

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Mag. Harald Österreicher und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Sitkovich, Steuerberater, 1220 Wien, Eipeldauerstraße 48, vom 14. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14/ Purkersdorf, vom 15. April 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 nach der am 23. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, Zi. 447 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1998, 1999 und 2000 wird abgewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide für 1998, 1999 und 2000 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 1997, 1998, 1999 und 2000 wird abgewiesen.

Die Körperschaftssteuerbescheide für 1997, 1998, 1999 und 2000 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und der Anlage 1 sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihr Unternehmensgegenstand war in den Jahren 1997 bis 2000 der Handel mit Waren aller Art. J.Z. vertrat sie während des Streitzeitraumes selbstständig als Gesellschafter – Geschäftsführer.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der von der Bw. für den Streitzeitraum beantragte Vorsteuerabzug aus der Anmietung optischer Leistungsverstärker der Marke A.PCT 1550 von der Leasinggesellschaften S.B.M. GmbH & Co KG und der MV. GmbH & Co KG in Höhe von insgesamt 926.339,00 S zu Recht in Abzug gebracht wurde. Davon entfielen Vorsteuern auf das Jahr 1997 im Ausmaß von 188.464,00 S, auf das Jahr 1998 von 227.316,00 S, auf das Jahr 1999 von 228.019,00 S und auf das Jahr 2000 von 282.540,00 S.

Gleichermaßen behandelte die Bw. die Weitervermietung dieser Leistungsverstärker ins Drittland als umsatzsteuerfreie Mieteinnahmen in Höhe von 1.223.200,00 S für das Jahr 1997, 2.668.800,00 S für 1998, 2.668.800,00 S für 1999 und 1.668.000,00 S für 2000.

Die dem gegenständlichen Verfahren im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zu Grunde liegenden Geschäftsabwicklungen waren auch Gegenstand eines beim Landesgericht für Strafsachen Wien gegen C.M. (Geschäftsführer der M.GmbH), J.Z. (Geschäftsführer der K.T. Gesellschaft mbH und der Bw.) und Dr. H. E. (Geschäftsführer der A. HandelsgmbH, der F.GmbH, der T.G. und der T..) wegen §§ 146, 147 Abs. 1 Z 1, 148 zweiter Fall StGB und § 33 Abs 2 lit. a und § 11 FinStrG anhängigen Strafverfahrens. Das Landesgericht hatte mit Urteil vom X,Y, C.M. , J.Z. und Dr. H. E. wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit a FinStrG rechtskräftig verurteilt.

Auf Basis dieses Gerichtsurteiles, das sich auch auf die umfassende Darstellung der finanzbehördlichen Prüfungsfeststellungen stützte, ergab sich Folgendes:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Juni 1994 gründeten C.M. und A.O. die M.GmbH . Laut Firmenbuch waren C.M. und A.O. seit 6. Juli 1994 selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführer dieses Unternehmens und hielten 10 % (M) sowie 90 % (O.) der Gesellschaftsanteile. Im Rahmen dieser GmbH hatte C.M. die Geschäfte seines als Einzelunternehmen geführten Vorunternehmens, das Tätigkeiten eines technischen Büros für Fernsehtechnik, die Errichtung und den Betrieb von Kabelfernsehanlagen und den Handel mit Waren aller Art umfasste, weitergeführt. Der Gründung der M.GmbH gingen wirtschaftliche Schwierigkeiten des C.M. mit seinem Einzelunternehmen voraus, das J.Z. in der Folge kaufte und dadurch einen Zwangsausgleich ermöglichte. Danach verkaufte J.Z. der bereits geschaffenen GmbH den Betrieb des genannten Einzelunternehmens.

Die Errichtung der M.GmbH erfolgte, um dem C.M. ein finanzielles Auskommen zu ermöglichen. Dafür musste er unter anderem J.Z. "gefährlich sein". Die Gesellschaftskonstruktion wurde absichtlich so gewählt, dass neben C.M. ein weiterer Geschäftsführer handelte, auf den im Bedarfsfall die Verantwortung abgewälzt werden konnte. Zu diesem Zweck wurden beide Gründungsgesellschafter als selbständige vertretungsbefugte Geschäftsführer ins Firmenbuch aufgenommen.

Aus einer Vereinbarung vom 23. Juni 1994 geht hingegen eine interne Aufgabenverteilung hervor, der zufolge A.O. für die kaufmännischen Angelegenheiten und C.M. für die technischen Belange zuständig gewesen waren. A.O. finanzierte die Geschäftstätigkeit, weshalb dem C.M. bei kaufmännischen Angelegenheiten kein Mitspracherecht zustand. Er war vielmehr als Angestellter dieser Gesellschaft angemeldet. Die Höhe seines Gehaltes wurde einvernehmlich und nach dem tatsächlichen Aufwand entsprechend festgesetzt. Die Vertretung der Gesellschaft gegenüber den Behörden war A.O. zugestanden. C.M. wurde nach außen nur entsprechend dem Auftrag des A.O. tätig. A.O. ist unbekannten Aufenthaltes.

Diese Vorgangsweise ermöglichte C.M. nach außen für die Gesellschaft alleinverantwortlich aufzutreten, notfalls jedoch auf Grundlage der genannten Vereinbarung die Verantwortung auf A.O. abzulegen. Feststeht somit, dass A.O. lediglich die Funktion eines Strohmannes zukam und er nach Gründung der Gesellschaft in das weitere Geschehen nicht involviert war (vgl. Landesgerichtsurteil S 397). C.M. war vielmehr alleinverantwortlich für die Gesellschaft aufgetreten, indem er bei den im weiteren geschilderten Geschäften sowohl Rechnungen als auch Umsatzsteuervoranmeldungen unterfertigte und auf den Firmenkonten Geldbeträge behob, die er in der Folge an J.Z. weiterleitete.

Die zu beurteilenden Geschäfte waren grundsätzlich so konstruiert, dass eine Gesellschaft bei einem Leasingunternehmen um Finanzierung bestimmter optischer Verstärker anfragte. In der Folge übermittelte die M.GmbH einer Leasinggesellschaft ein Kaufanbot und schloss daraufhin mit ihr einen Kaufvertrag ab. Danach kam es zum Abschluss eines Leasingvertrages über dieselben Waren zwischen dem Leasingunternehmen und dem anfragenden Leasingnehmer. Die M.GmbH legte an das Leasingunternehmen eine Rechnung "laut Kaufvertrag" mit gesondertem Umsatzsteuerausweis. Die Leasinggesellschaft bezahlte ihr daraufhin den Bruttorechnungsbetrag. Die Lieferung der Ware sowie die Übermittlung des Bruttobetrages erfolgte anschließend direkt von der M.GmbH an den Leasingnehmer. Dieser bezahlte mit dem erhaltenen Geldbetrag seine Leasingraten. Die Leasinggesellschaften machten im Ausmaß der von ihnen bezahlten Umsatzsteuer die Vorsteuern geltend. Die M.GmbH nahm die auf diese Weise "lukrierten" Umsätze nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen auf und führte keine Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Für

die Leasinggesellschaften sollte durch diese Vorgangsweise kein Schaden entstehen (Urteil, S 399).

Im Betriebsprüfungsverfahren bei der *M.GmbH* wurde festgestellt, dass C.M. und A.O. seit dem Jahre 1994 Ausgangsrechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis an verschiedene Leasinggesellschaften gelegt und die darin ausgewiesene Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hätten. Weitere Ermittlungen haben ergeben, dass laut den Rechnungen Gegenstand der Lieferungen vornehmlich Leistungsverstärker, Sender und Empfänger für Kabelfernsehanlagen des Unternehmens "B." gewesen seien.

Der Prüfer erfasste alle bis zum Juli 1997 von der *M.GmbH* an die Leasinggesellschaften ausgestellten Rechnungen, in denen insgesamt 249 Stück optische Leistungsverstärker des Unternehmens B. fakturiert worden seien und kam in der Folge zu nachfolgendem Ergebnis:

Ausgangsrechnungen	Nettobetrag in S	Umsatzsteuer in S	Bruttobetrag in S
Summe 1994	5,760.000,00	1,152.000,00	6,912.000,00
Summe 1995	80,500.000,00	16,100.000,00	96,600.000,00
Summe 1996	115.759.100,00	23,151.820,00	138.910.920,00
Summe 1-7/1997	46,815.300,00	9,363.060,00	56.178.360,00
Gesamtsumme	248.834,400,00	49.766.880,00	298.601.280,00

Dazu komme, dass bei der *M.GmbH* weder Wareneinkäufe, Transportunterlagen von Speditionen, eine Bezahlung von Einfuhrumsatzsteuern für Importe, Erwerbsteuermeldungen, noch Einkäufe von einem österreichischen oder ausländischen Lieferanten feststellbar gewesen seien. Demnach habe nach Ansicht des Prüfers die *M.GmbH* die in den besagten Rechnungen angeführten Waren weder einkaufen noch über sie verfügen können. Die Betriebsprüfung stützte sich dabei auch auf eine im Folgenden näher dargelegte Auskunft eines Verkaufsleiters des Unternehmens *B.*, wonach die in diesen Rechnungen angeführten Mengen der optischen Leistungsverstärker mit der Bezeichnung *B.* nie produziert und daher nicht verkauft worden seien. C.M. und J.Z. bestätigten außerdem am 24. September 1997 niederschriftlich, dass es die in den Fakturen ausgewiesenen Produkte nicht gegeben habe. Darüber hinaus gaben sie an, dass sie bei einem Vorsteuerbetrug mitgewirkt hätten. C.M. teilte weiters bei einer Zeugeneinvernahme am 15. September 1997 im Bundesministerium für

Inneres (EDOK) mit, dass die "Geschichte" J.Z. und er wollten ein Telekabelnetz in der Slowakei errichten, eine Lüge gewesen sei.

Im berufungsgegenständlichen Verfahren stützte sich der Prüfer bei der Beurteilung der von dieser Gesellschaft durchgeführten Inlandsleasinggeschäfte unter anderem auf die dem Betriebsprüfungsverfahren der K.T. Gesellschaft mbH & Co KG zu Grunde gelegten gleichartigen Sachverhaltsfeststellungen, wonach unter anderem J.Z. am 24. September 1997 niederschriftlich nachfolgende Aussage tätigte:

"Wenn ich Geld gebraucht habe, habe ich bei einer Leasinggesellschaft angerufen und mein Interesse an einem Leasing von beispielsweise drei optischen Leistungsverstärkern im Wert von ca. 2,000.000,00 S bekundet. Die Leasinggesellschaft sagte mir nach Prüfung meiner Bonität, ich solle ein Anbot der Lieferfirma dieser Waren besorgen. Darauf hin habe ich D.M. angerufen und ihm gesagt, welches Anbot er an die Leasingfirma stellen soll. Die Leasingfirma teilte mir dann mit, dass sie bereit wäre, die Finanzierung zu übernehmen (in aller Regel durch 54 Monatsraten) und ich rief M an, dass er die Rechnung legen könne. Die Leasingfirmen zahlten dann die Rechnung an die M.GmbH, in der Regel 2,300.000,00 S brutto. Ich habe mich kurze Zeit später nach dem Geldeingang erkundigt und M gesagt, er solle mir einen Teil überweisen. Die genauen Geldüberweisungen sind in meiner Buchhaltung dargestellt. Mit dieser Vorgangsweise habe ich mir sozusagen einen Kredit bei der Leasinggesellschaft aufgenommen, den ich dann in Raten zurückbezahlt habe und werde. Ob in diesen Überweisungen durch M auch die nicht abgeführte Umsatzsteuer enthalten war, lässt sich aus den Überweisungen nicht ableiten. Eine Vereinbarung über die Teilung der Umsatzsteuer zwischen mir und anderen Personen gab es nicht. Nach meinem heutigen Wissensstand gab es zu den Leasinggeschäften keine Waren sondern nur Papier."

Aus diesen Angaben leitete die Betriebsprüfung ab, dass die im konkreten Fall in Rechnung gestellten Leistungsverstärker mit der Bezeichnung ABF. und damit die von der Bw. erworbenen Gegenstände nicht ident mit den Produktbezeichnungen der M.GmbH gewesen seien. Welche Waren tatsächlich geliefert wurden, konnte die Betriebsprüfung nicht vollständig aufklären. Feststehe jedoch, dass die beschriebenen Vorsteuerbetrügereien ihren Ursprung bei J.Z. und der K.T. Gesellschaft mbH & Co KG gehabt hätten. J.Z. habe auf diese Weise das notwendige Startkapital gemeinsam mit C.M. erwirtschaftet, indem die K.T. Gesellschaft mbH & Co KG probeweise bei verschiedenen Leasinggesellschaften nach Leasinggeschäften der beschriebenen Art angefragt habe. Die Leasinggesellschaften hätten die Bonität der K.T. Gesellschaft mbH & Co KG lediglich an Hand ihrer Bilanzen geprüft und die besagten Leasingverträge abgeschlossen. Nachdem J.Z. die ordnungsgemäße Übernahme der Waren bestätigt habe, seien die Bruttorechnungssummen von den

Leasinggesellschaften auf ein Konto der M.GmbH überwiesen worden. Der Nettobetrag sei dabei auf ein Konto der K.T. GmbH & CoKG Bw. eingegangen, die somit über ein "Startkapital" für weitere Geschäfte verfügt habe.

Angesichts der erfolgreichen Abwicklung dieser Geschäfte, habe C.M. ab April 1995 weitere Geschäfte mit nicht ausforschbaren Verantwortlichen des slowakischen Unternehmens AS.. (Nachfolgeunternehmen der T. .) durchgeführt und dabei bereits vor Bezahlung des Kaufpreises durch die Leasinggesellschaften ein mit 103,16 % des von der M.GmbH in Rechnung gestellten Entgeltes dotiertes Mietendepot eingerichtet, aus dem in der Folge die Leasingraten beglichen werden sollten.

Aus dem die Bw. betreffenden Betriebsprüfungsbericht ergibt sich Nachfolgendes:

Dem berufungsgegenständlichen Fall liegt ein Sachverhalt zu Grunde, der dem im Betriebsprüfungsverfahren bei der K.T. Gesellschaft mbH & Co KG festgestellten völlig entspricht. Die Bw. habe somit optische Sender der Marke A.PCT 1550 von der M.GmbH über zwischengeschaltete Leasinggesellschaften angemietet sowie diese in weiterer Folge an das Unternehmen AS. . nach Bratislava umsatzsteuerfrei vermietet (Tz. 15 des BP-Berichtes vom 24. April 2004).

Dabei habe die M.GmbH die streitgegenständlichen optischen Leistungsverstärker an die S.B.M. GmbH & Co KG und die MV. GmbH & Co KG fakturiert, die sodann mit der Bw am 25. April 1997 und am 3. April 1997 einen Leasingvertrag abschloss. Diesen zufolge wurden für zwei der in Rede stehenden Geräte 36 Leasingraten zu 112.147,20 S (Vertrag vom 25. April) und 114.009,60 S (Vertrag vom 3. April) vereinbart.

Die Betriebsprüfung behandelte diesen Geschäftsvorgang bei der Bw. einerseits als Wareneinkauf andererseits als Warenerlös, soweit er die angegebene Weitervermietung der optischen Sender in die Slowakei umfasst habe. Dabei setzte der Prüfer als Einkaufspreis die Summe der Leasingraten in Höhe von insgesamt 8.141.644,80 S und als Verkaufspreis die Summe der vereinbarten Monatsmieten von 8.228.800,00 S fest. Die erwähnten Auslandsleasinggeschäfte seien nach Ansicht des Prüfers deshalb wirtschaftlich als Kauf zu beurteilen, da mit Beginn der Nutzung aus Sicht der Leasingnehmer eine Anschaffung vorgelegen sei. Daraus folge, dass zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsmacht der Gegenstände auf die Erwerber bereits übergegangen sei und demnach ein Verkauf vorliege. Dazu komme, dass über diese Lieferungen in ein Drittland weder Ausfuhrnachweise noch Buchnachweise existiert hätten, sodass der Prüfer die von der Bw. steuerfrei behandelten "Vermietungsumsätze" steuerpflichtig beurteilte und die Bemessungsgrundlage der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze um die Summe der Leasingraten in Höhe von 6.857.333,33 S (netto) erhöhte (Tz 17 Bp- Bericht).

Darüber hinaus verneinte der Prüfer die Abzugsfähigkeit der von der Bw. für den Streitzeitraum aus dem Leasingaufwand geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Ausmaß von 926.339,00 S, da die handelsübliche Bezeichnung der Waren auf den Rechnungen (Leasingverträgen) unrichtig sei und somit eine maßgebliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug fehlen würde.

In diesem Zusammenhang verwies die Betriebsprüfung auf die Feststellungen im finanzbehördlichen Verfahren bei der K.T. GmbH & CoKG und damit auf die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Verkaufsleiter der B.AG, Wien, Ing. F. M., vom 23. September 1997 sowie des J.Z. vom 17. September 1997.

Bei der Vernehmung des Ing. F. M. legte ihm der Betriebsprüfer Ausgangsrechnungen der M.GmbH vor, die folgende Produktbeschreibungen aufwiesen:

"8 Stück optische Leistungsverstärker

PSA B. maximaler Output plus 13 dbm, Stückpreis 640.000,00 S"

Ing. F. M. gab dazu an, dass er die M.GmbH nicht kennen würde und keine Geschäftsbeziehungen zwischen der B.AG , Wien, und der GmbH bestanden hätten. Die B.AG, Wien, habe auch keine optischen Leistungsverstärker OFA 1,5 – 20 zum Stückpreis von 640.000,00 S an andere Unternehmen geliefert. Demnach könne er bestätigen, dass die berufungsgegenständlichen Leistungsverstärker nicht in Österreich verkauft worden seien. In der Preisliste 1994 des Unternehmens B. habe es die genannten Faserverstärker gegeben, für die jedoch keine Artikelnummern vergeben worden seien. Auf Grund der technischen Beschreibung dieser Leistungsverstärker ergebe sich, dass diese für Kabelfernsehnetze mit optischer Verteilung der Signale zu den einzelnen Bezirken verwendet worden seien. Dies setzte allerdings Lichtwellenleiter voraus, die auf einer bestimmten Frequenz (Wellenlänge) übertragbar seien (1550 nm Nanometer). Für einen Kompletausbau des Kabelfernsehnetzes in Bratislava seien ca. fünf bis sieben dieser Verstärker notwendig gewesen. Ing F. M. gab weiters bekannt, dass es unwahrscheinlich gewesen sei, ca. 160 Stück der besagten Leistungsverstärker in der Slowakei zu verwenden. Dazu komme, dass diese Verstärkertypen für das "K.B." nicht eingesetzt werden konnte, da die dortigen Sender im Bereich von 1310 nm (Nanometer) arbeiten würden.

Außerdem habe die B.AG , Wien den slowakischen Raum mit Telekommunikationsanlagen beliefert. Diesen Lieferungen seien für "High-Tech-Material" erforderliche, umfangreiche Genehmigungsverfahren des Wirtschaftsministeriums (COCOM-Liste) voraus gegangen. Die in den streitgegenständlichen Rechnungen beschriebenen Komponenten seien eindeutig "High-Tech Produkte" gewesen. Ing. F. M. merkte auch an, dass Exporte in den Osten

genehmigungspflichtig und demnach eine Nichtheinhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen strafbar gewesen seien. Die Ausfuhr solcher Waren ohne eine Exportgenehmigung sei für Ing. F. M. unvorstellbar gewesen. Im Laufe der Vernehmung erhielt er telefonisch von der *B.T.*, in Stuttgart, eine Auskunft, wonach ihm Herr Mr aus der Exportabteilung dieses Unternehmens mitteilte, dass kein Export der streitgegenständlichen Produkte in die Slowakei und nach Tschechien stattgefunden habe. Die DT. habe ca. 40 Stück dieser in den streitgegenständlichen Rechnungen genannten Verstärker für optische Pilotprojekte abgenommen, andere Verkäufe des speziellen Verstärkers mit der Bezeichnung ABC 1,5 bis 20 seien nicht bekannt gewesen. Lediglich ein Stück dieser Art sei für Forschungszwecke an das *H.I.* nach Berlin vergeben worden.

Größere Mengen der Verstärker mit der Bezeichnung OFA 151 AB und 152 AB (knapp mehr als 100 pro Jahr) seien in die USA geliefert worden. Andere Verkäufe seien nicht bekannt gewesen.

Auf die Frage, welches Gewicht und welche Verpackung ein derartiger Faserverstärker aufgewiesen habe, teilte Ing. F. M. am 24. September 1997 per Fax mit:

Gewicht ohne Verpackung	1 kg
Gewicht mit Verpackung	1,25 kg
Abmessungen bzw. Größe ohne Verpackung	40x100x250 mm
Abmessungen bzw. Größe mit Verpackung	100x200x300 mm

Er gab weiters bekannt, dass ihm keines der nachstehenden Unternehmen als Kunden der *B.AG*, Wien, bekannt gewesen sei:

T. ., Bratislava, AS. ., Bratislava, F. GmbH, Wien, A. GesmbH, NK., CGmbH, Wien und die Bw.

Für die Betriebsprüfung stand somit fest, dass die Anzahl der von der *M.GmbH* fakturierten optischen Leistungsverstärker in Wirklichkeit nicht bestanden haben könne.

Am 14. April 1998 gab Ing. F. M. zu den in den Rechnungen an die Leasinggesellschaften angeführten Produkten 1. "N. optische Sender, Modulation, 860 Mhz inkl. Management – Unit", "2. ZU. 155 optische Empfänger, 860 Mhz, AGC, 3." ABC 151 H optische Verstärker 12 dBm", "4. AFG. 151 L optische Verstärker 13 dBm, XXS." niederschriftlich bekannt:

Das Unternehmen, *B.T.AG*, HZ. (in der Folge *B. AG*) ist die österreichische Gesellschaft, über die das deutsche Mutterhaus Lieferungen nach Österreich abgewickelt habe. Die unter Pkt. 1, 3 und 4 beschriebenen Produkte habe sie jedoch nicht in Österreich verkauft. Ing. M. könne

das, da er seit 1979 der zuständige Verkaufsleiter des genannten Unternehmens war, beurteilen. Die B. AG habe weder der M.GmbH noch anderen Unternehmen in Österreich die berufsgegenständlichen Produkte verkauft. Die Waren mit der Bezeichnung "ZU. 155 optische Empfänger , 860 Mhz, XY.", habe das Unternehmen B. AG in Österreich an die K.T. GmbH & CoKG verkauft, nicht jedoch an die M.GmbH .

Ing. M. gab ferner an, dass die erwähnten Sender, Verstärker und Empfänger in die Preisliste der B. AG für das Jahr 1995 aufgenommen worden seien. Ein Vergleich mit den in den Rechnungen der M.GmbH angeführten Artikelnummern habe jedoch ergeben, dass sie mit den von der B. AG verwendeten nicht ident gewesen seien. Daraus folge, dass diese Art der Warenbezeichnung unrichtig gewesen sei.

Angesichts der beschriebenen Voraussetzungen für die Verwendung der optischen Verstärker in der Slowakei wäre es allerdings unwahrscheinlich, dass für den Bereich "Kabelfernsehen" 74 Stück der genannten Verstärker in der Slowakei oder anderswo Verwendung finden konnten. Für Bratislava seien bei einem Kompletttausbau des Kabelfernsehnetzes ca. zwei Sender und ca. fünf bis sieben Verstärker notwendig gewesen. Ing. M. könne jedoch nicht beantworten, ob es andere Bedarfsträger gegeben hätte, die diese Sender und Verstärker benutzt hätten (z.B. Militär). Auch könnten nach der damaligen Senderausstattung für das Kabelfernsehen in Bratislava die in den gegenständlichen Rechnungen aufscheinenden Verstärkertypen nicht eingesetzt werden, da diese optischen Sender im Bereich von 1310 Nanometer arbeiten würden.

Diese Aussagen und der Umstand, dass die an den "Geschäften" Beteiligten der Betriebsprüfung keine anderen Lieferanten als die B. AG nennen konnte, würden aufzeigen, dass die M.GmbH keine der genannten Produkte von der B. AG erworben habe. Weiters stützte sich der Prüfer auf die Angaben des J.Z. bei seiner Vernehmung am 24. September 1997, wonach er von A.O. und Dr. H. E. zu einem Vorsteuerschwindel überredet worden sei. J.Z. habe die von ihm angeblich erworbenen und nie gesehenen optischen Leistungsverstärker während des Zeitraumes 1994 bis 1997 ins Drittland geliefert und auf diese Weise Ausfuhren in Höhe von 25,000.000,00 S ohne Ausfuhrnachweis durchgeführt. Er habe insgesamt 25,000.000,00 S von der M.GmbH erhalten und diesen Betrag in die Buchhaltung als steuerfreie Auslandsumsätze aufgenommen. J.Z. gab an, dass die tatsächlich verkauften Produkte vermutlich Nachbauprodukte gewesen seien.

Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass Ausgangspunkt der gegenständlichen Geschäftsabwicklungen, bei denen Leasingunternehmen dazwischen geschaltet wurden, jeweils Rechnungen der M.GmbH an eine österreichische Leasinggesellschaft über optische Sender ABF. der Marke B. gewesen seien. Die Bw. gab diesbezüglich an, diese Geräte

zunächst von den Leasinggesellschaften angemietet zu haben, um sie in der Folge an AS. . in Bratislava weiterzuverleasen.

Der Prüfer beurteilte aus den bereits dargelegten Gründen die genannten Leasinggeschäfte als Kauf und Verkauf. Dies werde letztlich durch den Umstand, dass das Unternehmen in Bratislava die Waren weiterveräußert und sich zudem geweigert habe, den Letztverbraucher zu nennen, untermauert. Da die Bw. auch für diese Geschäfte in ein Drittland weder Ausfahrnachweise noch Buchnachweise vorlegen konnte, seien die Voraussetzungen für die Anerkennung der geltend gemachten Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht erfüllt gewesen. Die Betriebsprüfung erhöhte daher für das Jahr 1997 die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze in Höhe von 6.857.333,33 S und versagte zugleich die für die Jahre 1997, 1998, 1999 und 2000 in Abzug gebrachten Vorsteuern von 188.464,00 S, 227.316,00 S, 228.019,00 S und 282.540,00 S.

Aus der Differenz zwischen dem von der Betriebsprüfung ermittelten Wareneinsatz abzüglich des von der Bw. berücksichtigten Leasingaufwandes und dem Verkaufserlös abzüglich der Mieteinnahmen gelangte der Prüfer zu einer Gewinnauswirkung im Ausmaß von -5.260,80 S für 1997, -179.912,83 S für 1998, -179.212,80 S für 1999 und 27.244,80 S für 2000.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ entsprechend diesen Prüfungsfeststellungen am 15. April 2002 die angefochtenen Bescheide betreffend die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999 und 2000.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. wie folgt aus:

Zur Umdeutung der Verträge

Ein verdeckter Ratenkauf sei nach Ansicht der Bw. nur dann gegeben, wenn erstens eine grundsätzliche unkündbare Grundmietzeit des Leasingnehmers vorliegen würde und zweitens die Gefahr des zufälligen Unterganges auf den Leasingnehmer verlagert werden würde.

Für jeden Finanzierungsleasingvertrag seien diese beiden Vertragspunkte wesentlich gewesen. In den Mietverträgen der Bw. habe keine unkündbare Grundmietzeit existiert. Der Mieter könne jederzeit – unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen – das Mietverhältnis beenden. Das Risiko des Vermieters ginge daher weit über ein bloßes Kreditrisiko hinaus. Würde der Mieter das Mietverhältnis kündigen, so sei der Vermieter gezwungen gewesen, weiterhin seine Raten aus dem Leasingvertrag zu bezahlen und wenn er keinen Nachmieter fände, so würde er den vollen wirtschaftlichen Ausfall tragen.

Ähnlich groß wäre das Risiko bei zufälligem Untergang der Bestandssache. Auch hier gebe es in den Verträgen keine Klausel – wie sie sich in den typischen Finanzierungsleasingverträgen finden würden – wonach bei zufälligem Untergang der Bestandssache die Leasingraten weiter

zu bezahlen wären. In den gegenständlichen Verträgen würde die Gefahrtragung wie bei einem typischen Bestandsvertrag beim Bestandgeber liegen. Im Falle des zufälligen Unterganges der Sache wäre er verpflichtet, eine geringwertige Sache zur Verfügung zu stellen, ansonsten würde er ersetztverpflichtig werden. Daraus sei abzuleiten, dass die Mietverträge der Bw. in steuerlicher und wirtschaftlicher Sicht als Mietverträge zu beurteilen seien. Die Umdeutung in verdeckte Ratenkäufe würde dabei wesentliche Gefahrtragungsmomente nicht berücksichtigen. Auch würde die wirtschaftliche Betrachtung ergeben, dass die Bw. im Rahmen dieser Geschäfte einen höheren Gewinn als bloß eine Finanzierungsprämie erzielt hätte. Sie habe einen Aufschlag von 25% bei der Vermietung der Geräte erzielt. Dieser höhere Gewinn sei das Entgelt für die erhöhte Risikotragung aus dem zufälligen Untergang und aus einer allfälligen vorzeitigen Kündigung durch den Mieter gewesen. Es erscheine wohl wirtschaftlich unvernünftig, dass ein Mieter einen dermaßen hohen Aufschlag akzeptiert hätte, wenn sein Interesse lediglich im Erwerb der Geräte liegen würde. Ein wirtschaftlich sorgfältiger Geschäftsmann sei höchstens bereit gewesen, Finanzierungskosten zu bezahlen. Erst andere Faktoren würden einen solchen Geschäftsmann bewegen, einen höheren Preis zu bezahlen. Diese Beweggründe wären wohl in der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit und in der Verteilung der Preisgefahr zu sehen. Dies sei umso mehr begreiflich, als in einer technisch schnelllebigen Branche wie der Telekommunikation das Risiko der technischen Überalterung sehr ausgeprägt sei. Dieses Risiko würde vom ausländischen Abnehmer durch eine Miete mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit auf den Vermieter abgewälzt werden, natürlich nur gegen Bezahlung einer entsprechend höheren Prämie.

Streichung der Vorsteuer (Tz 18)

Die Bw. brachte dazu vor, dass die in den Verträgen und Rechnungen erfolgte Bezeichnung der Ware handelsüblich sei. Eine genauere Bezeichnung als sie der Produzent in seinen Preislisten führe, könne wohl auch nicht vom Händler erwartet werden. Sofern sich die von der Betriebsprüfung verwendete Begründung, diese Ware sei im freien Handel nicht verkauft worden, auf die im Verfahren bei der K.T. GmbH & CoKG getätigten Aussagen des Verkaufsleiters der B. AG, Ing. M. , Bezug nimmt, verwies die Bw. daraufhin, dass Ing. F. M. vor dem Landesgericht für Strafsachen seine Aussage revidiert habe, wonach er erfahren habe, dass B. Deutschland unter Umgehung der B. Österreich solche Waren im Inland direkt verkauft habe.

Die Betriebsprüfung vertrat dazu, wie im völlig gleich gelagerten Fall der K.T. GmbH & Co KG, die Ansicht, dass sich die Feststellung, wonach die handelsübliche Bezeichnung der Gegenstände unrichtig sei, auf die Aussagen des Verkaufsleiters der B. AG stützten, der

eindeutig und unmissverständlich angegeben habe, dass die auf den Rechnungen angeführten Waren nicht im freien Handel in Österreich und auch nicht in Deutschland verkauft worden seien. Daraus sei eindeutig abzuleiten, dass die auf der Rechnung bezeichnete Ware mit dem gelieferten Gegenstand nicht ident gewesen sei . Weder J.Z. , Dr. H. E., noch C.M. vermochten im Zuge von Befragungen darzulegen, welche Gegenstände tatsächlich geliefert worden seien.

Der Prüfer verwies in diesem Zusammenhang auf nachfolgend dargestellte Aussagen des J.Z., C.M. und Dr. H. E. .

J.Z. gab am 24. September 1997 auf die Frage, wie er denn den Vorgang erklären könne, dass die *M.GmbH* einen Teil der für die Geschäftsabwicklungen vereinnahmten Beträge wiederum an den Leasingnehmer überweisen konnte, an:

„Ich will aussagen, dass ich von A.O. und Dr. H. E. zu einem Vorsteuerschwindel überredet wurde. Ich wurde überredet, eine oder mehrere Leasingfirmen zu kontaktieren und Leasingverträge über elektronische Geräte, die in Kabelfernsehanlagen Verwendung finden, abzuschließen. Ich habe mich von A.O. überreden lassen, optische Leistungsverstärker zu leasen und diese geleasten Geräte in das Ausland, in die Slowakei weiter zu vermieten. Die Geräte selbst habe ich nie gesehen. Meine steuerliche Vertreterin hat mich im Zuge der Bilanzerstellung für 1995 aufmerksam gemacht, dass ich für diese Ausfuhren in die Slowakei Ausfuhrnachweise und Belege brauche.“

Am 12. November 1997 anlässlich des Prüfungsbeginnes ließ J.Z. Unrichtigkeiten der Niederschrift vom 24. September 1997 schriftlich festhalten:

„Die erste Lieferung wurde tatsächlich beigebracht und von mir gesehen. A.O. , der mit mir in Geschäftsbeziehung steht und mir Geld schuldete, hat mir Geräte (optische Sender/Verstärker/Empfänger zur Überbrückung weiter Strecken) angeboten. Ich habe mir von B. ein Gegenangebot machen lassen (Preisangebot B. : 600.000,00 S minus 20 %, Angebot O. : 200.000,00 S), habe allerdings erkannt, dass aufgrund technischer Gegebenheiten diese Geräte für unsere Belange nicht brauchbar waren (andere Wellenlänge). Darauf bot mir A.O. an, die Geräte von ihm zu leasen, woraufhin ich die Geräte an eine andere von ihm namhaft gemachte ausländische Firma (AS. .in Bratislava) vermieten sollte. Diese Geschäftsart ist mehrfach zustande gekommen. Gesehen habe ich allerdings nur die erste Lieferung. Ich habe mich in weiterer Folge nicht mehr darum gekümmert, ob es zu tatsächlichen Warenbewegungen gekommen ist. Eine Auskunft, woher diese Waren kommen, wurde von A.O. verweigert. Für mich war das allerdings eine übliche Vorgangsweise, die meiner Ansicht nach nicht auf illegale oder unseriöse Geschäfte hinweist.“

In der Niederschrift vom 7. Oktober 1997 teilte C.M. auf die Frage, ob er jemals ein Stück der von ihm in den Rechnungen ausgewiesenen optischen Leistungsverstärker *B*. OFA 1,5 – 20 gesehen habe, mit:

"Das Gerät selbst habe ich nie gesehen."

Des weiteren gab er am 15. November 1999 auf die Frage, ob von der *M.GmbH* jemals optische Leistungsverstärker bzw. Sender eingekauft worden wären, bekannt:

„A.O. hatte alles organisiert. Ich weiß über den Einkauf der Geräte nichts genaues. Ich habe nur die verpackten Geräte an die Spedition abgegeben.“

Dr. H. E. teilte in der Niederschrift vom 13. Dezember 1999 mit:

„Die Leasingfirmen, *M* und ich kamen zum Schluss, da es für uns die Geräte physisch gegeben hat und deren Funktion nicht in Frage stand, dass es sich um Nachbauten handeln musste. Ich bin der Meinung, dass es sich bei den gelieferten Geräten um Nachbauten handelte, weil eine Nachfrage bei der Firma *B*. (*M.*) ergeben hat, dass es sich durchaus bewerkstelligen lässt, bei Vorlage eines Mustergerätes einen Nachbau anzufertigen. Dieser wäre wesentlich preisgünstiger, weil er nicht mit Entwicklungskosten und dem Overhead eines Großindustriebetriebes belastet wäre. Da für mich reelle Geschäftsabläufe vorgelegen sind, habe ich mich mit den Vorwürfen des Scheingeschäftes auseinander gesetzt. Im Zuge dessen habe ich mich auch mit den Leasinggesellschaften ins Einvernehmen gesetzt, da ich wusste, dass diese auch Wissen und Kenntnisse über tatsächlich stattgefundene Geschäftsabläufe haben. Dies geschah, glaube ich, im März 1999. Ich habe mich bereit erklärt, nach jeweiliger Konsultierung der hausinternen Rechtsexperten die Warenbezeichnung entsprechend unseres Wissens zu verbessern und diese Verbesserungen zu koordinieren. Die Berichtigungsrechnungen habe ich erstellt, Herr *M* hat sie unterfertigt.“

In der Folge begründete der Prüfer seine Rechtsansicht, dass im Berufungsfall die in Streit stehenden Vorsteuern nicht anzuerkennen wären, wie folgt:

"Bei Überprüfung der Unternehmerkette, in diesem Fall müsste man es beinahe Unternehmerkreis nennen, wurde festgestellt, dass die erste bekannte Lieferfirma (*M.GmbH*) keine Eingangsrechnungen für die gelieferten Waren besitzt und diese Geschäftsfälle auch nicht verbucht hat. Ungewöhnlich erscheint auch, dass wenn der letzte Abnehmer der Ware bekannt ist (im Fall der Bw. die Firma *AS*. . in Bratislava) noch zwei weitere Firmen zwischengeschaltet werden. Warum hat die *M.GmbH* nicht selbst an die Firma *AS*. . verkauft bzw. vermietet? Als mögliche sinnvolle Antwort bleibt eigentlich nur die über, dass ansonsten kein Vorsteuerschwindel möglich gewesen wäre, da man eine ordnungsgemäße Inlandsrechnung benötigte, um zu einem Vorsteuerabzug zu gelangen.

Die Zwischenschaltung von bekannten namhaften österreichischen Leasingfirmen schien wohl über jeden Zweifel erhaben zu sein. Die Gestaltung der Lieferungen ist optimal für die Möglichkeit des Vorsteuerschwindels. Der erste Unternehmer der Unternehmertkette wird geopfert (*M. GmbH*), er stellt Rechnungen aus und führt die Umsatzsteuer nicht ab. Der einzige wissende Verantwortliche dieser Firma (*A.O.*) ist im Ausland untergetaucht. Der zweite Unternehmer (Leasingfirma) wird lediglich zur Tarnung bzw. Verschleierung und zum Erlangen der Glaubwürdigkeit benutzt, und ist ansonsten ein willkommener umsatzsteuerlicher Beinahe-Durchlaufer, mit dem kleinen Nebeneffekt eine um die Gewinnspanne der Leasingfirma verbreiterte Basis zum Vorsteuerabzug zu bekommen. Außerdem fungiert die Leasingfirma als Darlehensgeber.

Der dritte Unternehmer (die *Bw.*) lukriert zusätzlich einen monatlichen Vorsteuerabzug. Die Ware wird angeblich ins Ausland verkauft (vermietet), ein Ausfurnachweis ist nicht vorhanden und kann auch nicht nachgebracht werden. Ein Buchnachweis ist ebenfalls nicht vorhanden. Ein Nachbringen des Buchnachweises ist laut gängiger Rechtsprechung ohnedies nicht zulässig.

Zur Verteidigung des Vorsteuerabzuges wird von den beteiligten Unternehmern, nach Bekanntwerden, dass die auf den Rechnungen aufscheinenden Produkte mit Sicherheit nicht geliefert werden konnten, die Vermutung aufgestellt, dass es sich um Nachbauprodukte gehandelt haben könnte und infolge dessen werden sogenannte Rechnungsverbesserungen durchgeführt, in denen einfach der Name des Erzeugers gestrichen wird.

Allerdings ist dann unbestrittenmaßen der Verkaufspreis pro Stück eindeutig zu hoch. Der Verkaufspreis auf den Rechnungen entspricht nämlich den Preisen der (nicht gelieferten) *B.* - Produkte. Schon allein aufgrund dieser Tatsache wäre der Vorsteuerabzug zu verwehren.

Warum lässt sich die Firma *AS.*., die ja sicher auch einen Gewinn aus dem Geschäft machen will, billige Nachbauprodukte zum Preis von Originalprodukten der Firma *B.* andrehen, und bestätigt auch noch die Übergabe der Originalprodukte? Diese Art von Geschäften wurde sogar über Jahre hinaus praktiziert (und zwar beinahe bis zu Prüfungsbeginn).

Interessant und aussagekräftig ist auch die Betrachtung der Aussagen der befragten Personen in chronologischer Hinsicht. Zuerst wird ein Vorsteuerschwindel zugegeben (*Z.*), dann wird ausgesagt, die Ware selbst wurde nie gesehen (*Z.*, *M.*), dann wurde die Ware einmal gesehen (*Z.*), schlussendlich nach Rücksprache mit Steuerberatern und Rechtsvertretern von Leasingfirmen ist man sich sicher, dass die tatsächlich gehandelte Ware ein (wesentlich günstigeres) Nachbauprodukt war (*E.*). Es werden sogar sogenannte Rechnungsverbesserungen durchgeführt, die sich eigentlich nur auf die Feststellungen der Betriebsprüfung stützen. Bei ernstzunehmenden Rechnungskorrekturen sollten allerdings vom

ersten Lieferanten der Unternehmerkette an Korrekturrechnungen erstellt werden. In diesem Fall ist der erste Lieferant der Unternehmerkette absolut unbekannt.

Herr Z. hat in seiner zweiten Aussage Teile seiner ersten Aussage widerrufen, mit der Anmerkung, er wäre bei der ersten Einvernahme psychisch unter Druck gesetzt worden. Diese Behauptung wird vom Schriftführer der damals aufgenommenen Niederschrift (Herrn C.) nicht erhärtet (es war eine ganz normale Einvernahme). Es stellt sich also die Frage, warum jemand die Unwahrheit sagen sollte, wenn er sich dabei belastet. Normalerweise ist das eher umgekehrt der Fall. Es scheint so zu sein, dass Herr Z. nach Rücksprache mit seiner steuerlichen Vertreterin seine ursprüngliche Aussage aus Gründen der Schadenbegrenzung überdacht hat."

Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage

Dazu gab der Prüfer an, dass die knapp formulierten Mietverträge weder Kündigungsbestimmungen noch Regelungen im Falle eines zufälligen Unterganges der Gegenstände enthielten. Die Gefahr des zufälligen Unterganges würde wohl bis zur ordnungsgemäßen Übergabe an den Leasingnehmer vom Leasinggeber getragen werden. Dies werde auch durch die von AS. . ausgestellten Übernahmebestätigungen zum Ausdruck gebracht. Zudem würden bei Zahlungsverzug trotz Mahnung die ausstehenden Mieten abgerechnet und fällig gestellt werden. Die Bestimmung würde dem Leasinggeber jederzeit die Möglichkeit geben, die komplette Verkaufssumme einzufordern, er würde somit lediglich das Kreditrisiko tragen, das noch durch eine Kaution im Ausmaß von mindestens 50 % des Anschaffungswertes verringert werden würde. Da der Leasingnehmer ohnedies über Geld verfügte, erscheine nach Ansicht der Betriebsprüfung die Leasingkonstruktion absolut überflüssig. Darüber hinaus müssten die zu beurteilenden Leasinggeschäfte aufgrund des speziellen und eingeschränkten Kreises der Abnehmer ohnedies als Spezialleasing beurteilt werden und sowohl in umsatzsteuerrechtlicher als auch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht zu einer Verschaffung der Verfügungsmacht führen. Die Tatsache, dass für die Ausfuhr der optischen Leistungsverstärker keine Ausfurnachweise bzw. Buchnachweise vorliegen, werde von der Bw. nicht bestritten. Die Lieferungen wären daher eindeutig umsatzsteuerpflichtig, selbst bei Annahme eines Vermietungsgeschäftes wären die Mieten umsatzsteuerpflichtig.

In einem ergänzendem Schriftsatz teilte die steuerliche Vertretung am 14. August 2001 mit, dass Ing. F. M. weitere Erkundigungen mit dem Ergebnis anstellte, dass gegenständliche B. - Geräte doch nach Österreich verkauft worden seien. Das genaue Ergebnis ergebe sich aus

einem Schriftsatz vom 1. August 2001, in dem Ing. F M. Dr. H. E. zusätzliche Ergebnisse mitteilte, die sich zwischenzeitlich ergeben hätten:

- „1. Die Robert B. AG Österreich hat den Bereich „Kabelfernsehen“ Ende April 1999 aus konzernpolitischen Gründen eingestellt.
2. Entwicklungs- und Vertriebsaktivitäten für optische Anlagen wurden Ende 1998 durch B. T Deutschland weltweit beendet.
3. B. T Deutschland hat den Bereich Weitverkehrstechnik (zu dem die optische Übertragungstätigkeit gehörte), mit Sitz in B.S., Ende 2000 an Me. England verkauft.
4. Damit sind weitgehend die Wissensträger im Haus B. zu anderen Firmen gewechselt oder haben andere Aufgaben im Hause übernommen.
5. Ich selbst bin bei einem PN., SGmbH in Klagenfurt als Produktmanager und Systemdesign im Bereich Breitbandverstärker und optische Übertragungstätigkeit tätig, habe daher keinen Zugang zu Unterlagen des Hauses B. mehr.
6. Hatte im Juli 2001 mit dem damaligen Produktmanager, Hrn. H.N., ein Telefonat, indem mitgeteilt wurde, dass auch optische Faserverstärker nach Österreich geliefert wurden. Dies war für mich neu, scheint daher in meiner getätigten Aussage nicht auf.
7. Entgegen meiner Angaben bei der Finanzbehörde kann ich daher nicht ausschließen, dass B. -Originalgeräte in Österreich gehandelt wurden, in welcher Stückzahl ist mir aber unbekannt.
8. Es ist richtig, dass B. optische Komponenten für Faserverstärker aus den USA zugekauft, die dann in die Verstärker integriert wurden.
9. Auf Ihre Frage, ob jemand in der Lage ist, solche Verstärker nachzubauen, kann dies bejaht werden. Die Basisbausteine gab und gibt es in den USA zu kaufen, einen Integration ist bei vorhandenem Ingenieurwissen durchaus möglich.
10. Zwischenzeitlich hat sich diese Übertragungstechnik weltweit durchgesetzt. Alle großen Kabelnetzbetreiber verwenden zwecks Erweiterung der Bandbreite und Einführung digitaler Dienste, wie Breitbandinternet, Telefonie etc. optische Faserverstärker und 1550 Nanometer-Technik.“

J.Z. legte zudem ein Gutachten des Ing.Y vom 15. Februar 2002 vor, wonach zum genannten Datum in einer Anwaltskanzlei in Bratislava im Beisein von Mag. H. R., J.Z. , Ing. F. M. und Ing.Y optische Geräte und Zubehör vom Hersteller B. begutachtet worden seien. Danach würde es sich bei den besichtigten Geräten um optische Geräte der Wellenlänge 1550 Nm in Modulbauweise, inkl. Tragrahmen mit Kühlblech und Endstufe, den zum Betrieb nötigen

Netzteilen, Vorverstärkern und Kontrolleinheit, sowie einem Faserverstärker gehandelt haben. Alle Geräte hätten den gemeinsamen Hersteller *B.* .

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus dem von der Betriebsprüfung erhobenen Sachverhalt sowie den dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien zu Grunde gelegten Feststellungen ergibt sich im konkreten Fall Folgendes:

A. Umsatzsteuer:

Einkauf und Verkauf von optischen Leistungsverstärkern

Gegenstand dieses Verfahrens ist die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Geschäften mit angeblichen optischen Leistungsverstärkern der Marke A.PCT 1550, bei denen die *M.GmbH* (in der Folge: *GmbH*) als Zulieferunternehmen Rechnungen an die Leasingunternehmen ausstellte. Diese waren zur Finanzierung der Verkaufsvorgänge dazwischengeschaltet worden, wobei die Bw. einen Leasingantrag an ein Leasingunternehmen richtete und gleichzeitig die *GmbH* als "Wunschlieferant" der erwähnten optischen Leistungsverstärker bezeichnete. So kam es zum Abschluss eines Kaufvertrages zwischen der *GmbH* und einer Leasinggesellschaft und eines Mietvertrages zwischen dieser und der Bw. C.M. legte sodann an das Leasingunternehmen über den Verkauf der Leistungsverstärker eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, das in weiterer Folge die Bruttorechnungssumme an die *GmbH* überwies. Die *GmbH* leitete den genannten Geldbetrag anschließend an die Bw. zur Bezahlung ihrer Leasingraten weiter und unterließ in der Folge eine Umsatzsteuerabfuhr an das Finanzamt. Die Bw. gab an, die in Rede stehenden optischen Leistungsverstärker im Anschluss daran in die Slowakei an die *T.* ., deren Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. H. E. war, weitervermietet zu haben, obwohl sie den Leasingunternehmen erklärte, die Geräte selbst in ihre Anlagen eingebaut zu haben.

Zur Absicherung der Leasinggesellschaft hatten die am Geschäft Beteiligten noch vor Begleichung des Kaufpreises an die *GmbH* inländische Gelddepots eingerichtet, die in der Folge auch zur Begleichung der Leasingraten verwendet wurden. Diese Depots wurden teils mit dem von der Lieferfirma in Rechnung gestellten Nettokaufpreis, teils mit Teilbeträgen aus der Rechnungssumme dotiert. In den letztgenannten Fällen erhielt die Leasingfirma von der *GmbH* eine Gutschrift, welche aus einer Direktzahlung der von Dr. H. E. unter dem Falschnamen W. mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Juli 1995 gegründeten *F.GmbH* herrührte. Die Leasingfirmen überwiesen dann nur mehr den auf den Bruttokaufpreis fehlenden Teilbetrag an die liefernde *GmbH*. Die von den Leasinggesellschaften bezahlten

Bruttokaufpreise wurden teils direkt, teils über Firmenkonten an die *F.GmbH* und an die Bw weitergeleitet.

Unabhängig von der im Einzelfall gewählten Vorgangsweise sind die jeweils von den Leasingunternehmen ausbezahlten Bruttokaufpreise zur Gänze in den wirtschaftlichen Bereich der Leasingnehmer gelangt. J.Z. und Dr. H. E. partizipierten daran im Umfang jener Geschäfte, an denen von ihnen vertretene Gesellschaften, somit im konkreten Fall auch die Bw., als Leasingnehmer oder als Garant der Leasingraten beteiligt waren. Fest steht in diesem Zusammenhang auf Grund des rechtskräftigen Urteils des Landesgerichtes für Strafsachen, dass die Bw. mit anderen Beteiligten die angeblichen Geschäfte in tatplankonformer Zusammenarbeit abwickelte und dadurch ausschließlich den Zweck verfolgte, über hinterzogene Umsatzsteuer kostengünstig Finanzmittel zu erlangen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Im Sinne des § 916 ABGB liegt ein Scheingeschäft vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. § 23 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung sind. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Diese gesetzliche Bestimmung gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und einen in Wirklichkeit nicht bestehenden Tatbestand vortäuschen (VwGH 9.5.1969, 658/68).

Aus der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich, dass ein Scheingeschäft den gemeinsamen Vorsatz der Vertragsteile voraussetzt (VwGH 12.9.2001, 99/13/0166). Demnach setzt ein Zustandekommen eines Scheingeschäftes Konsens hinsichtlich der Verdeckung und des verdeckten Rechtsgeschäftes voraus (VwGH 22.10.1991, 91/14/0147). Willenserklärungen werden demzufolge im Einverständnis mit dem Empfänger bloß zum Schein abgegeben, wenn sie einverständlich keine bzw. nicht die aus Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen. Die Abzugsfähigkeit der in Streit stehenden Vorsteuerbeträge ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und den dort genannten Voraussetzungen zu prüfen. Nach dieser Bestimmung kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein

Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Rechnungen müssen demnach gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
5. Das Entgelt für die Lieferung oder die sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu den für die Anerkennung der Vorsteuern geforderten Voraussetzungen handelt die Behörde nicht rechtswidrig, wenn sie bei Rechnungen, die die im UStG genannten Erfordernisse nicht erfüllen, den darin ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen die Anerkennung als Vorsteuern versagt (VwGH 11.12.1996, 96/13/0178, 30.10.1996, 96/13/0117).

Im Berufungsfall ist zunächst ausgehend von den übereinstimmenden Aussagen des J.Z. und C.M. am 23. September 1997 festzuhalten, dass im Zuge der beschriebenen "Geschäftsorgänge" C.M. die aus dem Verkauf an diverse Leasingunternehmen erzielten Geldbeträge an J.Z. weiterleitete bzw. diese auf A.O. und Dr. H. E. übergebene Sparbücher einbezahlte, sodass ein Gelddepot für die "nächste Runde" zur Verfügung stand. Außerdem gab J.Z. an, die in Rede stehenden Geschäfte mit den Leasinggesellschaften abzuschließen, wenn er "Geld benötigte", wobei er in seiner ersten Einvernahme am 24. September 1997 bekannt gab, die Geräte nie gesehen zu haben. Selbst wenn J.Z. seine ursprüngliche Aussage dahingehend änderte, dass er am 12. November 1997 vermeinte, die "erste Lieferung" doch gesehen zu haben, kümmerte er sich in weiterer Folge nicht darum, ob es tatsächlich zu Warenbewegungen gekommen war und konnte diesbezüglich auch keine Nachweise erbringen. J.Z. teilte darüber hinaus mit, von A.O. und Dr. H. E. zu einem Vorsteuerschwindel überredet worden zu sein. C.M. meinte, bei dem besagten Zahlungsfluss von der M.GmbH an die Bw. handelte es sich um eine Konstellation, die dem Vorsteuerschwindel diente.

Im Berufungsfall stellt die Weiterleitung der von der GmbH aus den angegebenen Geschäftsabwicklungen erhaltenen Geldbeträge in die wirtschaftliche Verfügbarkeit der Bw. zweifelsohne einen ungewöhnlichen und im Wirtschaftsleben unüblichen Zahlungsfluss dar.

Dass ferner sämtliche an GmbH bezahlten Bruttokaufpreisummen auch auf Sparbücher des A.O. und des Dr. H. E. "für die nächste Runde" hinterlegt wurden, bestätigt umso mehr, dass solcherart ein tatplankonformes Vorgehen der an den "Geschäften" Beteiligten und damit ein Konsens hinsichtlich der Verdeckung der zu beurteilenden Geschäftskonstellationen vorlag, indem sich ständig die Geldbeträge in einem Kreislauf bewegten. Nur so war es der GmbH möglich, die aus dem Kaufabschluss mit den Leasinggesellschaften erzielten Geldbeträge entweder der Bw. oder durch die Errichtung inländischer Gelddepots anderen Leasingnehmern zur Bezahlung ihrer Leasingraten zu übergeben, sodass auf diese Weise die Leasinggeschäfte schon vor deren Abschluss zu 100 % finanziert waren. Die Organisatoren der fingierten Geschäfte verfügten solcherart durch die Zwischenschaltung der Leasinggesellschaften über größere liquide Mittel zur Durchführung diverser Zahlungen. Der aus den gegenständlichen "Geschäften" erzielte "Gewinn" bestand aus der hinterzogenen Umsatzsteuer abzüglich der Zinszahlungen an die Leasinggesellschaften und allfälliger weiterer Zahlungen.

Geschäftsgestaltungen, die nur in der beschriebenen Art, wenn also die von den Leasinggesellschaften erhaltenen Geldbeträge wirtschaftlich der Bw. und anderen "Leistungsempfängern" überlassen werden, funktionieren, sind unter Geschäftsleuten zweifelsohne unüblich und alleine unter dem Aspekt verständlich, dass ihr wahrer Gegenstand nicht Lieferungen (hier: von optischen Leistungsverstärkern) zur Erzielung von Einnahmen, sondern das Beschaffen barer Mittel durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges einerseits und die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer andererseits war. Dass einerseits die GmbH weder Eingangsrechnungen noch sonstige Nachweise vorlegen konnte, welche die Herkunft und die Existenz der streitgegenständlichen Produkte glaubhaft hätten machen können, und andererseits die Bw. in tatplankonformer Weise mit den anderen an den Geschäften Beteiligten zur Erlangung kostengünstiger Finanzmittel zusammenwirkte, weist eindeutig das Vorliegen fingierter Geschäftsabwicklungen nach. Gemäß den Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren hatte das Interesse an den zu beurteilenden Geschäften nicht an der Warenbewegung, sondern an der Geldbewegung bestanden. Demnach hatte sich die Leistung der GmbH auf die Ausstellung einer Rechnung beschränkt und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei C.M. lediglich zu Einnahmen in Form einer "Provision" im Ausmaß von 15.000 S monatlich geführt. Das Tun des C.M. als Alleinverantwortlicher der GmbH war alleine darauf angelegt, erhaltene Geldbeträge wirtschaftlich der Bw. zur Finanzierung ihrer Leasinggeschäfte mit den Banken zu überlassen und ihr zudem einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen, sodass schon durch diese Art der Geschäftsvorgänge der erste Lieferant in der Unternehmerkette Lieferungen der fakturierten Gegenstände nur vortäuschte. Dass in diesem Zusammenhang A.O. die Funktion eines nicht auffindbaren Strohmannes zukam, auf den

letztlich die gesamte Verantwortung dieses Vorgehens abgewälzt werden sollte, rundet das Bild eines Vorsteuermissbrauches ab.

Ein fingiertes Vorgehen kommt auch dadurch deutlich zum Ausdruck, dass die Beteiligten insgesamt hohe Vorsteuerbeträge in Abzug brachten, während der ursprüngliche Lieferant die Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge unterließ. Unter den im Geschäftsverkehr üblichen Voraussetzungen, zu denen jedenfalls die Abfuhr der Umsatzsteuer an das Finanzamt durch die GmbH sowie das Vorhandensein geeigneter Nachweise über den erfolgten Wareneinkauf und seine Bezahlung gehören, wäre ein Zustandekommen ernstlich gewollter Geschäfte mit teuren optischen Leistungsverstärkern der Marke B. nie realisierbar gewesen. Dass C.M. bekannt gab, die von ihm von den Leasingunternehmen vereinnahmten Geldbeträge nicht zum Einkauf der angeblich gelieferten Leistungsverstärker verwendet zu haben, und er zudem keinen Nachweis über deren tatsächlichen Erwerb vorlegen konnte, bekräftigt die Annahme, dass er die in Streit stehenden optischen Sender gar nie erworben und demnach nicht geliefert hatte. Diese Schlussfolgerung wird noch dadurch untermauert, dass mit angeblichen Markenprodukten gehandelt wurde, die vorgeblich in großer Anzahl in das Ausland gelangt wären, wobei jedoch weder die Herkunft noch der Ort der Verwendung der Ware feststellbar waren und somit weder die Beschaffenheit der Ware noch deren Verbleib überprüft werden konnte. Dies bestätigen insbesondere fehlende Ausfurnachweise bei der Bw. Darüber hinaus hatte die Betriebsprüfung bei der GmbH Mehrfachfakturierungen der Waren festgestellt sowie den Umstand, dass die in den Rechnungen angeführten Geräte zum Teil gar keine Artikelnummern entsprechend der B. - Preisliste 1994 hatten, da sie Versuchs- und Testzwecken dienten; außerdem sind einzelne Seriennummern mehrmals vergeben worden.

Überdies stand nach den Aussagen des Ing. M. die GmbH nie in Geschäftsverbindung mit der B. T in Wien und in Deutschland, sodass weder die Herkunft der Geräte noch, da sie weder hinsichtlich ihrer Wellenlänge und ihrer Anzahl für die Slowakei keine Verwendung fanden, ihr Gebrauch nachgewiesen werden konnte (Aussage M.). Dazu kommt, dass die Lieferung der 249 Verstärker und der 74 angeblich für die Slowakei bestimmten Sender durch die GmbH schlachtweg denkunmöglich ist, zumal sie hinsichtlich ihrer Art (1550 nm) Wellenlänge in der Slowakei gar keine Verwendung finden konnten und darüber hinaus fünf bis sieben dieser Verstärker für das gesamte Kabelfernsehnetz von Bratislava ausgereicht hätten. Eine Glaubhaftmachung der in Rede stehenden Geschäftsabwicklungen scheitert nicht zuletzt daran, dass die weltweite Produktion von B. Deutschland in den Jahren ab 1995 jeweils knapp über 100 Stück dieser Verstärker betrug, die zum größten Teil in die USA verkauft wurden, und der Export der beschriebenen optischen Sender nach Bratislava nach dem

Außenhandelsgesetz (§§17,18) genehmigungspflichtig gewesen wäre, die Bw. jedoch solche Genehmigungen nicht vorlegen konnte.

Angesichts dieser Sachlage steht fest, dass die Bw. nicht glaubhaft darlegen konnte, dass sie die angegebenen "An- und Weiterverkäufe" bzw. "An- und Weitervermietungen" der besagten Sender ins Drittland auch wirklich gewollt hatte, zumal –wie bereits dargelegt – sie weder die Herkunft noch die Verwendung, ja nicht einmal die Existenz der besagten Waren nachweisen konnte. Vielmehr war davon auszugehen, dass der von den Beteiligten gewählte Weg nur angesichts des Umstandes erklärbar war, dass die Bw. im Zusammenwirken mit den anderen Beteiligten Lieferungen wertvoller Waren fingierte, um auf diese Weise kostengünstig zu Finanzmitteln zu gelangen.

In diesem Zusammenhang ist das spätere Vorbringen des Ing. M., er könne entgegen seiner ursprünglichen Aussage nicht ausschließen, dass B. - Geräte in Österreich gehandelt worden wären, einerseits angesichts der Erfahrungstatsache, dass die anlässlich der ersten Vernehmung gemachte Aussage der Wahrheit am ehesten entsprechen wird (VwGH 1.10.1981, 1823,80), nicht beweiskräftig. Andererseits gab Ing. M. im Zuge dieser Aussagen weder die genaue Art und Stückzahl der optischen Faserverstärker noch das konkrete Unternehmen an, mit dem "B. " angeblich in Geschäftsbeziehung gestanden sei, sodass auch diese Aussagen insgesamt als bloße Schutzbehauptung für das gegenständliche Berufungsbegehren ohne Erfolg waren. Weiters hatte C.M. weder die Seriennummer der vermutlich verkauften Gegenstände verprobt noch jemals ein von ihm fakturiertes Gerät gesehen, sondern seine Verantwortung in diesem Zusammenhang auf A.O. abgewälzt.

Zusammenfassend steht somit fest, dass die tatsächliche Durchführung der in Streit stehenden Umsätze in der Unternehmertkette weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, die behaupteten Warenbewegungen vielmehr zum Zwecke der Täuschung der Leasinggesellschaften und der Finanzverwaltung fingiert waren.

Angesichts des festgestellten tatplankonformen Zusammenspiels zur Hinterziehung von Umsatzsteuer ist das von J.Z. vorgelegte "Gutachten", das in Zusammenarbeit mit dem Zeugen Ing. F. M. die Existenz solcher in der Slowakei besichtigter B. Geräte bescheinigen soll, als letzter untauglicher Versuch zu qualifizieren, dass im Berufungsfall tatsächlich Umsatzgeschäfte über die in Rede stehenden Leistungsverstärker in dem festgestellten Ausmaß zustande gekommen waren.

Die in § 12 Abs. 1 UStG 1994 für einen Vorsteuerabzug genannten Voraussetzungen waren daher bei der Bw. nicht erfüllt, da die GmbH tatsächlich keine Lieferungen ausführte. Ihre Vorgangsweise war allein darauf gerichtet, aus den besagten "Geschäften" von den Leasinggesellschaften erhaltene Geldbeträge wirtschaftlich der Bw. zu überlassen, um ihr

letztlich die Finanzierung der vorgetäuschten und daher nicht wirksamen Leasinggeschäfte zu ermöglichen.

Daraus ergibt sich, dass der Bw. aus den mit den Leasinggesellschaften abgeschlossenen Leasingverträgen der in Streit stehende Vorsteuerabzug nicht zustand, da auch die Leasingunternehmen angesichts der Sachverhaltsfeststellungen keine Leistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechtes ausgeführt hatten und demnach in diesem Fall die in Streit stehenden Rechnungen die für einen Vorsteuerabzug notwendigen Erfordernisse des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfüllten.

Andererseits folgt aus dem Vorliegen fingierter Umsatzgeschäfte, dass die von der Betriebsprüfung infolge fehlender Ausfuhrbescheinigungen für das Jahr 1997 vorgenommene Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze ins Drittland im Ausmaß von 6,857.333,33 S zu Unrecht erfolgte, da die Bw. aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht keine Umsätze in die Slowakei wirksam ausführte. Die für den Streitzeitraum steuerpflichtig behandelten "Ausfuhrumsätze" waren daher in weiterer Konsequenz aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 1997 auszuscheiden.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer waren die von der Betriebsprüfung als Wareneinkauf und Warenverkauf beurteilten "Geschäfte" dementsprechend zu stornieren und das zu versteuernde Einkommen in Höhe von -547.163,20 S für 1997, -298.705,83 S für 1998, -215.248,80 S für 1999 und -1.664.652,20 S für 2000 festzusetzen (vgl. Anlage 1).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt (USt 1997) und 1 Anlage

Wien, am 22. Dezember 2004