

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/3/30 2002/15/0203

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.03.2006

## Index

E6j;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

62003CJ0354 Optigen VORAB;  
BAO §167 Abs2;  
UStG 1994 §11 Abs1 Z5;  
UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des A in L, vertreten durch Dr. Gerhard Taufner, Rechtsanwalt in 3390 Melk, Bahnhofstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIIa) vom 14. Mai 2002, GZ. RV/251-17/01/2001, betreffend Umsatzsteuer 1995, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

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

Der Beschwerdeführer betreibt ein Handelsunternehmen. Im Zuge einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für mehrere Voranmeldungszeiträume des Jahres 1995 traf der Prüfer u.a. die Feststellung, der Beschwerdeführer habe aus Rechnungen über eine Reihe von Waren (u.a. Radlader, Fenster sowie Parfumesszenen) Vorsteuern in Anspruch genommen. Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 1995 versagte das Finanzamt den genannten Vorsteuern die Anerkennung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 8. Juli 1997 mit Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 97/15/0147 - auf dieses wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen -, aufgehoben. In diesem Erkenntnis wurde u.a. ausgeführt:

"Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1972 und UStG 1994 setzt der Vorsteueranspruch eine Übereinstimmung zwischen gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware voraus. Diese Voraussetzung ist, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0220 - auf dieses wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen - ausgesprochen hat, dann nicht erfüllt, wenn die in der Rechnung gewählte Beschreibung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen ist."

Auf Grund der Angaben in den Rechnungen, einschließlich der entsprechenden Preisangaben, konnte die belangte Behörde im gegenständlichen Fall unbedenklich davon ausgehen, dass die Rechnungen teure und qualitativ hochwertige Produkte ausweisen. Solcherart würden die Rechnungen dem Beschwerdeführer das Recht auf Vorsteuerabzug dann nicht vermitteln können, wenn die Gegenstände der tatsächlichen Lieferung andere Waren gewesen wären.

...

Die belangte Behörde hat es allerdings unterlassen, im angefochtenen Bescheid konkrete Feststellungen über den Wert - und daraus abgeleitet - die Art der tatsächlich gelieferten Gegenstände zu treffen und darzulegen, auf Grund welcher Ermittlungen und Überlegungsschritte sie zu solchen Feststellungen gelange. Die Behauptung, es wären keine dem Fakturwert entsprechenden Waren geliefert worden, lässt keineswegs in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachprüfbaren Weise erkennen, dass die tatsächliche Lieferung nicht in solchen Waren bestanden hätte, wie sie in den Rechnungen ausgewiesen sind."

Der daraufhin ergangene (Ersatz-)Bescheid vom 22. September 1998 wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 98/15/0182 - auch hierauf wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen -, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof führte aus, aus dem angefochtenen Bescheid sei in keiner Weise erkennbar, aus welchen Gründen die belangte Behörde den Vorsteuerabzug für die an den Beschwerdeführer gelieferten Kunststofffenster verweigere. Die Ausführungen zu diesen Gegenständen beschränkten sich auf die Wiedergabe zweier Preisauskünfte.

Der Radlader sei dem Beschwerdeführer von der U-GmbH fakturiert worden. Ein derartiger Radlader sei mit dieser Bezeichnung im Handel nicht erhältlich. Ein gleichwertiges Produkt sei im Handel um 5 188.000,- erhältlich. Damit ergebe sich, dass der "gelieferte Radlader samt Zubehör um das zehnfache billiger im Handel erhältlich" sei. Die Rechnung der U-GmbH an den Beschwerdeführer weise den Radlader mit der Bezeichnung "FINK ..."

aus. Durch diese Beschreibung werde zum Ausdruck gebracht, dass ein von der Firma Fink hergestellter Radlader gemeint sei. Die Rechnung weise sohin einen von dieser Firma hergestellten Radlader aus. Da die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung habe treffen können, dass die Firma Fink nicht Hersteller des tatsächlich gelieferten Radladers gewesen sei, sei sie zu Recht von einem Auseinanderklaffen von in der Rechnung ausgewiesener und tatsächlich gelieferter Ware ausgegangen. Die Vorsteuer für den Radlader habe die belangte Behörde daher zu Recht nicht anerkannt. Hinsichtlich der weiteren in der Rechnung der U-GmbH an den Beschwerdeführer ausgewiesenen Teile ("Palettengabel, Frontgreifer, Hydraulikbohrschnecke sowie Leichtgutschaufel") sei aus der Begründung des angefochtenen Bescheides in keiner Weise erkennbar, aus welchen Gründen die belangte Behörde den Vorsteuerabzug verweigere.

Für das fortzusetzende Verfahren sei Folgendes zu beachten:

"Es wird 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 zu treffen sein, ob für die Warenlieferung zwischen den Unternehmen der von Werner R aufgebauten Lieferantenkette überhaupt beabsichtigt gewesen ist, Entgelt tatsächlich (und in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe) zu leisten. Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 5 UStG 1994 gehört zu den

notwendigen Merkmalen einer Rechnung nämlich auch das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung. Eine Rechnung muss auch hinsichtlich dieses Merkmals den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechen, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen."

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung neuerlich als unbegründet ab. Strittig seien die Vorsteuerbeträge betreffend die Geschäftsfälle Parfumöle, Radlader und Fenster.

Nach Darstellung der Vorgänge im Berufungsverfahren führte die belangte Behörde zur Lieferung von Parfumölen Folgendes aus:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 97/15/0147, festgestellt, dass die Abgabenbehörde auf Grund der Angaben in den streitgegenständlichen Rechnungen, einschließlich der entsprechenden Preisangaben unbedenklich habe davon ausgehen können, dass die Rechnungen teure und qualitativ hochwertige Produkte auswiesen. Zum vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten zum Wert der Parfumkonzentrate Pupis und Synus habe der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass das Gutachten nicht schlüssig sei.

Der Beschwerdeführer habe im Schriftsatz vom 29. Jänner 2002 dazu vorgebracht, dass das von ihm vorgelegte Gutachten "wesentlich höhere Werte" aufweise als das von der Abgabenbehörde eingeholte und "daher für den Beschwerdeführer spreche".

Dieses Vorbringen ändere nichts an der bereits erkannten Unschlüssigkeit des Gutachtens; darüber hinaus sei davon auszugehen, dass dieses Gutachten nur 2 von den 12 Parfumölen betreffe. Das von Amts wegen eingeholte Gutachten des Univ. Prof. Dr. B. behandle alle 12 Parfumöle. Dieses Gutachten erweise sich als schlüssig und sei daher dem Bescheid zu Grunde zu legen. Dieser Gutachter gelange zum Ergebnis, dass es sich bei sämtlichen untersuchten Proben um relativ billige Produkte, zum Teil nur geeignet als Duftbeimischung für Waschmittel oder Seifen, mit einem Materialwert zwischen S 200,-- und S 300,-- pro Kilogramm handle. Nur wenige der Proben seien höher besetzt (S 600,--), der Wert von Synus, Scutum und Andromeda liege sogar unter S 100,-- pro Kilogramm.

Dem gegenüber sei in den streitgegenständlichen Rechnungen ein "Preis" pro Liter zwischen S 60.000,-- und S 130.000,-- angegeben. Selbst wenn sich aus der Gegenüberstellung der beiden verschiedenen Maßeinheiten Liter und Kilogramm eine geringe Unschärfe wegen nicht exakt übereinstimmender Vergleichsmenge ergeben sollte, bringe das Gutachten des Univ. Prof. Dr. B. dennoch eine exorbitante Differenz zum "Preis" der Parfumöle laut den Rechnungen zu Tage. So betrage der "Preis" für Triangle laut Rechnung S 131.648,--, der Wert laut Gutachten jedoch nur S 300,-- bis S 500,--. Selbst unter Zugrundelegung des höheren Wertes von S 500,-- ergebe sich eine Differenz um mehr als das 263-fache. In ähnlicher Weise verhalte es sich mit den anderen Parfumölen. Ein um das 263-fache höherer "Preis" könne auf keinen Fall auf den Rohaufschlag des Vorlieferanten zurückgeführt werden. Dieser liege im vorliegenden Fall beim Produkt Triangle nur bei S 9.000,-- pro Liter. Der Beschwerdeführer habe den Aufschlag mit 7 % angegeben. Noch auffälliger sei die Wertdifferenz bei Synus (laut Gutachten unter S 100,-- in den Rechnungen pro Liter S 74.382,--).

Der Beschwerdeführer habe nichts vorgebracht, aus dem sich ergeben könne, dass den in den Rechnungen angeführten Parfumölen neben dem Materialwert noch ein ideeller Wert (insbesondere aus dem Namen) zukomme, der die exorbitante Differenz erklären würde. Es sei daher auf Grund des Gutachtens des Univ. Prof. Dr. B. die Feststellung zu treffen, dass es sich bei den Parfumölen nicht um teure Ware laut Preisangabe in der Rechnung, sondern im Vergleich dazu um relativ billige und minderwertige Ware handle.

Der Beschwerdeführer habe geltend gemacht, dem Gutachten komme keine Bedeutung zu, weil er von der U-GmbH und der F-GmbH kein Parfumöl bezogen habe.

Diesem Vorbringen sei nicht zu folgen: Die F-GmbH, bei der die von Univ. Prof. Dr. B. begutachteten Parfumöle der Serie E. beschlagnahmt worden seien, habe nicht nur die U-GmbH, sondern auch Elfriede L., die Lieferantin des Beschwerdeführers, beliefert. Die F-GmbH habe beispielsweise laut Rechnung vom 30. Jänner 1995 Elfriede L. mit Triangle, Synus, Scutum und Pupis geliefert und bereits am 31. Jänner 1995 habe Elfriede L. die erste, hier streitgegenständliche Rechnung an den Beschwerdeführer über exakt die selben Produkte in der selben Menge ausgestellt.

Zur Rechnung der M-GmbH vom 7. Juli 1995 sei festzustellen, dass die Lieferantin Elfriede L. dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. Juli 1995 mitgeteilt habe, dass wegen "Firmenumstrukturierung" die Firma M-GmbH den Vertrieb

der "Aurela Duftessenzen" übernommen habe und ab sofort durchführen werde. Mit Schreiben vom 6. Juli 1995 habe sich die M-GmbH dem Beschwerdeführer als Lieferant der "Aurela Parfumöle" vorgestellt. Bereits am nächsten Tag, also dem 7. Juli 1995, habe die M-GmbH die streitgegenständliche Rechnung betreffend die "Aurela-Parfumöle, Triangle, Synus, Scutum und Andromeda" (Vorsteuer S 506.525,--) ausgestellt. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei den von der M-GmbH an den Beschwerdeführer gelieferten "Aurela-Parfumölen" um die selbe Qualität wie jene von Elfriede L. gelieferten "Aurela-Parfumölen" gehandelt habe. Überdies seien in den bei der F-GmbH beschlagnahmten Proben (Serie E) ebenfalls "Aurela-Parfumöle" enthalten, die der Beschwerdeführer laut den streitgegenständlichen Rechnungen bei Elfriede L. und der M-GmbH bezogen habe. Die F-GmbH habe sowohl Elfriede L. als auch die M-GmbH beliefert. Die von Univ. Prof. Dr. B. begutachteten Proben hätten sämtliche streitgegenständlichen Parfumöle umfasst. Dies bedeute, dass die von Elfriede L. und der M-GmbH an den Beschwerdeführer gelieferten Parfumöle in ihrer Beschaffenheit den von Univ. Prof. Dr. B. untersuchten Proben entsprochen hätten.

Die gleiche Beschaffenheit der von Univ. Prof. Dr. B. untersuchten und vom Beschwerdeführer laut Rechnung bezogenen "Aurela-Parfumölen" ergäbe sich nicht zuletzt auch aus den jeweiligen Produktbezeichnungen, weil es eben erkennbarer Zweck einer solchen Bezeichnung sei, dass von einem bestimmten Namen auf die Qualität des Produktes geschlossen werden könne.

Der Beschwerdeführer habe eingewendet, dem Gutachten von Univ. Prof. Dr. B. sei "in keiner Weise zu entnehmen, auf Grund welcher Proben" das Gutachten entstanden sei.

Auch dieses Vorbringen sei unzutreffend: Dem Beschwerdeführer sei die Auflistung der Parfumölproben für den Sachverständigen über die im Gutachten untersuchten Serien A bis E zur Kenntnis gebracht worden. Diese Auflistung habe detaillierte Angaben über Herkunft und authentische Produktbezeichnung der "Aurela-Parfumöle" enthalten.

Auch dem Vorbringen des Beschwerdeführers, der Analysenbericht vom 26. Mai 1995 "strotzte von Behauptungen und Vermutungen, ohne dass auch nur im Entferntesten eine Quelle dafür oder ein Vergleich dargestellt werde" könne nicht gefolgt werden. In diesem Bericht werde darauf hingewiesen, dass es sich um eine erste, übersichtsmäßige und keinesfalls ins Detail gehende Untersuchung handle und werde daher auf die Einholung eines genaueren detaillierten Gutachtens verwiesen. Eben dieses Gutachten sei von Univ. Prof. Dr. B. sodann erstellt worden. Das im Analysenbericht behandelte Parfumöl Pupis, welches als schlechte Kopie und weit entfernt an das Markenparfum Eternity erinnernd, als "lausig" und billig und im Geruch laut fachmännischer, parfumistischer Beurteilung als wenig ansprechend erkannt worden sei, sei im Gutachten des Univ. Prof. Dr. B., wie auch die anderen streitgegenständlichen Parfumöle, einer weiteren und diesmal eingehenden Untersuchung unterzogen worden. In diesem auf der Grundlage von wissenschaftlich fundierten Methoden erstatteten Gutachten sei der Sachverständige zu einem Materialwert z.B. für Pupis von S 200,-- bis S 300,-- pro Kilogramm gekommen. Im Vergleich dazu sei in den streitgegenständlichen Rechnungen ein "Preis" für Pupis von S 63.924,-- angegeben.

Gegen die wissenschaftlichen Methoden und das Ergebnis des Gutachtens von Univ. Prof. Dr. B. habe der Beschwerdeführer kein Vorbringen erstattet. Das Gutachten stamme von der Universität Wien, Naturwissenschaftliche Fakultät, Institut für pharmazeutische Chemie. Es habe naturwissenschaftliche Fragen der Untersuchung der Parfumproben sowie eine Beurteilung des Wertes der Proben zum Gegenstand. Das Gutachten stamme somit von einem Vertreter einer Fachdisziplin, deren Fachgebiet die Beurteilung der gestellten Fragen zugeordnet werden könne. Für die Stichhaltigkeit des Gutachtens sei es daher nicht von Bedeutung, ob die Universität Wien "unmittelbar im Wirtschaftsleben stehe und branchenrelevanten Handel betreibe".

Auf Grund des Erfordernisses der Übereinstimmung von tatsächlich gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware stehe der Vorsteuerabzug dann nicht zu, wenn die in der Rechnung gewählte Bezeichnung des Liefergegenstandes eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorrufe, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen sei. Da im vorliegenden Fall nicht die in den Rechnungen genannten extrem teuren und hochqualitativen Parfumöle geliefert worden seien, sondern nur billige und minderwertige, die bestenfalls als Geruchsbeimischung für Putz- und Waschmittel geeignet seien, stehe mangels Identität der tatsächlich gelieferten Ware mit jener, die in der Rechnung angegeben ist, ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Hinsichtlich der Geschäftsabwicklung betreffend die Lieferung von Parfumölen, Radlader und Fenster sei von folgenden Feststellungen auszugehen:

Der Beschwerdeführer habe laut Niederschrift vom 24. August 1995 angegeben, im Dezember 1994 habe ihn Herr B. telefonisch kontaktiert und bei einem Treffen auf der Raststätte in Ansfelden erzählt, dass er seit Juni 1994 Parfumöle exportiere. Auch der Beschwerdeführer könne in dieses Geschäft einsteigen. Sie würden die Ware von einem inländischen Unternehmen beziehen und mit einem Aufschlag von 7 % ins Ausland exportieren. Der Aufschlag von 7 % sei noch mit Provision von 0,5 % für Herrn B. und mit 1 % für eine andere namentlich genannte Person belastet. Nachdem er die Finanzierung der Geschäfte durch seine Hausbank sicher gestellt habe, habe er mit dem ersten Geschäft begonnen.

In der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer dazu angegeben, ein Freund von ihm mache diese Geschäfte bereits seit dem Jahr 1994. Als dessen finanzieller Rahmen bei der Bank erschöpft gewesen sei, habe er den Beschwerdeführer auf diese Geschäftsmöglichkeit mit der I. Ltd. und der vorzunehmenden Abwicklung aufmerksam gemacht. Als der Beschwerdeführer seinen eigenen finanziellen Rahmen bei der Bank erreicht habe, habe er die "Geschäfte" mit der I. Ltd. gegen Provision an andere Personen weitervermittelt.

Vier der sechs streitgegenständlichen Geschäftsfälle hätten "Parfumöle" betroffen und die restlichen den "Radlader" bzw. "Fenster". Sämtliche Geschäfte seien gleich abgelaufen; als Beispiel werde das erste Geschäft dargestellt:

Mit Fax vom 10. Jänner 1995 habe die I. Ltd., Brasilien, dem Beschwerdeführer mitgeteilt, sie sei durch Geschäftsfreunde aus Österreich aufmerksam gemacht worden, dass es dem Beschwerdeführer möglich sei, "Aurela-Parfumöle" anzubieten. Sie lade daher den Beschwerdeführer ein, ihr umgehend ein entsprechendes Angebot zu legen.

Mit Lieferschein/Rechnung über die Zulieferung und den Verkauf von Aurela-Parfumölen La 106/95 vom 30. Jänner 1995 habe die F-GmbH der Elfriede L. Aurela-Parfumöle unter 12 verschiedenen Bezeichnungen zu einem Gesamtpreis von S 1.568.602,--, zuzüglich USt S 313.720,40, total S 1.882.322,40, ausgestellt. Alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der F-GmbH sei Werner R gewesen, welcher auch im Briefkopf des Schreibens als Geschäftsführer genannt sei.

Elfriede L. habe mit Rechnung vom 31. Jänner 1995 dem Beschwerdeführer die selben Mengen und Bezeichnungen in Rechnung gestellt und zwar um den Nettopreis von S 1.599.981,--, zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer S 319.996,20, total S 1.919.977,20.

Der Beschwerdeführer habe diese Waren mit Rechnung vom 14. Februar 1995 um S 1.713.160,-- (ohne USt) der I. Ltd. fakturiert. Der Beschwerdeführer habe zum Verlauf dieses Geschäftes selbst schriftlich angegeben:

"Erklärung zu Exportgeschäft Firma I. Ltd:

Ich verkaufe an Firma I. um S 1.713.160,--

I. sendet den Scheck direkt an EL.

für meine Einkaufsrechnung, daher ergibt sich folgende Vorfinanzierung:

Rg. EL.

S

1.599.981,--

+ 20 % Mehrwertsteuer

S

319.996,20

S

1.919.977,20

abzüglich Scheck von I.

S

1.713.160,--

daher Scheck von mir

an EL.

S

206.817,20"

Der Beschwerdeführer habe somit selbst ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er an seinen Vorlieferanten nur die aufgezeigte Differenz bezahlt habe. Sein Vorbringen im Schriftsatz vom 29. Jänner 2002, er hätte den vollständigen Einkaufspreis inklusive USt bezahlt, erweise sich daher als unzutreffend. Von seinem Abnehmer habe er überhaupt keine Zahlung erhalten, obwohl der Verkaufspreis immerhin S 1.713.160,-- betragen habe. Um aus diesem Geschäft einen Ertrag zu erzielen, habe der Beschwerdeführer beim Finanzamt die Vorsteuer in der Höhe von S 319.996,20 aus der von Elfriede L. an ihn gerichteten Rechnung geltend gemacht. Der Rohgewinn des Beschwerdeführers aus diesem Geschäft ergebe sich somit einzig aus der Differenz zwischen geltend gemachter Vorsteuer (S 319.996,20) und der Zahlung des Differenzbetrages (S 206.817,20) an Elfriede L., sohin Rohgewinn S 113.179,--.

Von Bedeutung sei, dass der ausländische Abnehmer der Ware lediglich einen kopierten Verrechnungsscheck einer brasilianischen Bank in Höhe des "Verkaufspreises" des Beschwerdeführers an die jeweiligen Vorlieferanten des Beschwerdeführers gefaxt habe. Bemerkenswert sei, dass der Scheck über den Preis von S 1.713.160,-

- bereits am 30. Jänner 1995 ausgestellt worden sei, also am selben Tag, an dem die Ware von der F-GmbH auf Lieferschein/Rechnung erst an Elfriede L., die Lieferantin des Beschwerdeführers geliefert worden sei. Elfriede L. habe die Ware laut Rechnung erst am nächsten Tag, dem 31. Jänner 1995, an den Beschwerdeführer geliefert und der Beschwerdeführer habe erst am 14. Februar 1995 seine "Rechnung" an die I. Ltd. ausgestellt. Die Scheckausstellung der I. Ltd. über den Verkaufspreis des Beschwerdeführers sei somit zwei Wochen bevor der Beschwerdeführer selbst seine Ausgangsrechnung ausgestellt habe, erfolgt.

Auch bei den anderen drei Rechnungen betreffend Parfumöle vom 28. Februar 1995 (Vorsteuer S 806.262,80), vom 22. März 1995 (Vorsteuer S 249.400,60) jeweils von Elfriede L., sowie vom 7. Juli 1995 (Vorsteuer S 506.525,--) von der M-GmbH, habe der Beschwerdeführer an seinen Vorlieferanten nicht den Preis laut Eingangsrechnung, sondern nur die Differenz zum Verrechnungsscheck der I. Ltd. über den Verkaufspreis des Beschwerdeführers, bezahlt. Die I. Ltd. habe direkt und ohne Zwischenschaltung des Beschwerdeführers an seinen Vorlieferanten den Verrechnungsscheck gefaxt. Der Beschwerdeführer habe die Geschäftsabwicklung zur Eingangsrechnung vom 28. Februar 1995 schriftlich wie folgt dargestellt:

"Erklärung zu Scheck an Fa. EL:

Rechnung von EL.

S

4.031.314,--

+ 20 % Mehrwertsteuer

S

806.262,80

Summe

S

4.837.576,80

abzüglich Scheck von I. Ltd. - direkt an Fa. EL.

S

4,314.093,--

Differenz daher für mich

S

523.483,80

Der Scheck von I. Ltd. ist gleichzeitig auch mein Verkaufspreis (siehe dazu meine Rechnung) und inkludiert wieder meinen Bruttogewinn!"

Die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, dass der in der Rechnung angegebene F-Radlader nicht ident mit dem tatsächlich gelieferten sei, die diesbezügliche Vorsteuer nicht abzugsfähig sei, habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 98/15/0182, bestätigt. Der Beschwerdeführer habe nunmehr eingewendet, die F-GmbH hätte, um als Händler mit einem neuen Produkt auf den Markt zu kommen, die Bezeichnung F-Radlader gewählt. Dieses Vorbringen könne an der mangelnden Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus dieser Rechnung nichts ändern, weil damit wiederum nur die Rolle der F-GmbH als Händlerin angesprochen werde. Zu den in dieser Rechnung weiters genannten Waren sowie zum F-Radlader selbst sei Folgendes zu beachten:

Mit Rechnung vom 30. März 1995 habe die F-GmbH einen F-Radlader samt Zubehör um S 4,235.214,-- zuzüglich S 847.042,80 (20 % USt), somit insgesamt S 5,082.256,80, an die U-GmbH verkauft. Mit Rechnung vom 27. März 1995 habe die U-GmbH diesen F-Radlader samt Zubehör um S 4,278.876,-- zuzüglich S 855.775,20, somit insgesamt S 5,134.651,20, an den Beschwerdeführer verkauft. Auf dieser Rechnung der U-GmbH sei vermerkt, dass der Restbetrag S 605.831,40 abzüglich der Akontozahlung mittels Verrechnungsscheck vom 22. März 1995 in Höhe von S 4,528.819,80 bei Übergabe der Ware an die Spedition zu bezahlen sei. Der Verrechnungsscheck der nachmaligen Abnehmerin des Beschwerdeführers über dessen späteren Verkaufspreis sei bereits am 22. März 1995 ausgestellt und von der I. Ltd. direkt und ohne Zwischenschaltung des Beschwerdeführers an den Zwischenhändler U-GmbH geschickt worden. Mit Rechnung/Lieferschein vom 29. März 1995 habe der Beschwerdeführer den F-Radlader samt Zubehör um S 4,492.819,80 an die I. Ltd. in Brasilien verkauft. Auf der Ausgangsrechnung des Beschwerdeführers sei vermerkt worden:

"Zahlungseingang über S 4,528.819,80 (inklusive S 36.000,-- Frachtanteil) an meinen Vorlieferanten wird bestätigt".

Auch in diesem Falle habe der Beschwerdeführer nur die Differenz zwischen Bruttbetrag aus der Eingangsrechnung von der U-GmbH und dem Verrechnungsscheck seines Abnehmers über den Verkaufspreis des Beschwerdeführers zuzüglich des Frachtanteiles bezahlt. Auch in diesem Geschäftsfall ergebe sich der Rohertrag des Beschwerdeführers einzig aus der Geltendmachung von Vorsteuer von S 885.775,20 aus der Rechnung der U-GmbH beim Finanzamt. Der Beschwerdeführer habe von seinem Abnehmer keinerlei Zahlung erhalten.

Sodann führte die belangte Behörde zum Geschäftsfall "Fenster" Folgendes aus:

Mit Rechnung vom "14. April 1995" habe die F-GmbH an Elfriede L. 164 Stück Kunststofffenster Modell F. um S 3,103.372,--

zuzüglich S 620.674,40 (20 % USt), somit insgesamt S 3,724.046,40, verkauft. Diese Fenster habe Elfriede L. mit Rechnung vom "13. April 1995" um S 3,134.368,-- zuzüglich S 626.873,60 (20 % USt), gesamt S 3,761.241,60, an den Beschwerdeführer verkauft. Auf der Rechnung der Elfriede L. werde der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung eines "bereits auf Deckung überprüften Verrechnungsschecks" der I. Ltd. über S 3,291.086,40 um Bezahlung nur mehr der "Differenz S 470.155,--" ersucht.

Mit Rechnung vom 14. April 1995 habe der Beschwerdeführer die Fenster an die I. Ltd. in Brasilien um S 3,291.086,40 verkauft. Auch in diesem Fall habe der Beschwerdeführer an die Vorlieferantin Elfriede L. nicht den vollen Kaufpreis samt Umsatzsteuer, sondern nur den Differenzbetrag zwischen dem eigenen Verkaufspreis (Verrechnungsscheck I. Ltd.) und dem Einkaufspreis laut Rechnung Elfriede L., nämlich den in der Rechnung der

Elfriede L. genannten Betrag von S 470.155,-- bezahlt. Von seinem Abnehmer habe der Beschwerdeführer keinerlei Zahlung erhalten. Der Rohgewinn habe sich für ihn wiederum einzig aus der Geltendmachung der Vorsteuer beim Finanzamt ergeben.

Sodann führte die belangte Behörde unter dem Titel "Zusammenfassung" aus:

In sämtlichen Fällen sei die Bezahlung nicht durch Zahlung des Kaufpreises samt Umsatzsteuer vom Beschwerdeführer an die Vorlieferanten und anschließende Vereinnahmung des Verkaufspreises durch den Beschwerdeführer von der I. Ltd., wie es bei einem normalen Geschäft üblich sei, erfolgt. In sämtlichen Fällen habe die vorgebliche ausländische Abnehmerin I. Ltd. einen Verrechnungsscheck über den Betrag des Verkaufspreises des Beschwerdeführers direkt und ohne Zwischenschaltung des Beschwerdeführers an seinen Vorlieferanten gefaxt. Selbst in den Bestellungen der I. Ltd. habe diese dem Beschwerdeführer angekündigt, sie werde über den bereits fixierten Verkaufspreis einen Verrechnungsscheck direkt an den Vorlieferanten "zur Verfügung stellen". Der Verrechnungsscheck, der nur gefaxt oder in kopierter Form weitergereicht worden sei, sei als solcher nicht zur Einlösung in Geld tauglich gewesen; eine solche Einlösung sei von den Beteiligten auch gar nicht beabsichtigt gewesen. So habe z. B. im Geschäftsfall Radlader die Lieferantin des Beschwerdeführers ihren Vorlieferanten, der F-GmbH den von der I. Ltd. erhaltenen und in Geld nicht einlösbarer Verrechnungsscheck weitergeleitet. Ähnliche Vermerke fänden sich auch auf anderen Rechnungen der F-GmbH. So wie im Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vorlieferanten habe der jeweilige Zwischenhändler an die F-GmbH, die an der Spitze der von Werner R initiierten Lieferantenkette gestanden sei, nicht den eigenen vollständigen Einkaufspreis laut Rechnung der GmbH samt USt, sondern nur die Differenz zwischen dem Rechnungsbetrag brutto und den Betrag laut dem von der I. Ltd. gefaxten Verrechnungsscheck. Die Verrechnungsschecks seien von den Zwischenhändlern nicht in Geld eingelöst, sondern nur an den gemeinsamen ersten Lieferanten, in allen Fällen der zu 100 % Werner R gehörenden F-GmbH weitergereicht worden. Der Verrechnungsscheck sei daher auf diese Weise vom vorgeblich letzten Abnehmer in Brasilien zurück zu Werner R gewandert, der als Initiator am Beginn der von ihm geschaffenen Lieferantenkette gestanden sei.

Der Beschwerdeführer sei bei einer Autobahnrasstätte von einem Geschäftsfreund, dessen eigener Kreditrahmen für diese Art von Geschäften bereits überschritten worden sei, bezüglich "Exporte" an die I. Ltd. angesprochen worden. Zuvor habe der Beschwerdeführer keine derartigen Geschäfte getätigt. Der Beschwerdeführer habe nur die Differenz zwischen dem eigenen Verkaufspreis und dem Bruttoeinkaufspreis an den Vorlieferanten bezahlt. Er habe somit an den Vorlieferanten tatsächlich weder den vollen Nettoeinkaufspreis noch die volle Umsatzsteuer gezahlt. In einem weiteren Schritt habe der Beschwerdeführer beim Finanzamt die nicht bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht. Der Rohgewinn des Beschwerdeführers aus dieser Geschäftskonstruktion liege somit ausschließlich in dem beim Finanzamt geltend gemachten Vorsteuerbetrag abzüglich der Zahlung an den Vorlieferanten. Diese Konstruktion zeige, dass es nicht um den Verkauf einer Ware gegen tatsächliche Bezahlung des Kaufpreises gegangen sei, sondern einzig um Erzielung eines Überhangs aus geltend gemachten Vorsteuern. Der Gesetzgeber wolle den Außenhandel durch Freistellung von der Umsatzsteuer zwar begünstigen, dies gelte jedoch nur für Geschäfte, bei denen die Lieferung von Waren gegen Bezahlung des in den Rechnungen genannten Entgeltes auch tatsächlich beabsichtigt sei. Dies sei in den gegenständlichen Geschäftsfällen nicht der Fall gewesen. Werner R sei Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der F-GmbH gewesen, welche an die Lieferanten des Beschwerdeführers die streitgegenständlichen Waren geliefert habe. Je nach der angeblich gehandelten Ware sei ein und die selbe F-GmbH unter der Bezeichnung "Aurela-Parfumöle", "Spezialmaschinenbau" oder "Fenster- und Türentechnik" aufgetreten, um den Eindruck zu erwecken, es handle sich um übliche Geschäfte. Der Grund für die Zwischenschaltung eines weiteren Lieferanten zwischen der F-GmbH und dem Beschwerdeführer als "Exporteur", der die Ware umsatzsteuerfrei in das Ausland verkaufen sollte, liege offensichtlich darin, eine künstliche Lieferantenkette aufzubauen und gegenüber der Finanzverwaltung zu verschleiern, dass die Werner R zuzuordnende am Beginn und von ihm initiierte Lieferantenkette stehende F-GmbH niemals vorgehabt habe, die von ihr geschuldete Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Anders sei es nicht zu erklären, warum die F-GmbH, die im Firmenstempel immerhin "Import-Export-Handel" als Unternehmensgegenstand angibt, den Export nach Brasilien nicht selbst durchgeführt habe.

Ungewöhnlich sei auch, dass die I. Ltd. in ihren "Bestellungen" dem Beschwerdeführer oftmals die Abnahmequelle der "bestellten" Waren vorgeschrieben habe. Ungewöhnlich sei auch, dass die jeweiligen Ausgangsrechnungen der F-GmbH - die am Beginn der von Werner R initiierten Lieferantenkette gestanden sei - oftmals später gelegt worden seien als die nachfolgenden Rechnungen der Zwischenhändler und des Beschwerdeführers. Weiters sei ungewöhnlich,

dass die zur Einlösung in Geld nicht fähigen Verrechnungsschecks der I. Ltd. lange vor Ausstellung der Ausgangsrechnung des Beschwerdeführers geschrieben und sogar an seine Vorlieferanten übergeben worden seien. Grund dafür sei gewesen, dass überhaupt nicht beabsichtigt gewesen sei, das Entgelt in der in den Rechnungen angegebenen Höhe tatsächlich zu bezahlen. Der Beschwerdeführer und seine Vorlieferanten hätten selbst nur einen im Vergleich zum jeweiligen Verkaufspreis in mehrfacher Millionenhöhe relativ geringen Geldbetrag von nur 10 % aufzubringen gehabt. Der Beschwerdeführer selbst habe dies als "Vorfinanzierung" bezeichnet.

Den streitgegenständlichen Rechnungen fehle es an dem gemäß § 11 Abs. 1 Z. 5 UStG 1994 notwendigen Merkmal, nämlich dem Entgelt. Die von Werner R aufgebaute Lieferantenkette hatte nur den Zweck, Vorsteuerbeträge zu kassieren. Die Beteiligten hätten kein Interesse daran gehabt, Entgelt in der in den Rechnungen angegebenen Höhe tatsächlich zu bezahlen bzw. einzunehmen. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

Die belangte Behörde hat den Vorsteuerabzug aus den streitgegenständlichen Rechnungen versagt, weil die beteiligten Personen, sohin auch der Beschwerdeführer, die Absicht gehabt hätten, Entgelt in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe nicht zu bezahlen.

Der Beschwerdeführer führt dagegen ins Treffen, ob das Entgelt geleistet werde oder nicht, sei für die Frage des Vorsteuerabzuges unerheblich. Die Ungültigkeit des Verrechnungsschecks hätte nur dann Relevanz, wenn zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vorlieferanten von vornherein klar gewesen wäre, dass diese Verrechnungsschecks ungültig seien und damit in Wirklichkeit keinen Entgeltbestandteil bildeten. Die Ansicht der belangten Behörde, es liege eine ungewöhnliche Geschäftsgebarung vor, sei ebenfalls verfehlt. Bei jedem Geschäft mit Auslandsbezug erhalte der Exporteur de facto den Gewinn erst nach Auszahlung der Vorsteuer. Unrichtig sei, dass der Beschwerdeführer lediglich die Differenz zwischen seinem Einkaufspreis und seinem Verkaufspreis bezahlt habe. Er habe jedenfalls dadurch bezahlt, dass er seinen Käufer angewiesen habe, an den Vorlieferanten zu bezahlen. Insgesamt liege sicherlich ein Umsatzsteuerskandal vor, dieser sei jedoch nicht vom Beschwerdeführer zu verantworten.

Damit zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Eine Rechnung muss, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z. 5 UStG 1994 genügen. Nach dieser Gesetzesbestimmung gehört zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des Entgeltes für die Lieferung oder sonstige Leistung. Es muss sich um das tatsächlich beabsichtigte Entgelt handeln (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2002, 96/15/0270, m.w.N.). 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 R 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 (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2002, 96/15/0270, m.w.N.).

Soweit der Beschwerdeführer auf die Bestimmungen über die Anweisung verweist und der belangten Behörde vorwirft, diese missachtet zu haben, geht er nicht vom festgestellten Sachverhalt aus, wonach der Abnehmer des Beschwerdeführers bereits bei der Bestellung darauf hingewiesen hat, dass er den Orderverrechnungsscheck in Höhe des Verkaufspreises bereits an die Vorlieferantin des Beschwerdeführers abgeschickt habe. Der Abnehmer hat also von sich aus gehandelt und zwar noch bevor die Bestellung beim Beschwerdeführer eingelangt ist. Eine Anweisung durch ihn an seinen Abnehmer liegt bei dieser Vorgangsweise keinesfalls vor.

Soweit der Beschwerdeführer meint, es sei keinerlei Raum vorhanden für eine Feststellung, dass "keinerlei Entgeltabsicht vorhanden" gewesen sei, geht er ebenfalls nicht vom festgestellten Sachverhalt aus. Der Beschwerdeführer bringt gegen die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde betreffend die gepflogene Geschäftsanbahnung und -abwicklung bzw. die Verwendung von nicht einlösbarer Kopien von

Orderverrechnungsschecks nichts Konkretes vor. Solcherart steht aber fest, dass dem Beschwerdeführer von seinem brasilianischen Abnehmer, I. Ltd., niemals liquide Mittel als Kaufpreiszahlung zugekommen sind und er - abgesehen vom Betrag der Umsatzsteuer abzüglich Provision - keine liquiden Mittel an seine Lieferantin geleistet hat. Im Zusammenhang ist weiters von Bedeutung, dass die Kopie der von der I. Ltd. ausgestellten Orderverrechnungsschecks nicht zu tatsächlichen Zahlungen an den Beschwerdeführer oder von ihm an seinen Lieferanten geführt haben und auch nicht zu solchen Zahlungen hätten führen können. Bei der gegebenen Konstellation hatte der Beschwerdeführer nur den Betrag, der ihm von seiner Lieferantin als Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist (gegebenenfalls abzüglich der eigenen Provision) tatsächlich zu bezahlen. Die gewählte Geschäftsgestaltung ist somit dadurch geprägt, dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmöglichkeit über den Kaufpreis zukommen zu lassen, ihm also niemals liquide Mittel zu leisten. Damit konnte aber der Berufung schon unter dem Gesichtspunkt der fehlenden Rechnungsvoraussetzung nach § 11 Abs. 1 Z. 5 UStG 1994 kein Erfolg zukommen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 96/15/0270, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0170, jeweils mit weiteren Nachweisen). Dazu kommt noch, dass bei der von der belangten Behörde festgestellten Geschäftsanbahnung, die dadurch gekennzeichnet ist, dass die ausländischen Abnehmer des Beschwerdeführers ihm die österreichische Lieferfirma bekannt geben, die Zwischenschaltung des Beschwerdeführers als zusätzliche, Provisionskosten verursachende Zwischenstufe wirtschaftlich nicht verständlich ist.

Die auffällig ungewöhnliche Abwicklung der von der durch Werner R initiierten Lieferantenkette getätigten Umsätze bezweckte einen Mehrwertsteuerbetrug. Auf Grund der Feststellung der belangten Behörde über die Handlungen des Beschwerdeführers ist davon auszugehen, dass er hiervon Kenntnis gehabt hat oder zumindest haben konnte. Damit steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-354/03, u.a.).

Ein Eingehen auf die den Wert der gelieferten Waren betreffenden Beschwerdeeinwendungen erübrigt sich.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 30. März 2006

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 62003J0354 Optigen VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002150203.X00

**Im RIS seit**

17.05.2006

**Zuletzt aktualisiert am**

24.10.2011

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)