



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Dkfm. Franz Kiesler und LIM Friedrich Nagl über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsfall steht im Zusammenhang mit den unter dem Begriff "Vorsteuerschwindel des Werner Rydl" durch zahlreiche Medienberichte und Publikationen in der Öffentlichkeit bekannten Vorgängen.

Die gegenständliche Berufungsentscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren im Anschluss an das Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2003, 2000/15/0076.

Streit besteht über die Abzugsfähigkeit der im Jahr 1995 in von der F-GmbH an die Bw über eine Reihe von Waren (Gabelstapler, Kunststofffenster, Fräsmaschine, Hallen, Türen, Fenster, Rollläden und Zubehör, Wandtresore, Parkett, Buchen- und Eichenholz, Wasserreinigungsgeräte, Bohranlagen, Möbelmaschine sowie Parfümöl) gelegten Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuern in Höhe von insgesamt rd. 34 Mio S als Vorsteuer.

Der Versagung des Vorsteuerabzugs vorangegangen war eine bei der Berufungswerberin (Bw) durchgeführte, u.a. Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 1995 umfassende

---

abgabenbehördliche Prüfung. In der Niederschrift vom 20. März 1996 stellte der Prüfer Folgendes fest:

Werner Rydl habe als Einzelfirma, als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der F-GmbH und als ausländischer Abnehmer (als tatsächlicher Machthaber der I-Ltd in Brasilien) fungiert.

Werner Rydl habe gegenüber den österreichischen Zwischenhändlern bzw. Exporteuren Angebot und Nachfrage für diverse Produkte gesteuert. Allen Geschäften sei gemeinsam gewesen, dass die gehandelten Produkte um ein Vielfaches überfakturiert worden seien. Zwischenhändler sei u.a. die Bw gewesen.

Geschäftsanbahnung und Abwicklung seien in folgenden Schritten erfolgt:

Von der ausländischen Firma sei eine Anfrage bzw. das Ersuchen um Anbotslegung für ein bestimmtes Produkt an einen österreichischen Exporteur gestellt worden, wobei dem Exporteur bereits mitgeteilt wurde, welcher österreichische Zwischenhändler dieses Produkt vertreibe. Der österreichische Zwischenhändler habe eine gleichlautende Anfrage an die F-GmbH gestellt. Die F-GmbH habe ein Anbot über das gewünschte Produkt an den österreichischen Zwischenhändler, der Zwischenhändler sein Anbot mit einem fix vereinbarten Aufschlag an den Exporteur gelegt. Der Exporteur habe seinerseits sein Anbot, ebenfalls mit einem fix vereinbarten Aufschlag, an die ausländische Firma gelegt. Daraufhin hätten die ausländischen Firmen ihre Bestellungen getätigt.

Zur Bezahlung der Waren stellte der Prüfer fest, diese sei auf unterschiedliche Weise erfolgt (zu einem geringen Teil mittels Dokumenten-Akkreditiv, teilweise durch Überweisungen). In einer Vielzahl von Fällen sei die Bezahlung des Exporteurs sowie die Verrechnung zwischen den einzelnen Firmen in der Fakturierungskette unter Verwendung eines Order-Verrechnungsschecks der Firma I-Ltd erfolgt. Diesen Order-Verrechnungsschecks sei jeweils eigen gewesen, dass sie genau auf den Betrag der Exportfaktura lauteten, von den Exporteuren jedoch niemals eingelöst wurden bzw. nicht einlösbar gewesen wären. Zum Großteil hätten die Exporteure auch kein Original dieses Order-Verrechnungsschecks in Händen gehabt, sondern lediglich eine Telefax-Kopie mit dem Hinweis, dass das Original des Schecks bereits an den österreichischen Zwischenhändler gesandt worden sei, erhalten. In diesen Fällen habe es aber auch beim Zwischenhändler kein Original des Order-Verrechnungsschecks, sondern ebenfalls eine Telefax-Kopie mit der Mitteilung, dass das Original bereits bei der F-GmbH eingetroffen sei, gegeben. De facto habe also Werner Rydl in Brasilien einen Scheck ausgestellt und diesen per Telefax an österreichische Firmen übermittelt, wodurch die Bezahlung des Nettowarenwertes für die gesamte Fakturierungskette erledigt gewesen sei. Der Originalscheck habe dazu Brasilien nicht verlassen müssen.

Der tatsächliche Geldfluss habe jeweils nur in der Umsatzsteuer bzw. in der Differenz der Umsatzsteuer zwischen den einzelnen Firmen in der Fakturierungskette bestanden, wobei der überwiegende Teil der Umsatzsteuer (Differenz der Bruttoeingangsrechnung zur Exportfaktura) vom Exporteur vorfinanziert und als Vorsteuer beim zuständigen Finanzamt geltend gemacht werden musste. Dieser Betrag hätte im Regelfall vom Exporteur über den Zwischenhändler (abzüglich dessen Gewinnspanne) innerhalb eines Tages zur F-GmbH (meist auf deren Firmenkonto bei der Bank Burgenland) gelangen müssen. Meist sei dies in bar geschehen, wobei für die F-GmbH ein Bote im Inland tätig gewesen sei. Die dadurch bei der F-GmbH entstandenen "Umsatzsteuergewinne" seien auf ein ebenfalls bei der Bank Burgenland geführtes Konto der I-Ltd transferiert worden. Die Verbringung ins Ausland sei durch Überweisung sowie in bar durch Angehörige und Freunde des Werner Rydl anlässlich von Besuchen bei diesem erfolgt.

Zur Herkunft der Waren führt der Prüfer aus, die gehandelten Parfümöl seien ursprünglich bei der Einzelfirma MS in S./Attersee von der I-Ltd mit Lieferadresse Montevideo eingekauft worden. Auf Grund der Produktbeschreibungen könnten sämtliche Aurela Parfümölsorten der Firma MS zugeordnet werden. In Montevideo seien die Parfümöl lediglich eingelagert und danach wieder nach Österreich geschickt worden.

Bezüglich der anderen Waren habe durch Ermittlungen bei Spediteuren ebenfalls der ursprüngliche Erzeuger bzw. Verkäufer der Waren festgestellt werden können. Die Waren seien jeweils von der F-GmbH bestellt worden, sofern es sich um Einkäufe bei einer inländischen Firma gehandelt habe, sei die Faktura über Auftrag der F-GmbH an einen Abnehmer in Deutschland gelegt worden. Die Firma in Deutschland habe die Waren wieder an die F-GmbH fakturiert.

Eine Ablichtung der Niederschrift vom 20. März 1996 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw anlässlich der im Vorverfahren abgehaltenen Berufungsverhandlung vom 13. Juli 1999 ausgehändigt.

Im Einzelnen handelt es sich um Vorsteuern aus den im Folgenden angeführten Rechnungen:

**Parfümöl:**

Die F-GmbH stellte im Zeitraum Jänner bis Juli 1995 folgende Rechnungen über die Lieferung von "Aurela" - Parfumölen mit den Bezeichnungen Andromeda, Auriga, Cane Venus, Circin, Columba, Lacert, Lepostish, Pupis, Scutum, Synus, Triangle und Vulpecula an die Bw aus:

Rechnungs- datum	Rechnungsbetrag netto	Umsatzsteuer	Rechnungsbetrag brutto
2.1.1995	826.304,00	165.260,80	991.564,80

10.1.1995	1.701.250,00	340.250,00	2.041.500,00
16.1.1995	1.600.434,00	320.086,80	1.920.520,80
19.1.1995	573.692,00	114.738,40	688.430,40
26.1.1995	1.600.434,00	320.086,80	1.920.520,80
26.1.1995	850.625,00	170.125,00	1.020.750,00
30.1.1995	1.568.602,00	313.720,40	1.882.322,40
30.1.1995	4.841.613,00	968.322,60	5.809.935,60
30.1.1995	1.830.135,00	366.027,00	2.196.162,00
30.1.1995	861.124,00	172.224,80	1.033.348,80
30.1.1995	614.408,00	122.881,60	737.289,60
6.2.1995	850.625,00	170.125,00	1.020.750,00
16.2.1995	819.092,00	163.818,40	982.910,40
16.2.1995	1.745.722,00	349.144,40	2.094.866,40
23.2.1995	4.542.199,00	908.439,80	5.450.638,80
27.2.1995	3.952.244,00	790.448,80	4.742.692,80
27.2.1995	1.754.722,00	350.944,40	2.105.666,40
27.2.1995	599.473,00	119.894,60	719.367,60
28.2.1995	898.237,00	179.647,40	1.077.884,40
28.2.1995	501.360,00	100.272,00	601.632,00
6.3.1995	813.410,00	162.682,00	976.092,00
6.3.1995	854.274,00	170.854,80	1.025.128,80
6.3.1995	713.504,00	142.700,80	856.204,80
8.3.1995	898.237,00	179.647,40	1.077.884,40
13.3.1995	1.747.580,00	349.516,00	2.097.096,00
14.3.1995	874.706,00	174.941,20	1.049.647,20
22.3.1995	1.747.580,00	349.516,00	2.097.096,00
22.3.1995	905.465,00	181.093,00	1.086.558,00
23.3.1995	4.801.969,00	960.393,80	5.762.362,80
23.3.1995	1.222.542,00	244.508,40	1.467.050,40
23.3.1995	578.390,00	115.678,00	694.068,00
25.3.1995	869.860,00	173.972,00	1.043.832,00
27.3.1995	578.390,00	115.678,00	694.068,00
31.3.1995	1.864.015,00	372.803,00	2.236.818,00
5.4.1995	1.847.232,00	369.446,40	2.216.678,40
5.4.1995	924.259,00	184.851,80	1.109.110,80
5.4.1995	897.234,00	179.446,80	1.076.680,80

19.4.1995	728.860,00	145.772,00	874.632,00
19.4.1995	1.749.264,00	349.852,80	2.099.116,80
19.4.1995	874.632,00	174.926,40	1.049.558,40
20.4.1995	5.450.074,00	1.090.014,80	6.540.088,80
20.4.1995	874.632,00	174.926,40	1.049.558,40
23.4.1995	717.115,00	143.423,00	860.538,00
28.4.1995	2.150.975,00	430.195,00	2.581.170,00
28.4.1995	2.527.335,00	505.467,00	3.032.802,00
28.4.1995	991.315,00	198.263,00	1.189.578,00
8.5.1995	728.860,00	145.772,00	874.632,00
8.5.1995	1.132.625,00	226.525,00	1.359.150,00
8.5.1995	2.238.215,00	447.643,00	2.685.858,00
15.5.1995	2.777.675,00	555.535,00	3.333.210,00
15.5.1995	1.042.580,00	208.516,00	1.251.096,00
16.5.1995	667.564,00	133.512,80	801.076,80
23.5.1995	780.125,00	156.025,00	936.150,00
23.5.1995	3.870.412,00	774.082,40	4.644.494,40
30.5.1995	2.653.725,00	530.745,00	3.184.470,00
31.5.1995	2.163.090,00	432.618,00	2.595.708,00
31.5.1995	752.040,00	150.408,00	902.448,00
6.6.1995	1.322.423,00	264.484,60	1.586.907,60
7.6.1995	1.747.210,00	349.442,00	2.096.652,00
7.6.1995	658.020,00	131.604,00	789.624,00
13.6.1995	2.602.432,00	520.486,40	3.122.918,40
14.6.1995	1.069.615,00	213.923,00	1.283.538,00
14.6.1995	2.214.355,00	442.871,00	2.657.226,00
14.6.1995	922.733,00	184.546,60	1.107.279,60
20.6.1995	2.529.590,00	505.918,00	3.035.508,00
20.6.1995	727.905,00	145.581,00	873.486,00
27.6.1995	729.230,00	145.846,00	875.076,00
4.7.1995	836.695,00	167.339,00	1.004.034,00
6.7.1995	665.850,00	133.170,00	799.020,00
7.7.1995	2.346.711,00	469.342,20	2.816.053,20
12.7.1995	665.850,00	133.170,00	799.020,00

Die F-GmbH belieferte neben der Bw auch die U-GmbH mit Aurela Parfümölen (bestätigt u.a. auch durch die Aussage des G.L. vom 4. September 1995).

Bei der U-GmbH und der F-GmbH beschlagnahmte Parfümölproben wurden einer Begutachtung durch Univ. Prof. Dr.B., Universität Wien, Institut für Pharmazeutische Chemie, unterzogen. Die Proben betrafen die Aurela Produkte Andromeda, Auriga, Cane Venus, Circin, Columba, Lacert, Lepostish, Pupis, Scutum, Synus, Trianlge und Vulpecula.

Das mit 9. Feber 1996 datierte Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. stellte im Ergebnis fest, dass es sich bei den aus der übermittelten Gesamtanzahl von 493 Proben repräsentativ untersuchten 42 Parfümproben um relativ billige Produkte handelte. Der Materialwert liege in etwa zwischen 200,00 S bis 300,00 S pro kg, nur wenige Produkte seien höher anzusetzen (bis 600,00 S), einige sogar auch unter 100,00 S.

Das Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. wurde der Bw im Zuge des vorangegangenen Verfahrens zur Kenntnis gebracht (Aushändigung des Gutachtens an den steuerlichen Vertreter der Bw anlässlich der im Vorverfahren abgehaltenen Berufungsverhandlung vom 2. März 1999).

***Andere Waren:***

Ferner stellte die F-GmbH in den Monaten März bis Juli 1995 Rechnungen über folgende Warenlieferungen an die Bw aus:

Rechnungs-datum	Ware	Rechnungsbetrag netto	Umsatzsteuer	Rechnungsbetrag brutto
31.3.1995	Gabelstapler	2.555.400,00	511.080,00	3.066.480,00
31.3.1995	Kunststofffenster	1.929.460,00	385.892,00	2.315.352,00
14.4.1995	Kunststofffenster	3.103.372,00	620.674,40	3.724.046,40
14.4.1995	Kunststofffenster u. Türen	3.641.234,00	728.246,80	4.369.480,80
16.5.1995	Kunststofffenster	6.296.616,00	1.259.323,20	7.555.939,20
17.5.1995	Wandtresore, Kunststofffenster u. Türen	8.538.438,00	1.707.687,60	10.246.125,60
13.6.1995	Parkettanlage	17.465.000,00	3.493.000,00	20.958.000,00
19.6.1995	Buchen- u. Eichenholz	2.306.116,50	461.223,30	2.767.339,80
5.7.1995	Chlorinatoren	2.673.670,00	534.734,00	3.208.404,00
28.6.1995	Holz	1.498.875,00	299.775,00	1.798.650,00
10.7.1995	Bohranlage	4.486.000,00	897.200,00	5.383.200,00
20.7.1995	Fräsmaschine	4.056.581,00	811.316,20	4.867.897,20
20.7.1995	Hobelmaschine	2.486.335,00	497.267,00	2.983.602,00

Zu diesen Rechnungen wird im Einzelnen Folgendes festgestellt:

---

*Zur Rechnung vom 31. März 1995 betreffend "Gabelstapler":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 1 Stk. Gabelstapler um netto 2.555.400,00 S + 511.080,00 S USt (brutto 3.066.480,00 S).

Mit Rechnung vom selben Datum fakturierte die Bw den Gabelstapler um netto 2.580.954,00 S + 516.190,80 S USt (brutto 3.097.144,80 S) an die Fa.G..

Die F-GmbH hatte den Gabelstapler laut der ebenfalls mit 31. März 1995 datierten Rechnung von der Fa.S. in Deutschland um netto 241.239,00 S erworben.

Zur Abwicklung dieses Geschäfts sagte K.S., Handlungsbevollmächtigter in der F-GmbH, am 18. September 1995 aus, Werner Rydl habe ihm mitgeteilt, dass er einen Gabelstapler benötige. Er habe namens der F-GmbH Offerte eingeholt, Rydl habe ihm mitgeteilt, welches Gerät er wo bestellen solle.

Die I-Ltd nannte in ihrer an die Fa.G. gerichteten, den Gabelstapler betreffenden Anfrage vom 28. März 1995 die Bw als Vertriebsfirma, in ihrer Bestellung vom 30. März 1994 gab sie zur Bezahlung bekannt, aus Zeitgründen werde ein Orderverrechnungsscheck direkt an die Bw gesendet, welche die Fa.G. über dessen Eintreffen informieren werde.

Die von der Bw an die Fa.G. gelegte Rechnung enthält einen die Bezahlung betreffenden Vermerk, welcher den Brutto-Rechnungsbetrag von 3.097.144,80 S in 2.742.000,00 S, das ist der Betrag, über den der Orderverrechnungsscheck ausgestellt wurde und in den Restbetrag von 355.144,80 S teilt. Einen gleichlautenden Vermerk enthält auch die von der F-GmbH an die Bw gelegte Rechnung, wo der Brutto-Rechnungsbetrag von 3.066.480,00 S geteilt wird in den Scheckbetrag von 2.742.000,00 S sowie den Restbetrag von 324.480,00 S.

Mit Schreiben vom 11. April 1995 ersuchte die Bw die Fa.G. um Begleichung der noch offenen Rechnungssumme von 355.144,80 S.

*Zur Rechnung vom 31. März 1995 betreffend "Kunststofffenster":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 164 Stk. Kunststofffenster mit den Maßen 90 cm x 118 cm um netto 1.929.460,00 S + 385.892,00 S USt (brutto 2.315.352,00 S).

Mit Rechnung vom selben Datum fakturierte die Bw die Kunststofffenster an die Fa. G.S. um netto 1.948.812,00 S + 389.762,40 S USt (brutto 2.338.574,40 S).

Nach den Erhebungen der Prüfungsabteilung für Strafsachen handelte es sich bei den 164 Stück Kunststofffenstern tatsächlich um Kunststofffenster, die von der F-GmbH bei der RD-GmbH bestellt, auftrags der F-GmbH jedoch von der RD-GmbH an die MC in Regensburg

---

fakturiert worden seien. Die MC habe diese Waren wieder mit einem geringen Aufschlag an die F-GmbH verrechnet.

Die Rechnung der RD-GmbH ist mit 12. Mai 1995 datiert und weist für die Kunststofffenster einen Kaufpreis von netto 394.259,69 S aus.

Nach den niederschriftlichen Angaben des G.S. vom 27. Juni 1995 erfolgte die Begleichung der Rechnungsbeträge unter Verwendung eines von der I-Ltd ausgestellten Verrechnungsschecks über 2.077.700,00 S (vgl. die dem Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 96/15/0270 zugrundeliegenden Feststellungen, insbesondere, dass es sich dabei um die Kopie eines Verrechnungsschecks gehandelt hat).

Die von der Bw an die Fa. G.S. gelegte Rechnung enthält einen die Bezahlung betreffenden Vermerk, welcher den Brutto-Rechnungsbetrag von 2.338.574,40 S in 2.077.700,00 S, das ist der Betrag, über den der Orderverrechnungsscheck ausgestellt wurde und in den Restbetrag von 260.874,40 S teilt. Einen gleichlautenden Vermerk enthält auch die von der F-GmbH an die Bw gelegte Rechnung, wo der Brutto-Rechnungsbetrag von 2.315.352,00 S geteilt wird in den Scheckbetrag von 2.077.700,00 S sowie den Restbetrag von 237.652,00 S.

*Zur Rechnung vom 14. April 1995 betreffend "Kunststofffenster":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 164 Stk. Kunststofffenster mit den Maßen 146 cm x 118 cm um netto 3.103.372,00 S + 620.674,40 S USt (brutto 3.724.046,40 S).

Mit Rechnung vom 13. April 1995 fakturierte die Bw die Kunststofffenster um netto 3.134.368,00 S + 626.873,60 S USt (brutto 3.761.241,60 S) an die Fa. A.Z..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "minus der bereits auf Deckung überprüfte Verrechnungsscheck von Fa.I. über 3.291.086,40 S. Wir ersuchen daher um Begleichung der Differenz von 470.155,00 S". Eine Kopie des Verrechnungsschecks liegt dem UFS vor.

Die von der F-GmbH an die Bw gelegte Rechnung enthält einen die Bezahlung betreffenden Vermerk, welcher den Bruttobetrag von 3.724.046,40 S teilt in einen Betrag über 3.291.086,40 S, das ist der Betrag, über den der Verrechnungsscheck ausgestellt wurde, sowie den Restbetrag von 432.960,00 S.

Auch diese Kunststofffenster wurden von der RD-GmbH an die MC und von dieser mit einem Aufschlag an die F-GmbH fakturiert.

Die Rechnung der RD-GmbH ist mit 12. Mai 1995 datiert und weist für die Kunststofffenster einen Kaufpreis von netto 748.925,95 aus.

*Zur Rechnung vom 14. April 1995 betreffend "Fenster und Türen":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw Fenster und Türen um netto  
3.641.234,00 S + 728.246,80 S USt (brutto 4.369.480,80 S).

Mit Rechnung vom 13. April 1995 fakturierte die Bw die Fenster und Türen um netto  
3.677.647,00 S + 735.529,40 S USt (brutto 4.413.176,40 S) an die Fa. F.A..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "Wir haben von der Fa.I. einen  
Verrechnungsscheck in der Höhe von 3.898.309,00 S erhalten, ... Somit ersuchen wir Sie um  
Begleichung der Differenz von 514.867,40 S ...". Die von der F-GmbH an die Bw gelegte  
Rechnung enthält einen die Bezahlung betreffenden Vermerk, welcher den Bruttbetrag von  
4.369.480,80 S teilt in einen Betrag über 3.898.309,00 S, das ist der Betrag, über den der  
Verrechnungsscheck ausgestellt wurde, sowie den Restbetrag von 471.171,80 S.

Auch diese Fenster und Türen wurden von der RD-GmbH an die MC und von dieser mit einem  
Aufschlag an die F. GmbH fakturiert.

Die Rechnungen der RD-GmbH sind mit 11. April 1995 datiert und weisen für die Fenster und  
Türen einen Kaufpreis von insgesamt netto S 785.633,42 S aus.

*Zur Rechnung vom 16. Mai 1995 betreffend "Kunststofffenster":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 2 x 164 Stk. Kunststofffenster mit  
den Maßen 90 cm x 118 cm um insgesamt netto 6.296.616,00 S + 1.259.323,20 S USt (brutto  
7.555.939,20 S).

Mit Rechnung vom 24. Mai 1995 fakturierte die Bw die Kunststofffenster um netto  
6.359.428,00 S + 1.271.885,60 S USt (brutto 7.631.313,60 S) an die Fa.Z..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "abzüglich Scheck der Fa.I. über 6.677.465,00 S.  
Wir bitten um Begleichung der Differenz von 953.848,60 S mittels Barscheck".

Auch diese Kunststofffenster wurden von der RD-GmbH an die MC und von dieser mit einem  
Aufschlag an die F-GmbH fakturiert.

Die Rechnung der RD-GmbH ist mit 11. April 1995 datiert und weist für die Kunststofffenster  
einen Kaufpreis von netto S 991.793,20 aus.

*Zur Rechnung vom 17. Mai 1995 betreffend "Kunststofffenster, Türen und Wandtresore":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 18 Einheiten Kunststofffenster und  
Türen, 22 Einheiten Kunststofffenster, 31 Einheiten Kunststoffeingangstüren um zusammen  
netto 7.067.986,00 S sowie Wandtresore um netto 1.470.452,00 S, insgesamt um netto  
8.538.438,00 S + 1.707.687,60 S USt (brutto 10.246.125,60 S).

---

Mit Rechnung vom 22. Mai 1995 fakturierte die Bw die genannten Waren um insgesamt netto 8.623.823,00 S + 1.724.764,60 S USt (brutto 10.348.587,60 S) an die Fa. F.A. .

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "abzüglich Verrechnungsscheck der Fa.I. über 9.141.254,00 S. Wir bitten um Begleichung der Differenz von 1.207.333,60 S".

Die Kunststofffenster und Türen wurden wiederum von der RD-GmbH, die Wandtresore von der J-KG an die MC und von dieser mit einem Aufschlag an die F-GmbH fakturiert.

Die Rechnung der RD-GmbH ist mit 12. Mai 1995 datiert und weist für die Türen und Fenster einen Kaufpreis von zusammen netto 1.031.819,80 S aus.

Die Rechnung der J-KG ist mit 3. Mai 1995 datiert und weist als Kaufpreis für die Wandtresore netto 118.750,00 S aus.

*Zu den über die MC abgewickelten Lieferungen wird zusammenfassend Folgendes festgestellt:*

Zu den Fensterlieferungen sagte K.S. am 18. September 1995 aus, er habe Hrn.R. von der RD-GmbH mit Werner Rydl anlässlich einer Geschäftsreise nach Brasilien zusammengebracht. Rydl habe sich für den Import von Fenstern interessiert. In späterer Folge habe ihn Rydl telefonisch kontaktiert und ihn ersucht, mit der MC zu sprechen, ob die Fakturierung an sie gegen eine Provision erfolgen könne. Die MC habe zugestimmt und er habe die RD-GmbH informiert, an wen die Fakturierung erfolgen solle.

Zu den Wandtresoren erklärte K.S. bei seiner Befragung am 2. Oktober 1995, Rydl habe ihn beauftragt, Wandtresore zu besorgen. Die Tresore habe er dann bei der J-KG bestellt, mit dem Auftrag, diese an die MC zu fakturieren. Von der MC seien die Tresore dann mit einem Aufschlag an die F-GmbH fakturiert worden.

*Zur Rechnung vom 13. Juni 1995 betreffend "Parkettanlage":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw 1 Stk. Hochleistungsparkettanlage um netto 17.465.000,00 S + 3.493.000,00 S USt (brutto 20.958.000,00 S).

Mit Rechnung vom 9. Juni 1995 fakturierte die Bw die Hochleistungsparkettanlage um netto 17.639.650,00 S + 3.527.930,00 S USt (brutto 21.167.580,00 S) an die Fa. NF-KEG. Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "abzüglich Verrechnungsscheck der Fa.I. über 18.521.633,00 S , ergibt Differenz 2.645.947,00 S. Wir ersuchen ... um ... Überweisung des Differenzbetrages ....

Die F-GmbH bezog die Anlage bei der Fa.Sch. in Deutschland. Die mit 22. Mai 1995 datierte Rechnung der Fa.Sch. weist als Kaufpreis netto 374.146,00 DM (rd. 2.600.800,00 S) aus.

K.S. sagte bei seiner Befragung am 18. September 1995 dazu aus, Rydl habe Interesse an einer Maschine zur Erzeugung von Stabparkett bekundet und um diesbezügliche Offerte ersucht.

*Zur Rechnung vom 19. Juni 1995 betreffend "Buchen- u. Eichenholz":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw "F-Hölzer", und zwar 60,8 m<sup>3</sup> Buche zum Einzelpreis von 23.982,00 S/m<sup>3</sup> sowie 31,3 m<sup>3</sup> Eiche zum Einzelpreis von 27.094,00 S/m<sup>3</sup>, um netto 2.306.116,50 S + 461.223,30 S USt (brutto 2.767.339,80 S). Die Rechnung enthält den Vermerk "... über die Zulieferung und den Verkauf von F-Hölzern/Containerverladen ab Krems".

Mit Rechnung vom 20. Juni 1995 fakturierte die Bw das Holz um netto 2.325.815,00 S + 465.163,00 S USt (brutto 2.790.978,00 S) an die Fa.Z..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "Wir bestätigen den Eingang des Verrechnungsschecks über 2.475.380,00 S von der Fa.I. sowie den Erhalt von 315.598,00 S.

Die F-GmbH bezog das Holz bei der Fa. WD-GmbH in Deutschland, diese bezog das Holz ihrerseits von H.G., Holzhändler aus Österreich.

Die mit 6. Mai 1995 datierte Rechnung des H.G. weist als Kaufpreis netto 337.181,55 S aus, wobei der Preis für das Buchenschnittholz mit 3.700,00 S pro m<sup>3</sup>, für das Eichenholz mit 3.800,00 S pro m<sup>3</sup> angegeben wird.

Am 18. September 1995 sagte K.S. zu den Holzlieferungen aus, Rydl habe ihm mitgeteilt, dass er an Buchen- und Eichenholz interessiert sei. Das Geschäft sei mit H.G. abgewickelt worden. Ihm sei bekannt gewesen, dass das Holz aus der Slowakei kam. Die Fakturierung sei über die WD-GmbH erfolgt.

*Zur Rechnung vom 28. Juni 1995 betreffend "Holz":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw "F-Hölzer ", und zwar 62,5 m<sup>3</sup> Buche zum Einzelpreis von 23.982,00 S/m<sup>3</sup>, um netto 1.498.875,00 S + 299.775,00 S USt (brutto 1.798.650,00 S). Die Rechnung enthält den Vermerk "... über die Zulieferung und den Verkauf von F-Hölzern/verladen in drei Containern ab Krems".

Mit Rechnung vom 30. Juni 1995 fakturierte die Bw das Holz um netto 1.615.726,00 S an die I-Ltd. Der Ausweis einer USt unterblieb im Hinblick auf das Vorliegen eines mehrwertsteuerfreien Exports.

Der von der I-Ltd per Fax an die Bw übermittelte, mit 4. Juli 1995 datierte Orderverrechnungsscheck über den fakturierten Betrag von 1.615.726,00 S liegt dem UFS in Kopie vor. Das Fax trägt den von der F-GmbH unterfertigten Vermerk "dankend erhalten am

---

5.7.95". Mit Schreiben vom 11. Juli 1995 bestätigte die F-GmbH den Empfang der Restzahlung von 182.924,00 S.

Festgestellt wird, dass zu dieser Rechnung der F-GmbH keine Rechnung über den Bezug des Holzes durch die F-GmbH vorliegt.

In der Niederschrift vom 20. März 1996 über das Ergebnis der UVA-Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Juli 1995 stellte der Prüfer in diesem Zusammenhang fest, die mit der gegenständlichen Rechnung fakturierte Lieferung habe tatsächlich nicht stattgefunden. Die in der Rechnung angeführten 62,5 m<sup>3</sup> Buchenholz seien eine Teilmenge der bereits mit Rechnung vom 20. Juni 1995 an die Fa.Z. fakturierten Holzmenge. Es sei nämlich eine Gesamtmenge von 92,5 m<sup>3</sup> Holz (das ist die Menge der Lieferung an die Fa.Z.) nach Krems zwecks Verladung in Container gebracht worden. Für die Verladung seien fünf 20" Container bereitgestellt worden. Beim Verladen habe sich herausgestellt, dass die gesamte Holzmenge in diesen fünf Containern nicht Platz findet, weshalb drei weitere Container angemietet worden seien, um die vorhandene Holzlieferung verladen zu können. Von der F-GmbH und der Bw sei dieser Umstand dazu verwendet worden, ein weiteres Geschäft vorzutäuschen. Es handle sich dabei um eine Scheinfakturierung.

K.S. sagte dazu am 5. Oktober 1995 aus, es sei ursprünglich geplant gewesen, das von H.G. gelieferte Holz im Gesamtausmaß von 90 m<sup>3</sup> in 5 Containern zu verschicken. Bei der Verladung sei festgestellt worden, dass die Holzmenge nicht in 5 Containern Platz habe, weshalb noch weitere 3 Container angemietet worden seien. Wenn ihm mitgeteilt werde, dass auf Grund der Speditionsakten zu dieser Lieferung die Rechnung der Bw über 62,5 m<sup>3</sup> gehöre, so gebe er an, dass dies nicht sein könne, da diese 3 Container noch zu der ersten Lieferung dazugehörten (siehe oben Rechnung betreffend "Buchen- und Eichenholz"). Zur Verladung und Versendung aller 8 Container habe es eine Speditionsrechnung über 271.000,00 S gegeben.

G.L. gab bei seiner Befragung am 4. September 1995 an, sich an den Ablauf dieses Geschäfts momentan nicht erinnern zu können. Am 5. Oktober 1995 erklärte er, weiterhin nicht mehr zu wissen, wie dieses Geschäft im Detail abgelaufen sei. Er glaube, das Holz sei am Containerhafen gewesen, zuvor habe es eine Anfrage der I-Ltd gegeben. Das Holz sei da gewesen, er habe es exportiert. Auf die Frage, woher er wisse, dass das Holz da war, sagte G.L. , wahrscheinlich habe ihn eine Fr.F. angerufen und gesagt, dass das Holz da sei. Er selbst habe das Holz nicht gesehen.

Mit dem Vorwurf der Scheinfakturierung konfrontiert erklärte G.L., er wehre sich gegen diese Vorwürfe. Falls die Darstellung der Behörde stimme, erkläre er, dass er davon keinerlei

---

Ahnung hatte. Er habe immer nur das geliefert bzw. fakturiert, was bei ihm bestellt worden sei.

*Zur Rechnung vom 5. Juli 1995 betreffend "Chlorinatoren":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw Wasserentkeimungsgeräte "Chlorinator" um netto 2.673.670,00 S + 534.734,00 S USt (brutto 3.208.404,00 S).

Mit Rechnung vom 6. Juli 1995 fakturierte die Bw die Chlorinatoren um netto 2.700.410,00 S + 540.082,00 S USt (brutto 3.240.492,00 S) an die Fa.A..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "abzüglich geprüfter Verrechnungsscheck über 2.885.430,00 S, Warenübergabe nach Bezahlung der Restsumme von 355.062,00 S".

Die F-GmbH bezog die Chlorinatoren von der WD-GmbH in Deutschland, diese bezog die Chlorinatoren ihrerseits von der PE-Ltd, Australien.

Die mit 21. Mai 1995 datierte Rechnung der WD-GmbH weist als Kaufpreis netto 48.576 DM (d.s. rd. 340.000,00 S) aus.

K.S. sagte bei seiner Befragung am 2. Oktober 1995 dazu, im Zuge einer Brasilienreise habe ihm Rydl Prospekte eines Händlers in Australien zu diesem Produkt vorgelegt und ihn beauftragt, diese Produkte über Deutschland anzukaufen. Er habe die Kontakte mit der australischen Firma hergestellt, von Rydl sei der Auftrag gekommen, welche Produkte zu bestellen waren.

*Zur Rechnung vom 10. Juli 1995 betreffend "Bohranlage":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw eine Bohranlage vom Typ F. um netto 4.486.000,00 S + 897.200,00 S USt (brutto 5.383.200,00 S).

Mit Rechnung vom 11. Juli 1995 fakturierte die Bw die Bohranlage um netto 4.530.860,00 S + 906.172,00 S USt (brutto 5.437.032,00 S) an Hrn. O..

Die Rechnung der Bw enthält den Vermerk "abzüglich geprüfter Orderverrechnungsscheck über 4.841.703,00 S, Differenz von 595.329,00 S netto bei Übergabe".

Die F-GmbH bezog die Bohranlage von WD-GmbH in Deutschland.

Die mit 9. Juni 1995 datierte Rechnung der WD-GmbH lautet auf eine gebrauchte hydraulische Bohranlage "HT 100" und weist als Kaufpreis netto 68.870,50 DM (d.s. rd. 482.090,00 S) aus.

K.S. sagte zu dieser Lieferung am 2. Oktober 1995, Werner Rydl habe ihn mit der Idee konfrontiert, in Brasilien nach Wasser zu bohren und ihn beauftragt, Angebote einzuholen.

---

Rydl habe das von der WD-GmbH eingeholte Angebot für in Ordnung befunden und ihn beauftragt, zu bestellen. Daraufhin habe er namens der F-GmbH bestellt.

*Zur Rechnung vom 20. Juli 1995 betreffend "Fräsmaschine":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw eine Kompaktfräsmaschine, Modell F., inklusive Reservefräser, Reservetaster, Gravier- und Stempelfräsprogramm und Spannmittelsatz um netto 4.056.581,00 S + 811.316,20 S USt (brutto 4.867.897,20 S).

Mit Rechnung vom 25. Juli 1995 fakturierte die Bw die Fräsmaschine und das Zubehör um netto 4.240.500,00 S an die I-Ltd. Der Ausweis einer USt unterblieb, da ein mehrwertsteuerfreier Export getätigt wurde.

Eine Kopie des per Telefax übermittelten, mit 14. Juli 1995 datierten Orderverrechnungsschecks über 4.240.500,00 S liegt dem UFS vor. Unter Beisetzung der Unterschrift der F-GmbH ist darauf "OK 15. Juli 1995" vermerkt. In einem von der Bw verfassten Schreiben vom 26. Juli 1995 bestätigt K.S. für die F-GmbH von der Bw zur Begleichung des nach Abzug des Scheckbetrages vom Brutto-Rechnungsbetrag verbleibenden Betrages 627.397,20 S erhalten zu haben.

Die F-GmbH bezog die Fräsmaschine von der D-GmbH in Deutschland.

Die mit 22. Juni 1995 datierte Rechnung der D-GmbH lautet auf eine Kompaktfräsmaschine D 200 und weist als Kaufpreis netto 136.854,00 DM (d.s. rd. 957.980,00 S) aus.

Am 25. Oktober 1995 gab K.S. dazu an, er habe das Preisangebot der D-GmbH an Rydl gefaxt und dieser habe seine Zustimmung für den Ankauf gegeben.

*Zur Rechnung vom 20. Juli 1995 betreffend "Hobelmaschine":*

Mit dieser Rechnung verrechnete die F-GmbH an die Bw eine Hobel- und Profilfräsanlage um netto 2.486.335,00 S + 497.267,00 S USt (brutto 2.983.602,20 S).

Mit Rechnung vom 25. Juli 1995 fakturierte die Bw die Anlage um netto 2.579.000,00 S an die I-Ltd. Der Ausweis einer USt unterblieb, da ein mehrwertsteuerfreier Export getätigt wurde.

Eine Kopie des per Telefax übermittelten, mit 21. Juli 1995 datierten Orderverrechnungsschecks über 2.579.000,00 S liegt dem UFS vor. Unter Beisetzung der Unterschrift der F-GmbH ist darauf "OK 24. Juli 1995" vermerkt. In einem von der Bw verfassten Schreiben vom 26. Juli 1995 bestätigt K.S. für die F-GmbH von der Bw zur Begleichung des nach Abzug des Scheckbetrages vom Brutto-Rechnungsbetrag verbleibenden Betrages 404.602,00 S erhalten zu haben.

Die F-GmbH bezog die Bohranlage von der MW-AG in Deutschland.

Die mit 19. Juli 1995 datierte Rechnung der MW-AG weist als Kaufpreis netto 58.288,00 DM (d.s. rd. 408.000,00 S) aus.

Am 18. September 1995 erklärte K.S., Rydl habe per Fax mitgeteilt, dass er die Maschine benötige und er habe diese im Namen der F-GmbH geordert.

***Zum Vorbringen der Bw:***

In ihrer Berufung legte die Bw die Gutachten des DI.F. vom 3. Juli 1995 und vom 3. November 1995 vor.

In der zum Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. eingereichten Stellungnahme vom 29. Juni 1999 bezeichnet die Bw das Gutachten als unrichtig, unvollständig, unschlüssig und nicht nachvollziehbar.

Zur "Auflistung der Parfümölproben für den Sachverständigen" brachte die Bw Folgendes vor:

Auf den von der Bw verwendeten Transportbehältnissen seien die von ihr gehandelten Duftkonzentrate durch die Angabe von Seriennummern individualisiert worden. Die Auflistung würde keine den Proben zugeordneten Seriennummern enthalten. Die dem Gutachter übergebenen Warenproben seien daher nicht jene Waren, die von der Bw gehandelt wurden.

Die Bw beantragt, durch eine geschlossene Urkundenkette offen zu legen, wann bei welcher Firma welche Ware beschlagnahmt wurde, wie diese individualisiert wurde und auf Grund welcher Umstände diese Ware welcher von ihr ausgeführten Lieferung zugeordnet werden könne.

Da die Bw weder Waren von der U-GmbH bezogen noch an diese geliefert habe, seien die am 29. Juni 1995 bei der U-GmbH beschlagnahmten Waren der Serie A nicht jene Waren, die bei ihr gehandelt worden seien.

Wann welche Lieferungen (der Serie B) zu welchem Preis von Uruguay nach Österreich erfolgten bzw. ob überhaupt, entziehe sich der Kenntnis der Bw. Sie habe im Juli nur einmal Duftkonzentrate gehandelt, und zwar am 12. Juli 1995 zehn Liter Aurelia Parfümöl. Danach habe sie keine Lieferungen von Duftkonzentraten mehr ausgeführt. Lieferungen im Juli 1995 von Uruguay nach Österreich könnten daher zeitlich in keinem Zusammenhang mit den gehandelten Waren stehen.

Was die bei Exporteuren und Spediteuren sichergestellten Parfümproben der Serie C betreffe, so fehlten jegliche Angaben, wann bei welcher Firma welche Parfümproben entnommen worden seien. Weiters fehlten jegliche Angaben, warum die Parfümproben den von der Bw ausgeführten Lieferungen zuzurechnen seien. Die Proben könnten daher den von der Bw ausgeführten Lieferungen nicht zugeordnet werden.

Es sei auch nicht ersichtlich, ob bei diesen Proben die von der Bw entnommene Probe Pupis mit den letzten neun Seriennummern 866 254 122 enthalten sei. Nach dem Gutachten seien aus der Serie C nur fünf Proben ausgewählt worden, sodass auch nicht ersichtlich sei, ob die von der Bw entnommene Probe untersucht worden sei oder nicht. Die Bw beantragte, die in ihren Händen befindliche Gegenprobe einem gerichtlich beeideten Sachverständigen für Lebensmittelchemie bzw. für Duftstoffchemie bzw. für pharmazeutische Chemie zur Begutachtung zu übergeben.

Auch hinsichtlich der Parfümproben der Serie D sei kein Zusammenhang mit den von der Bw gehandelten Produkten erkennbar. Es sei nicht einmal erkennbar, bei welchen Firmen und zu welchen Preisen diese Proben erworben worden seien. Nicht nachvollziehbar sei die Annahme, dass die Proben der Serie D als Ausgangsprodukt für die unter Serie A-C genannten Proben gedient haben müssen.

Es bestehe schließlich auch kein zeitlicher Zusammenhang mit den am 17. August 1995 bei der F-GmbH beschlagnahmten Parfümölen der Serie E, da die Bw zum letzten Mal am 12. Juli 1995 Aurela Parfümöl gehandelt habe.

Zum Beweis dafür, dass das Gutachten der Universität Wien unrichtig, unvollständig und nicht nachvollziehbar sei, legte die Bw eine Stellungnahme des gerichtlich beeideten Sachverständigen DI.F. vom 25. Juni 1999 vor. Diese Stellungnahme erhebt den Vorwurf, dem Gutachten fehlten die Retentionszeiten und Identifizierungen der einzelnen Inhaltsstoffe.

Die Bw legte ein weiteres Gutachten des DI.F. vom 23. September 1999 über die Untersuchung des Duftkonzentrats Pupis mit der Seriennummer 653.866.254.122 vor. Ergebnis dieses Gutachtens ist die Feststellung von 50 Inhaltsstoffen. Diese hätten als Riechstoffe und als Stabilisatoren eingesetzte Glykole identifiziert werden können. Lösungsmittel und Verdünnungsmittel bzw. als Riechstoffe nicht wertbestimmende Inhaltsstoffe hätten nicht festgestellt werden können.

***Aussagen der Bw und ihres Gatten, G.L. , zu den gegenständlichen Liefervorgängen:***

Die Bw gab bei ihrer Befragung durch die Prüfungsabteilung für Strafsachen am 10. August 1995 an, mit den Geschäften ihrer "Firma" nichts zu tun gehabt zu haben. Die Geschäfte würden von ihrem Gatten, G.L., geführt. Sie habe lediglich ihren Namen hergegeben, und zwar in erster Linie wegen der Gewerbeberechtigung.

G.L. sagte bei seiner Befragung u.a. Folgendes aus:

Die Bw habe von der F-GmbH Parfümöl, Maschinen jeder Art, Gabelstapler, Fenster und Holz gekauft, was eben angefragt worden sei.

Der grundsätzliche Ablauf der Geschäfte sei so gewesen, dass eine österreichische Firma bei der Bw nach einem bestimmten Produkt angefragt habe. Er habe dann bei der F-GmbH (bei Werner Rydl in Brasilien telefonisch oder per Fax) angefragt, ob diese das angefragte Produkt liefern könne. Die F-GmbH habe in der Regel liefern können.

Der Warenfluss bei den Parfümlieferungen sei folgendermaßen gewesen:

Die I-Ltd habe bei ihm als Mo-Ltd oder Me-Ltd (Mo-Ltd und Me-Ltd sind von G.L. in Australien gegründete Firmen) geordert, Mo-Ltd oder Me-Ltd habe bei einem inländischen Exporteur, dieser habe bei der Bw oder der U-GmbH geordert, wobei er dem Exporteur vorgegeben habe, wo zu ordern ist. Die Bw oder die U-GmbH hätte dann bei der F-GmbH geordert. Die F-GmbH lieferte dann an die Bw oder die U-GmbH, diese lieferten weiter an den Exporteur. Der Exporteur habe in ein Zolllager nach Australien versendet, von dort seien die Waren weiter nach Montevideo gesandt worden.

Die Fakturierung bzw. Bezahlung stellte G.L. anhand eines Beispiels dar:

Fakturierung:		Bezahlung:	
Rechnung F-GmbH	100.000,00 S	Scheck von I-Ltd	über 105.000,00 S
20 %	20.000,00 S	an Exporteur	
an Bw	120.000,00 S	Exporteur	
Rechnung Bw	102.000,00 S	an Bw	105.000,00 S
20 %	20.400,00 S		+17.400,00 S
an Exporteur	122.400,00 S	Bw	
Rechnung Exporteur	105.000,00 S	an F-GmbH	105.000,00 S
an I-Ltd			+ 15.000,00 S

Der Scheck der I-Ltd sei direkt zu ihm oder zum Exporteur und von diesem zu ihm gekommen. Er habe den Scheck plus Rechnungsdifferenz dann Hrn. W. (Vertreter der F-GmbH ) gegeben. Der Scheck der I-Ltd diente nur zur Besicherung bzw. zur Kostenminimierung. Zwischen Mo-Ltd und I-Ltd habe es keine Fakturierung gegeben. Bei Geschäften, die über die Me-Ltd gezogen wurden, seien keine Schecks der I-Ltd , sondern solche der Me-Ltd verwendet worden. Die Schecks der Me-Ltd seien Auslandsschecks gewesen, die nie eingelöst worden seien, da sie auch nicht gedeckt gewesen wären.

Es sei meistens mit Scheck bezahlt worden. Die Schecks habe er zum Teil im Original mittels Post erhalten, wobei der Rechnungsbetrag zum größeren Teil mit einem Scheck, gezogen auf die Banco do Brazil, beglichen worden sei. Für den geringeren Teil sei ein auf ein inländisches Bankinstitut gezogener Verrechnungsscheck vorgelegen. Es sei auch vorgekommen, dass er nur eine Faxkopie eines solchen Schecks erhalten habe. Auch sei es vorgekommen, dass der gesamte Rechnungsbetrag inkl. Umsatzsteuer bezahlt wurde.

Zur Frage der Fakturierung, Anlieferung und Bezahlung für andere Waren als Parfümöl gab G.L. an, in zwei Fällen habe K.S. namens der F-GmbH die Differenzbeträge zu den Orderverrechnungsschecks von der Bw übernommen. Bei anderen Warenlieferungen sei die Bezahlung des Differenzbetrages zum Orderverrechnungsscheck mittels Überweisung auf das Konto der F-GmbH bei der Bank Burgenland erfolgt. Bei keinem dieser Geschäfte seien die Me-Ltd oder die Mo-Ltd involviert gewesen. Seines Wissens seien die Waren bei den Exporteuren von der I-Ltd bestellt worden. Er schließe dies daraus, dass er zwei- dreimal Original-Orderverrechnungsschecks der I-Ltd im Zusammenhang mit diesen Geschäften erhalten habe. Ansonsten habe er von der F-GmbH per Fax Nachricht erhalten, dass der Orderverrechnungsscheck eingelangt sei bzw. sei der Orderverrechnungsscheck auf diesem Fax ersichtlich gewesen.

Die Abnehmerfirmen hätten sich bei der Bw gemeldet und Anfragen bezüglich eines bestimmten Produkts gestellt. Bei den Parfümölen sei es jedenfalls so gewesen, dass er die Namen der Abnehmer von der I-Ltd vorgegeben erhalten habe.

Zu der beispielhaft vorgehaltenen Geschäftsgebarung mit der Fa. A.Z. , wo zur Begleichung der von der Bw ausgestellten Rechnungen nur Orderschecks in Kopie vorliegen und die von diesem Kunden beglichenen Differenzbeträge nicht einmal die gesamte ausgewiesene Umsatzsteuer ausmachen würden, erklärte G.L. , es sei richtig, dass großteils nur bestätigte Faxe der F-GmbH , auf denen ein Orderverrechnungsscheck abgelichtet gewesen sei, bei ihm eingetroffen seien. Der Rest sei entweder durch Überweisung oder mittels Barscheck beglichen worden. Weiters habe er nach Eintreffen des Differenzbetrages jene Differenz beglichen, welche sich zwischen dem gefaxten Verrechnungsscheck und den Rechnungen der F-GmbH ergeben habe.

Zum Zustandekommen der Geschäftsbeziehung mit Werner Rydl erklärte G.L., Rydl habe ihm den Vertrieb der Produkte der F-GmbH gegen eine Provision von 1-2 % angeboten. Es sei ausgemacht gewesen, dass er immer erst dann die Rechnungen der F-GmbH zu begleichen habe, wenn er das Geld von seinen Kunden erhalten habe.

Rydl habe ihm gegenüber angegeben, dass die F-GmbH die Waren selbst produziere bzw. produzieren lasse.

Auf die Frage, wie er für Kunden gesorgt habe, gab G.L. an, er sei angeschrieben worden, er selbst habe nie für Werbung oder dergleichen gesorgt. Er habe sich mit einer Ausnahme auch nie gefragt, wie die Kunden zu ihm gekommen seien, auch sei ihm die Geschäftsgebarung nicht seltsam vorgekommen.

Auf Vorhalt, dass aus seiner Aussage zu entnehmen sei, wie die Geschäftsabwicklung funktioniert habe, nämlich, dass dem Exporteur aufgetragen worden sei, Ware bei der Bw zu

kaufen, welche ausschließlich bei der F-GmbH bezogen habe, erklärte G.L., dies sei auf Grund eines Ansuchens der I-Ltd geschehen. Für wen die I-Ltd gehandelt habe, könne er nicht sagen.

In späterer Folge sei die I-Ltd an G.L. herangetreten, dass auch über die U-GmbH Bestellungen durchgeführt werden sollten. Die bis dahin bekannten Exporteure seien daher weiterhin von der Bw beliefert worden, neue Exporteure hätte die U-GmbH beliefert.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Der Vorsteuerabzug hat zur Voraussetzung, dass über die tatsächlich erbrachte Leistung eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG gelegt wird.

Auf Grund des Erfordernisses der Übereinstimmung tatsächlich gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware steht der Vorsteuerabzug so lange nicht zu, als die in der Rechnung gewählte Bezeichnung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen ist. (z.B. VwGH 18.9.2003, 2000/15/0126).

Aus den Angaben in den von der F-GmbH über die Parfümöl gelegten Rechnungen, insbesondere aus den in den Rechnungen ausgewiesenen hohen Preisen (nämlich zwischen rd. 60.000,00 S und rd. 130.000,00 S pro Liter) für die Produkte, ergibt sich, dass Rechnungen über hochwertige Parfümöl ausgestellt wurden.

Dass tatsächlich jedoch nicht die in den Rechnungen ausgewiesenen hochwertigen Produkte, sondern minderwertigste Parfümöl geliefert wurden, wird im Folgenden dargelegt.

Der geringe Wert der gehandelten Parfümöl wird durch das Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. der Universität Wien, Institut der Pharmazeutischen Chemie, vom 9. Februar 1996, belegt. Wesentliche Aussage dieses Gutachtens ist, dass es sich bei sämtlichen untersuchten Parfümproben um relativ billige Produkte handelt. Der Materialwert liegt zwischen 200,00 S und 300,00 S pro Kilogramm. Nur wenige Proben sind höher zu bewerten, nämlich mit maximal 600,00 S pro Kilogramm, der Wert einiger Produkte liegt sogar unter 100,00 S pro Kilogramm.

Der Inhalt des Universitätsgutachtens wurde der Bw zur Kenntnis gebracht.

Dass das Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. schlüssig und stichhaltig ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Reihe von Erkenntnissen bestätigt (z.B. VwGH 27.6.2001, 98/15/0174). Das Gutachten stammt von der Universität Wien, Naturwissenschaftliche Fakultät, Institut für Pharmazeutische Chemie. Es hat naturwissenschaftliche Fragen der

---

Untersuchung der Parfümproben sowie eine grobe Beurteilung des Wertes der Proben zum Gegenstand. Damit stammt das Gutachten von einem Vertreter einer Fachdisziplin, deren Fachgebiet die Beurteilung der gestellten Fragen zugeordnet werden kann.

Die Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens war daher nicht notwendig.

Das Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. hat zwar keine bei der Bw gezogenen Proben zum Gegenstand. Dennoch sind die Aussagen dieses Gutachtens auch auf die von der Bw bezogenen Produkte anzuwenden.

Das Gutachten betrifft 375 Proben von Parfümölen, die bei der U-GmbH gezogen worden sind (Proben der Serie A). Die U-GmbH wurde ebenso wie die Bw von der F-GmbH beliefert. Das Gutachten betrifft auch 48 Parfümproben, die bei der F-GmbH, also unmittelbar bei der Lieferantin der Bw, gezogen worden sind (Proben der Serie E).

Die Proben betrafen die Aurela Produkte, und zwar sämtliche der auch von der Bw bezogenen bzw. gehandelten 12 Unterarten, nämlich Andromeda, Auriga, Cane Venus, Circin, Columba, Lacert, Lepostisch, Pupis, Scutum, Synus, Triangle und Vulpecula.

Aus dem Umstand, dass Proben sämtlicher auch von der Bw bezogenen Aurela Parfümöle bei der U-GmbH, die wie die Bw von der F-GmbH beliefert worden ist, aber auch direkt bei der F-GmbH, die eben Lieferantin der Bw gewesen ist, gezogen worden sind, ist zu schließen, dass die von der Bw erworbenen Parfümöle gleich beschaffen waren wie jene, die im Gutachten beschrieben worden sind.

Damit ergibt sich aber, dass Gegenstand der Lieferungen an die Bw minderwertige Parfümöle gewesen sind und somit andere Produkte als jene, die in den an die Bw gerichteten Rechnungen im Sinne des § 11 UStG ausgewiesen worden sind.

Daran ändert nichts, dass der Gutachter nicht sämtliche 375 Proben der Serie A, sondern nur einen Querschnitt daraus untersucht hat, oder dass die an die Bw gerichteten Rechnungen der F-GmbH jeweils Seriennummern anführen, das Gutachten hingegen keine derartigen Nummern erwähnt (vgl. VwGH 27.6.2001, 98/15/0184).

Da die Ausführungen im Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. die Proben der Serie A betreffen und somit sämtliche der an die Bw gelieferten Unterarten der Aurela Parfümöle umfassen, folglich bereits die zur Serie A im Gutachten getroffenen Feststellungen ausreichen, die Minderwertigkeit der von der Bw bezogenen Parfümöle darzutun, braucht auf die die Proben der anderen Serien betreffenden Ausführungen der Bw nicht eingegangen zu werden (vgl. VwGH 27.6.2001, 98/15/0184).

Soweit sich die Bw auf die Gutachten des DI.F. vom 3. Juli 1995 und vom 3. November 1995 stützt, ist zunächst darauf zu verweisen, dass das Gutachten vom 3. Juli 1995 nichts

---

über den Wert der gelieferten Waren aussagt. Im Gutachten vom 3. Juli 1995 wird lediglich festgestellt, dass keine Verdünnungsmittel bzw. Lösungsmittel in den untersuchten Proben vorhanden gewesen sind. Wenn der Gutachter zum Ergebnis kommt, die Inhaltsstoffe hätten als Riechstoffe identifiziert werden können, wird damit kein Argument gegen die Minderwertigkeit der Produkte vorgetragen. Dass das Gutachten des DI.F. vom 3. November 1995 wegen seiner Unschlüssigkeit nicht geeignet ist, der Beurteilung der Minderwertigkeit der Flüssigkeiten Pupis und Synus entgegenzustehen, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt (z.B. VwGH 18.9.2003, 2000/15/0126). Vom Einzelverkaufspreis eines in Parfümerien eingeführten Markenproduktes kann nicht ohne Weiteres auf den Wert einer Flüssigkeit geschlossen werden, die zu einem bestimmten Teil vergleichbare Inhaltsstoffe aufweist, zumal etwa Duftstoffe in Seifen- und Schmiermitteln diesen Produkten auch nicht annähernd jene Wert vermitteln können, der manchen eingeführten Markenparfüms zukommt.

Der zum Gutachten des Univ. Prof. Dr.B. eingereichten Stellungnahme des DI.F. vom 25. Juni 1999, wonach im Gutachten keine Retentionszeiten und Identifizierungen der einzelnen Inhaltsstoffe angegeben worden seien, ist entgegenzuhalten, dass mit dieser Stellungnahme die Kernaussage des Gutachtens, nämlich die Angabe der Materialwerte, nicht widerlegt wird, zumal die Stellungnahme nicht zum Ausdruck bringt, dass die angegebenen Materialwerte nicht richtig und daher die Aufgabenstellung nicht erfüllt wäre.

Das von DI.F. am 23. September 1999 zum Duftstoffkonzentrat Pupis mit der Seriennummer 653.866.254.122 erstellte Untersuchungszeugnis enthält bloß die Feststellung, dass die untersuchte Probe Verbindungen von Riechstoffen und als Stabilisatoren eingesetzten Glykolen zuzuordnen sei bzw. dass Verdünnungs- oder Lösungsmittel nicht festgestellt werden konnten. Über den Wert der untersuchten Probe sagt dieses Gutachten ebenso wie jenes vom 3. Juli 1995 nichts aus. Dieses Gutachten stellt daher ebenfalls kein taugliches Argument gegen die Minderwertigkeit der Produkte dar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die an die Bw tatsächlich gelieferten Aurela Produkte minderwertige Ware waren und dass diese minderwertige Ware in keiner Weise mit den in den Rechnungen ausgewiesenen Produkten übereinstimmt. Es handelt sich daher um die Lieferung eines "aliud", nämlich minderwertiger, wertloser Produkte, die im Gegensatz zu den in den Rechnungen ausgewiesenen Parfümölen stehen. Mangels Übereinstimmung von tatsächlich gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware ist daher die Bw nicht berechtigt, die Vorsteuer aus den die Parfümöle betreffenden Rechnungen der F-GmbH abzuziehen, und zwar auch nicht, wie die Bw unter Pkt. 5 der Berufung begeht, von einem geringeren Wert.

Entgegen der in Pkt. 4 der Berufung geäußerten Meinung der Bw ist § 11 Abs. 14 UStG auf den gegenständlichen Fall von "aliud"-Lieferungen sehr wohl anwendbar. In den von der Bw über die Aurela Parfümöl gelegten Rechnungen wurde über hochwertige Parfümöl abgerechnet. Eine Lieferung hochwertiger Parfümöl hat die Bw jedoch nicht ausgeführt. Damit hat die Bw Rechnungen über nicht ausgeführte Lieferungen gelegt, weshalb der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG erfüllt ist. Es bleibt daher auch kein Raum dafür, die Umsatzsteuer für die von der Bw ausgeführten Lieferungen von einem geringeren Wert zu berechnen.

2. Eine Rechnung muss, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, u.a. den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG genügen. Nach dieser Gesetzesbestimmung gehört zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung. Es muss sich um das tatsächlich beabsichtigte Entgelt handeln. Kann im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (Hingabe kopierter Verrechnungsschecks und damit Unterbleiben eines tatsächlichen Zahlungsflusses, auffällig hoher Preis der Ware, ungewöhnliche Geschäftsanbahnung) die Feststellung getroffen werden, dass für die Warenlieferungen zwischen den Unternehmen der von Werner Rydl aufgebauten Lieferantenkette überhaupt nicht beabsichtigt war, das Entgelt tatsächlich (und in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe) zu leisten, ist bereits deshalb der Vorsteuerabzug zu versagen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0270).

Vom Finanzamt für den 1. Bezirk, Prüfungsabteilung Strafsachen, wurde im Zuge der im Zusammenhang mit dem "Vorsteuerschwindel Werner Rydl" durchgeföhrten Erhebungen festgestellt (Bericht über die Ermittlungsergebnisse vom 11. Dezember 1995), dass Werner Rydl als Einzelunternehmer, als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der F-GmbH und als ausländischer Abnehmer (als tatsächlicher Machthaber der I-Ltd bzw. C-Ltd in Brasilien) fungierte. Werner Rydl steuerte gegenüber den österreichischen Zwischenhändlern bzw. Exporteuren Angebot und Nachfrage für diverse Produkte.

Von der ausländischen Firma wurde eine Anfrage bzw. das Ersuchen um Anbotslegung für ein bestimmtes Produkt an einen österreichischen Exporteur gestellt, wobei dem Exporteur mitgeteilt wurde, welcher österreichische Zwischenhändler dieses Produkt vertreibt. Der österreichische Zwischenhändler stellte eine gleich lautende Anfrage an die F-GmbH . Die F-GmbH legte ein Anbot über das gewünschte Produkt an den österreichischen Zwischenhändler. Der Zwischenhändler legte seinerseits ein Anbot an den Exporteur, dieser wiederum an die ausländische Firma, jeweils mit einem fix vereinbarten Aufschlag. Daraufhin erfolgten in analoger Weise die Aufträge bzw. Bestellungen.

---

Diese Feststellungen wurden der Bw in der Niederschrift vom 20. März 1996 zur Kenntnis gebracht. Die Bw hat dem in der Berufung nichts entgegengesetzt.

Die Bw hatte in der von Werner Rydl aufgebauten Lieferantenkette die Funktion einer Zwischenhändlerin. Endabnehmer der von der Bw an ihre inländischen Abnehmer fakturierten Waren war die I-Ltd. In zwei der berufungsgegenständlichen Fälle fungierte die Bw selbst als Exporteur an die I-Ltd.

Was nun die Geschäftsabwicklung bei den an die Bw fakturierten "anderen Waren" (mit Ausnahme der unter 3. gesondert behandelten Holzrechnung vom 28. Juni 1995) im Besonderen betrifft, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Ausgangs- und Endpunkt der Warenlieferungen stets Werner Rydl war. Dieser hat zum einen als tatsächlicher Machthaber der I-Ltd die Nachfrage hervorgerufen und zum anderen als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der F-GmbH, wie die Aussage des Handlungsbevollmächtigten der F-GmbH, K.S., bestätigt, auch den Liefervorgang gesteuert. Die Waren sind daher von Anfang an für Rydl bestimmt gewesen. Dadurch, dass Rydl alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der F-GmbH und gleichzeitig auch Machthaber der I-Ltd, der Endabnehmerin der Waren, gewesen ist, bestand "Personenidentität" zwischen dem Lieferanten und dem Endabnehmer.

Einer üblichen Geschäftsabwicklung hätte es entsprochen, wenn Rydl bzw. die I-Ltd die Waren unmittelbar beim jeweiligen Produzenten bezogen hätte. Die I-Ltd hätte so die Waren erwerben können, ohne die sich aus der Zwischenschaltung anderer Unternehmer (Zwischenhändler, Exporteur) ergebenden Preissteigerungen hinnehmen zu müssen.

Rydl hat auch vorgegeben, bei welchem Unternehmen die F-GmbH die Waren zu beschaffen hat und wie der Liefervorgang ablaufen soll. Bereits der Weg, über den die F-GmbH die Waren bezogen hat, nämlich zum Großteil im Umweg über im Ausland (Deutschland) ansässige Unternehmen und damit ebenfalls unter Inkaufnahme einer Preissteigerung, muss als ungewöhnlich bezeichnet werden.

Der Umstand, dass die F-GmbH, deren Unternehmensgegenstand "Import - Export - Handel" war, die Waren nicht selbst exportierte, sondern durch die Zwischenschaltung weiterer Händler andere Unternehmer mitverdienen ließ, widerspricht ebenfalls einer im Wirtschaftsleben üblichen Geschäftsabwicklung.

Dass die I-Ltd auch die Nachfrage nach den berufungsgegenständlichen "anderen Waren" bei den Abnehmern der Bw und damit bei der Bw als Zwischenhändlerin erzeugt hat, wird durch die Angaben des G.L. belegt.

---

An dieser Stelle ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Bw Gelegenheit hatte, zu den gegenständlichen Liefervorgängen und Fakturierungen Stellung zu nehmen. Die Bw hat aber bei ihrer Befragung am 10. August 1995 erklärt, mit den Geschäften ihrer "Firma" überhaupt nichts zu tun gehabt zu haben. Die Geschäfte würden von ihrem Gatten geführt. Sie habe lediglich wegen der Gewerbeberechtigung ihren Namen hergegeben. Zu den von der F-GmbH angekauften Waren könne sie keine Angaben machen.

Die Bw verweist sohin selbst auf ihren Gatten als die Person, die in ihrem Namen die streitgegenständlichen Geschäfte abgewickelt hat und daher über diese Geschäfte verlässlich Auskunft zu geben vermag.

Der Gatte der Bw, G.L., gab im Zuge seiner Befragungen an, Rydl habe ihn im Jahr 1994 bezüglich des Vertriebs der Produkte der F-GmbH gegen eine fixe Provision kontaktiert. Er selbst habe aber nie für Werbung oder dgl. gesorgt, sondern sei von den Kunden angeschrieben worden. Er habe sich auch nicht gefragt, wie die Kunden zu ihm gekommen sind. Wenn Firmen bei ihm angefragt hätten, hätte er bei der F-GmbH angefragt, ob solche Waren vorhanden seien. Die F-GmbH habe die angefragten Waren in der Regel liefern können.

Damit zeigt G.L. aber eine Stellung der Bw auf, welche mit der gängigen Vorstellung von der Tätigkeit eines Handelsunternehmens nicht in Einklang zu bringen ist. Üblicherweise tritt nämlich ein Handelsunternehmen den Kunden gegenüber werbend auf. Wenn die Bw schon mit dem Vertrieb von "Produkten der F-GmbH" betraut war, so hätte es der üblichen Vorgangsweise eines Handelsunternehmens entsprochen, von sich aus diese Produkte in interessierten Abnehmerkreisen bekannt zu machen. Da die Bw nicht werbend aufgetreten ist, war sie aber eben nicht als ein Unternehmen bekannt, das mit "Produkten der F-GmbH" handelt. Dass bei einem Handelsunternehmen, das mit den von ihm gehandelten Produkten überhaupt nicht werbend auftritt und folglich auch nicht bekannt ist, dennoch von Kunden um diese Produkte angefragt wird, ist erstaunlich. Merkwürdig ist auch, dass dieses Handelsunternehmen dann nicht einmal nachfragt, was diese Kunden dazu veranlasst hat, bei ihm anzufragen.

Die Tätigkeit der Bw im Zusammenhang mit dem Vertrieb der "Produkte der F-GmbH" hat sich den Angaben des G.L. zufolge darauf beschränkt, nach einer entsprechenden Kundenanfrage ihrerseits bei der F-GmbH nachzufragen, ob diese das angefragte Produkt liefern könne. Dass die Bw für dieses passive Verhalten im Zusammenhang mit dem von ihr übernommenen Vertrieb von bestimmten Produkten auch noch eine Provision erhalten hat, muss ebenfalls als ungewöhnlich bezeichnet werden. Eine Erklärung dafür lässt sich nur

darin finden, dass die Bw in der von Rydl aufgebauten Lieferantenkette die Zwischenhändlerin gespielt hat.

Auffallend ist ferner, dass die F-GmbH stets liefern konnte, obwohl die angefragten Waren unterschiedlicher Art waren. Erklärbar wird dies nur daraus, dass hinter dem bei den Exporteuren anfragenden ausländischen Abnehmer und der F-GmbH dieselbe Person, eben Werner Rydl, stand.

Für die Bekanntheit der Bw als Vertreiber der "Produkte" der F-GmbH hat daher auch Rydl selbst gesorgt, indem er über die I-Ltd den österreichischen Exporteuren vorgegeben hat, bei welchem Zwischenhändler sie beziehen können, nämlich u.a. bei der Bw. Der Umstand, dass der Erwerber der Waren dem Lieferanten die Bezugsquelle vorgegeben hat, stellt ebenfalls eine unübliche Form der Geschäftsabwicklung dar.

Die Bw war folglich in die von Werner Rydl aufgebaute Lieferantenkette, deren Zweck es war, den von Rydl initiierten Mehrwertsteuerschwindel zu verschleiern, eingebettet.

G.L. war die I-Ltd als Abnehmer der Ware auch bekannt. Bei seiner Befragung am 21. August 1995 sagte er aus, dass seines Wissens die Waren bei den Exporteuren von der I-Ltd bestellt worden seien. Bei drei Übergaben von Waren an den Spediteur seien auch Vertreter der I-Ltd anwesend gewesen und hätten namens der I-Ltd die Waren übernommen. Anlässlich der Befragung am 23. August 1995 erklärte G.L. auf den Vorhalt, seiner Aussage sei zu entnehmen, wie die Geschäftsabwicklung funktionierte - nämlich dass dem Exporteur aufgetragen worden sei, Ware bei der Bw zu kaufen -, dies sei auf Grund eines Ansuchens der I-Ltd geschehen.

Überdies hat die Bw in zwei Fällen unmittelbar an die I-Ltd geliefert bzw. fakturiert. Zu den Lieferungen der Fräsmaschine und der Hobelmaschine erklärte G.L., die I-Ltd habe diesbezüglich eine Anfrage an die Bw gestellt.

Auffällig ist ferner der hohe Preis, zu dem die F-GmbH die Waren an die Bw verkauft. Wie oben dargelegt wurde, hatte die F-GmbH die Waren jeweils zu einem weitaus geringeren Preis erworben. Eine Gegenüberstellung der jeweiligen Einkaufspreise (bezüglich der über die MC und die WD-GmbH in Deutschland jeweils ohne den von diesen Firmen verrechneten Aufschlag) und Verkaufspreise verdeutlicht die gemessen an den Einkaufspreisen auffallend hohen Verkaufspreise der F-GmbH:

	Gabelstapler (Rchng. v.31.3.1995)	Kunststofffenster (Rchng. v.14.4.1995)	Kunststofffenster (Rchng. v.14.4.1995)	Fenster u. Türen (Rchng. v.14.4.1995)
Einkauf	241.239,00 S	394.259,69 S	748.925,95 S	785.633,42 S

Verkauf	2.555.190,80 S	1.929.460,00 S	3.103.372,00 S	3.641.234,00 S
	Kunststofffenster (Rchng. v.16.5.1995)	Fenster u. Türen (Rchng. v.17.5.1995)	Wandtresore (Rchng. v.17.5.1995)	
Einkauf	991.793,20 S	1.031.819,80 S	118.750,00 S	
Verkauf	6.296.616,00 S	7.067.986,00 S	1.470.452,00 S	
	Parkettanlage	Buchen- /Eichen- holz	Chlorinatoren	Bohranlage
Einkauf	2.600.800,00 S	337.181,55 S	340.000,00 S	482.090,00 S
Verkauf	17.465.000,00 S	2.306.116,50 S	2.673.670,00 S	4.486.000,00 S
	Fräsmaschine	Hobelmaschine		
Einkauf	957.980,00 S	408.000,00 S		
Verkauf	4.056.581,00 S	2.486.335,00 S		

Die von der Bw ins Treffen geführten erweiterten Serviceleistungen sowie die weltweiten Aufstellungs- und Wartungsgarantien vermögen den von der F-GmbH verrechneten Preis nicht zu erklären. Die von der F-GmbH verrechneten Preise übersteigen die von ihren jeweiligen Lieferanten bzw. den Produzenten dieser Waren verrechneten Preise um ein Vielfaches. Für den Abnehmer der Waren wäre es billiger gewesen, unmittelbar bei den jeweiligen Produzenten Waren zu kaufen, als einen derart hohen Preis für unbestimmte Aufstellungs- und Wartungsgarantien zu bezahlen. Aufstellungs- und Serviceleistungen für eine Maschine betragen üblicherweise einen Bruchteil des Kaufpreises der Maschine und nicht ein Vielfaches. Bei den von der F-GmbH für die erwähnten Leistungsgarantien kalkulierten Preissteigerungen wäre es für den Abnehmer günstiger, im Falle notwendiger Garantie- oder Serviceleistungen unmittelbar beim Produzenten eine neue Maschine zu erwerben. Ein wirtschaftlich vernünftig handelnder Käufer würde einen derart hohen Preis für die von der F-GmbH gewährten Leistungsgarantien nicht bezahlen.

Die Argumente der Bw vermögen daher an der Feststellung, dass die F-GmbH der Bw auffällig hohe Preise in Rechnung gestellt hat, nichts zu ändern.

Die von der Bw geäußerte Vermutung, die über den Holzkauf an die F-GmbH gelegte Eingangrechnung wäre möglicherweise zu niedrig fakturiert gewesen, etwa um Einfuhrumsatzsteuer zu sparen, ist durch nichts belegt und zudem unschlüssig. Eine Unterfakturierung hätte nämlich sowohl durch H.G. als auch durch die WD-GmbH

---

vorgenommen werden müssen. Warum sie dies hätten tun sollen, ist nicht ersichtlich. Die Einfuhrumsatzsteuer stellte für H.G., zumal er als Unternehmer zum Abzug der Vorsteuer berechtigt war, keinen Kostenfaktor dar. Aus der von der WD-GmbH an die F-GmbH gelegten Rechnung konnte, da eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorlag, keine Einfuhrumsatzsteuer, sondern allenfalls von der F-GmbH selbst zu berechnende und abzuführende Erwerbsteuer anfallen. Diese wäre aber auch für die F-GmbH kein Kostenfaktor gewesen, weil auch die Erwerbsteuer für die F-GmbH, so sie Umsatzsteuer und Vorsteuer ordnungsgemäß deklariert und abgeführt hätte, als Vorsteuer abzugsfähig gewesen wäre.

Zu den Zahlungsmodalitäten stellte der Prüfer in der Niederschrift vom 20. März 1996 fest, in einer Vielzahl von Fällen sei die Bezahlung des Exporteurs sowie die Verrechnung zwischen den einzelnen Firmen in der Fakturierungskette unter Verwendung eines Orderverrechnungsschecks der I-Ltd erfolgt. Diese Orderverrechnungsschecks hätten genau auf den Betrag der Exportfakura gelautet, seien aber von den Exporteuren niemals eingelöst worden bzw. auch nicht einlösbar gewesen. Zum Großteil hätten die Exporteure auch kein Original des Verrechnungsschecks in Händen gehabt, sondern lediglich Telefaxkopien mit der Mitteilung, dass das Original bereits an den Zwischenhändler gesandt worden sei, erhalten. In diesen Fällen habe es aber auch beim Zwischenhändler kein Original des Schecks, sondern ebenfalls eine Telefax-Kopie mit der Mitteilung, dass das Original bereits bei der F-GmbH eingetroffen sei, gegeben.

Dieser Feststellung ist zu entnehmen, dass es auch bei der Bw als Zwischenhändlerin Telefax-Kopien von Verrechnungsschecks gegeben hat.

Die Bw ist dieser Feststellung des Prüfers in der Berufung nicht entgegengetreten.

Dass die Zahlungsabwicklung bei den "anderen Waren" durch die Verwendung von Orderverrechnungsschecks erfolgte, ist zudem durch die dem UFS vorliegenden, oben dargestellten Unterlagen belegt. Sämtlichen dieser Unterlagen sind Hinweise auf die Verwendung von Orderverrechnungsschecks zu entnehmen. Die vorliegenden Kopien der verwendeten Verrechnungsschecks sind zum Teil auch als per Telefax übermittelt erkennbar (z.B. der Orderverrechnungsscheck betr. Hobelanlage, der Orderverrechnungsscheck betr. Kompaktfräsmaschine oder der Orderverrechnungsscheck betr. Holz). Der Umstand, dass die vorliegenden Kopien der Verrechnungsschecks den Erhalt betreffende Vermerke der F-GmbH enthalten, unterstreicht die Feststellung der BP, dass es bei der Bw als Zwischenhändlerin ein Original der Schecks nicht gegeben hat, sondern bloß eine Telefax-Kopie mit der Mitteilung, dass das Original bereits bei der F-GmbH eingetroffen sei.

Ferner hat G.L. bei seiner Befragung am 21. August 1995 selbst erklärt, dass die Bezahlung der "anderen Waren" ebenfalls unter Verwendung von Orderverrechnungsschecks abgewickelt wurde. In zwei Fällen habe K.S. die Differenzbeträge zu den Orderverrechnungsschecks übernommen, bei den anderen Warenlieferungen sei die Bezahlung des Differenzbetrages zu den Orderverrechnungsschecks mittels Überweisung auf das Konto der F-GmbH erfolgt. Am 23. August 1995 gab G.L. an, es sei richtig, dass großteils nur bestätigte Faxe der F-GmbH, auf denen ein Orderverrechnungsscheck abgelichtet war, bei ihm eingetroffen seien. Weiters sei von ihm nach Eintreffen des Differenzbetrages jene Differenz beglichen worden, welche sich zwischen dem gefaxten Verrechnungsscheck und den Rechnungen der F-GmbH ergeben habe.

Letztere Darstellung des G.L. steht im Einklang mit den dem UFS vorliegenden, die anderen Waren betreffenden Unterlagen, aus denen zu entnehmen ist, dass nicht nur die Kunden der Bw an diese bloß den Differenzbetrag zwischen Rechnungsbetrag und Verrechnungsscheck entrichtet haben, sondern auch die Bw an die F-GmbH bloß die Differenz zwischen dem Verrechnungsscheck und dem ihr von der F-GmbH in Rechnung gestellten Betrag beglichen hat (z.B. Vermerke auf den Rechnungen der F-GmbH betr. Gabelstapler und Kunststofffenster oder das Schreiben vom 26. Juli 1995 betr. Fräsmaschine und Hobelanlage).

Aus den Feststellungen der BP ergibt sich daher im Zusammenhang mit den dem UFS vorliegenden Unterlagen und den Aussagen des G.L., dass in der Fakturierungskette und so auch im Verhältnis zwischen der F-GmbH und der Bw die Bezahlung des Nettowarenwertes der "anderen Waren" im Wege von Verrechnungsschecks erledigt wurde und dass es zu einem tatsächlichen Geldfluss lediglich im Betrag der ausgewiesenen Vorsteuer (abzüglich der dem jeweiligen Händler bzw. Zwischenhändler gebührenden Provision) gekommen ist. Dass der Bw dabei nur per Telefax Kopien der Verrechnungsschecks übermittelt wurden, ist hinsichtlich einiger Rechnungen auch dokumentiert. Ob G.L. dabei, wie er bei seiner Befragung am 21. August 1995 angab, zwei- dreimal Originale von Verrechnungsschecks in Händen hatte, eine Behauptung, die im Übrigen durch nichts belegt ist, kann dahingestellt bleiben. Wesentlich ist, dass es zu einer Einlösung eines Verrechnungsschecks niemals gekommen ist und dass unbestrittenmaßen jedenfalls großteils kopierte Verrechnungsschecks verwendet wurden (unwidersetzen gebliebene Feststellung der BP sowie eigene Darstellung des G.L.). Bereits die daraus erkennbare generelle Tendenz erlaubt nämlich die Schlussfolgerung, dass es zu einem tatsächlichen Zahlungsfluss hinsichtlich der Nettofakturenwerte nicht kommen sollte.

G.L. hat den Zahlungsfluss bei seiner Befragung am 11. August 1995 selbst anhand eines Beispiels dargestellt. Dieses Beispiel betraf zwar Aussagen im Zusammenhang mit den

Parfümöllieferungen, ist aber auf die Bezahlung der "anderen Waren" übertragbar. Dies soll beispielhaft am Zahlungsablauf aus der Geschäftsgebarung mit der Fa. G.S. betreffend Lieferung von Kunststofffenstern dargestellt werden (die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der von der Bw an G.S. gelegten Rechnung war Gegenstand des Erkenntnisses VwGH 28.2.2002, 96/15/0270):

Rechnungen		abzüglich Verrechnungsscheck	tatsächlicher Zahlungsfluss
F-GmbH an Bw + 20 % MwSt	1.929.460,00 S 385.892,00 S		
	2.315.352,00 S	2.077.700,00 S	237.652,00 S
Bw an G.S. + 20 % MwSt	1.948.812,00 S 389.762,40 S		
	2.338.574,40 S	2.077.700,00 S	260.874,40 S
G.S. an I-Ltd	2.077.700,00 S	2.077.700,00 S	0

Wie im dargestellten Beispieldfall ist es bei sämtlichen "anderen Waren" zu einem tatsächlichen Zahlungsfluss lediglich in Höhe der ausgewiesenen Vorsteuern bzw. Provisionen gekommen, was im Folgenden tabellarisch zusammengefasst dargestellt werden soll:

Artikel	Rechnungs-Datum	Bruttobetrag	Scheck	tatsächlich bezahlt
Gabelstapler	31.3.1995	3.066.480,00	2.742.000,00	324.480,00
Fenster	31.3.1995	2.315.352,00	2.077.700,00	237.652,00
Fenster	14.4.1995	3.724.046,40	3.291.086,40	432.960,00
Fenster	14.4.1995	4.369.480,80	3.898.309,00	471.171,80
Fenster	16.5.1995	7.555.939,20	6.677.465,00	878.474,20
Fenster, Türen, Tresore	17.5.1995	10.246.125,60	9.141.254,00	1.104.871,60
Parkettanlage	13.6.1995	20.958.000,00	18.521.633,00	2.436.367,00
Holz	19.6.1995	2.767.339,80	2.475.380,00	291.959,80
Chlorinatoren	5.7.1995	3.208.404,00	2.885.430,00	322.974,00
Holz	28.6.1995	1.798.650,00	1.615.726,00	182.924,00
Bohranlage	10.7.1995	5.383.200,00	4.841.703,00	541.497,00
Fräsmaschine	20.7.1995	4.867.897,20	4.240.500,00	627.397,20
Hobelmaschine	20.7.1995	2.983.602,00	2.579.000,00	404.602,00

Aus dem Gesamtbild der vorstehend dargelegten Verhältnisse, nämlich der ungewöhnlichen Geschäftsabwicklung, der – gemessen am Einkaufspreis der F-GmbH - auffallend hohen, auch durch die von der Bw ins Treffen geführten Service- und Garantieleistungen nicht erklärbaren Preise für die der Bw gelieferten "anderen Waren" sowie der zur Abdeckung

der offenen Kaufpreissumme erfolgten Verwendung jedenfalls großteils kopierter Verrechnungsschecks, wobei ein tatsächlicher Zahlungsfluss lediglich in Höhe der ausgewiesenen Vorsteuern bzw. Provisionen stattgefunden hat, ist zu schließen, dass für die Warenlieferungen zwischen den Unternehmen der von Werner Rydl aufgebauten Lieferantenkette und so auch für die Lieferungen zwischen der F-GmbH und der Bw überhaupt nicht beabsichtigt war, das Entgelt tatsächlich zu leisten.

Da es somit den gegenständlichen, von der F-GmbH an die Bw über die Lieferung der "anderen Waren" gelegten Rechnungen an einem tatsächlich beabsichtigten Entgelt mangelt, genügen diese Rechnungen nicht den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG, weshalb der Bw der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zu versagen war.

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

Ein Vorsteuerabzug steht folglich nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es daran, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 schuldet (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, § 12 Tz. 35).

Der Prüfer gelangte im Zuge der Jänner bis Juli 1995 umfassenden UVA-Prüfung zu der in der Niederschrift vom 20. März 1996 dokumentierten Feststellung, dass der von der F-GmbH an die Bw über 62,5 m<sup>3</sup> Buchenholz gelegten Rechnung vom 28. Juni 1995 eine tatsächliche Lieferung nicht zu Grunde lag.

Die Bw ist dieser Feststellung weder in der gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Juli 1995 erhobenen Berufung noch in der gegenständlichen, den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 1995 betreffenden Berufung entgegengetreten.

Davon abgesehen rechtfertigt der vom Prüfer erhobene Sachverhalt nach Ansicht des UFS die Annahme, dass die in der gegenständlichen Rechnung beschriebene Lieferung tatsächlich nicht erbracht wurde.

Bestätigt wird die Schlussfolgerung des Prüfers insbesondere durch die Aussage des K.S..

Aus dieser Aussage ergibt sich, dass zusätzlich zu der mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturierten Lieferung eine weitere Lieferung von Holz nicht stattgefunden hat.

Für die Lieferung des mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturierten Buchen- und Eichenholzes wurden 8 Container verwendet. Es gibt auch nur eine Speditionsrechnung

über die Verladung und Versendung dieser 8 Container. K.S. gab an, dass zusätzlich zu den ursprünglich geplanten 5 Containern 3 weitere Container zum Verladen der mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturierten Holzmenge von rd. 90 m<sup>3</sup> angemietet wurden.

Zu diesen 3 Containern gehörte laut Angaben des K.S. daher die Rechnung vom 19. Juni 1995 und nicht die bei den Speditionsakten aufgefundenen Rechnung vom 28. Juni 1995.

Aus dieser Darstellung des K.S. folgt, dass nur ein Transport von Holz in einer Menge von rd. 90 m<sup>3</sup>, was der mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturierten Menge entspricht, dokumentiert ist. K.S. hat auch schlüssig dargetan, dass alle 8 Container zu der mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturierten Lieferung gehören.

Ein Transport einer weiteren Menge von 62,5 m<sup>3</sup> ist daher nicht dokumentiert.

Auffallend ist ferner die im Vergleich zu den anderen streitgegenständlichen Rechnungen bestehende Besonderheit, dass eine den Bezug des Holzes betreffende Eingangsrechnung bei der F-GmbH nicht aufgefunden werden konnte.

Damit ist hinsichtlich der Rechnung vom 28. Juni 1995 auch der Bezug der verrechneten Holzmenge durch die F-GmbH nicht dokumentiert.

Auch die unbestimmten Angaben des G.L. haben zur Aufklärung nichts beigetragen. G.L. hat zum einen erklärt, sich an den Ablauf dieses Geschäfts nicht genau erinnern zu können, zum anderen glaubte er bloß, das Holz sei da gewesen. Gesehen hat er es jedenfalls nicht. Schließlich erklärte er, dass, sollte die Darstellung der Behörde stimmen, er davon keine Ahnung gehabt habe, er habe immer nur das geliefert bzw. fakturiert, was bei ihm bestellt worden sei.

Abgesehen davon, dass G.L. damit selbst zu erkennen gibt, dass er es zumindest für möglich hält, dass der Rechnung eine tatsächliche Lieferung nicht zu Grunde liegt, muss es auch als ungewöhnlich bezeichnet werden, dass ein Handelsunternehmen eine Rechnung über eine Ware ausstellt, nur weil diese Ware bei ihm bestellt wurde, ohne zu wissen, ob es die fakturierte Ware tatsächlich gibt.

Bei dieser Sachlage war daher der Feststellung des Prüfers zu folgen, dass der Rechnung der F-GmbH vom 28. Juni 1995 eine tatsächliche Lieferung von Holz nicht zu Grunde lag. Da es somit an einer Lieferung fehlt, kann die Vorsteuer aus dieser Rechnung von der Bw nicht abgezogen werden.

Davon abgesehen wäre selbst bei Vorliegen einer tatsächlichen Lieferung der Vorsteuerabzug aus den unter 2. angeführten Umständen zu versagen.

---

Die dort genannten Besonderheiten treffen nämlich auch auf die gegenständliche Rechnung zu. So wäre, unterstellte man eine tatsächliche Lieferung des fakturierten Holzes, die Geschäftsabwicklung ebenfalls als ungewöhnlich zu bezeichnen, weil es wirtschaftlich nicht nachvollziehbar wäre, warum die F-GmbH das Holz nicht direkt, ohne Zwischenschaltung der Bw exportierte. Ebenso wäre der von der F-GmbH an die Bw verrechnete Preis für das Holz als auffällig hoch zu bezeichnen. Eine Eingangsrechnung der F-GmbH , aus welcher der Einkaufspreis ersichtlich wäre, kann es für dieses tatsächlich nicht gelieferte Holz naturgemäß nicht geben. Da das in der an die Bw gelegten gegenständlichen Rechnung ausgewiesene Buchenholz aber sowohl von der Bezeichnung als auch vom m<sup>3</sup>-Preis her jenem entspricht, das mit der Rechnung vom 19. Juni 1995 fakturiert wurde, für letzteres aber sehr wohl eine Eingangsrechnung bei der F-GmbH vorliegt und damit ein Einkaufspreis der F-GmbH festgestellt werden konnte, kann dieser Einkaufspreis auch als Maßstab für die Beurteilung herangezogen werden, dass auch der in der gegenständlichen Rechnung fakturierte Preis für das Buchenholz als auffällig hoch zu bezeichnen ist.

Was die Zahlungsmodalitäten betrifft, so wurde auch für die Begleichung der gegenständlichen Rechnung ein von der I-Ltd ausgestellter Verrechnungsscheck verwendet, wobei auch hier der auf der Kopie ersichtliche, den Erhalt bestätigende Vermerk der F-GmbH dafür spricht, dass die Bw ein Original dieses Schecks nicht erhalten hat. Dass die Bw schließlich nur die Differenz zwischen dem Verrechnungsscheck und der Rechnungssumme an die F-GmbH bezahlt hat, bestätigt das Schreiben der F-GmbH vom 11. Juli 1995.

Damit kann aber auch für die gegenständliche Rechnung die Feststellung getroffen werden, dass es, so man eine tatsächliche Lieferung unterstellt, an einem tatsächlich beabsichtigten Entgelt mangelt, weshalb diese Rechnung auch den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG nicht genügt.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. November 2004