde. Vielmehr werde ein ordentlicher Kaufmann sich in diesem Fall erkundigen und absichern, wie dies zum Beispiel durch ein Akkreditiv oder überhaupt durch Vorauszahlungen möglich sei. Genau dies habe die Bw. bei den gegenständlichen Umsätzen auch unternommen.

18. Ebenso unverständlich sei es der Bw., wieso ein derartiger Umsatz mit einem kleinen Unternehmen, das erst vor kurzem gegründet worden sei, nicht möglich sein solle. Sehr oft sei es im Umfeld der Bw. wie in der gesamten Wirtschaft der Fall, dass Unternehmen neu gegründet würden, um neue Geschäftsfelder zu erreichen. Keinesfalls würden alle neu gegründeten Unternehmen von Kriminellen gegründet, sodass bei einem neu gegründeten Unternehmen ein Geschäftsabschluss nicht ratsam sein soll. Auch diesbezüglich könne der Argumentation der Großbetriebsprüfung nicht gefolgt werden.

19. Durch die umsatzsteuerbefreite Lieferung bzw. die Umsätze der Bw. sei dem Fiskus in Summe kein Schaden entstanden, der Schaden sei vielmehr dabei entstanden, dass ein Vorlieferant in der bisherigen Umsatzkette die verrechnete Umsatzsteuer nicht richtig und

korrekt abgeführt habe. Es werde nicht einmal von der Großbetriebsprüfung selbst behauptet, dass die Bw. irgendeinen Kontakt oder irgendeine Kenntnis von diesem Vorlieferanten bzw. dessen Tätigkeit gehabt habe.

20. Es könne daher nicht sein, dass auf Grund der Tatsache, dass die Finanzverwaltung auf ein Unternehmen, das Steuer schuldig geblieben sei, nicht mehr greifen könne, einfach auf ein anderes Unternehmen in der Lieferkette greife, um den Schaden möglichst gering zu halten. Dieser krampfhafteste Versuch, die Bw. für diese fehlende Umsatzsteuerschuld haften zu lassen, ergebe sich aus dem Gesamtbild der Tätigkeit der Großbetriebsprüfung.

21. So sei beispielsweise die Niederschrift über eine Schlussbesprechung am 3. Oktober 2005 bereits zu Beginn fertig vorbereitet und ausgedruckt gewesen und seien in dieser Niederschrift keineswegs die Argumente der Bw. aufgenommen worden. Weiters sei festzuhalten, dass diese Niederschrift in weiten Teilen wortgleich der bisherigen Darstellung der Großbetriebsprüfung entspreche.

22. Die Großbetriebsprüfung lasse offenbar völlig unberücksichtigt, dass selbst die Finanzverwaltung davon ausgehe, dass diese Lieferung umsatzsteuerfrei sei, wie das von der Prüfungsabteilung für Strafsachen festgestellt worden sei.

23. Auch durch eine weitere Einvernahme des ehemaligen Geschäftsführers RH am 23. Februar 2006 versuche man offenbar krampfhaft, weitere Argumente dafür zu finden, eine Haftung der Bw. für die Umsatzsteuer doch noch untermauern zu können. Aus der genannten Niederschrift würden sich keine Neuigkeiten zu der bereits vorliegenden Niederschrift der Einvernahme von RH vom 3. März 2003 ergeben. Bereits zu diesem Zeitpunkt habe RH ausgesagt, worin seine Sorge über die Tätigkeit des Mitarbeiters AT bestanden habe, dass er die Geschäftsführerin der G-GmbH, Frau GH, nicht persönlich gekannt habe, sowie welchen Eindruck er von den Tätigkeiten der G-GmbH gehabt habe. Es sei ganz offensichtlich, dass die Großbetriebsprüfung tatsächlich erkenne, dass die bisherige Argumentation nicht stichhaltig gewesen sei und somit fieberhaft versucht werde, weitere Argumente für eine Haftung der Bw. zu finden.

- In einem schriftlichen Widerspruch vom 25. September 2006 (AB Seite 617ff) zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. September 2006 gab die Bw. an:

Die Bw. habe anlässlich der Schlussbesprechung mehrfach und nachdrücklich darauf hingewiesen, dass es auf Basis der geltenden Rechtslage in Österreich unter besonderer Berücksichtigung der von der Großbetriebsprüfung ins Treffen geführten EuGH-Entscheidung C-439/04 und C-440/04 (Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL) keine Rechtsgrundlage gebe, auf Basis derer der Bw. der Vorsteuerabzug für jene Rechnungen der G-GmbH, die Waren

betreffen würden, die dann an die C-Ltd. weiterverkauft worden seien, aberkannt werden dürfte. Die an der Amtshandlung teilnehmenden Organe der Finanzverwaltung hätten keinerlei Rechtsgrundlage nennen können, auf Basis derer eine Versagung der Vorsteuer der betroffenen Rechnungen argumentierbar wäre, und hätten weiters in keiner Weise argumentiert, inwieweit das gegenständliche in Rede stehende EuGH-Erkenntnis den Standpunkt der Finanzverwaltung zum gegenständlichen Fall unterstütze.

In der Erwägung Nr. 45 habe der EuGH in C-439/04 (Alex Kittel) ausgeführt: "Der Gerichtshof hat klargestellt, dass das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt werde, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ein anderer Umsatz, der dem vor diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgehe oder nachfolge, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann."

In Erwägung Nr. 46 führe der EuGH aus: "Dieser Schluss kann nicht anders ausfallen, wenn solche Umsätze, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, im Rahmen eines vom Verkäufer begangenen Betruges getätigt werden."

In "Artikel 47" führe der EuGH in diesem Erkenntnis aus: "Denn das in den Artikeln 17ff der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzsteuerstufen sofort ausgeübt werden. Lediglich wenn das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise ausgeübt wurde, ist die Finanzverwaltung befugt, rückwirkend die Zahlung der abgezogenen Beträge zu verlangen. Das Recht auf Vorsteuerabzug darf dann verweigert werden, wenn auf Grund objektiver Umstände fest steht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht wird (Erwägung 55)."

Kernsatz des Erkenntnistitels sei jedoch Erwägung 51: "Angesichts des Vorstehenden müssen Wirtschaftstreibende, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicher zu stellen, dass ihre Umsätze nicht mit einem Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren."

Unter Erwägung Nr. 61 führe der Gerichtshof aus: "Steht dagegen auf Grund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der

eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern."

Trotz x-facher Aufforderung der Bw. hätten sich die Vertreter der Finanzverwaltung geweigert, in nachvollziehbarer Art und Weise darzulegen, auf welche Umstände sie die Behauptung stützen würden, dass die Bw. vom Umsatzsteuerbetrug eines Vorlieferanten anlässlich einer falsch deklarierten Einfuhr der Waren nach Österreich hätte wissen müssen. Trotz x-facher Aufforderung seien die Organe der Finanzverwaltung nicht in der Lage, dies darzulegen. Ebenso seien die Organe der Finanzverwaltung nicht in der Lage darzulegen, auf Basis welcher Rechtsgrundlage österreichischen Rechts eine Aberkennung zur Berechtigung von Vorsteuerabzug für die konkreten, in Rede stehenden Rechnungen gestützt werden soll. Von Seiten der Bw. seien die Organe der Finanzverwaltung mehrfach darauf hingewiesen worden, dass eine Aberkennung des Vorsteuerabzuges für die in Rede stehenden Rechnungen speziell auf Basis der EuGH-Judikatur einen Rechts- und Ermessensmissbrauch darstellen würde und durch solches rechtsmissbräuchliches Handeln, selbst wenn das geprüfte Unternehmen im Rechtsmittelverfahren obsiegen würde, ein unwiederbringlicher Schaden zugefügt würde. Die Muttergesellschaft der Bw. sei eine im Mutterland an der Börse handelnde Aktiengesellschaft, die auf Grund ihrer Publizitätsverpflichtung wohl von einer Belastung der Österreichischen Gesellschaft in Höhe von € 1,4 Mio. sofort Mitteilung machen müsste, was unabsehbare Folgen hätte, da in der Vergangenheit bereits Millionen in die wirtschaftliche Restrukturierung von der Muttergesellschaft in die österreichische Gesellschaft gesteckt worden seien, die im Falle einer Insolvenz der österreichischen Gesellschaft auf Grund eines rechtswidrigen Bescheides als frustrierter Aufwand betrachtet werden müssten. Ausdrücklich gerügt werde, dass entgegen der gesetzlichen Anordnung des § 149 Abs. 1 BAO über die Schlussbesprechung keine Niederschrift aufgenommen worden sei, sondern vielmehr die Vertreter der Finanzverwaltung eine bereits vorbereitete Niederschrift, die nicht dem Verlauf und den Inhalten der Schlussbesprechung entspreche, insbesondere nicht wiedergebe, dass die Organe der Finanzverwaltung mehrfach verweigert hätten, konkrete Rechtsgrundlagen oder Tatbestandselemente darzulegen, auf die eine Versagung des Vorsteuerabzuges gegründet werden könnte.

d) Verfahren UFS

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2008 brachte der UFS der Bw. eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 28. Februar 2007 zur Kenntnis. In diesem Vorhalt und einem weiteren vom 30. Jänner 2008 ersuchte der UFS um Vorlage von Unterlagen bzw. schriftliche Stellungnahme zu einzelnen Punkten. Die Bw. antwortete darauf mit Schreiben vom 27. März 2008:

- Zum Vorhalt UFS vom 23. Jänner 2008:

1. Zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung gab die Bw. an, sie habe bereits mehrmals ausgeführt, dass es durchaus üblich sei, dass der Lieferant einer Ware dem Zwischenhändler auch den Abnehmer nenne. Hinsichtlich der Ausführungen der Außenprüfung in der Stellungnahme sei festzuhalten, dass hier die Behörde erster Instanz offenbar selbst in ihrer eigenen Ansicht abweiche und hier der Ansicht der Bw. gefolgt sei, dass die Nennung nicht gleichzeitig gewesen sei. Dass der grundsätzliche Sachverhalt der gleichzeitigen Nennung öfters vorkomme, werde von der Berufungswerberin noch gezeigt. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen werde auf die Berufung verwiesen, insbesondere darauf, dass es keine Besonderheiten aufweise, wenn in einem Unternehmen Aufträge an Personen im Verwandtschaftsgrad vergeben würden. Dies sei in vielen Bereichen sogar üblich und erwecke, wenn dabei die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen passen würden, keinerlei Misstrauen. Hinsichtlich des letzten Punktes der Stellungnahme lege die Bw. das Schreiben der Großbetriebsprüfung vom 20. Februar 2006 vor. Dabei sei verwunderlich, dass sich der damalige Unterzeichner nicht mehr an sein eigenes Schreiben, das gerade einmal ein Jahr zurückgelegen sei, erinnern könne. In diesem werde eben ausgeführt, dass eine Steuervorschreibung auf Ebene der Zwischenhändler und somit der Bw. schwieriger werden dürfte. Aber auch der Verweis auf das neuerliche EuGH-Urteil gehe ins Leere, da gerade dieses EuGH-Urteil zeige, dass eine Steuervorschreibung nicht vorgenommen werden könne, wenn das betreffende Unternehmen von einem Karussell nichts gewusst habe und nichts habe wissen müssen. Die Bw. habe von einem Karussell nichts gewusst, habe auch nichts davon wissen müssen und verweise dazu auf ihr bisheriges Vorbringen.

2. Es sei korrekt, dass es sich bei den Unterlagen, die die Bw. zur C-Ltd. eingeholt habe, um die vom UFS genannten beigelegten Zertifikate handle. Die Bw. habe diese Zertifikate [siehe AB Seite 555 bis 557] zu einem Zeitpunkt eingeholt, als die ersten Kontakte mit der C-Ltd. geknüpft worden seien und die C-Ltd. als neuer Kunde angelegt worden sei. Dabei seien jedenfalls vor Beginn der Geschäftsbeziehung diese Zertifikate und Auskünfte angefordert worden, um Kenntnis über die Kunden zu erlangen. Dies sei ein der ständigen Geschäftspraxis der Bw. entsprechender Vorgang, wonach vor der Anlage von Kundenkonten Firmenbuchauszüge oder Gewerbescheine bzw. bei ausländischen Gesellschaften die entsprechenden Registerurkunden, eingeholt, geprüft und abgelegt worden seien.

Von der Bw. wurde die Frage des UFS nicht beantwortet, zu welchem Zeitpunkt die drei "Certificates" (AB Seite 555 bis 557) eingeholt wurden.

3. Es sei der Bw. nicht möglich, das in der Berufung Seite 8, letzter Absatz, genannte E-Mail von SR an AT betreffend Exportkontakte vorzulegen. Dieses stehe der Bw. weder elektronisch noch in Hardcopy zur Verfügung. Durch den reduzierten Mitarbeiterstand der Bw., der Ratio-

nalisierung der IT-Abteilung und des Umzuges könne nicht mehr nachvollzogen werden, wo das E-Mail sei.

4. Der UFS ersuchte um Aufklärung, welche konkreten Leistungen die Bw. erbracht habe, die die G-GmbH nicht erbringen hätte können. Nach dem Vorbringen der Bw. habe die G-GmbH nicht über das logistische System verfügt. Zu Bedenken sei, dass der Export ohnedies durch eine von der Empfängerin C-Ltd. beauftragte Spedition durchgeführt worden sei (Berufung Seite 9f). Die Bw. möge entsprechende Unterlagen über allfällige von ihr erbrachte Leistungen vorlegen.

Die Bw. gab dazu an, sie habe bereits dargestellt, dass für den Export dieser Mengen ein erhebliches logistisches System notwendig sei. Dabei würden nicht nur die Pakete manipuliert, nämlich händisch von einem Ort zum anderen gebracht sondern es sei auch entsprechend kontrolliert und es seien Sicherheitskontrollen eingeführt worden. Die Bw. habe dabei eine beharrliche Einkaufsabteilung "ausgezeichnet", die stringente Verhandlung mit den Kreditoren führe. In der Wareneingangskontrolle seien verschiedene Mitarbeiter eingesetzt gewesen, die über entsprechendes Know-how verfügt hätten. Diese Mitarbeiter hätten einige Jahre Erfahrung im Geschäft mit Computer und EDV-Komponenten gehabt. Diese jahrelange Erfahrung und gute Kenntnisse seien auch notwendig, um echte von unechten Boxen zu unterscheiden. Im Einzelnen würden bei Intel Sealt CPU's Boxen die Größe (Höhe x Breite x Tiefe) an Hand der Herstellerangaben überprüft, das Siegel, ein spezielles Klebeband des Herstellers, auf Echtheit und Unversehrtheit überprüft, eine grammgenaue Gewichtskontrolle gemäß der Herstellerangaben vorgenommen und das Label des Herstellers hinsichtlich Herstellernummer, Stückzahl und Land der Herstellung überprüft. Es habe also mit größtmöglicher Sicherheit festgestellt werden sollen, ob die versiegelten Pakete auch tatsächlich den entsprechenden Inhalt hätten. Weiters sei notwendig, über ein effizientes Lagermanagement zu verfügen (just in time-Lieferung), um effizient und zeitgerecht liefern zu können. Ebenfalls sei es notwendig, über ein Partnernetz aus Logistikpartnern zu verfügen, welche nach kundenspezifischen Bedürfnissen die gewünschten Produkte zeitnahe in 2 bis 48 Stunden ausliefern könnten. Die dabei beginnenden Abläufe seien genau definiert. Die Bw. habe diese Abläufe, wie sie bei Exportgeschäften definiert seien, entsprechend dargestellt und lege als Beilage ./2 ein Diagramm über das Ablaufschema vor, auf das sie als Beweis verweise.

5. Der UFS ersuchte die Bw. um Nennung der konkreten Liquiditätsgründe (laut Schreiben der Bw. an die Großbetriebsprüfung vom 20. Juni 2006, Seite 5, Punkt 11), die die G-GmbH daran gehindert hätten, die Ware nicht selbst und direkt an die C-Ltd. zu verkaufen.

Die Bw. gab dazu an, einzelne Geschäfte mit der C-Ltd. hätten einen Warenwert von über € 500.000,00 gehabt. Selbst bei einer Lieferung erst nach Vorauszahlung werde dabei bereits geliefert, sobald der Kontoeingang bereits bestätigt, noch nicht aber am Konto tatsächlich als Valuta gutgeschrieben sei. Es sei daher eine eigene Liquidität nötig, da das Konto bereits mit dem entsprechenden Betrag belastet, allerdings noch nicht gutgeschrieben worden sei. Es sei für die Bw. anzunehmen gewesen und noch anzunehmen, dass dies ein kleines Unternehmen wie die G-GmbH nicht durchführen könne. Um dies nochmals darzustellen, lege die Bw. Auszüge aus ihrer Buchhaltung vor. Aus einer Beilage ./3 ergebe sich, dass der Fälligkeitszeitpunkt für zB das Geschäft [mit der C-Ltd.] um € 576.000,00 am 14. Juni 2002 gewesen sei, hier Vorab-Kasse bezahlt worden sei; auf der zweiten Seite sei erkennbar, dass auch tatsächlich am 14. Juni 2002 abgeholt worden sei; auf der dritten Seite der Beilage sei erkennbar, dass hier eine Marge von 3,55% erreicht worden sei, die eine absolut handelsübliche Marge dargestellt habe; auf der vierten Seite sei erkennbar, dass der Zahlungseingang erst am 17. Juni 2002 Valuta abzüglich der Spesen gebucht worden sei. Aus einer weiters beiliegenden Kontoübersicht (Beilage ./4) sei erkennbar, dass die Ware an die G-GmbH bereits am 14. Juni 2002 bezahlt, der Zahlungseingang über diese Ware allerdings erst am 17. Juni 2002 gutgeschrieben worden sei. Es liege auf der Hand, dass selbst diese geringen Zeitunterschiede bei diesen Beträgen eine erhebliche Liquidität und Bonität bei der Bank erforderlich machen würde, über die eine G-GmbH sicherlich nicht verfügen würde. Die Bw. lege weiters einen zweiten Fall vom 2. Mai 2002 vor, bei dem dies ebenso dokumentiert werden könne. Die Marge betrage dabei 2,73%, der Zahlungseingang sei am 3. Mai 2002 erfolgt, die Ware habe an die G-GmbH allerdings bereits am 2. Mai 2002 bezahlt werden müssen.

Weiters lege die Bw. Auszüge aus dem Buchhaltungssystem vor, mit denen ebenso nachgewiesen werden könne, dass Waren einer Lieferung nicht nur an die C-Ltd. versandt, sondern auch an andere Kunden verkauft worden seien. Waren der Lieferung ...282 seien dabei an die C-Ltd., zwei nicht berufsgegenständliche Abnehmer und an eine deutsche Konzerngesellschaft der Bw. weitergegeben worden. Diese Lieferung sei von der G-GmbH erhalten worden; dieser Nachweis ergebe sich aus der Ad.Nr. ...6, der auf dieselbe Lieferantenummer der G-GmbH hinweise. Diese Waren seien also vom Lieferanten ...6, also der G-GmbH, an verschiedene Kunden verteilt worden. Als Beweis werde auf Beilage./7, Warenrückverfolgung und Kundenanlagen, verwiesen.

Die Waren der Lieferung ...008 seien schriftlich gezielt bei der G-GmbH bestellt worden, und zwar zur Befriedigung eines ganz bestimmten Auftrages. Die gesamte Stückzahl der Lieferung, bestellt bei Lieferant ...6, sei dabei an einen genannten nicht berufsgegenständlichen Kunden gegangen. Dies zeige, dass die G-GmbH den Status eines herkömmlichen Lieferanten

gehabt habe und hier keinerlei Verdacht habe aufkommen müssen. Als Beweis werde auf Beilage./8, Warenrückverfolgung und Kundenanlagen, verwiesen.

Die Bw. lege eine Liste von Waren vor, die bei der G-GmbH bezogen worden seien. Diese Fälle sollen zeigen, dass verschiedene Arten von Computerteilen von der G-GmbH angekauft und an verschiedene Kunden weiterverkauft worden seien. Es seien von der G-GmbH nicht nur die Prozessoren, die an die C-Ltd. weiterveräußert worden seien, gekauft worden, sondern auch an namentlich angeführte andere Unternehmen. Als Beweis gelte Beilage./9, Warenrückverfolgung.

Ebenso lege die Bw. ein Konvolut von Auszügen aus dem Buchhaltungssystem vor, die belegen würden, dass die Einkäufe, die vom Lieferanten G-GmbH (...6) an die Bw. gelangt seien, keinesfalls nur an die C-Ltd. weitergegeben worden seien, wie dies bei Einbindung in ein Karussell üblich wäre. Die Waren seien tatsächlich an verschiedene Kunden weitergegeben worden. Die G-GmbH sei dabei als herkömmlicher Lieferant gesehen und auch behandelt worden. Verdachtsmomente hätten dabei keine aufkommen müssen. Die Bw. verweise als Beweis auf Beilage./10, Warenrückverfolgung aus dem Debitoren- und Buchhaltungssystem.

6. Der UFS ersuchte um Aufklärung, ob der Bw. keine Zweifel gekommen seien, warum die G-GmbH die Ware nicht selbst an die C-Ltd. verkauft habe.

Die Bw. gab dazu an, aus den bereits angeführten Gründen seien der Bw. keine Zweifel gekommen. Es sei im Geschäft der Zwischenhändler durchaus üblich, dass nicht nur Ware sondern auch mögliche Abnehmer der Ware bereits bekannt gegeben würden. Der bloße Name des Abnehmers alleine sei oft nicht ausreichend. Dennoch müssten Verkaufsgespräche geführt werden, ebenso wie Preisverhandlungen. Es sei aus banktechnischen Gründen notwendig, selbst bei Abwicklung über Vorkasse über eine gewisse Liquidität zu verfügen. Die Bw. weise darauf hin, dass sie selbst oft damit konfrontiert sei, dass ihre Hersteller und Lieferanten mögliche Abnehmer bekannt geben würden. Die Bw. lege dazu ein E-Mail von Microsoft vor, mit der den Mitarbeitern der Bw. eine aktuelle Liste von möglichen Partnern und Abnehmern übersandt werde (Beilage ./11, Liste mit E-Mail vom 27. Oktober 2004).

Weiters lege die Bw. E-Mails von Canon vor, mit denen dezidiert gebeten worden sei, an genau einen bestimmten Kunden eine bestimmte Ware zu liefern (Beilage ./12). Schließlich lege die Bw. ein E-Mail von Microsoft vor, mit der ein bestimmtes Unternehmen als Kunde angeboten werde und im System der Bw. freigeschalten werden sollte (Beilage ./13).

7. Der UFS ersuchte die Bw. um Vorlage von Unterlagen, aus denen ersichtlich sei, dass die Bw. mit der Spedition B bereits in anderen, nicht berufsgegenständlichen Geschäftsfällen zusammengearbeitet habe (Berufung Seite 10, Punkt 8).

Die Bw. gab dazu an, sie verfüge über keine aktuellen Unterlagen, mit denen eine Zusammenarbeit mit der Spedition B nachgewiesen werden könnte. Eine Zusammenarbeit bzw. eine Abholung durch die Spedition B habe allerdings bei der Bw. keinen Verdacht erwecken können, da die Spedition B ein bekanntes Unternehmen sei, das über 1.700 Mitarbeiter beschäftige und 2006 einen Umsatz von € 380 Mio. erreicht habe.

8. Der UFS ersuchte die Bw. um Vorlage der Vereinbarung mit der C-Ltd. bezüglich Organisation und Bezahlung des Versandes unter Einbeziehung der Spedition B (laut Schreiben der Bw. an die Großbetriebsprüfung vom 17. September 2004, Seite 8, Punkt 8).

Dazu lege die Bw. einen E-Mail-Auszug hinsichtlich einer Bestellung für die C-Ltd. vor. Dabei werde darauf hingewiesen, wohin die Ware zu liefern sei, und dass diese der Spedition B zu übergeben sei. Alles weitere sei direkt von der Spedition B abgewickelt worden. Die Vereinbarung, welche Ware wann geliefert worden sei, und die damit verbundenen Bestellungen, seien mündlich abgelaufen. Dies sei deshalb mündlich erfolgt, um hier keine unnötige Zeitverzögerung zu erreichen. Ein eigener schriftlicher Vertrag, der ausführlich regle, wie die Ware wann zu fließen habe, liege nicht vor. Einen derartigen ausführlichen Vertrag bei solchen Geschäften zu unterzeichnen, entspreche dabei keineswegs einer üblichen Praxis in dieser Branche. Als Beweis gelte ein E-Mail "vom Jänner 2002" als Beilage ./14.

9. Der UFS wies darauf hin, dass die Ausgangsrechnungen der Bw. an die C-Ltd. an die Adresse "D-Court" (D-Court) in Limassol, Zypern, gegangen seien. Als Adresse der Rechnungsempfängerin sei laut dem von der Bw. aus Zypern beigeschafften "Certificates" jedoch eine andere Adresse, nämlich "B-Avenue" (B-Avenue) in Nikosia, Zypern angegeben. Der UFS ersuchte um Auskunft, ob der Bw. auf Grund der verschiedenen Adressen kein Verdacht gekommen sei.

Die Bw. gab dazu an, ihr könne bei den verschiedenen Adressen kein Verdacht kommen, es habe auch kein Grund bestanden, dabei einen Verdacht zu bekommen. Es sei in der Geschäftswelt absolut üblich, dass die Ware an eine andere Adresse als die Rechnungsadresse geliefert werde. Dies könne Gründe haben, die jedenfalls im Bereich des Kunden liegen würden. Ebenso häufig komme es allerdings vor, dass auch die Ware an eine andere Adresse als den Sitz des Kunden oder sonstige Betriebsstätte des Kunden geliefert werde. Dies habe meistens mit dem logistischen System des Kunden zu tun und liege im Bereich des Kunden,

der selbst entscheiden könne, wohin er seine Ware geliefert habe möchte. Oft verkaufe der Kunde die Ware selbst weiter und habe daher den Wunsch, dass die Ware direkt an seinen eigenen Kunden geliefert werde. Derartige Streckengeschäfte würden zum Geschäftsalltag gehören. Gleichzeitig könne es aber auch sein, dass der Kunde an einem anderen Ort bloß eine Lagerstätte habe, was für die Bw. nicht nachzuvollziehen sei. Es wäre absolut geschäftsfremd, hier jedesmal genaue, womöglich noch detektivische Kleinarbeit zu betreiben, um herauszufinden, was sich tatsächlich an dem Ort befinde, an den die Ware geliefert werden soll. Dasselbe treffe die Rechnungsadresse, auch dabei könne es verschiedene Gründe haben, die jedenfalls im Bereich des Kunden liegen würden, wohin die Rechnung gesendet werden soll. Diese Gründe seien für die Bw. nicht interessant. Es wäre dabei völlig geschäftsfremd, jedesmal beim Kunden nachzufragen, wieso er eine andere Adresse auf der Rechnung haben möchte.

- Zum Vorhalt UFS vom 30. Jänner 2008:

1. Der UFS ersuchte um Vorlage des "Lieferantenanlagenformulars" betreffend die G-GmbH (Berufung Seite 7, Punkt c).

Die Bw. gab dazu an, sie lege mit Beilage ./15 nicht nur das Lieferantenanlageformular sondern auch eine Unbedenklichkeitserklärung vor, [offenbar gemeint:] in der die G-GmbH der Bw. unter ihrem vormaligen Firmennamen erkläre, dass die Ware ordnungsgemäß gekauft und versteuert worden sei, weiters einen damals angefertigten Firmenbuchauszug der G-GmbH, sowie ein E-Mail aus dem Jahr 2001, das bestätige, welche Gewährleistungs- bzw. Garantiezeiten gelten würden. Ebenfalls lege die Bw. ein Besprechungsprotokoll mit der G-GmbH vom 6. März 2002 (Beilage ./16) vor, bei dem insbesondere über die Abwicklung von Garantie- bzw. Gewährleistungsfällen gesprochen worden sei. RMA betreffe die Rücknahme im Garantiefall. Es zeige, dass die Bw. mit der G-GmbH eine handelsübliche Geschäftsbeziehung gehabt habe. Wenn die Produkte nicht verwendet sondern lediglich in den Boxen belassen und lediglich zum Steuerkarussell verwendet worden wären, wozu hätte dann eine Besprechung mit Geschäftsführern und anderen leitenden Angestellten stattfinden sollen, bei der über Garantie und Gewährleistung gesprochen worden sei?

2. Der UFS wies darauf hin, dass die Bestellungen der Bw. bei der G-GmbH erst dann erfolgt seien, wenn die C-Ltd. bereits vorweg die Bw. bezahlt habe. Die Bw. möge angeben, aus welchen Gründen die Bezahlung im Voraus erfolgt sei und ob die Bw. diese Vorgangsweise auch bei ihren anderen Kunden angewendet habe. Gegebenfalls mögen entsprechende Unterlagen vorgelegt werden.

Die Bw. gab an, sie habe bereits ausgeführt, wieso hier mit Vorauszahlung vorgegangen worden sei. Es sei bei Fällen mit neuen Kunden geradezu üblich mit Vorauskassa zu arbeiten. Dies betreffe insbesondere Beträge, die sich nicht im niedrigen Eurobereich bewegen würden sondern darüber. Hier sei geradezu nach der unternehmerischen Sorgfalt und Vorsicht geboten, auf Vorauskassa zu arbeiten. Diese Vorgangsweise werde in verschiedenen Geschäftsfeldern gewählt, insbesondere bei Kunden, die dem Unternehmen noch unbekannt seien oder bei Exportgeschäften.

Die Bw. lege dabei eine Rechnung an ein Unternehmen in Rumänien vom 2. Jänner 2002 als Beilage ./17 vor, bei der als Zahlungsart Vorauszahlung angegeben sei. Der handschriftliche Vermerk sei die Bestätigung der Buchhaltung, dass die Vorauszahlung eingelangt sei. Auf der zweiten Seite der Beilage ./17 stehe im Buchungsjournal das Wort "UW: Überweisung". Auf der dritten Seite, bei der Debitoren-Verwaltung, stehe ein Zahlencode, der auf Vorauskassa hinweise.

3. Der UFS ersuchte die Bw. um Vorlage von schriftlichen Bestellungen der C-Ltd. und anderen von der C-Ltd. an die Bw. gerichteten Schreiben.

Die Bw. gab dazu an, sie habe bereits ausgeführt, dass diese Bestellungen in der Regel mündlich vorgenommen worden seien und es seien einige der elektronischen Daten auch nicht mehr vorhanden gewesen. Die Bw. lege auszugsweise ein E-Mail vom 29. April 2002 (Beilage./18) vor, mit dem ein Mitarbeiter oder Vertreter der C-Ltd. bestellt habe. Gleichzeitig verweise die Bw. auf bereits bisher vorgelegte Dokumente.

4. Die Bw. möge ihre Angaben in der Berufung Seite 13, Punkt 17, erläutern: *"Auch hinsichtlich der Weisung, dass die Rechnung auf die C-Ltd. in Zypern auszustellen sei, kann von der Bw. kein besonderes Verdachtsmoment erkannt werden. Die Rechnung sollte gerade an den Lieferanten mit der bereits bekannten Adresse, die auch im Frachtbrief, (der mit zollamtlicher Ausfuhrbestätigung versehen war) enthalten war, ausgestellt werden. Ganz im Gegenteil musste die Bw. daher davon ausgehen, dass an die richtige Rechnungsempfängerin geliefert wurde."* Dieses Vorbringen bedeute, dass der Bw. bei Bestellung nicht klar gewesen sei, an wen sie die Ware verkaufe.

Die Bw. gab dazu an, ihre Ausführungen in der Berufung seien insofern unklar, als hier unglücklicherweise das Wort "Lieferant" verwendet worden sei. Richtigerweise müsse es natürlich lauten, dass die Rechnung an den Kunden ausgestellt werden sollte. Hier sei gemeint, dass die Rechnung an den Kunden, an den geliefert worden sei, ausgestellt worden sei. Dass diese Rechnung gerade an den Kunden, an den geliefert worden sei, ausgestellt

habe werden sollen, habe natürlich keine Verdachtsmomente erregen können. Das Vorbringen bedeute nicht, dass der Bw. nicht klar gewesen sei, an wen geliefert werden sollte. Es sei vereinbart worden, dass dabei an die C-Ltd. geliefert habe werden sollen. Dies sei dann auch ausgeführt worden. Wie die Bw. bereits dargestellt habe, könne es ihr nicht angelastet werden, wenn der Spediteur, der vom Kunden der Bw. beauftragt worden sei, dann ein rechtswidriges Verhalten setze. Die Bw. habe dem Spediteur jedenfalls die Ware mit dem Auftrag, sie dem Kunden C-Ltd. zu überbringen, übergeben. Genau das sei ja auch bei der Bestellung klar gewesen.

▪ Besprechung 7. April 2008:

An dieser Besprechung nahmen Herr CG (CG), Mitarbeiter der Bw., ein steuerlicher Vertreter der Bw. und der Referent des UFS teil.

Der Referent wies darauf hin, dass die Anerkennung von Vorsteuern nur aus den im Bericht der Außenprüfung vom 9. Oktober 2006 genannten Eingangsrechnungen von der G-GmbH berufungsgegenständlich seien. Laut steuerlichem Vertreter habe es auch Lieferungen von der G-GmbH gegeben, die nicht zur Gänze an die C-Ltd. weitergeliefert worden seien. Deswegen sei die G-GmbH von der Bw. als normaler, unverdächtiger Lieferant erkannt worden und es habe kein Verdacht aufkommen können. Laut Referent sei davon auszugehen, dass die im Bericht der Außenprüfung genannten 21 Eingangsrechnungen von der G-GmbH zu 100% an die C-Ltd. weitergeliefert worden seien. Die Bw. kündigte die Vorlage einer Aufstellung betreffend Lieferungen der G-GmbH an die Bw., die an andere Kunden als die C-Ltd. weitergeliefert worden seien, erstellt für den Zeitraum 1. Jänner bis zum Ende der Geschäftsbeziehung mit der G-GmbH im September 2002, an. Weiters wolle die Bw. nachforschen, ob an die C-Ltd. gelieferte Waren auch von anderen Lieferanten außer der G-GmbH bezogen worden seien.

Auf die Frage, welche Garantie- oder Gewährleistungsfälle es konkret gegeben habe, verweise Herr CG auf das Lieferantenstammblatt Beilage ./15, Punkt "RMA-Handling" und dass die Gewährleistungs- und Garantiefälle bereits bei Eingang der Geschäftsbeziehung mit der G-GmbH abgeklärt worden sei. "RMA" bedeute Return Material Authorization. Es sei normal, dass Gespräche mit Lieferanten auch im Rahmen von Jahresgesprächen stattfinden und dabei relevante administrative Gegenstände erörtert würden, so auch im Fall der Beilage ./16, ein Besprechungsprotokoll vom 6. März 2002. So sei im Zuge eines "Finetunings" die Frist 10 Tage auf 15 Werktage verlängert und eine Verpflichtung der G-GmbH zur Ausstellung einer Gutschrift, die zuvor nicht ausdefiniert gewesen sei, aufgenommen worden.

Weiters werde die Bw. bekannt geben, von wem sie die "Certificates" vom 21. Februar und 28. März 1994 erhalten habe. Der Referent verwies auf das lange zurück liegende Datum dieser Unterlagen.

- Schreiben der Bw. an den UFS vom 14. Mai 2008:

Die Bw. wies darauf hin, dass der Referent des UFS in der Besprechung zu Recht darauf hingewiesen habe, dass es im Bericht der Außenprüfung vom 9. Oktober 2006 nur um die Anerkennung von Vorsteuern der dort genannten Eingangsrechnungen gehe. Die Bw. habe allerdings darauf hingewiesen, dass tatsächlich der gesamte Geschäftsverkehr der G-GmbH zu beleuchten sei, da erst dann festgestellt werden könne, ob auf Seiten der Bw. ein entsprechender Verdacht habe aufkommen müssen, dass es sich hier möglicherweise um Steuerbetrug handeln könnte. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sei der Vorsteuerabzug nur dann zu verweigern, wenn ein entsprechender Verdacht vorgelegen sei.

Dass die G-GmbH von der Bw. nicht nur in dem gegenständlichen Zeitraum sondern auch bereits davor als normaler und unverdächtiger Lieferant angesehen worden sei, werde durch die nun vorgelegten Urkunden noch einmal untermauert. Diese Urkunden seien Auszüge aus dem Kunden- und Debitorenverwaltungsprogramm der Bw., die die einzelnen Transaktionen nachweisen könnten.

Konkret könne die Bw. nachweisen, dass an die C-Ltd., die in das vermeintliche Karussell eingebunden gewesen sein soll, nur ein Bruchteil der Waren, die von der G-GmbH bezogen worden seien, weitergeliefert worden seien. Mit dem normalen, handelsüblichen Aufschlag seien auch viele andere Kunden der Bw. mit Waren der G-GmbH bedient worden. Ebenso sei bei dem Lieferanten G-GmbH eine handelsübliche Anzahl an Retourwaren und Reklamationen festgestellt worden.

1. Eingangs lege die Berufungswerberin dazu zwei Übersichtsgrafiken vor, die von der Bw. nun erstellt worden seien und die plastisch greifbar darstellen würden, dass der Anteil der Waren, die an die C-Ltd. verkauft worden seien, nur ein geringes Ausmaß im Vergleich zu den gesamten Wareneinkäufen bei der G-GmbH darstellen würden. In einer Übersichtstabelle ./A seien die Umsätze dabei nach Monaten dargestellt worden. Dabei sei klar erkennbar, dass es zwar einen deutlichen Einkaufsumsatzanstieg mit der G-GmbH gegeben habe, dieser aber nur zu einem verschwindend geringen Anteil an die C-Ltd. weitergegeben worden sei. Vielmehr sei daraus erkennbar, dass offenbar Waren günstig von der G-GmbH hätten eingekauft und an eine breite Palette von Kunden verkauft werden können.

2. In der nächsten Grafik (Beilage ./B) lege die Bw. die einzelnen Wareneingänge der G-GmbH gegen die einzelnen Warenausgänge der C-Ltd. in Stückzahlen vor. Auch dabei sei erkennbar,

dass zwar immer wieder eine große Anzahl von CPU's an die C-Ltd. verkauft worden seien, dies aber nicht mit den Einkäufen bei der G-GmbH übereinstimme. Weiters sei daraus erkennbar, dass bereits einen erheblichen Zeitraum zuvor ein signifikanter Anteil an CPU's bei der G-GmbH bezogen worden sei. Dies zu einem Zeitpunkt, als noch gar keine Waren an die C-Ltd. weitergegeben worden seien.

3. Die Bw. lege zu diesen Grafiken auch die dahinter stehenden Zahlen als Beilage ./C (Einkaufs- und Verkaufssummen 2002) und ./D (stückzahlenmäßige Darstellung der Wareneingänge) vor. Besonders in der Beilage ./D sei ersichtlich, dass hier kein Verdacht bei der Bw. habe aufkommen müssen: Nur ein geringer Teil der Lieferungen, die von der G-GmbH gekommen seien, seien an die C-Ltd. weitergegangen. Es sei aus dieser Aufstellung auch erkennbar, dass sehr oft Lieferungen der G-GmbH nur zum Teil an die C-Ltd. weitergesendet bzw. gesplittet und die Waren auch an andere Kunden gesendet worden seien. In einigen wenigen Fällen handle es sich tatsächlich um dieselbe Stückzahl, diese Sendungen seien aber lediglich wenige. Es habe daher bei der Bw. kein Verdacht aufkommen müssen, dass hier möglicherweise ein Karussell bzw. ein Steuerbetrug vorliege.

4. Die Bw. lege weiters eine angefertigte Übersicht (Beilage./E) vor, in der in Prozenten dargestellt werde, wie hoch der Anteil der an die C-Ltd. gegangenen Waren tatsächlich gewesen sei. Insgesamt seien nur 16,96% der von der G-GmbH eingekauften CPU's an die C-Ltd. weitergegeben worden. Selbst wenn nur das Jahr 2002, in dem an die C-Ltd. geliefert worden sei, herausgegriffen werde, seien lediglich 24,05% der von der G-GmbH bezogenen CPU's an die C-Ltd. weiterverkauft worden. Ein Anteil von 24,05% eines Kunden möge zwar nicht gering erscheinen, sei jedoch keineswegs auffällig. Die Bw. werde noch darlegen, dass es in anderen Fällen und bei anderen Produkten ebenso Kunden gegeben habe, die einen weitaus höheren Anteil an Waren bezogen hätten.

Der Anteil von 24,05% im Jahr 2002 bzw. der Gesamtanteil von 16,96% an Waren, die von der G-GmbH bezogen worden seien, lasse nicht nur erkennen, dass hier möglicherweise kein Steuerkarussell vorgelegen sei sondern jedenfalls auch, dass der Bw. keineswegs ein Verdacht habe kommen müssen. Bei Anteilen, die nahe 100% seien, sei wohl ein Verdacht anzunehmen. Im konkreten Fall sei allerdings nicht einmal ein Fünftel der Ware, die von der G-GmbH bezogen worden sei, an die C-Ltd. weitergegeben worden. Wo hier ein Verdacht auf ein Steuerkarussell vorliegen soll, könne nicht erkannt werden.

5. Zur Bestätigung dieser Zahlen lege die Bw. Screenshots und somit Auszüge aus dem Kunden- und Debitorenverwaltungsprogramm vor. Beilage./F stelle einen Auszug hinsichtlich des Lieferanten G-GmbH (unter Angabe der Nummer) und die Gesamtumsätze mit diesem Lieferanten dar. In Beilage ./G seien die gesamten verkauften Stück an CPU's im Jahr 2002

enthalten. Die Auszüge und Zahlen aus dem Debitorenprogramm würden zur Untermauerung der graphischen Darstellungen der Bw. dienen, in denen diese Zahlen bereits aufbereitet worden seien.

6. Zum Beweis dafür, dass nur ein Teil der Waren, die von der G-GmbH bezogen worden seien, an die C-Ltd. weitergegangen und der erhebliche größere Teil auch an andere Kunden geliefert worden sei, lege die Bw. auszugsweise verschiedenen Artikel-Nachverfolgungen vor. Diese Artikelverfolgungen seien aus mehreren Monaten des Jahres 2002 entnommen worden. Daraus sei erkennbar, dass die Waren, die zu einem bestimmten Artikel von der G-GmbH bezogen worden seien, an verschiedene Kunden weitergegeben worden seien. Zu den jeweiligen Artikeln, deren Nummern gelb markiert seien, lege die Bw. die Empfängerliste vor. Dies alles seien exemplarische Darstellungen (Artikel-Nachverfolgungen Beilagen ./H bis ./R).

7. Die Bw. lege zwei weitere Belege dazu vor, die beweisen würden, dass es auch nach Wegfall der C-Ltd. im September 2002 noch Geschäftskontakt und Lieferungen mit der G-GmbH gegeben habe. Dies stelle ebenso einen Beweis dafür dar, dass der Bw. kein Verdacht angesichts der Tätigkeit der G-GmbH habe kommen müssen (Artikel-Nachverfolgungen Beilagen ./S und ./T).

8. Wiederum zur Untermauerung der aufgearbeiteten Daten in den Grafiken, die von der Bw. im laufenden Verfahren erstellt worden seien, um die Zahlen verständlich zu machen, lege die Bw. die unbearbeiteten Rohdaten aus dem Kundenverwaltungsprogramm vor. In Beilage ./U stelle die Bw. sämtliche Verkaufsumsätze an die C-Ltd. dar. Dabei seien alle einzelnen Bestellungen zu jedem einzelnen Beleg nachvollziehbar und aufgelistet. Ebenfalls seien zu jedem einzelnen Beleg die Marge und der Preis aufgelistet. Die einzelnen Ziffern seien dabei bereits in Excel-Listen dargestellt und enthalten. Die Bw. lege die einzelnen Auszüge aus dem Kundenprogramm somit als Konvolut./U (Screenshots) vor.

9. Im Beilagenkonvolut ./V lege die Bw. die Zahlen vor, die hinter den Grafiken für die Einkaufsumsätze bzw. die Wareneingänge der G-GmbH stünden. Dabei lege die Bw. die Gesamtumsätze mit der G-GmbH und ebenso die einzelnen Listen hinsichtlich jedes einzelnen Produkts, das von der G-GmbH bezogen worden sei, vor. Von der G-GmbH seien dabei hauptsächlich CPU's bezogen worden, gleichzeitig auch angegebene Netzkarten und angegebene DVD-Laufwerke. Allein aus diesem Zahlenmaterial ergebe sich, dass die G-GmbH im Bereich der CPU's als ein guter Lieferant habe angesehen werden können, mit dem umsatzstarke Geschäfte abgewickelt worden seien. Auch hier habe der Bw. kein Verdacht aufkommen müssen und aufkommen können.

10. Offen sei auch noch die Frage, ob Waren, die an die C-Ltd. geliefert worden seien, auch von anderen Lieferanten außer der G-GmbH bezogen worden seien. Die Bw. führe dazu aus, dass sich dies insbesondere [aus] der Liste Beilage ./D ergebe, wonach nicht immer die gleichen Mengen sondern auch größere Mengen an die C-Ltd. geliefert worden seien. Tatsache sei, dass die Bw. auch von anderen Lieferanten Waren und auch CPU's bezogen habe, wenn auch nicht in dem Umfang, wie dies von der G-GmbH geschehen sei. Ob tatsächlich exakt die Waren der G-GmbH oder die Waren von anderen Lieferanten an die C-Ltd. weitergeliefert worden seien, lasse sich aus dem Kundenverwaltungsprogramm heute nicht mehr nachvollziehen.

11. Ein weiterer Beleg dafür, dass die G-GmbH als normaler Lieferant habe angesehen werden können und bei den Lieferungen durch die G-GmbH kein Verdachtsmoment habe aufkommen können, seien die Garantien und Gewährleistungsfälle bei Waren, die von der G-GmbH geliefert worden seien. Insgesamt würde sich eine Rücklieferungsquote von Waren der G-GmbH von 1,46% an CPU's ergeben. Für CPU's der Marke Intel habe es eine Rücklaufquote von 0,22% gegeben. Dies liege daran, dass das Unternehmen Intel eine für Kunden angenehme Garantiepolitik habe, die dazu führe, dass fehlerhafte Produkte der Marke Intel direkt mit Intel abgewickelt werden könnten.

Bei der Gesamtquote von 1,46% habe die Bw. keinen Verdacht schöpfen müssen. Die Bw. lege dazu Beilage ./W vor, die eine Übersichtstabelle der Fehlerquote bei CPU-Prozessoren eines vergleichbaren Unternehmens im IT-Großhandel darstelle. Diese Übersicht einer Konzerngesellschaft gebe eine Ausfallsquote von 1,586% und entspreche somit in etwa der Ausfallsquote der Lieferungen der G-GmbH. Die Ausfallsquote der G-GmbH sei somit nicht Verdacht erregend. Dass tatsächlich auch Waren der G-GmbH fehlerhaft gewesen seien und somit zurückgekommen seien, ergebe sich aus Beilage ./X. Wenn diese Waren tatsächlich in ein Steuerkarussell eingebunden worden wären, wieso seien sie dann als fehlerhaft zurückgekommen? Auch diesbezüglich habe der Bw. kein Verdacht kommen müssen.

12. Zur Untermauerung dieser Zahlen lege die Berufungswerberin das Beilagenkonvolut ./Y vor. Aus diesen Unterlagen ergebe sich, dass jede einzelne Reklamation gesondert erfasst und gesondert behandelt worden sei. Die Reklamationen seien anschließend an die Lieferantin G-GmbH weitergegeben und von dieser entgegengenommen worden. Die Summe dieser erfassten RMA's (Return Material Authorization) zeige, dass die G-GmbH von der Bw. wie jeder andere Lieferant angesehen und behandelt werde. Wenn die G-GmbH tatsächlich im Verdacht stehen sollte oder tatsächlich als in ein Steuerkarussell eingebunden angesehen werden sollte, wieso sollten sich die Mitarbeiter der Bw. dann die doch erhebliche Mühe machen, die in Beilage ./N dargestellt werde, und jede einzelne Reklamation mit Grund,

Datum und Warennummer darzustellen und zu erfassen? Zudem liege wohl auf der Hand, dass es bei Waren, die in einem Steuerkarussell eingebunden seien, zu keiner Reklamation von einzelnen Produkten bzw. Einzelstücken kommen werde, zumal diese auch zumeist in größeren Einheiten weitergegeben worden seien.

Gerade aus Beilage ./Y sei erkennbar, dass hier kein Verdacht habe aufkommen müssen. Die Beantwortung der Frage aus der Unterredung am 7. April 2008, welche Garantie- oder Gewährleistungsfälle es konkret gegeben habe, könne somit unter Hinweis auf Beilage ./Y erfolgen.

13. Der Bw. sei im erstinstanzlichen Verfahren ebenso vorgeworfen worden, dass ihr durch die signifikanten Umsatzsteigerungen Verdacht hätte kommen müssen. Dieser plötzliche Anstieg des Umsatzes mit einem Lieferanten oder auch mit einem Kunden oder aber auch mit beiden gleichzeitig sei allerdings durchaus nichts Ungewöhnliches. Die Bw. lege dazu wieder Screenshots (Beilage ./Z) aus ihrem Warenverwaltungsprogramm vor, die eine plötzliche Umsatzsteigerung der Bw. mit einem einzelnen Lieferanten bzw. Hersteller von 1999 auf 2000 von S 6,842.425,00 auf S 78,350.759,91 und weiter darstellen würden. Dabei handle es sich aber nicht um einen ungewöhnlichen Lieferanten bzw. Hersteller, bei dem Verdacht hätte aufkommen müssen, sondern um HP [gemeint Hewlett Packard] , einen der weltweit größten Unternehmen in diesem Bereich.

14. Ebenso lege die Bw. Daten für eine nicht berufsgegenständliche andere Lieferantin vor, deren Waren zu einem Großteil an einen einzigen Kunden weitergegangen seien. Auch in diesem Fall habe die Bw. keinen Verdacht schöpfen müssen, obwohl diese Waren in einem Monat zu beinahe 70% an einen nicht berufsgegenständlichen Kunden weitergeliefert worden seien. Die Bw. habe somit auch die Feststellung untermauert, dass diese Weiterlieferung an den Kunden durchaus geschäftsüblich sei und somit keinen Verdacht habe erregen müssen (Beilage ./AA).

Aus den von der Bw. nun in der Ergänzung der in der letzten Unterredung vorgelegten Urkunden ergebe sich ganz klar, dass der Bw. keine Verdachtsmomente hätten kommen müssen. Die G-GmbH, bei deren Umsätzen die Vorsteuer nicht anerkannt worden sei, habe zum damaligen Zeitpunkt von der Bw. ohne jeglichen Verdacht als herkömmlicher Lieferant angesehen werden können. Die Geltendmachung der Vorsteuer erfolge daher zu Recht.

- Vorhalt UFS vom 9. September 2008:

Die Frage des Referenten, von wem die Bw. die "Certificates" vom 21. Februar und 28. März 1994 betreffend die C-Ltd. erhalten habe, insbesondere unter Hinweis auf das bereits lange zurückliegende Datum dieser Unterlagen für Geschäfte des Jahres 2002, blieb

seitens der Bw. unbeantwortet. Deshalb wiederholte der UFS die entsprechende Frage im Vorhalt vom 9. September 2008. Weiters führte der UFS aus, dass nach der Stellungnahme der Bw. vom 14. Mai 2008 samt Beilagen nicht festgestellt werde könne, dass es konkrete Gewährleistungs- oder Garantiefälle aus den berufsgegenständlichen Lieferungen an die C-Ltd. gegeben hätte.

Die Bw. gab dazu in der Stellungnahme vom 18. September 2008 an, es möge korrekt sein, dass aus den von ihr vorgelegten Beilagen nicht hervorgehe, dass konkrete Gewährleistungs- oder Garantiefälle aus den berufsgegenständlichen Lieferungen an die C-Ltd. hätten nachgewiesen werden können. Dies sei auch nicht weiter verwunderlich, weil an die C-Ltd. hauptsächlich Produkte des Produzenten Intel geliefert worden seien. Die Gewährleistungs- und Garantienpolitik des Unternehmens Intel zeichne sich dadurch aus, dass die Garantiefälle meistens nicht mit dem Zwischenhändler, also der Bw., sondern mit Intel selber abgewickelt worden seien. Es sei aus den Beilagen erkennbar, dass auch bei anderen Empfängern von Intel-Produkten eine äußerst geringe Gewährleistungsrate vorliege. Da die erstinstanzliche Behörde allerdings ihre Argumentationslinie, weswegen hier Umsatzsteuer zu leisten sei, gedreht habe und zwar hier nicht mehr die umsatzsteuerbefreiten Ausfuhrlieferungen bezweifle sondern die Vorsteuer wegen Verdachtsmomenten beim Lieferanten nicht anerkenne, müsse richtigerweise der gesamte Lieferant betrachtet werden, bei dem die Vorsteuer nicht anerkannt werde. Der VwGH wie auch der EuGH würden für die Aberkennung der Vorsteuer das Vorliegen von Verdachtsmomenten verlangen, die aber nicht hinsichtlich einzelner Geschäfte sondern lediglich hinsichtlich des Lieferanten gegeben seien. Die Bw. habe dabei umfangreich und genauestens dokumentiert, dass es zahlreiche Gewährleistungs- und Garantiefälle bei der Lieferantin G-GmbH gegeben habe. Wenn es dabei ein Steuerkarussell gegeben hätte bzw. dies von der Bw. zu erkennen gewesen wäre, hätte es wohl auch diese Gewährleistungsfälle nicht gegeben. Gewährleistungsfälle könne es naturgemäß nur geben, wenn die Produkte nicht in einem Karussell seien sondern tatsächlich verwendet würden. Dass es Gewährleistungsfälle gegeben habe, sei dokumentiert. Auch sonst sei kein Grund vorgelegen, weswegen die Bw. Verdacht hätte schöpfen müssen. Aus diesem Grund sei daher die Vorsteuer zu Recht geltend gemacht worden.

Hinsichtlich der Zertifikate habe die Bw. bereits darauf hingewiesen, dass nach nunmehr 14 Jahren nicht mehr nachvollzogen werden könne, woher diese stammen würden. Auf Grund des organisatorischen Prozedere innerhalb der Bw., das diesbezügliche Organigramm sei vorgelegt worden, sei aber davon auszugehen, dass es direkt von den zyprischen Behörden beschafft worden sei. Die Bw. habe daher auch zum damaligen Zeitpunkt alles Mögliche und wirtschaftlich Vernünftige unternommen, um den Kunden zu überprüfen. Auch dabei seien

keine Verdachtsmomente aufgekommen. Nicht mehr beantwortet werden könnte, wann die Bw. diese Zertifikate erhalten habe.

- Berufungsverhandlung:

In der am 30. Juni 2009 über Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Bw. durch ihren nunmehrigen alleinigen Geschäftsführer Herrn KF (KF), den Prokuristen Herrn CG und die beiden Anwälte als steuerliche Vertreter Dr.P (Dr. P) und Dr.W (Dr. W) vertreten. Auf Seiten des FAes nahmen der Finanzamtsvertreter, der Betriebsprüfer und der Gruppenleiter der Betriebsprüfung an der Verhandlung teil.

Eingangs berichtete der Referent des UFS unter Verwendung einer zeichnerischen Darstellung der streitgegenständlichen Warenlieferungen (Geschäftsbeziehungen der involvierten Unternehmen und Warenkreislauf, Beilage ./I), einer tabellarischen Aufstellung der 21 streitgegenständlichen Rechnungen betreffend Einkauf von der G-GmbH und Verkauf an die C-Ltd. (Beilage ./II) und Kopien der drei "Certificates" betreffend die C-Ltd. vom 21. Februar und 28. März 1994 (Beilage ./III) über den Sachverhalt und den bisherigen Stand des Verfahrens. Die Parteien wiederholten ihr bisheriges Vorbringen.

Dr. P führte aus, dass das Finanzstrafverfahren kriminelle Aktivitäten der I-GmbH zu Tage gebracht habe und zwar primär gegenüber ihren eigenen Einkäufern und Lieferanten. Es habe allerdings keinen Konnex der Bw. zu der I-GmbH gegeben. Es sei auch nicht geprüft worden, inwieweit die Bw. ein konkretes Wissen gehabt habe, was sich zwischen G-GmbH und I-GmbH abgespielt habe. Zypern sei bekanntermaßen ein Handelsumschlagsplatz für russische Unternehmen und Unternehmen des GUS-Rechtsraums. Zypern sei eine Sondersteuerregion. Im internationalen Handel sei es durchaus üblich, für Unternehmer derartige Destinationen auszuwählen, um Handelsgeschäfte steuerschonend abzuwickeln. Das sei nichts Außergewöhnliches und könne daher der Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden. Vielmehr handle es sich auch bei den streitgegenständlichen Geschäften um eine normale kaufmännische Gebarung. Es gebe keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Bw. über die Aktivitäten der I-GmbH Bescheid gewusst habe. Es gebe diesbezüglich seitens der Betriebsprüfung keinerlei Feststellungen bzw. Beweisergebnisse. Auch aus der EuGH-Rechtsprechung betreffend "Kittel" gebe es keine Rechtfertigung für eine Haftung. Vielmehr spreche dieses Urteil für den von der Bw. eingenommenen Rechtstandpunkt. "Kittel" fordere den rechtlichen Schluss, dass eine Haftung der Bw. nur dann in Frage käme, wenn sie über Malversationen bei der G-GmbH gewusst habe oder hätte wissen müssen, und zwar aus ganz konkreten, die G-GmbH betreffenden Fakten, die rechtswidriges Handeln der G-GmbH nahe legen würden. Dies sei nach dem vorliegenden Beweisergebnis nicht der Fall.

Der Gruppenleiter der Betriebsprüfung replizierte unter Hinweis auf die Ausführungen im Prüfbericht, dass man seines Erachtens nicht ein einziges Indiz hervorheben könne. Man müsse vielmehr den Gesamtzusammenhang beurteilen: So sei beispielsweise der Abnehmer der Ware genannt worden, man müsse das Ansteigen der Umsätze beachten, die G-GmbH sei ein Ein-Mann-Unternehmen gewesen, welches erst vor kurzem neu gegründet worden sei. Zur Bezahlung im Voraus sei festzuhalten, dass nur in einem einzigen Fall nachgewiesen worden sei, dass die Bw. gegen Vorkassabehaltung geliefert habe. Außerdem sei die Bw. von jedem wirtschaftlichen Risiko entbunden gewesen. Sie habe weder mit der Anlieferung noch der Abholung der Ware zu tun gehabt. Bei der Vielzahl dieser Indizien hätte man feststellen müssen, dass etwas nicht stimme.

Dr. P erwiderte, die bisherigen Ausführungen des Gruppenleiters hätten ergeben, dass die Betriebsprüfung überhaupt nichts Relevantes im Sinne von Indizien für steuerrechtliche Ungeheimheiten in der Hand habe. Er verweise auf seine bisherigen Ausführungen.

Über Vorhalt der Vorsitzenden zu den unterschiedlichen zypriotischen Adressen der C-Ltd. auf den [drei] "Certificates" und den Rechnungen der Bw. verwies Dr. P darauf, dass bei Geschäftsaufnahme im Jahr 2002 [die] "Certificates" acht Jahre alt gewesen seien und eine Adressenänderung in einem solchen Zeitraum nichts Ungewöhnliches darstelle.

Dr. W gab an, es könne heute nicht mehr nachvollzogen werden, von welchem Mitarbeiter [der Bw.] diese "Certificates" eingeholt worden seien.

Laut Dr. P habe sich die Bw. durch diese "Certificates" die rechtliche Existenz [der C-Ltd.] nachweisen lassen.

Laut Betriebsprüfer sei in einem damals aktuellen Registerauszug zu lesen gewesen, dass sich die C-Ltd. mit dem Handel mit Schafwolle befasst habe.

Dr. P protestiere gegen diese Aussage, es handle sich um ein tatsachenwidriges Vorbringen. Erst eine KSV-Abfrage der Betriebsprüfung im Jahr 2004 (AB Seite 835ff) habe ergeben, dass die C-Ltd. mit Schafwolle gehandelt habe. Über dieses Wissen habe Bw. nicht verfügen [können].

Laut Dr. W müsse die Betriebsprüfung für die von ihr angenommenen Verdachtsmomente Nachweise erbringen. Diese seien bisher nicht erbracht worden. Viele Beweise, seien vom UFS und nicht von der Betriebsprüfung aufgenommen worden. Außerdem möchte Dr. W darauf hinweisen, dass folgende Aussagen des Gruppenleiters der Betriebsprüfung im Zuge der Berufungsverhandlung nicht richtig seien:

- 1) Die G-GmbH sei am 15. Jänner 2001 gegründet worden, Dr. W verweise auf Beilage ./15 (Firmenbuchauszug betreffend G-GmbH). Erst ein Jahr nach der Gründung der G-GmbH sei es zu den Geschäften mit der C-Ltd. gekommen.
- 2) Laut Behauptung des Gruppenleiters habe es nur einen Fall einer Vorauszahlung gegeben. Dies sei erst vom UFS thematisiert worden und es sei diese Behauptung definitiv falsch, es könnten von der Bw. noch weitere Beispiele genannt werden.
- 3) Zur russischen Telefonnummer: Die Betriebsprüfung müsse nachweisen, dass es sich um die Nennung einer russischen Telefonnummer gehandelt habe, was nicht erfolgt sei.

Der Gruppenleiter replizierte, die Betriebsprüfung habe es sich nicht leicht gemacht und verwies auf den Umfang des bisherigen Verfahrens. Zur russischen Telefonnummer verweise er auf die niederschriftliche Zeugenaussage von Frau HS. Zur Vorauszahlung wende er ein, dass er nur einen Fall gekannt habe und die anderen nicht. Was den Zeitpunkt der Gründung der G-GmbH anlange, so verweise er auf die ausführliche Darstellung im Prüfbericht.

Herr KF, der gegenwärtige Allein-Geschäftsführer der Bw., führte aus, er sei seit 1984 in dieser Branche tätig. Seit 1996 sei er Präsident des Verwaltungsrates und CEO der Muttergesellschaft der Bw., eines börsennotierten Unternehmens. Die Umsätze [des internationalen Konzerns] im Jahr 2002 von € 600 Mio. seien hauptsächlich in Österreich, Deutschland und der Schweiz erwirtschaftet worden. Von den Umsätzen tätige das Unternehmen etwa 70% mit sogenannten "kritischen Produkten", das seien Harddiscs, CPU's, Memories, Motherboards, Grafikkarten usw. Selbstverständlich wisse man im Konzern von der Gefahr dieser Mehrwertsteuerkarusselle und die Mutter der Bw. könne es sich als börsennotierte Gesellschaft nicht leisten, in solche Geschäfte verwickelt zu sein, weshalb man intern und auch durch externe Prüfung versuche, darauf hinzuwirken, dass nie solche möglichen Fälle auftreten könnten. Es gebe zwei große Absatzgebiete für Produzenten von solchen Geräten (Hardwarekomponenten). Das eine seien die Hersteller von PC's und das andere Distributoren, wie die Bw. in Österreich. Die Eigenart des Marktes sei es, dass man bei allen Komponenten einen relativ schnellen Preisverfall habe. Der Markt funktioniere so, dass die PC-Hersteller zu Beginn des Quartals eine bestimmte Quartalsmenge beim Hersteller verbindlich einkaufen würden. Dieser Preis sei etwa in der Regel 10 bis 15% unter dem Distributionspreis zu Beginn des Quartals. Die PC-Hersteller würden in der Regel etwa 10 bis 20% mehr Komponenten bestellen, als sie wirklich verbauen würden. Diese Komponenten würden die PC-Hersteller sofort bei den ersten Lieferungen in den Markt über sogenannte "Graumärkte" mit einer bestimmten Marge verkaufen. Die Distributoren würden über diese Graumärkte günstige Komponenten kaufen und hätten einen Preisvorteil für eine gewisse Zeit, weil gegen Ende des Quartals die Distributoren wieder tiefere Preise vom Hersteller bekommen würden, weil die Preise gegen Quartalsende

fallen würden. Üblicherweise würden diese Überproduktionen über kleine Gesellschaften am Markt verkauft, weil das anonym gemacht werden müsse. Zum Beispiel wolle Dell nicht, dass Intel weiß, dass ein bestimmter Prozentsatz der Produktion, die sie günstig erhalten haben, wieder über Graumärkte abgesetzt werde. Es wäre sehr schwierig gewesen, die G-GmbH zu entlarven. Die Kleinheit dieser Firma falle nicht auf, ebenso wenig der Umsatz, das seien Standards gewesen. Standard sei es gewesen, dass man über solche Kleinfirmen regelmäßig Überproduktionen kaufen hätte können. Die von der Betriebsprüfung ins Treffen geführten Umstände seien für diesen speziellen Markt nicht auffällig.

Über Einwand des Betriebsprüfers, dass die G-GmbH gleichmäßig geliefert habe und sämtliche Anfragen von der C-Ltd. jeweils durch Einkäufe bei der G-GmbH gedeckt worden seien und dies ein Karussellgeschäft betreffe, gab Herr KF an, dass an die C-Ltd. ca. 24% im Jahr 2002 und im Gesamtzeitraum rund 16% geliefert worden seien. Diese Zahlen seien für die Bw. unauffällig, weil sie zB in der Schweiz ein Geschäft hätte, wo für einen Kunden 80% dieses Umsatzes weitergegeben worden sei, und zwar an die Schweizer Post und Telekom. Es sei branchenüblich, gegen Vorkasse zu liefern. Die Bw. sei ein Komponentenhandelshaus. Zweimal im Jahr sei ein offizielles Reviewmeeting durchgeführt worden, bei dem Veränderungen zum Budget, zur Lieferanten- und Kundenstruktur angeschaut, interne und organisatorische Fragen behandelt und die strategische Entwicklung festgelegt worden seien. Das sei mit allen 20 Firmen des Konzerns regelmäßig durchgeführt worden. Auch habe sich Herr KF persönlich, in der Regel in den Quartalen, in den Gesellschaften über den Ablauf der Geschäfte informiert.

Über Frage des Beisitzers von der Wirtschaftskammer, ob die Nennung des Abnehmers durch den Lieferanten branchenüblich sei und worin die Wertschöpfung bestanden habe, gab Herr KF an, die Wertschöpfung sei auf die Lagerhaltung und die Feinverteilung, sowie die RMA-Abwicklung (Gewährleistung, Garantieabwicklung) reduziert. Die Leistung der Bw. sei die Auslieferung von allen Komponenten, die für einen PC benötigt würden. Die Bw. liefere nicht an den Endbenutzer sondern nur an Händler und Wiederverkäufer. Es sei üblich, dass laufend Abnehmer genannt würden, weil die Hersteller nicht über die Logistik verfügen würden und dieses Geschäft auch nicht machen wollten.

Laut Dr. P sei es generell nichts Ungewöhnliches, dass man einen potentiellen Abnehmer genannt bekomme.

Dr. W verweise exemplarisch auf die bereits vorgelegten Beilagen ./11, 12 und 13 (E-Mails von Microsoft und Canon an die Bw. mit dem Inhalt, Produkte dieser Unternehmen an bestimmte Kunden zu liefern). Bei der G-GmbH handle es sich um ein kleines Unternehmen, welches nicht in der Lage gewesen sei, viele Abläufe selbst durchzuführen. Zu den notwen-

digen Aufgaben und Abläufen des Distributors wie bei der Bw., werde nochmals auf Beilage ./2 (Ablauf-Diagramm vom Bestellungseingang bis zur Auslieferung) verwiesen.

Laut Prüfer seien bei Karussellgeschäften die Pakete nur durchgeschleust und keine derartigen Distributionsleistungen vorgenommen worden.

Laut Herrn KF handle es sich bei einem Streckengeschäft um ein übliches Geschäft.

Der Prüfer verwies auf die Aussage des damaligen Geschäftsführers RH, wonach dieser bei den Geschäften "Bauchweh" gehabt habe.

Laut Dr. W könne die Behauptung, dass der gesamte Umsatz an die C-Ltd. von der G-GmbH gekommen sei, nicht nachgewiesen werden. Die Bw. haben es selbst versucht herauszufinden, es könne aber aus heutiger Sicht nicht mehr rekonstruiert werden. Beweispflichtig sei die Betriebsprüfung. Die Behauptung, dass der Umsatz von der G-GmbH nicht sprunghaft, sondern gleichmäßig gewesen sei, sei unrichtig. Er verweise auf die neu vorgelegte Beilage ./IV betreffend Wareneingänge G-GmbH, die zum Akt genommen wurde.

Die Frage des Referenten, ob die Bw. an die C-Ltd. außer den 21 berufungsgegenständlichen Geschäftsfällen noch andere Waren geliefert habe, wurde vom Prokuristen der Bw., Herrn CG, damit beantwortet, dass ausgeschlossen werden könne, dass im Jahr 2002 noch andere Geschäfte außer den streitgegenständlichen mit der C-Ltd. getätigt worden seien.

Der damalige Einkaufsleiter und Vorgesetzte von AT, Herr GD, sagte als Zeuge einvernommen aus, er sei damals die meiste Zeit im Ausland gewesen und habe diese Themen, was das operative Geschäft anbelange, nur vertretungsweise gemacht. Die Bw. habe Frau HS als für die Exportkunden zuständige Mitarbeiterin gehabt. Die damalige Annahme von Herrn GD sei gewesen, dass der Kunde C-Ltd. über diese Exportmitarbeiterin zur Bw. gekommen sei. Im Zuge der Ermittlungen habe sich ergeben, dass ein Karussell am Laufen gewesen sei, Herr GD habe aber keine Ahnung davon gehabt.

Über Frage von Dr. W, wie eine Distribution funktioniere, welche Aufgabe der Distributor habe und ob es damals Auffälligkeiten bei G-GmbH und C-Ltd. gegeben habe, gab Herr GD an, ein Distributor handle im größeren Umfang mit Computerbauteilen. Der Distributor kaufe die Bauteile beim Hersteller direkt ein, wenn Verträge vorhanden seien. Wenn keine Verträge vorhanden seien, bediene man sich des globalen Beschaffungsmarktes. Das treffe auch auf die Kunden der Bw. zu. Zum Kunden [gemeint: C-Ltd.] könne Herr GD wenig sagen. Es habe Postengeschäfte im größeren Umfang gegeben, das sei keine Auffälligkeit.

Über Frage von Dr. W, ob die Nennung des Namens eines Kunden auffällig sei, gab Herr GD an, es könne schon passieren, dass das vorkomme. Er könne sich durchaus vorstellen, dass man dies so machen könnte. Es könnten logistische, finanzielle Gründe und Administrationsvereinfachungen der Anlass dafür sein, wenngleich er im konkreten Fall nicht sagen könne, dass es so gelaufen sei.

Über Frage von Dr. W, ob die G-GmbH bzw. Frau GH bekannt gewesen sei, gab Herr GD an, er habe die G-GmbH nicht gekannt. Frau GH sei in der Branche bekannt gewesen, persönlich habe er sie nicht gekannt.

Über Befragen durch den Referenten zu einem Geschäftsessen gab Herr GD an, dass [neben Herrn GD und Frau GH] auch Herr AT und Frau SR, die er schon von vorher gekannt habe, dabei gewesen seien. Die Geschäftsbeziehung müsse schon einige Zeit gelaufen sein, an den genauen Zeitpunkt des Geschäftsessens könne er sich nicht mehr erinnern. Er könne sich auch nicht mehr daran erinnern, was besprochen worden sei.

Über Frage von Dr. W, ob Frau GH als auffällig bekannt oder ob sie obskur gewesen sei, gab Herr GD an, ihm sei nichts Negatives bekannt gewesen.

Der Referent verlas die Aussage von Herrn GD vom 26. Februar 2003 und Herr GD gab an, dass er seine damalige Aussage aufrecht halte.

Über Frage von Dr. W, wenn ein neuer Lieferant komme, ob da ein System angelegt werde, wie und welche Voraussetzungen es gegeben habe, gab Herr GD an, die Bw. habe ein Lieferantenlistungsverfahren gehabt, bei welchem Handelsregister und Gewerbeschein überprüft worden seien. Die Daten seien von einer 2. Instanz im Haus überprüft worden. Bei Lieferanten, bei denen angenommen worden sei, dass Ware importiert werde, sei auch eine Unbedenklichkeitserklärung eingefordert worden, die firmenmäßig habe gezeichnet werden müssen. Es sei ein zweistufiger Prozess gewesen, bei dem vom Einkauf der Lieferanten-vorschlag gekommen sei. Die erforderlichen Unterlagen seien eingefordert und die Daten von der Buchhaltung oder Geschäftsleitung überprüft worden. Dann sei das "ok" gekommen, dass mit diesem Lieferanten Geschäfte abgewickelt werden [könnten].

Über Vorhalt Beilage ./15 durch Dr. W gab Herr GD an, es handle sich um ein Lieferantenstammblatt, in dem die Lieferantendaten eingegeben werden müssten. Es enthalte Beschreibungen zu operativen Prozessen, die von Frau GH gezeichnete Unbedenklichkeitserklärung und den Handelsregisterauszug (Beilage ./15 wurde von der Bw. mit Stellungnahme vom 27. März 2008 vorgelegt).

Dr. P beantragte die Einholung eines Sachverständigengutachtens über übliche Vorgänge im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahre 2002 zum Beweis dafür, dass etwa 10% des Handelsvolumens von solchen Distributoren nicht von Herstellern oder Generalimporteuren zugekauft worden seien, sondern über sogenannte "Graumarktkanäle", die die Mehrmengen der Komponenten, die PC-Hersteller von den Komponentenherstellern bezogen hätten, im weltweiten Computerkomponentengroßhandel weiterverteilt hätten. Das beantragte Gutachten diene zum Beweis dafür, dass alle oder faktisch alle von der Betriebsprüfung ins Treffen geführten Indizien die angeblich das "Wissen Müssen" begründen würden, in dieser Branche des Distributionshandels im Jahr 2002 ganz normale Phänomene gewesen seien, die immer wieder im normalen Geschäftsgang aufgetreten seien. Aus diesem Grunde habe das Auftreten solcher Aspekte nicht zu einer Wahrnehmung einer steuerrechtlichen Problemsituation und auf Grund der Üblichkeiten des Auftretens solcher Aspekte auch nicht zu einem "Wissen Müssen" geführt.

Dr. W brachte zusammenfassend zur bisherigen EuGH-Judikatur vor wie in den vorgelegten Schriftsätzen und verwies auch auf die Entscheidung des UFS Wien zu RV/2014-W/2004. In dieser Entscheidung habe der UFS klare Verdachtsmomente definiert. Diese Verdachtsmomente würden im gegenständlichen Fall keineswegs vorliegen, vor allem nicht kumuliert. Weiters verweise Dr. W auf den Artikel von Tumpel, SWK 31/2006, S 872. Außerdem verweise Dr. W auf die Entscheidung des UFS Linz zu RV/1476-L/2007, in der klar gesagt werde, dass die Verdachtsmomente wie im Falle der Bw. die fehlende Adresse durch entsprechende Feststellungen untermauert werden müssten. Derartige Feststellungen seien von der Betriebsprüfung bzw. von der Finanzbehörde I. Instanz zu treffen.

Weiters werde auf die Erwägungen in Randnummer 51 im EuGH-Urteil "Kittel" verwiesen.

Laut Dr. W sei eine nachträgliche Einholung einer KSV-Auskunft im Jahr 2004, wonach das Unternehmen [C-Ltd.] 2004 mit Schafwolle gehandelt habe, sicherlich nicht ausreichend, um die Verdachtsmomente im Jahr 2002 objektivierbar nachzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

a) I-GmbH als "missing trader"

Die I-GmbH wurde laut offenem Firmenbuch am 21. April 2001 errichtet. Der jeweils einzige Gesellschafter war zugleich auch der einzige Geschäftsführer:

	Gesellschafter = Geschäftsführer
ab Gründung	MS (MS)

ab Juni 2001 FM (FM)

Der Wechsel von Gesellschafter und Geschäftsführer wurde am 15. Juni 2001 angemeldet und am 19. Juni 2001 im Firmenbuch eingetragen. Zu beachten ist jedoch, dass auf Grund eines durch einen öffentlichen Notar errichteten Treuhandvertrages vom 5. Juni 2001 FM nur Treuhänder von MS war. FM ist in der Zwischenzeit verstorben, MS ist untergetaucht und sein gegenwärtiger Aufenthalt nicht bekannt.

Die I-GmbH wurde am 15. September 2005 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht (§ 40 FBG).

Die I-GmbH gab gegenüber dem für sie zuständigen Finanzamt (dieses ist nicht zugleich auch für die Bw. zuständig) für das Jahr 2001 eine Umsatzsteuerjahreserklärung und für 2002 nur Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Das Finanzamt erließ für 2001 einen erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheid, für das Jahr 2002 schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Wesentlichen in Höhe der Umsatzsteuervoranmeldungen (geringe Differenz der Umsatzsteuerschuld gegenüber den Voranmeldungen nur € 90,11):

Bescheiddatum	15. Juli 2002	1. Dezember 2005
Umsatzsteuer für das Jahr	2001	2002
	S	€
Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstige Leistungen	3.808.367,00	2.128.900,00
20% Normalsteuersatz	761.673,40	425.780,00
Summe Umsatzsteuer	761.673,40	425.780,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-39.199,95	-406.800,00
Einfuhrumsatzsteuer	-663.776,00	
Zahllast	58.697,45	18.980,00

Betreffend das Jahr 2002 ist im Gesamtbetrag der Vorsteuern auch die Einfuhrumsatzsteuer enthalten.

- fingierte Eingangsrechnungen (Deckungsrechnungen):

Aus einer Dokumentation "Verzollungen", angefertigt von einem Mitarbeiter des Zollamtes Wr. Neudorf, ergibt sich:

Die I-GmbH erhielt die CPU's von einer unbedenklichen AF-Ltd.. (AF-Ltd.) aus Hong Kong, nahm jedoch die Ware auf Grund fingierter Eingangsrechnungen (Deckungsrechnungen) einer AN-Inc. (AN-Inc.), mit Angabe von zwei Adressen auf den Rechnungen in Wilmington, USA, und Limassol, Zypern, in Höhe eines geringeren Einkaufspreises in ihr Rechenwerk auf. Als Beispiel wird angeführt:

	Rechnungsdatum	Stück CPU's	Einzelpreis USD	Gesamtpreis USD
Rechnung von der AF-Ltd., Hong Kong,	14. Mai 2002	864	180,00	155.520,00
		<u>864</u>	<u>182,50</u>	<u>157.680,00</u>

		1.728		313.200,00
Deckungsrechnung von der AN-Inc., USA/Zypern	13. Mai 2002	1.728	2,75	4.762,00

Die Rechnung vom 14. Mai 2002 der AF-Ltd. aus Hong Kong (Dokumentation Seite 9) über die oa. Ware zum Gesamtpreis USD 313.200,00 weist als Empfänger eine Y-Corp.. (Y-Corp.) mit derselben Adresse in Limassol, D-Court, Zypern, aus, die auch in den Ausgangsrechnungen der Bw. für die C-Ltd. angegeben ist. Laut Packing List der AF-Ltd. (Dokumentation Seite 10) ist die Ware in zwei Kartons verpackt. Auf Grund derselben Frachtbrief(Air Way Bill)-Nummer ...146 auf den nachfolgend genannten Unterlagen ergibt sich: Die Ware (1.728 Stück electronic parts, CPU's, zwei Behälter zusammen 52,5kg) langte laut Frachtbrief (Air Way Bill) vom 14. Mai 2005 am Flughafen Wien ein. In der von der von Spedition B (selber Name wie in Wien) Globistics Ltd. in Hong Kong ausgefüllten House Air Way Bill ist die AF-Ltd. in Hong Kong als Shipper und die Y-Corp. in Zypern als Consignee angeführt (Dokumentation Seite 11). Laut Zollpapier vom 15. Mai 2002 (Dokumentation Seite 6) wurde die Ware zunächst zollfrei ("Anmeldung T 1") von der Spedition B in Wien zu einer Spedition F (F) in Wien verbracht. Der ursprünglich genannte Empfänger I-GmbH ist auf dem Formular durchgestrichen. Einem weiterem Zollpapier vom 4. Juni 2002 (Dokumentation Seite 3) ist zu entnehmen, dass die Ware (2 Kartons Computerteile) vom angegebenen Versender AN-Inc. in Wilmington, USA, an die Empfängerin I-GmbH in Österreich um einen angegeben Preis von nur mehr USD 4.762,00 gegangen ist. Diesem Zollpapier liegt die oa. fingierte Eingangsrechnung (Deckungsrechnung) der AN-Inc. in Zypern vom 13. Mai 2002 (Dokumentation Seite 5) an die I-GmbH, zu Handen Spedition B in Wien (unter Angabe des Namens KH) zu Grunde, laut der die 1.728 Stück Computerbauteile vorgeblich an die I-GmbH um USD 4.762,00 verkauft worden seien.

Aus den genannten Unterlagen ergibt sich, dass die 1.728 Stück CPU's aus der von der AF-Ltd. aus Hong Kong an die Y-Corp. in Zypern ausgestellten Rechnung am Flughafen Wien einlangten und durch die Spedition B nach Wien zur I-GmbH geschleust wurden:

Bei der Einfuhr nach Österreich wurde im Zollpapier vom 4. Juni 2002 (Dokumentation Seite 3) die AN-Inc. als Versender und die I-GmbH als Empfänger angegeben (Laut Zollpapier: Lieferbedingungen: Wilmington, Währung und in Rechnung gestellter Gesamtbetrag: USD 4.762,00). Auf Grund der Rechnung der AN-Inc. und des genannten Zollpapiers wurden die 1.728 Stück CPU's nach Österreich eingeführt und in das Rechenwerk der I-GmbH zum niedrigeren Einkaufspreis und damit auch mit niedrigerer Zollschild und niedrigerer Einfuhrumsatzsteuer aufgenommen.

Dass es sich bei den Eingangsrechnungen von der AN-Inc. (USA/Zypern) um fingierte Rechnungen handelt, ergibt sich auch daraus, dass bei einer Hausdurchsuchung am 19. Jänner 2007 an der Anschrift der C-Ltd. (laut Ausgangsrechnungen der Bw.) in Limassol, D-Court, Firmenstempel nicht nur der C-Ltd. sondern auch der AN-Inc. entdeckt wurden (Bericht Zollamt an das Landesgericht Wien, AB Seite 799ff). Bei der genannten Adresse handelte es sich laut Bericht um die Privatwohnung von RM, bewohnt auch von dessen Ehefrau und den zwei Kindern. Bereits in einem Mietvertrag über eine Wohnung in 1060 Wien aus dem Jahre 1999 gab RM diese Anschrift in Limassol, Zypern, als seine Wohnadresse an.

- fingierte Ausgangsrechnungen:

In einem zweiten Schritt stellte die I-GmbH fingierte Ausgangsrechnungen (ebenfalls Deckungsrechnungen) an zwar existente Unternehmen in Österreich aus, die die Ware und Rechnung jedoch nie bestellt und auch nie erhalten haben. Zu diesen Deckungsrechnungen führte das Hauptzollamt Wien ein umfangreiches Auskunftersuchverfahren durch und schrieb 35 in den Deckungsausgangsrechnungen genannte Unternehmen an. Nur ein angeschriebenes Unternehmen gab keine Auskunft. Sämtliche anderen 34 Unternehmen gaben schriftlich an, dass sie die I-GmbH nicht kennen und die in den Rechnungen bezeichneten Waren nicht eingekauft haben (Ordner "Auskunftersuchen" betreffend I-GmbH des Hauptzollamtes Wien im Karton der bei der I-GmbH beschlagnahmten Geschäftsunterlagen).

Auf Grund des zu geringen Verkaufspreises in den Deckungsausgangsrechnungen ergibt sich eine rechnerisch geringe "Umsatzsteuerschuld" der I-GmbH.

- tatsächliche Lieferung an die G-GmbH (Schwarzrechnungen):

Neben den fingierten Ausgangsrechnungen mit zu geringem Verkaufspreis lieferte die I-GmbH die CPU's in Wirklichkeit an die G-GmbH zum tatsächlichen Warenwert, kassierte den Bruttoverkaufspreis und stellte entsprechende Rechnungen aus. Zum oa. Beispiel der 1.728 Stück CPU's existiert eine Ausgangsrechnung der I-GmbH an die G-GmbH vom 5. Juni 2002 (AB Seite 434) mit einem Einzelpreis € 164,65 (demgegenüber Einkaufspreis laut Deckungsrechnung AF-Inc. nur USD 2,75!) und einem Gesamtpreis € 284.515,20 (darauf entfallende Umsatzsteuer 20% = € 56.903,04). In derselben Rechnung verkaufte die I-GmbH der G-GmbH noch 1.440 Stück weitere CPU's zum Einzelpreis € 193,00.

Zum Weiterverkauf der CPU's durch die G-GmbH wird auf den nächsten Punkt b) verwiesen.

Die Ausgangsrechnungen an die G-GmbH zum wahren Verkaufspreis scheinen im Rechenwerk der I-GmbH nicht auf (Schwarzrechnungen). Dies führt zu einer Umsatzsteuerhinterziehung

der I-GmbH. Diesbezüglich wird auch auf die folgenden Feststellungen (unten Punkt b) betreffend Vergleich der Vorsteuer der G-GmbH aus den Eingangsrechnungen der I-GmbH und der erklärten Umsatzsteuer der I-GmbH hingewiesen.

Der finanzielle Vorteil für die I-GmbH ergab sich aus der Vereinnahmung des Bruttoverkaufspreises von der G-GmbH zum wahren Wert der Ware zu der im Vergleich dazu geringen Zahl last gegenüber dem Finanzamt, der jedoch die Umsatzsteuerhinterziehung zu Grunde lag.

b) G-GmbH als "buffer"

Die G-GmbH wurde mit Erklärung vom 15. Jänner 2001 gegründet, einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist Frau GH.

Die G-GmbH machte bei ihrer eigenen Umsatzsteuerveranlagung die (hohen) Umsatzsteuerbeträge aus den Rechnungen der I-GmbH als Vorsteuer geltend. Anlässlich einer Außenprüfung bei der G-GmbH wurden diese Vorsteuerbeträge nicht anerkannt (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der G-GmbH vom 18. Jänner 2007, Tz 7).

	2001 S	(2001) €	2002 €
von I-GmbH erklärte Umsatzsteuer gesamt	761.673,40	55.352,96	425.780,00
Vorsteuer der G-GmbH nur aus Eingangsrechnungen von der I-GmbH	27.932.440,41	2.029.929,61	20.216.474,51

Die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der I-GmbH an die G-GmbH finden in der erklärten Umsatzsteuer der I-GmbH (2001: S 761.673,40; 2002: € 425.780,00) nicht annähernd Deckung. Auf die von der I-GmbH begangene Umsatzsteuerhinterziehung wurde bereits hingewiesen.

Die Geschäftstätigkeit der G-GmbH bestand – zumindest im berufsgegenständlichen Jahr – zum erheblichen Teil im Einkauf von CPU's von der I-GmbH und dem Weiterverkauf an die Bw. und ein anderes Unternehmen in Oberösterreich.

So verkaufte die G-GmbH zB die aus der oben in Punkt a) genannten Eingangsrechnung der I-GmbH vom 5. Juni 2002 (AB Seite 434) erworbenen CPU's vollständig mit zwei Ausgangsrechnungen vom selben Tag 5. Juni 2002 mit Aufschlag € 4,00 pro Stück an die Bw. (AB Seite 436) sowie an das andere (nicht berufsgegenständliche) Unternehmen in Oberösterreich (AB Seite 435).

	Einzelpreis €	Gesamtpreis €	brutto 20% USt €
Eingangsrechnung I-GmbH v. 5.6.2002:			
1.440 Stück CPU's	193,00	277.920,00	
1.728 Stück CPU's	164,65	284.515,20	674.922,24
zwei Ausgangsrechnungen G-GmbH v.	Einzelpreis	Gesamtpreis	brutto 20% USt

5.6.2002 an:	€	€	€
Bw. 1.440 Stück CPU's	197,00	283.680,00	340.416,00
Unternehmen in OÖ 1.728 Stück CPU's	168,00	290.304,00	348.364,80

Aufgabe der G-GmbH im vorliegenden Umsatzsteuerkarussell war es, die von der Bw. erhaltene Umsatzsteuer über den eigenen Einkaufspreis an den missing trader (I-GmbH) durchzuschleusen. Hätte die G-GmbH selbst umsatzsteuerfrei nach Zypern verkauft, wäre bei ihr ein für die Finanzverwaltung auffallendes Vorsteuerguthaben, resultierend aus ihren Einkäufen bei der I-GmbH, entstanden. Damit wäre die I-GmbH vorzeitig ins Visier der Finanzverwaltung geraten. Die G-GmbH wurde daher zur Verschleierung (künstliche Verlängerung des Warenweges) und zum Schutz der I-GmbH vor Verfolgung durch die Finanzverwaltung als buffer zwischen missing trader (I-GmbH) und broker (Bw.) zwischengeschaltet.

c) Bw. als "broker"

Die Bw. wurde mit Notariatsakt vom 15. September 1998 (Dauerbelege Seite 68ff) gegründet. Einzige Gesellschafterin ist eine Aktiengesellschaft in der Schweiz. Laut offenem Firmenbuch war RH im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2002 (Funktionsperiode: 15. Oktober 1998 bis zur Abberufung am 28. Juni 2003) einer der Geschäftsführer, ab 1. September 2001 vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen. Herr KF ist durchgehend einer der Geschäftsführer und seit dem Ausscheiden von GD (22. März 2005 bis 11. Mai 2007) alleiniger Geschäftsführer der Bw. Herr CG ist seit 1. Jänner 2005 gemeinsam mit einem Geschäftsführer oder einem weiteren Prokuristen vertretungsbefugter Prokurist.

Die Bw. betrieb normalerweise Handel mit Computerzubehör, wie Drucker, Bildschirmen, Tintenpatronen, Disketten.

Laut Liste Wareneinkauf (AB Seite 218ff) erfolgte die erste Lieferung der G-GmbH an die Bw. am 19. März 2001 und die letzte am 22. Oktober 2002.

Dem berufungsgegenständlichen Vorsteuerbetrag von € 1.432.496,45 liegen folgende Geschäfte zu Grunde:

1. Einkauf Bw. von G-GmbH:					2. Verkauf Bw. an C-Ltd. (Export):	
Rechnung	Netto	USt	brutto		Rechnung	netto
Datum	€	(Vorsteuer)	€		Datum	€
1. 11.01.2002	78.108,90	15.621,78	93.730,68		18.01.2002	83.250,00
2. 21.01.2002	86.404,50	17.280,90	103.685,40		23.01.2002	90.085,00
3. 24.01.2002	36.132,48	7.226,50	43.358,98		25.01.2002	37.527,30
4. 01.02.2002	170.500,00	34.100,00	204.600,00		05.02.2002	173.250,00
5. 25.02.2002	165.150,00	33.030,00	198.180,00		25.02.2002	170.568,00
6. 19.03.2002	261.717,12	52.343,42	314.060,54		19.03.2002	266.400,00
7. 02.05.2002	284.328,00	56.865,60	341.193,60		02.05.2002	292.320,00

8.	17.05.2002	339.517,44	67.903,49	407.420,93	17.05.2002	347.328,00
9.	05.06.2002	283.680,00	56.736,00	340.416,00	06.06.2002	288.000,00
10.	13.06.2002	454.348,80	90.869,76	545.218,56	13.06.2002	461.952,00
11.	13.06.2002	555.573,80	111.114,76	666.688,56	13.06.2002	577.440,00
12.	14.06.2002	555.573,80	111.114,76	666.688,56	14.06.2002	576.000,00
13.	17.06.2002	554.976,00	110.995,20	665.971,20	17.06.2002	570.816,00
14.	08.07.2002	264.361,00	52.872,20	317.233,20	08.07.2002	272.160,00
15.	12.07.2002	537.408,00	107.481,60	644.889,60	12.07.2002	547.200,00
16.	22.07.2002	206.092,80	41.218,56	247.311,36	24.07.2002	211.968,00
17.	23.08.2002	213.249,60	42.649,92	255.899,52	23.08.2002	218.592,00
18.	06.09.2002	518.400,00	103.680,00	622.080,00	06.09.2002	534.816,00
19.	13.09.2002	527.040,00	105.408,00	632.448,00	13.09.2002	542.880,00
20.	16.09.2002	534.240,00	106.848,00	641.088,00	17.09.2002	549.504,00
21.	20.09.2002	535.680,00	107.136,00	642.816,00	20.09.2002	550.080,00
		7.162.482,24	1.432.496,45	8.594.978,69	7.362.136,30	

Die oa. Aufstellung stammt aus dem Prüfbericht vom 9. Oktober 2006, in der auch die jeweiligen Rechnungsnummern angegeben sind (DB Seite 22).

▪ Namhaftmachung der C-Ltd.:

Frau GH (Geschäftsführerin der G-GmbH) bestreitet in der Niederschrift vom 26. März 2003, Seite 6, dass sie der Bw. die C-Ltd. als Abnehmer der CPU's genannt habe. Anlässlich eines Geschäftssessens mit den Herren AT und GD (beide Arbeitnehmer der Bw.) habe ihre Mitarbeiterin SR erwähnt, sie kenne Exportkunden in Osteuropa. GH habe zu AT und GD gesagt, sie sollten sich mit SR absprechen. Firmennamen seien damals in ihrer Gegenwart keine genannt worden. GH habe den Eindruck gehabt, dass sich SR mit ihren Exportkunden bedeckt gehalten habe und die Kontakte habe verkaufen wollen.

Frau SR (einzige Beschäftigte bei der G-GmbH) gab in der Niederschrift vom 27. April 2006, Seite 2, an, sie habe die C-Ltd. nicht gekannt und habe auch keine Liste mit möglichen Kundenkontakten an die Bw. weitergegeben. Die C-Ltd. sei jedenfalls von Frau GH gebracht worden. Frau GH habe Herrn AT bei der Bw. als guten Bekannten gekannt.

Herr AT (Einkäufer bei der Bw.) gab in der Niederschrift vom 27. Februar 2003, Seite 5, an, er sei sich fast sicher, dass die C-Ltd. von der G-GmbH als Kunde namhaft gemacht worden sei. Anlässlich des Geschäftssessens habe er zur Sprache gebracht, ob GH oder SR Exportkontakte im ehemaligen Ostblock hätten und er habe von SR ein E-Mail erhalten und an die Vertriebsleiterin der Bw., Frau AS, weitergeleitet. AT bilde sich ein, dass auf diesem E-Mail auch die C-Ltd. aufgeschienen sei.

Frau AS (Verkaufsleiterin der Bw.) gab in der Niederschrift vom 26. Februar 2003, Seite 2, an, sie kenne GH aus einem früheren Arbeitsverhältnis. Die Geschäftsbeziehung der Bw. zur G-GmbH sei durch AT zu Stande gekommen, dieser habe gesagt, dass die Lieferantin G-GmbH auch den Empfänger für die Ware, die C-Ltd. in Zypern, habe. Auf die Frage, warum die G-

GmbH nicht selbst an die C-Ltd. liefere, habe AT angegeben, die G-GmbH habe genügend andere Kunden und mache das Geschäft nicht selbst.

Herr GD (Einkaufsleiter der Bw. und Vorgesetzter von AT) gab in der Niederschrift vom 26. Februar 2003, Seite 4, an, man habe seitens der Bw. zunächst AT beschuldigt, er habe Firmendaten an die G-GmbH weitergegeben. AT habe sich dahingehend gerechtfertigt, dass die C-Ltd. bereits bei Beginn der Exportgeschäfte von der G-GmbH bzw. GH als Abnehmerin der CPU's bekannt gegeben worden sei. Diese Aussage wurde von GD in der Berufungsverhandlung vor dem UFS aufrecht gehalten.

Frau HS (Verkäuferin bei der Bw. und Untergebene von AS) gab in der Niederschrift vom 14. April 2003, Seite 2, an, dass ihr die C-Ltd. von AS als Kunde zugewiesen worden sei. Es könne sein, dass die C-Ltd. über den Produktmanager AT als Kunde zur Bw. gekommen sei.

Ein E-Mail, in dem Frau SR Herrn AT die C-Ltd. genannt habe, konnte von der Bw. nicht vorgelegt werden (Schreiben Bw. an den UFS vom 27. März 2008).

Auch wenn GH und SR jeweils bestritten, dass die C-Ltd. von ihrer Seite (G-GmbH) genannt worden sei, ist von Bedeutung, dass der Dienstnehmer und Einkäufer der Bw., Herr AT, angab, dass die C-Ltd. sehr wohl seitens der G-GmbH genannt wurde. Die weiteren Dienstnehmer der Bw., Frau AS und Herr GD, sagten im Frühjahr 2003 ebenfalls aus, dass nach den damaligen Angaben von AT der Käufer der berufungsgegenständlichen Ware, die C-Ltd., bereits zu Beginn der Geschäfte von der G-GmbH bzw. von Frau GH genannt wurde.

Auch die Bw. selbst geht im Berufungsverfahren davon aus, dass die G-GmbH bzw. Frau GH der Bw. die C-Ltd. in Zypern als Abnehmer der bei der G-GmbH eingekauften berufungsgegenständliche Ware nannte und wird dies von der Bw. als unverdächtig bezeichnet.

Der UFS trifft daher die Sachverhaltsfeststellung, dass die Verkäuferin der berufungsgegenständlichen Ware zu Beginn der 21 Geschäftsfälle auch die Abnehmerin C-Ltd. namhaft machte.

- Exportlieferungen wurden von der G-GmbH nicht selbst durchgeführt:

Bemerkenswert ist, dass die G-GmbH das Geschäft mit der C-Ltd. in Zypern, mit einem höheren Verkaufspreis, wie ihn die Bw. der C-Ltd. verrechnete, nicht selbst durchführte. Ein besonderer "Exportaufwand", den die G-GmbH nicht selbst hätte tragen können und ihr daher von der Bw. abgenommen worden wäre, konnte nicht festgestellt werden. Die Waren wurden von beauftragten Unternehmen der C-Ltd. abgeholt und hatte daher die Bw. keinesfalls einen "Exportaufwand", den die G-GmbH hätte nicht selbst leisten können. Die gesamte logistische

Abwicklung, wie der (vermeintliche) Versand nach Zypern, wurde der Bw. abgenommen. Die Ware wurde bei der Bw. von der Spedition B abgeholt.

So gab auch AT, damals Dienstnehmer bei der Bw., in der Niederschrift vom 27. Februar 2003, Seite 5, an, dass er Frau GH einmal vorschlug, die CPU's im Transit am Flughafen in Wien zu belassen und gleich wieder an den Auslandskunden zu versenden, GH habe jedoch abgelehnt.

- Geschäftsabwicklung mit der C-Ltd.:

Die Geschäfte verliefen dergestalt, dass ein sich als "Vladimir" vorstellender Mann in englischer Sprache über eine russische Telefonnummer bei HS, Verkäuferin der Bw., CPU's bestellte. Der erste Anruf kam kurz vor Weihnachten 2001 und nach einem Krankenstand von HS fragte "Vladimir" im Jänner 2002 neuerlich nach CPU's der Marke Intel. HS erhielt von AT den Preis mitgeteilt. Im Zuge der Geschäftsbeziehung erhielt die Bw. vom Kunden Preisvorgaben, die HS mit AT besprach. Nicht jede Anfrage führte zu einem Geschäft. Die Bezahlung der Ware erfolgte im Voraus. Nach Bestätigung einer Swift-Überweisung mit FAX durch die C-Ltd. bestellte die Bw. die Ware bei der G-GmbH. "Vladimir" gab an, dass die russische Firma RP ihre Buchhaltung in Zypern habe und RP und die C-Ltd. in Zypern ein und dieselbe Firma seien. Vladimir wollte eine Ausstellung der Rechnungen nicht an die RP sondern auf die C-Ltd. Die Vorgesetzte von HS, Frau AS, entschied, dass dies so gemacht wird, da es der Kunde verlangte (Aussage HS vom 14. April 2003).

Die Bw. legte dem UFS ein E-Mail vom 16. Jänner 2002 (Beilage ./14 des Schreibens vom 27. März 2008) von der RP in Russland (siehe E-Mail-Adresse) an Frau HS von der Bw. vor, in der "Vladimir" als Rechnungs- und Lieferadresse (invoice, shipping adress) die C-Ltd. mit der Anschrift in Limassol, unter Hinweis auf RM sowie als Spediteur (forwarder) die Firma B in Wien unter Hinweis auf den dortigen Mitarbeiters KH angibt. Im weiters vorgelegten E-Mail vom 29. April 2002 zeichnet "Vladimir" im Namen der russischen RP und der zyprischen C-Ltd. (Beilage ./18).

d) C-Ltd. in Zypern

Die Betriebsprüfung bezieht sich auf eine im Prüfungsverfahren eingeholte Mitteilung des KSV-International, Unternehmensprofil, vom 1. Juni 2004 (AB Seite 835ff), wonach die C-Ltd. in Zypern, Limassol, D-Court, als Offshore-Gesellschaft (private Aktiengesellschaft nach Landesrecht) seit 21. Februar 1994 protokolliert ist. Als Tätigkeit wird der Export von Schafwolle von Russland nach Belgien sowie der Import von Lebensmitteln nach Russland angegeben. Ein Telefoneintrag für die Gesellschaft selbst oder den Vorstand RM besteht laut dieser KSV-Auskunft nicht. Am protokollierten Firmensitz in Nikosia befindet sich eine An-

waltskanzlei, die die Protokollierung der C-Ltd. durchführte. Bei den Gesellschaftern der C-Ltd. handelt es sich um Treuhandunternehmen, deren Anteile von der gleichen Anwaltskanzlei verwaltet werden. Die Anwaltskanzlei teilte mit, dass sie das Mandat zurückgelegt hat, da die Kosten nicht beglichen wurden.

Dem UFS wurde vom KSV mit E-Mail vom 21. Jänner 2008 eine ältere KSV-Auskunft betreffend die C-Ltd. in Zypern vom 6. Dezember 2002 übermittelt, die damals eine andere Dienststelle der Finanzverwaltung angefordert hatte und die der Betriebsprüfung nicht bekannt war. Laut dieser KSV-Auskunft vom 6. Dezember 2002 befindet sich der Firmensitz der C-Ltd. an der Anschrift Limassol, D-Court (Adresse laut Ausgangsrechnungen der Bw.), und der protokollierte Sitz an der auch in der KSV-Auskunft vom 1. Juni 2004 genannten Anwaltskanzlei in Nikosia. Als Geschäftsgegenstand ist "Handel" angegeben, Importe erfolgten aus Russland und Exporte nach Russland und Belgien. Die Warengruppen "Schafwolle" und "Lebensmittel" sind nicht erwähnt. Es sind beide Gesellschafter angegeben wie in der KSV-Auskunft vom 1. Juni 2004, jedoch ohne Hinweis auf Treuhandunternehmen. Bereits in der KSV-Auskunft vom 6. Dezember 2002 wird jedoch darauf hingewiesen, dass es sich bei der C-Ltd. um eine Offshore-Gesellschaft handelt.

Die Bw. legte im Betriebsprüfungsverfahren folgende Unterlagen vor (AB Seite 555ff): Einem Certificate of Incorporation der Republik Zypern vom 21. Februar 1994 ist zu entnehmen, dass die C-Ltd. an diesem Tag als Limited Liability Company eingetragen wurde. Im Certificate vom ebenfalls 21. Februar 1994 ist der Sitz der C-Ltd. mit Nikosia, B-Avenue, angegeben, der Adresse der Anwaltskanzlei. Im Certificate vom 28. März 1994 sind als Gesellschafter der C-Ltd. die in den beiden KSV-Auskünften genannten zwei Ltd.'s, jeweils mit der gleichen Anschrift Nikosia, B-Avenue, angegeben.

Die Bw. konnte auf mehrmalige Anfrage des UFS nicht mitteilen, wann und von wem sie diese drei Certificates erhielt. Laut Bw. reichten ihr die drei Certificates aus dem Jahr 1994 als Nachweis der Existenz der C-Ltd aus.

Bemerkenswert ist, dass die berufsgegenständlichen Ausgangsrechnungen an die C-Ltd. an eine andere Adresse und zwar in Limassol, D-Court gingen.

Dass die Rechnungsanschrift Limassol, D-Court, laut Bericht über die Hausdurchsuchung am 19. Jänner 2007 als private Wohnanschrift von RM und seiner Familie diene und dort Firmstempel sowohl der C-Ltd. als auch der AN-Inc. aufgefunden wurden, wurde bereits festgestellt. Ebenso wurde bereits festgestellt, dass die AN-Inc. die Deckungsrechnungen für die I-GmbH beim Import der CPU's nach Österreich ausstellte. Der missing trader I-GmbH in Österreich erhielt die CPU's von einer AF-Ltd. in Hong Kong, auf deren Rechnungen als

Empfänger eine Y-Corp. mit gleicher Adresse in Limassol, D-Court "5th Floor" aufscheint. Die Appartementnummer in der Rechnungsanschrift der C-Ltd. weist auf die Lage im fünften Stock hin.

e) Warenkarussell

Aus der Dokumentation des Zollamtes ergibt sich die Identität der im Kreis geschickten Ware aus der immer durch 288 (Inhalt einer "sealt box") teilbaren Stückzahl, der Stückzahl der Behälter, dem gleichen Gewicht und den jeweils korrespondierenden österreichischen und slowakischen Zollabfertigungsnummern. Die von der Bw. offiziell an die C-Ltd. in Zypern verkaufte Ware wurde von den Speditionen B und F nicht nach Zypern sondern in die Slowakei und sofort wieder nach Österreich als angebliche neue Ware von der AN-Inc. oder der Y-Corp. (Deckungsrechnung an I-GmbH) deklariert.

So wurde zur berufsgegenständlichen Ausgangsrechnung der Bw. an die C-Ltd. vom 12. Juli 2002 (2.880 Stück "sealed", Verkaufspreis € 547.200,00) die Ware laut Exportpapier vom 15. Juli 2002 durch die Spedition B offiziell an die C-Ltd. nach Zypern, D-Court, Limassol, "exportiert", jedoch mit weiterem Exportpapier vom selben Datum 15. Juli 2002 von der Spedition B an ein slowakisches "Zollservice" in Bratislava gebracht und noch am 15. Juli 2002 laut slowakischem Zollpapier von der Slowakei als Ware der AN-Inc. an die I-GmbH nach Österreich eingeführt. Dieser Vorgang fand in der Deckungsrechnung der AN-Inc. an die I-GmbH vom "12.Juli 2002" (2.880 Stück um nurmehr USD 8.352,00) Niederschlag.

Die Bw. selbst geht von einem Warenkreislauf aus (Schreiben vom 16. November 2004, Punkt 4: "Weiters liegen dem geprüften Unternehmen Unterlagen vor, wonach eine Spedition in rascher Aufeinanderfolge Transporte von Wien nach Bratislava und zurück nach Wien durchgeführt hat, wobei die [C-Ltd.] als Rechnungsempfänger aufscheint."), bzw. dass das Finanzstrafverfahren kriminelle Aktivitäten der I-GmbH zu Tage brachte (Dr. P in der Berufungsverhandlung). Die Bw. bestreitet jedoch eine tatsächliche Kenntnis von diesen Umständen bzw. ein "Wissen Müssen" im berufsgegenständlichen Zeitraum.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Laut EuGH 12.1.2006, [C-354/03](#), C-335/03 und C-484/03, Optingen, Fulcrum und Bondhouse steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn dessen Umsätze die vom Gesetz

geforderten objektiven Kriterien erfüllen, ohne dass es auf die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette Beteiligten und / oder auf den betrügerischen Zweck, den der Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte, eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil der Kette ist und der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. Somit wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt, dass ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann.

Für den EuGH macht es daher keinen Unterschied, ob der Mehrwertsteuerbetrüger in der Lieferkette vor oder nach dem Unternehmer steht ("der dem Umsatz, den der Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt" und "vorausgehender oder nachfolgender Umsatz in der Kette").

Laut EuGH steht somit einem Steuerpflichtigen, der von einem von einem anderen an der Lieferkette Beteiligten verübten Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte, ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Urteil vom 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, stellte der EuGH schließlich dezidiert fest, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug aus einer Lieferung zu verweigern ist, wenn auf Grund objektiver Umstände fest steht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Auch wenn der damalige Einkaufsleiter der Bw., Herr GD, in der Berufungsverhandlung vor dem UFS über Frage des steuerlichen Vertreters, ob "Frau GH als auffällig bekannt oder obskur" gewesen sei, angab, dass ihm "nichts Negatives" bekannt gewesen sei, hätte die Bw. auf Grund folgender Tatsachen den Mehrwertsteuerbetrug erkennen müssen, wobei der Bw. als juristische Person (GmbH) die Handlungen und der Kenntnisstand ihrer Organe und Mitarbeiter zuzurechnen ist [vgl. Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil 1.10.2007, 12 K 160-04, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008 Nr. 7, Entscheidung Nr. 276]:

CPU's waren bereits im berufsgegenständlichen Jahr 2002 als für einen Mehrwertsteuerbetrug anfällige Ware bekannt. Auch Herr KF, nunmehr alleiniger Geschäftsführer der Bw. und zugleich Präsident des Verwaltungsrates der Schweizer Muttergesellschaft, wies in der Berufungsverhandlung darauf hin, dass die Bw. damals versucht habe, dass keine solchen Fälle auftreten können.

Die Bw. bringt vor, dass sie vom Mehrwertsteuerbetrug bzw. Mehrwertsteuerhinterziehung der I-GmbH (Nichtabführen der von der I-GmbH geschuldeten Umsatzsteuer an das österreichische Finanzamt) nicht hätte wissen müssen bzw. nicht hätte erkennen können.

Herr KF, beschrieb in der Berufungsverhandlung anschaulich das Geschäftsgebiet der Bw.: Auf Grund des schnellen technischen Fortschritts und des damit verbunden Preisverfalls ist es für die Bw. wirtschaftlich interessant, im ansonsten unverdächtigen "Graumarkt" die überschüssigen CPU's der PC-Hersteller über kleine Zwischenhändler zum günstigen Preis einzukaufen und mit Gewinn weiterzuverkaufen.

Nach dem Vorbringen der Bw. habe es sich bei der am 15. Jänner 2001, also erst ein Jahr vor dem ersten berufungsgegenständlichen Geschäft gegründeten G-GmbH um einen unverdächtigen kleinen Zwischenhändler in diesem "Graumarkt" gehandelt.

Weiters brachte die Bw. vor, die Nennung der Abnehmer durch den Verkäufer sei ein ebenso unverdächtiger Vorgang gewesen und verwies auf Fälle, in denen namhafte Produzenten wie Microsoft und Canon die Bw. anwiesen, eigene Produkte an bestimmte, von diesen Produzenten vorgegebene Kunden weiterzuverkaufen (Beilagen ./11 bis ./13 der Vorhaltsbeantwortung vom 27. März 2008).

Bei der G-GmbH handelte es sich jedoch keinesfalls um einen namhaften Produzenten wie die genannten Unternehmen sondern um ein kleines Handelsunternehmen, das erst ein Jahr zuvor gegründet wurde und nur aus einer Gesellschafterin (Frau GH) und einer einzigen Dienstnehmerin (Frau SR) bestand.

Selbst wenn die Bw. die 21 berufungsgegenständlichen Geschäfte des Jahres 2002 als Teil des für sie unverdächtigen "Graumarktes" einstufte, war zu erkennen, dass die G-GmbH kein großer Produzent wie Microsoft oder Canon war, und es konnten somit die handelnden Dienstnehmer der Bw. nicht ohne weiteres von einer Unverdächtigkeit der Nennung der C-Ltd. als Abnehmer der von der G-GmbH bezogenen Ware ausgehen.

Die Nennung der C-Ltd. als Abnehmer der Ware nahm Herr AT entgegen.

Obwohl AT nur Einkäufer der Bw. war, machte er im Fall der berufungsgegenständlichen CPU-Geschäfte den Vorschlag, auch den Verkauf abzuwickeln und drängte auf einen raschen Abschluss der Geschäfte mit der G-GmbH. Obwohl von Seiten der Geschäftsführung vorge schlagen wurde, von mehreren Lieferanten CPU's zu beziehen, wurden Kontakte zu anderen Unternehmen nie aufgebaut (Niederschrift RH, damaliger Geschäftsführer der Bw., vom 23. Februar 2006).

AT nahm somit bei der Bw. eine zentrale Schlüsselstellung in den 21 berufsgegenständlichen Geschäften ein, indem er mit der Geschäftsführerin der G-GmbH bereits persönlich bekannt war, von ihr die Nennung des Abnehmers C-Ltd. in Zypern entgegen nahm, auf einen schnellen Abschluss der Geschäfte drängte und – obwohl dafür unternehmensintern bei der Bw. andere Personen zuständig waren – auch gleich den Verkauf an die bereits bekannt gegebene Abnehmerin abwickeln wollte.

Nach eigener Aussage in der Niederschrift vom 3. März 2003, Seite 3, hatte der damalige Geschäftsführer der Bw., Herr RH, bei den von AT eingeleiteten Geschäften immer "Bauchweh".

Dieses "Bauchweh" ist jedoch nicht – wie die Bw. im Schreiben vom 20. Juni 2006 im Betriebsprüfungsverfahren (AB Seite 574) ausführte – darauf zurückzuführen, dass der Geschäftsführer RH (Zitat Bw.): "eine derartige Bündelung in einer Person nicht [wollte], um zu verhindern, dass dieser Mitarbeiter seine Kraft bzw. Energie zu sehr in ein Geschäft fokussiert und dadurch die andere Tätigkeit "vergisst". Vielmehr wollte der Geschäftsführer der Bw. laut Niederschrift vom 3. März 2003 zur Vereinfachung der Geschäftsabwicklung den ausländischen Lieferanten der G-GmbH unter Provisionsbeteiligung von GH genannt bekommen. Dies zumal die Bw. nach Angaben von RH damals auch einen Partner in Hong Kong hatte und dieser die Prüfung sowohl der Ware im Versand als auch der Bezahlung hätte durchführen können. Herr RH gab sich jedoch mit der Weigerung von GH zufrieden, dass diese "dann gleich bei der [Bw.] angestellt werden könnte und sie das nicht will." Nach eigener Aussage hatte der damalige Geschäftsführer der Bw., Herr RH, somit begründete Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Geschäfts konstruktion und wollte die Ware ohne Einschaltung der G-GmbH – wenn auch unter Provisionsbeteiligung von Frau GH offenbar für die Nennung der Abnehmerin – an die C-Ltd. unter Verwendung der eigenen Infrastruktur der Bw. verkaufen.

Der Bw. war bekannt, dass sich der Unternehmenssitz der C-Ltd. in Zypern, einem bekannten Steuerparadies, befindet.

Die Bw. gab sich mit acht Jahre alten zypriotischen Bestätigungen über die damals erfolgte Eintragung der C-Ltd. ins dortige Firmenbuch zufrieden und holte keine weiteren Informationen über den ausländischen Abnehmer ein. Die Bw. konnte auch über Befragen durch den UFS nicht angeben, wann diese alten Bestätigungen einlangten und wer (welcher Dienstnehmer der Bw.) sie entgegennahm. Überdies war in diesen acht Jahre alten Bestätigungen eine andere Adresse des ausländischen Abnehmers angegeben als jene auf den Ausgangsrechnungen der Bw.

Zutreffend wendet die Bw. ein, dass ihr von der Betriebsprüfung nicht der Inhalt der erst nachträglich im Prüfungsverfahren beschafften KSV-Auskunft vom 1. Juni 2004 (AB Seite 835ff) vorgehalten werden kann.

Hätte jedoch die Bw. bei Beginn der berufsgegenständlichen Geschäfte im Jahr 2002 (der letzte Verkauf erfolgte am 20. September 2002) selbst eine KSV-Auskunft betreffend die C-Ltd. eingeholt, ist wegen des engen zeitlichen Zusammenhanges davon auszugehen, dass sie dieselbe Information erhalten hätte, wie in der KSV-Auskunft vom 6. Dezember 2002. In dieser ist zwar die Rechnungsanschrift der C-Ltd. - neben dem "protokollierten Sitz" in einer anderen zypriotischen Stadt als Adresse - angegeben, jedoch wurde schon damals die C-Ltd. als Offshore-Gesellschaft bezeichnet.

Auch wenn der Begriff der Offshore-Gesellschaft eine privilegierte, weil sehr geringe Ertragsbesteuerung im Sitzstaat umschreibt, kann es für die Bw. nicht ohne Interesse sein, über die finanziellen Belange der C-Ltd. informiert zu sein.

Es verwundert daher, dass die Bw. sich mit alten Bestätigungen über die Tatsache einer Eintragung ins zypriotische Firmenbuch zufrieden gab, da sie auf Grund dieser alten Unterlagen nicht einmal sicher sein konnte, ob die C-Ltd. im berufsgegenständlichen Jahr 2002 – immerhin acht Jahre später - überhaupt noch rechtlich existent oder in der Zwischenzeit bereits gelöscht war.

Zur finanziellen Lage der C-Ltd. ist der KSV-Auskunft vom 6. Dezember 2002 zu entnehmen, dass keine näheren Bilanzdaten erhältlich waren, da die C-Ltd. nicht verpflichtet war, diese zu veröffentlichen. Zu "Zahlungsweise / Beurteilung" und "Krediturteil /Höchstkredit", zwei für die Bw. als Geschäftspartnerin der C-Ltd. essentielle Informationen, hätte die Bw. Folgendes erfahren: "Es handelt sich hier um eine Offshore-Gesellschaft. Zahlungsanstände wurden hier nicht bekannt. Ein Einblick in die finanzielle Lage war mangels Zahlenmaterial nicht möglich". Beim Krediturteil wurde überhaupt nur angegeben: "Ein Einblick in die internen Verhältnisse besteht nicht."

Die Bw. erhielt keine schriftlichen Bestellungen sondern es rief ein englisch sprechender Mann, der sich mit "Vladimir" vorstellte, über eine russische Telefonnummer an. "Vladimir" trat für die russische Firma RP auf und die Ware sollte an die C-Ltd. in Zypern verkauft werden (Aussage der in der Bw. für den Verkauf zuständigen Frau HS vom 14. April 2003).

Sowohl Russland bzw. GUS als auch Zypern waren bereits im Jahr 2002 als nicht unproblematische Handelsverbindungen, insbesondere in Bezug auf Bezahlung der Ware, anzusehen.

Auch wenn ein Verkauf und eine Lieferung gegen Vorauskassa, zumal an ein Unternehmen in Osteuropa, im Geschäftsbereich der Bw. durchaus üblich war, und die Bw. auf Grund jeweils problemlos erfolgter Vorauszahlung durch die C-Ltd. keine weiteren Informationen einholte, war die Bw. im Sinne der Rechtsprechung des EuGH in den bereits zitierten Rechtssachen C-354/03 ua. ("Optingen") und C-439/04 ua., ("Kittel") nicht jeder Sorgfalt im Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Geschäften entbunden.

Es gehört zum bereits im Jahr 2002 bekannten Erscheinungsbild des über die Landesgrenzen organisierten Mehrwertsteuerbetruges, dass die an der kriminellen Konzeption nicht aktiv beteiligten Zwischenhändler von den Organisatoren des Mehrwertsteuerbetruges durch Vorauskassa in Sicherheit gewogen werden sollen. Zur Erhaltung des Vorsteuerabzuges reicht es daher für einen ordentlichen Kaufmann nicht aus, dass die Bw. zwar ihr eigenes wirtschaftliches Risiko an dem Geschäft durch Vorauskassa absicherte, gleichzeitig jedoch jene Umstände unbeachtet ließ, aus denen für sie erkennbar war, dass andere an der Lieferkette Beteiligte einen Mehrwertsteuerbetrug verübten.

In den ersten sechs der insgesamt einundzwanzig der berufsgegenständlichen Rechnungen (Datum Ausgangsrechnungen Bw. an C-Ltd. 18. Jänner bis 2. Mai 2002) wurden Stückzahlen gehandelt die nicht durch 288 teilbar waren. Diese Rechnungen bezeichnen die Ware noch nicht als "sealed". Dies ändert jedoch nichts daran, dass bereits betreffend dieser sechs Rechnungen die I-GmbH eine Mehrwertsteuerhinterziehung (Nichterklären der Umsätze an die G-GmbH betreffend auch dieser Ware) beging und dieser Umstand für die Bw. erkennbar war.

Der Prokurist der Bw., Herr CG, schloss in der Berufungsverhandlung aus, dass im Jahr 2002 noch andere Geschäfte außer den streitgegenständlichen mit der C-Ltd. getätigt wurden. Daraus kann gefolgert werden, dass die Bw. nur Waren an die C-Ltd. verkaufte, die sie von der G-GmbH einkaufte.

Dass die Bw. von der G-GmbH auch Waren kaufte, die nicht an die C-Ltd. verkauft wurden, bzw. bereits im Vorjahr 2001 (unverdächtige) Geschäfte abwickelte, ändert nichts daran, dass die Bw. auf Grund des vom UFS festgestellten Sachverhaltes vom Mehrwertsteuerbetrug betreffend die 21 berufsgegenständlichen Geschäfte mit der C-Ltd. im Jahr 2002 hätte wissen müssen. Für das Erkennen eines Mehrwertsteuerbetruges kommt es nicht darauf an, dass die verdächtigen Geschäfte ausschließlich mit einem Lieferanten oder zu einem bestimmten (von der Bw. offensichtlich gemeint: hohen) Prozentsatz abgewickelt werden. Auch ist die zypriotische Offshore-Gesellschaft C-Ltd. nicht mit der Schweizer Post und Telekom vergleichbar (Hinweis auf diesen Kunden von Herrn KF in der Berufungsverhandlung).

Weiters ist es unerheblich, wenn bei einzelnen der 21 Lieferungen von der G-GmbH die Ware aufgeteilt ("gesplittet") wurde, dh. nicht die vollständige Lieferung der G-GmbH an die C-Ltd. weitergeleitet wurde. Die Bw. legte dem UFS mit Schreiben vom 14. Mai 2008 als Beilage ./D eine von ihr nachträglich angefertigte Aufstellung vor, in der für jeden Tag (Datum des Wareneingangs) die Stückanzahl der von der G-GmbH bezogenen CPU's angegeben ist, und wie viele CPU's davon nach Darstellung der Bw. an die C-Ltd. weitergeliefert worden seien. Die von der Bw. vorgelegte Beilage./D hält jedoch betreffend Anzahl der "gesplitteten" Lieferungen einem Vergleich mit der von der G-GmbH selbst in der eigenen Buchhaltung geführten Saldenliste über die damaligen Lieferungen der G-GmbH an die Bw. (AB Seite 419ff) nicht stand: Der Prüfer markierte auf der Saldenliste der G-GmbH sämtliche der 21 berufsgegenständlichen Lieferungen der G-GmbH an die Bw. unter Übereinstimmung des Bruttorechnungsbetrages. Demnach sind nur zwei der 21 Lieferungen aufgeteilt worden, was sich aus der verschiedenen Bruttorechnungssumme laut Ausgangsrechnung der G-GmbH in der Saldenliste und jenem Bruttobetrag ergibt, aus dem sich die berufsgegenständliche Vorsteuer der Bw. ableitet. Es handelt sich um folgende zwei Fälle:

Rechnung G-GmbH	Rechnungsbetrag	davon für C-Ltd.
	brutto S	brutto S
01.02.2002	320.795,16	204.600,00
08.07.2002	642.816,00	317.233,20

Auch in den beiden Fällen eines "gesplitteten" Einkaufs von der G-GmbH hätte die Bw. auf Grund des vom UFS festgestellten Sachverhalts vom Mehrwertsteuerbetrug wissen müssen.

Die Bw. bringt weiters vor, die Nennung des Abnehmers C-Ltd. durch die Lieferantin G-GmbH sei nicht Verdacht erregend gewesen, da bekannt gewesen sei, dass die G-GmbH "nicht über das logistische System verfügte, derartige Mengen an Waren und Warenwerte zu exportieren" (Berufung Punkt IV.3.). Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Bw. ihrerseits beim Export der Ware vorgeblich an die C-Ltd. in Zypern mit keinerlei eigenem Aufwand behaftet war und die Ware vielmehr ohne ihr Zutun kostenfrei abgeholt wurde, erscheint ein Einbinden der Bw. in die Warenbewegung von der G-GmbH zur C-Ltd. sinnlos. Die Bw. hätte sich die Frage stellen müssen, warum die Ware nicht direkt von der G-GmbH für diese kostenfrei zum vorgeblichen Export an die C-Ltd. abgeholt wird. Bei einem direkten Verkauf an die C-Ltd. ohne Einbindung der Bw. hätte überdies die G-GmbH selbst die Ware teurer, nämlich erhöht um den Aufschlag der Bw., an die C-Ltd. verkaufen können. Auch auf Grund dieser objektiven Umstände hätte die Bw. als ordentlicher Kaufmann daher wissen müssen, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Die von der Bw. ins Treffen geführten Liquiditätsanforderungen, mit denen die G-GmbH bei einem Direktgeschäft mit der C-Ltd. konfrontiert gewesen wäre, wenn der Kaufpreis nicht sofort am Bankkonto einlangte, und dem gegenüber der G-GmbH höheren Kreditrahmen der Bw. bei den Banken (Vorbringen der Bw. im Schreiben an den UFS vom 27. März 2008, Punkt 5), befreien ebenfalls nicht die Bw. von der bei Geschäften mit für einen Mehrwertsteuerbetrug anfälliger Ware notwendigen Sorgfalt. Auch wenn es der Bw. als großes Unternehmen leichter als der G-GmbH gefallen wäre, den Wareneinkauf vorzufinanzieren, hätte die Bw. die oben festgestellten Verdachtsmomente für den Umsatzsteuerbetrug beachten und die Geschäfte ablehnen müssen. Auch ist darauf hinzuweisen, dass die G-GmbH ebenfalls ihren eigenen Wareneinkauf zwischenfinanzieren musste, da anzunehmen ist, dass es auch bei der G-GmbH in einigen Fällen zu den kurzen Zeitspannen zwischen Geschäftsabschluss mit der Bw. und Einlangen des Kaufpreises am eigenen Bankkonto von ein oder zwei Tagen gekommen ist, wenn auch nicht so häufig wie bei den Auslandsüberweisungen der C-Ltd. an die Bw.

Aus den berufungsgegenständlichen 21 Geschäften mit der C-Ltd. sind keine Gewährleistungs- oder Garantiefälle (RMA) bekannt (Schreiben der Bw. an den UFS vom 18. September 2008). Auch wenn Intel-Produkte gehandelt wurden und dieser Produzent RMA-Fälle selbst ohne Einschalten der Lieferanten abwickeln würde (Vorbringen der Bw. im Schreiben an den UFS vom 14. Mai 2008, Punkt 11), hätte der Bw. auf Grund des vom UFS festgestellten Sachverhaltes, der Mehrwertsteuerbetrug auffallen müssen.

Aus dem Hinweis der Bw. im Schreiben vom 20. Juni 2006 (AB Seite 574), der Kontaktmann der C-Ltd. habe immer um Prozessoren einer bestimmten Marke und Anzahl sowie "zu einem sehr niedrigen Preis" gefragt, kann man einen Steuerbetrug nicht ausschließen, da der Kontaktmann von der Lieferung dieser bestimmten Ware im Umsatzsteuerkarussell informiert war und der Preis dabei keine Rolle spielte. Der Preis war für die am Steuerbetrug Beteiligten so kalkuliert, dass aus der Umsatzsteuerhinterziehung des missing trader I-GmbH nach Finanzierung des an die Bw. zu zahlenden Einkaufspreises genügend Gewinn abfällt. Diesbezüglich wird auf die Berechnung der Betriebsprüfung im Bericht vom 9. Oktober 2006 (DB Seite 16) verwiesen.

3. Zusammenfassung

Dem vor Ende der Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag auf *""Einholung eines Sachverständigengutachtens über übliche Vorgänge im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahre 2002 zum Beweis dafür, dass etwa 10 % des Handelsvolumens von solchen Distributoren nicht von Herstellern oder Generalimporteuren zugekauft wurden, sondern über sogenannte Graumarktkanäle, die die Mehrmengen der Komponenten, die PC-Hersteller von*

den Komponentenherstellern bezogen haben im weltweiten Computerkomponentengroßhandel weiterverteilt haben. Das beantragte Gutachten dient zum Beweis dafür, dass alle oder faktisch alle von der Bp. ins Treffen geführten Indizien die angeblich das "Wissen Müssen" begründen, in dieser Branche des Distributionshandels im Jahr 2002 ganz normale Phänomene waren, die immer wieder im normalen Geschäftsgang aufgetreten sind. Aus diesem Grunde führte das Auftreten solcher Aspekte nicht zu einer Wahrnehmung einer steuerrechtlichen Problemsituation und aufgrund der Üblichkeiten des Auftretens solcher Aspekte auch nicht zu einem "Wissen Müssen"; war aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

Die Geschäfte mit einer Offshore-Gesellschaft im Steuerparadies Zypern als Abnehmer einer für Mehrwertsteuerbetrug anfälligen Ware hätte der Bw. als eingeschaltete Zwischenhändlerin und "Brancheninsiderin" verdächtig sein müssen, zumal

- es sich bei der Vorlieferantin der Bw. um eine erst ein Jahr zuvor gegründete GmbH mit nur einer Gesellschafterin und nur einer Dienstnehmerin handelte,
- die Vorlieferantin, ein kleines Handelsunternehmen, der Bw. bereits vor dem Verkauf den Abnehmer nannte, eine Vorgangsweise, die nach Darstellung der Bw. in dieser Branche von großen Produzenten (Microsoft, Canon) gepflogen wird,
- die Bw. außer dem Erhalt von acht Jahre alten zypriotischen Bestätigungen über die damals erfolgte Eintragung ins zypriotische Firmenbuch keine weiteren Informationen über den ausländischen Abnehmer einholte, wobei die Bw. nicht einmal angeben konnte, wann diese alten Bestätigungen einlangten und wer sie entgegennahm,
- die Bw. auf Grundlage dieser damals bereits acht Jahre alten Bestätigungen nicht sicher sein konnte, ob die Abnehmerin in der Zwischenzeit nicht wieder gelöscht und damit im Zeitpunkt der Geschäfte rechtlich nicht mehr existent war,
- die Bw. es nicht beanstandete bzw. nicht näher hinterfragte, dass in diesen acht Jahre alten Bestätigungen eine andere Adresse des ausländischen Abnehmers angegeben ist,
- ein Einbinden der Bw. in die Warenbewegung sinnlos erscheinen musste, da die Bw. mit keinerlei Exportaufwand belastet war, die Ware vielmehr vom vorgeblichen Abnehmer abgeholt wurde und daher kein Grund ersichtlich ist, warum die Vorlieferantin die Ware nicht selbst unter Selbstabholung des Empfängers und auch um den um den Aufschlag der Bw. erhöhten Verkaufspreis an den vorgeblichen ausländischen Abnehmer verkaufte,
- eine Absicherung des eigenen wirtschaftlichen Risikos durch Vorkasszahlung durch den vorgeblichen ausländischen Abnehmer die Bw. nicht von der notwendigen Sorgfalt als

ordentlicher Kaufmann im Handel mit für Mehrwertsteuerbetrug anfälliger Ware befreien konnte,

- der Einkäufer der Bw., der die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Vorlieferantin bereits aus der Zeit vor den Geschäften kannte und auch den Namen des ausländischen Abnehmers von der Vorlieferantin entgegennahm, auf einen beschleunigten Verkauf der Ware drängte, obwohl dafür nach der Aufgabenverteilung der Bw. andere Dienstnehmer zuständig waren, und der Geschäftsführer der Bw. bei diesen Geschäften nach eigener Aussage immer "Bauchweh" und somit ein schlechtes Gefühl hatte,
- der Geschäftsführer der Bw. selbst Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Geschäftskonstruktion hatte und die Ware ohne Einschaltung der Vorlieferantin aber unter deren Provisionsbeteiligung mit vernünftiger Verwendung der eigenen Infrastruktur der Bw. direkt verkaufen wollte.

Eine "übliche Vorgangsweise im Distributionshandel mit PC-Komponenten im Jahre 2002" befreit den Unternehmer nicht von seiner gebotenen Sorgfalt beim Handel mit einer zum Mehrwertsteuerbetrug anfälligen Ware. Diese Sorgfaltspflicht besteht unabhängig vom Prozentanteil am Gesamtgeschäftsvolumen. Die gebotene Sorgfalt war der Bw. im konkreten Fall auch zumutbar. So steht es jedem Unternehmer frei, verdächtige Geschäfte abzulehnen.

Laut EuGH 6.7.2006, C-439 ua., Kittel ua, Randnummer 51, unter Hinweis auf ein anderes Urteil des EuGH, "müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren".

Im vorliegenden Fall konnte die Bw. nach dem vom UFS festgestellten Sachverhalt erkennen, dass ihr Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Die Bw. verließ sich auf acht Jahre alte Unterlagen, aus denen sie über die aktuellen Verhältnisse ihres vorgeblichen ausländischen Abnehmers in einem bekannten Steuerparadies nichts entnehmen konnte und ließ sich ihr eigenes wirtschaftliches Risiko durch Vorausbezahlung des Verkaufspreises absichern, ohne die vom UFS aufgezeigten Verdachtsmomente betreffend Mehrwertsteuerbetrug zu beachten.

Die Bw. führt ua. eine Berufungsentscheidung des UFS vom 13.7.2007, RV/2014-W/04, mit dem Hinweis ins Treffen, dass die dortigen Sachverhaltsfeststellungen (zB Einkauf der Ware auf offener Straße gegen hohe Barbezahlung, geballter Umsatzanstieg im Zusammenhang mit den bedenklichen Geschäften usw.) im Fall der Bw. nicht vorliegen würden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass jeder Fall nach dem eigenen Sachverhalt zu entscheiden ist. Die Schlechtläubigkeit des Unternehmers als Voraussetzung zur Versagung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug ist an Hand einer Einzelfallbetrachtung zu beurteilen. "Die gebotene Einzelfallbetrachtung ermöglicht es weder, abschließende Kriterien für das Kennen bzw. das Kennen Müssen einer Einbeziehung in ein Mehrwertsteuerkarussell aufzustellen, noch können Kriterien dafür aufgestellt werden, deren Erfüllung jedenfalls zur Zulässigkeit der Vorsteuerabzuges führt. Letztendlich sind in eine Gesamtbetrachtung alle Aspekte des Geschäftsfalles in die Beurteilung einzubeziehen" (Brandl in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Linde 2008, Seite 150).

Maßgebend ist somit nicht eine isolierte Betrachtung bzw. das Herausgreifen einzelner Fakten, weil erst durch das Zusammenspiel sämtlicher Indizien im jeweils konkret zu beurteilenden Einzelfall eine Gesamtbetrachtung überhaupt erst ermöglicht wird.

Im Zuge dieser Gesamtbetrachtung kam der UFS aus den oben dargelegten Gründen zum Ergebnis, dass die Bw. den Mehrwerterschwindel hätte erkennen müssen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 17. Juli 2009