



GZ. RV/1415-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der HBG, vertreten durch Hermann Vales, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. August 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Dem Bericht über die bei der HBG stattgefundene Prüfung ist zu entnehmen:

Inhaltsverzeichnis:

- Pkt. 1) Allgemeines
- Pkt. 2) Verkauf "Relax" an KGM
- Pkt. 3) Verkauf "Relax" an AP
- Pkt. 4) Verkauf "Turmfalk" an SS

Pkt. 5) Gemeinsamkeiten aller Gasthauseinrichtungsverkäufe (Pkt. 2 – 4)

Beilagen:

- B 01) Kaufvertrag vom 27. Okt. 1994 ("Relax" an KGM)
- B 02) Ergänzung zum Kaufvertrag "Relax" (EO1/04)
- B 03) Stornierungsschreiben betr. dem Kaufvertrag "Relax" (EO1/04)
- B 04) Rechnung betr. Stornogebühr (EO1/04)
- B 05) Kaufvertrag vom 12. Juli 1995 (Relax an AP u. RG)
- B 06) Rechnung vom 29. Sep. 1995 über Verkauf "Relax" an AP u. RG
- B 07) Rechnung über Stornogebühr vom 30.12.1996
- B 08) Kaufvertrag vom 16. Februar 1999 ("Turmfalk" an SS)
- B 09) Rechnung vom 27. Februar 1999 über Verkauf des "Trumfalken"
- B 10) Betriebskostenabrechnung für das Jahr 1994 ("Turmfalk", EO1/4)
- B 11) Kaufvertrag "Relax" an DK (inkl. Kaufvertrag) aus 1996
- B 12) Protokoll d. BG Linz vom 19.12.1996 (HBG gegen MNK)
- B 13) Verkaufsangebot von DF über 400.000,–
- B 14) Stornierungsschreiben an SS

Pkt. 1) Allgemeines:

HU als Geschäftsführer wurde im Zuge der Betriebsprüfung als "verbundenes Unternehmen" mitgeprüft. Aufgrund starker Verdachtsmomente, dass die HBG mittels Scheinrechnungen und div. Stornierungen zu Unrecht sich Umsatzsteuer vom FA Linz ausbezahlen ließ, wurde am 11. Oktober 2000 eine Hausdurchsuchung vorgenommen.

Falls der Prüfer sich in diesem Programm auf Unterlagen beruft, welche bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt wurden, wird dies gesondert angemerkt (EO./.).

Vermögenslage HBG (lt. Bilanz 1999): In der Bilanz 1999 sind Bankschulden in Höhe von ca. 1.250.000,– sowie ein wertberichtigtes Ges.Darlehn über ca. 300.000,– ausgewiesen. Der Verlustvortrag (Ende 99) beträgt ca. 1.300.000,–.

Seit geraumer Zeit erklärt die HBG Zahllasten i. H. v. monatlich 50,– welche aus der Anmietung und Weitervermietung eines Gasthauses resultieren. An Vermögensgegenständen ist lediglich die in Pkt. 4 zum Verkauf angebotene Einrichtung vorhanden, welche lt. Schriftverkehr nichts wert ist. Eine Forderung über 440.000,– scheint ebenfalls in der Bilanz auf, wurde aber bereits mit 25% wertberichtigt. Die weiters ausgewiesenen sonstigen Forderungen über ca. 680.000,– lt. Bilanz 1999 resultieren aus USt-Guthaben bzw. USt-Gutschriften, wobei darin auch die Umsatzsteuer aus der Stornierung der Lieferung an SS (siehe Pkt. 4) enthalten ist. Diese Umsatzsteuergutschrift über ca. 600.000,– (a. o. Ertrag) bewirkt auch den "Gewinn" in Höhe von ca. 450.000,– im Jahr 1999.

Von Seiten der Betriebsprüfung wurden sämtliche Parameter welche für die "Gasthauseinrichtungsveräußerungen" (siehe Pkt. 2 bis 4) wichtig sind durchleuchtet. Wobei es von entscheidender Wichtigkeit ist, dass nicht die einzelnen "Schritte" für sich allein betrachtet werden, sondern die Gestaltung als Ganzes betrachtet wird (siehe auch Pkt. 5 – Gemeinsamkeiten).

Pkt. 2) Verkauf "Relax" an KGM:

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag (siehe Beilage 01) vom 27. Oktober 1994 verkaufte die HBG die Gasthauseinrichtung des "Relax, 4020, Landstr. 70" an die "KGM, 4020 Linz, Turmstr. 3" um 3.500.000,– netto zuzüglich 700.000,– Umsatzsteuer. Dabei wurde vereinbart, dass die Umsatzsteuer von der KGM direkt auf das Finanzamtskonto der HBG überrechnet wird. Die Überrechnung der Umsatzsteuer erfolgte am 26.01.1995 in Höhe von 642.070,–.

Der Kaufvertrag wurde so gestaltet, dass die KGM den Kaufpreis in monatlichen Raten i. H. v. 50.000,– entrichtet. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die erste Rate im Juni 1995 fällig ist. In diesem Kaufvertrag wurde auch vereinbart, dass der Kaufpreis über 4.200.000,– brutto weder verzinst noch wertgesichert wird.

Am 28. Oktober 1994 wurde eine Rechnung (EO1/4) über diesen Verkauf an die KGM ausgestellt. In dieser Rechnung wurde ausdrücklich auf den vereinbarten Eigentumsvorbehalt hingewiesen.

Ebenfalls wurde am 27. Oktober 1994 ein Mietvertrag (EO1/23) zwischen der HBG und der KGM errichtet. Dabei wurden die Räumlichkeiten des "Musikcafe's Relax" um mtl. 29.500,– zuzüglich USt vermietet. Als Beginn des Mietvertrages wurde der 1. November 1994 fixiert. In Pkt. XV des Mietvertrages wurden Klauseln aufgenommen, welche die Vermieterin zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages berechtigen (u.a. wenn das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren über die Mieterin eröffnet wird, oder ein Antrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird).

Angeführt wird, dass HU (Geschäftsführer der HBG) zu diesem Zeitpunkt noch Miteigentümer (1.530/100.000) der Liegenschaft Landstr. 70 in Linz war, in welcher das "Musikcafe Relax" situiert war. Das "Relax" erstreckte sich auch über die "Miteigentümeranteile" des DK (2.210/100.000), welche HU anmietete. In Folge vermietete dieser bzw. die HBG die Gesamtfläche weiter.

Der Vollständigkeit wegen wird angeführt, dass diese Anmietung und Vermietung auch schon vor diesem Verkauf der Gasthauseinrichtung an die KGM mit verschiedenen Mietern praktiziert wurde.

Am 2. November 1994 wurde eine Ergänzung zum Kaufvertrag vom 27. Oktober 1994 (EO1/04 – siehe Beilage 02) zwischen der KGM und der HBG abgeschlossen. In dieser Ergänzung wurde u. a. vereinbart, dass die Verkäuferin (HBG) zur sofortigen Stornierung des Kaufvertrages berechtigt ist, wenn über das Vermögen der Käuferin (KGM) das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet wird, oder ein Antrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird. Ebenfalls wurde in dieser Ergänzung festgelegt, dass die Verkäuferin berechtigt ist eine 20%ige Stornogebühr vom Kaufpreis zu verlangen, falls der Kaufvertrag von der Käuferin widerrufen wird bzw. falls die Käuferin einen erheblich nachteiligen Gebrauch vom Kaufgegenstand macht bzw. falls ein Konkurs oder Ausgleichsverfahren eröffnet wird oder ein Antrag mangels Kostendeckung abgewiesen wird.

Von der KGM wurden keine Zahlungen geleistet.

Am 30. Dez. 1994 erfolgte von der HBG schriftlich der Widerruf (EO1/04 – siehe Beilage 03) und Storno des Kaufvertrages betr. der Einrichtung des "Relax" sowie die sofortige Auflösung der Mietverträge vom 27. Mai 1991 und vom 27. Oktober 1994 (Mit Mietvertrag vom 27. Mai 1991 wurde von der KGM das Hotel "Turmfalk" angemietet. siehe auch Pkt. 4). Begründung: Konkursabweisung und Mietzinszahlungsrückstand.

Mit 28. März 1995 erfolgte neuerlich ein Schreiben (EO1/04) an die KGM in welchem die fristlose Auflösung des Mietvertrages vom 27. Oktober 1994 bekanntgeben wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass Terminverlust bei den Mietzahlungen eingetreten ist, mehrfache Beschwerden der Anrainer sowie das nunmehr "bekanntgewordenen" Konkursverfahren.

Mit gleichem Datum wurde eine Rechnung (EO1/04 – siehe Beilage 04) über 700.000,– brutto betr. Stornogebühr ausgestellt. Wobei in der Rechnung darauf hingewiesen wurde,

dass diese Stornogebühr mit der geleisteten Anzahlung verrechnet wird und das Konto ausgeglichen wird.

In der UVA-März 1995 wurde die Stornierung dieses Kaufvertrages steuerlich berücksichtigt, bei der HBG.

Vom Finanzamt Linz wurde das sich aus der Stornierung ergebende Guthaben (nach Saldierung div. anderen Buchungen) im Oktober 1995 an die HBG rückgezahlt.

Von der KGM wurde die Stornierung des Kaufvertrages steuerlich nicht berücksichtigt.

Prüferfeststellung:

Von Seiten der Betriebsprüfung wird im Folgenden versucht darzustellen, dass es nie Intention des Geschäftsführers der HBG war, einen entsprechenden Verkauf der Gasthauseinrichtungen (siehe auch Pkt. 3 und 4) um einen realistischen Wert durchzuführen, sondern mittels überhöhten Verkaufspreisen an einen "auserwählten Personenkreis" und anschließender beabsichtigter Stornierung des Verkaufes die Umsatzsteuer vom Finanzamt zu lukrieren.

Wie eingangs ausgeführt hat die HBG mit Kaufvertrag vom 27. Oktober 1994 die Einrichtung des "Musik-Cafes Relax" an die Firma KGM verkauft. Als Kaufpreis wurden 4,200.000,- brutto vereinbart, wobei die Umsatzsteuer i. H. v. 700.000,- mittels Überrechnung auf das Finanzamtskonto der Verkäuferin überwiesen wird.

Auffallend an diesem Kaufvertrag ist, dass dieser nicht fremdüblich ausgehandelt ist. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine Summe von 3,500.000 über Jahre nicht verzinst wird und auch nicht wertgesichert wird. Von der Verkäuferin wurden auch keinerlei Sicherheiten abverlangt. Darüberhinaus wurde vereinbart, dass die Ratenzahlungen über mtl. 50.000 erst nach über einem halben Jahr zu erfolgen haben (Juni 1995).

Vielmehr fällt auf, dass bei der folgenden Rechnung vom 28. Oktober 1994 ein mehr als dezenter Hinweis auf den ausgehandelten "Eigentumsvorbehalt" angeführt wurde.

Auch wurde von HU als Geschäftsführer der HBG keine Bonitätsprüfung des Käufers vorgenommen. Es wäre dann sicherlich nicht verborgen geblieben, dass mit Beschluß des Landesgerichtes Linz vom 14. Oktober 1994 eine Konkursabweisung mangels Vermögens ausgesprochen wurde. D. h. die Firma KGM war schon zwei Wochen vor Ankauf obiger Geschäftseinrichtung "offiziell" insolvent.

Dass die Firma KGM auch schon vorher Zahlungsschwierigkeiten gehabt hat, konnte dem Geschäftsführer HU auch nicht verborgen geblieben sein, da er das "Restaurant-Turmalk" (siehe auch Pkt. 4) an die KGM verpachtete. Lt. einer "Miete- und Betriebskostenabrechnung" (siehe Beilage 10, EO1/4) für das Jahr 1994 geht hervor, dass die KGM für 1993 fast 300.000,- Rückstand hatte. Lt. dieser Aufstellung vom 20. März 1995 haftete per 31.12.1994 ein Rückstand von noch fast 300.000,- aus.

Für den Prüfer ist es somit noch schwieriger die Gedankengänge des Geschäftsführers nachzuvollziehen, wenn er annahm, dass die sich permanent in "Zahlungsschwierigkeiten" befindliche KGM (lt. Buchhaltung ist die schleppende Bezahlung der Miete betr. dem "Turmalk" ersichtlich) den Kaufpreis von 3,500.000,- netto begleicht. Es sei denn es sei von vornherein geplant gewesen, dass die KGM den Kaufpreis nicht bezahlt und nur die "Lukrierung" der zu stornierenden Umsatzsteuer beabsichtigt wurde.

In diesem Zusammenhang erscheint aber auch die Kaufvertragsergänzung vom 2. November 1994 (siehe Beilage 02) dem Prüfer logisch. Es war bereits bei Vertragserrichtung geplant dieses Geschäft wieder zu stornieren, und das jedenfalls innerhalb des Ratenzahlungsaufschubes bis Juni 1995.

Diese Ergänzung, nur fünf Tage nach Kaufvertragserrichtung, mit dem Inhalt, dass die HBG berechtigt wird zur sofortigen Stornierung des Kaufvertrages, falls über das Vermögen der Käuferin das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet wird oder ein Antrag mangels

kostendeckenden Verfahrens abgewiesen wird sowie, dass eine 20%ige Stornogebühr verlangt werden kann.

Dass die HBG bei einer Stornierung aus obigen Grund eine 20%ige Stornogebühr verlangen kann war deshalb wichtig, da ansonsten der Käufer bei einer Stornierung die Anzahlung hätte zurückfordern können. Als "Anzahlung" diente die überrechnete Umsatzsteuer – 20%.

Um den Verkaufswert in Höhe von 4,200.000 brutto beurteilen zu können wurde der steuerliche Vertreter ersucht die Anschaffungskosten dieser Einrichtung aufzulisten. Mit Fax vom 5. März 2001 wurde vom Steuerberater folgende Aufstellung übermittelt:

<i>Austattung "Monte Carlo" lt. Anlagenverz.;szt. AK netto (1984 – 1992)</i>	<i>1.746.884,–</i>
<i>Aufwand Ungar Harald lt. AV 24.02.88</i>	<i>12.818,–</i>
<i>Verlorene Miete lt. JA 94</i>	<i>401.000,–</i>
<i>V+V Anlagenverzeichnis HU; Klimaanlage 91</i>	<i>600.000,–</i>
<i>Rep. Ablöse 91</i>	<i>100.000,–</i>
<i>Einrichtung 1,500.000,– AK c. 1990</i>	<i>750.000,–</i>

Lt. dieser Aufstellung würden für die verkaufte Einrichtung 3,610.702,– aufgewendet. Dazu wird von Seiten der Betriebsprüfung vermerkt, dass die Anschaffungskosten "Monte Carlo" (später "Relax") über 1.746.884,- mit einem Buchwert über 1,052.202,– Ende 1994 aushaften. Der Zusammenhang zwischen Anschaffungskosten Einrichtung und verlorener Miete 1994 und 1995 konnte von der Betriebsprüfung nicht hergestellt werden.

Die Klimaanlage mit Anschaffungskosten über 600.000,– sowie Rep. Ablöse 91 über 100.000,– befinden sich wie angeführt im Anlageverzeichnis des Geschäftsführer HU, und hat mit den Anschaffungskosten der Gasthauseinrichtung nicht zu tun. Vielmehr wurde dieses Klimagerät von HU am 15. Juli 1996 um 450.000,– (Buchwert 1996: 359.880,–) an DK verkauft. Dieses war lt. Kaufvertrag vom 27. Okt. 1994 auch nie Liefergegenstand (siehe Beilage 01).

Hinsichtlich der angeführten Tischlerarbeiten über 750.000,– kann vom Prüfer keine Beurteilung vorgenommen werden. Es wurden keine Unterlagen vorgelegt.

Bei einer Wertermittlung der Einrichtung zum Zeitpunkt des Verkaufes wird man vom Buchwert über 1,052.202,– sowie der ("ungeprüft übernommenen") Tischlereiarbeiten über 750.000,– ausgehen müssen. Die anderen angeführten Beträge (Klimagerät, verlorene Miete,...) können in die Wertermittlung des "verkauften Inventars" nicht eingebunden werden. Dabei fällt auf dass bei dem oben ermittelten Wert von ca. 1,800.000 ein Verkaufspreis von 3,500.000 gegenübersteht. Dies würde ungefähr das Doppelte des geschätzten Buchwertes betragen.

Nach einem neuerlichen Verkauf im Jahr 1995 an AP und RG (siehe Pkt. 3) um 3,000.000,– butto wurde besagte Gastlokaleinrichtung im Jahr 1996 um 450.000,– netto verkauft (siehe Beilage 11 – *überkomplette Gastlokaleinrichtung* EO1/5). Daneben veräußerte HU auch seinen Liegenschaftsanteil in dem das Lokal situiert war, und die bereits oben erwähnte Klimaanlage. (Verkauf Liegenschaftsanteil: 500.000; Verkauf Klimaanlage: 450.000,– netto).

Von Seiten der Betriebsprüfung wird dieser Kaufpreis von 450.000,– netto für einen entsprechender Fremdvergleich herangezogen. Unter anderem auch deshalb weil DK neben der Einrichtung auch den Liegenschaftsanteil von HU und die Klimaanlage erwarb. DK war dadurch auch in der Lage eine eventuelle Weitervermietung allein zu bewerkstelligen (wie in der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt erstreckte sich das Lokal "Relax" über zwei Liegenschaftsanteile: DK und HU).

Auch ist bei diesem Kaufvertrag, im Gegensatz zu den vorher erwähnten, keine Ratenvereinbarung getroffen worden (Zahlbar ohne Abzug innerhalb von 14 Tagen). Auch wurde keine Überrechnung der Umsatzsteuer verlangt. Der Wert der *"überkompletten Gastlokaleinrichtung"* betrug nur mehr ein Achtel (KGM) bzw. ein Sechstel (AP) gegenüber der vorherigen Kaufverträge.

Als Beilage 12 ist das Protokoll (EO1/23) über die öffentliche mündliche Verhandlung vor dem Bezirksgericht Linz beigelegt - Rechtssache HBG gegen DG sowie KK und MNK. Anhand dieses Protokolls bzw. den darin enthaltenen Ausführungen von MNK (ehemaliger Geschäftsführer der KGM) läßt sich der tatsächliche Grund für obigen "Einrichtungsverkauf" an die KGM nachvollziehen.

Auch wird dadurch verständlich warum die HBG eine Gasthauseinrichtung über angebliche 3.500.000,- netto an eine GesmbH verkaufte welche gleichzeitig hohe Mietrückstände hatte an den Verkäufer. Auch wird verständlich warum dieser "Verkauf" vorgenommen wurde, obwohl HU als Geschäftsführer der HBG über die Bonität der KGM Bescheid wusste.

Zu der Beilage 12 wird erklärungshalber ausgeführt, dass die KGM seit 1991 Mieterin des "Turmfalken" war (siehe auch Pkt. 4). Nach Konkursabweisung im Jahr 1994 waren verschiedene Gesellschaften (DG, Pizzeria Rimini KEG) Mieter des "Turmfalken". Konkret bis Ende 1998.

Mitte 1998 wurde der Mietvertrag von der "Rimini KEG" mit der HBG gekündigt. Das Kündigungsschreiben wurde von HU für die "Rimini KEG" verfaßt. (Im Zuge der Hausdurchsuchung wurde dieses Schreiben auf der Festplatte sichergestellt.) Betreiber des "Turmfalken" war aber de facto immer MNK. Dies wurde auch durch Aussagen des HU bestätigt.

In oben erwähnten Rechssache wurde Klage von der HBG gegen die DG eingebracht wegen Räumung bzw. ausstehender Mieten. So wurde lt. diesem Protokoll Anfang 1995 vereinbart, dass bei Bezahlung der rückständigen Mieten (gemeint jene von der KGM, deren Mietvertrag Ende 1994 gekündigt wurde) durch die DG (Machthaber wiederum MNK) diese in ein Mietverhältnis eintreten kann.

Auf der 2. Seite bringt MNK vor, dass *die Bedingung sehr wohl eingetreten ist, weil nämlich zwischen den Streitparteien vereinbart war, dass eine Zahlung von S 640.000,-, die im übrigen mehr als den anerlaufenen Rückstand darstellte, dazu führen sollte, dass jedenfalls auch der Rückstand als abgedeckt anzusehen ist und das Untermietverhältnis zur erstbeklagten Partei beginnt. Diese Zahlung erfolgte am 26.1.1995 und hätte dann das Untermietverhältnis der erstbeklagten Partei beginnen sollen, ...*

Am 26.1.1995 erfolgte die Überrechnung des Vorsteuerguthabens aus dem Ankauf des "Relax" vom Steuerkonto der KGM auf das Finanzamtskonto der HBG.

Das heißt aber weiter, dass bei dem "Verkauf" selbst dieser nie im Vordergrund stand, sondern die Lukrierung der Umsatzsteuer, welche durch die einseitige Stornierung durch das Finanzamt Linz "finanziert" wurde.

MNK behauptet in diesem Protokoll nämlich, dass vereinbart wurde, dass die Überrechnung der Umsatzsteuer für die rückständigen Mieten gedacht gewesen seien. Es wird vom Prüfer dies als weiteres Indiz gewertet, dass nie an einen ernsthaften Verkauf der Einrichtung an die bereits im Konkurs (abgewiesen mangels Vermögen) befindliche KGM gedacht wurde, sondern von vornherein nur mit der "stornierten" Umsatzsteuer gerechnet wurde (als Saldierung für ein anderes Schuldverhältnis).

Auch konnte der Geschäftsführer der HBG dem Prüfer nicht logisch erklären, warum er den "Turmfalk" (siehe auch Pkt.4) wieder an MNK (bzw. an Gesellschaften deren "Machthaber" MNK war) verpachtete, obwohl ihn dieser bei einem anderen Geschäft um 3.500.000,- brachte!

Lt. Aussagen von HU hat sich dieser eben "breitschlagen lassen".

Herr MNK konnte zu diesem komplexen Sachverhalt von der Betriebsprüfung nicht befragt werden, da dieser "unbekannten Aufenthalts" verzogen ist.

Steuerliche Auswirkung (Darstellung)

Da der in der Rechnung ausgewiesene Liefergegenstand wertmäßig nicht mit dem übereinstimmt welcher angeblich geliefert wurde, sowie von der Betriebsprüfung ausgegangen wird, dass eine Lieferung nie beabsichtigt wurde (Scheinrechnung), wird trotz Stornierung des Geschäftsvorganges durch den Unternehmer die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 vorgeschrieben. (Lt. Literaturmeinung geht § 11 Abs. 14 den §§ 22 und 23 BAO vor (Scheinhandlung).

1994: Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 bzw. 1972: S 700.000,–

Pkt. 3) Verkauf "Relax" an AP und RG:

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag (siehe Beilage 05 – EO1/10) vom 12. Juli 1995 verkaufte die HBG die Gasthauseinrichtung des "Relax" an die Herren AP und RG. Als Kaufpreis wurden 2.500.000,– netto zuzüglich 500.000,– Umsatzsteuer vereinbart, wobei gleichzeitig vereinbart wurde, dass das durch den Vorsteuerabzug sich ergebende Guthaben sofort auf das Finanzamtkontos der Verkäuferin überrechnet wird.

Die Überrechnung der Umsatzsteuer erfolgte am 1. Dezember 1995. – Buchung der UVA September 1995. Im September 1995 wurde eine Rechnung (siehe Beilage 06 – EO 1/10) über 3.000.000 brutto an AP und RG ausgestellt.

Vereinbart wurde, dass der Kaufpreis in monatlichen Raten in Höhe von 20.000,– entrichtet wird. Wobei der Beginn der Ratenzahlung mit Jänner 1996 vereinbart wurde. Vereinbart wurde lt. diesem Kaufvertrag auch, dass trotz einer mehrjährigen Ratenzahlung der Kaufpreis weder verzinst noch wertgesichert wird.

Mit 12. Juli 1995 wurde auch ein Mietvertrag errichtet, zwischen HU (Geschäftsführer der HBG) und AP / RG. Vermietet wurden jene Räumlichkeiten in welchen sich obig verkaufte Geschäftseinrichtung befand und sich im Wohnungseigentum des HU befand. Der monatliche Mietzins wurde mit 13.000,– netto festgelegt, wobei dieser wertgesichert wurde. Dem Mieter wurde wegen div. Investitionen eingeräumt, dass die erste Miete im Jänner 1996 zu bezahlen ist.

Von Seiten des Mieters wurden überhaupt keine Zahlungen geleistet.

Mit Rechnung (siehe Beilage 07, EO1/5) vom 30.12.1996, wurde den Herren AP und RG) eine Stornogebühr über 500.000,– brutto vorgeschrieben, mit welcher die geleistete Anzahlung (gemeint die Vorsteuerüberrechnung) ausgeglichen wird.

Mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 wurde der Verkauf von des "Relax" an AP und RG storniert. Die Rückzahlung des sich ergebenden Umsatzsteuerguthabens aus der Stornierung erfolgte am 4.4.1997. Vom "Käufer" der Gasthauseinrichtung wurde diese Stornierung steuerlich nicht berücksichtigt.

Prüferfeststellung:

Aufgrund der Tatsache, dass binnen 8 Monaten das gleiche Lokal "verkauft" wurde, grundsätzlich die gleiche Vertragsform gewählt wurde, wird auf Pkt. 2 verwiesen (Fremdvergleich hinsichtlich Veräußerung an DK, Anschaffungskosten, etc...).

Auch bei dieser Veräußerung hält der Kaufvertrag keinem Fremdvergleich stand. Bei einer entsprechenden Ratentilgung in Höhe von 20.000,– p. m. würde dies eine Laufzeit von über 10 Jahren bedeuten. Es erfolgte keine Wertsicherung oder Verzinsung des Kaufpreises.

Die Verrechnung der Stornogebühr über 20% des Kaufpreises am 31.12.1996 wurde im Kaufvertrag nicht fixiert. Vom Prüfer konnte auch keine Zusatzvereinbarung gefunden werden. Ähnlich wie in Pkt. 2 geschildert hat diese Stornogebühr den Grund, dass die "Käufer" die

überrechnete Umsatzsteuer nicht zurückfordern können, diese wurde lt. dem Stornoschreiben als Anzahlung gewertet.

Auch wurde HU befragt, wie er die Stornierung den Käufern "AP" und "RG" bekanntgab. Dieser meinte, dass er dies der Gattin von AP mitteilte, nachdem AP nach Jugoslawien abgeschoben wurde.

AP als auch RG konnten zu obigem "Verkauf" von der Betriebsprüfung nicht befragt werden, da RG am 27. März 1996 nach Bosnien ausreiste, seitdem nicht mehr nach Österreich zurückkehrte (lt. Auskunft der Fremdenpolizei). AP wurde nach einer einjährigen Haftstrafe (16.01.1996 bis 10.01.1997) mit einem Aufenthaltsverbot belegt, dieser musste im Anschluß (27.02.1997) "ausreisen".

Steuerliche Auswirkung (Darstellung)

Da der in der Rechnung ausgewiesene Liefergegenstand wertmäßig nicht mit dem übereinstimmt welcher angeblich geliefert wurde, sowie von der Betriebsprüfung ausgegangen wird, dass eine Lieferung nie beabsichtigt wurde (Scheinrechnung), wird trotz Stornierung des Geschäftsvorganges durch den Unternehmer die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 vorgeschrieben. (Lt. Literaturmeinung geht § 11 Abs. 14 den § 22 und 23 BAO vor (Scheinhandlung).

1995: Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994: S 500.000,–

Pkt. 4) Verkauf "Turmfalk" an SS:

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag (siehe Beilage 08) vom 16. Februar 1999 verkaufte die HBG die Gasthauseinrichtung des ehemaligen Restaurant-Hotels "Turmfalk". Am 27. Februar 1999 stellte die HBG eine Rechnung über 3,500.000,– netto, zuzüglich 700.000,– Umsatzsteuer aus.

Wie im Kaufvertrag und in der Rechnung vereinbart, wurde das sich bei der "Käuferin SS" ergebende Vorsteuerguthaben überrechnet.

Es wurde vereinbart, dass die Kaufsumme in monatlichen Raten in Höhe von 50.000,– beginnend mit Oktober 1999 beglichen werden. Im Kaufvertrag wurde keine Wertsicherung aber auch keine Verzinsung vereinbart.

SS mietete von FR das Gebäude an, in dem sich die erworbene Gasthauseinrichtung befand. Monatlich wurde ein Pacht in Höhe von 32.000,– zzgl. USt vereinbart. Der Pachtvertrag wurde vorerst nur bis Ende 1999!!!, ohne dass dies einer Kündigung hätte bedurften, abgeschlossen, da lt. Auskunft von FR sich dieser die neue Mieterin vorerst einmal "ansehen" wollte. Bei einem problemlosen Mietverhältnis wäre der Mietvertrag verlängert worden.

Mit Schreiben (Gutschrift) vom 22. November 1999 wurde dieser Kauf wieder rückgängig gemacht. SS hatte die Raten nicht bezahlt, bzw. SS hat überhaupt nichts an HU bezahlt, außer 700.000,– Vorsteuerüberrechnung.

Von Seiten der Käuferin erfolgte aus steuerlicher Sicht keine Stornierung.

Am 25. Jänner 2000 wurde vom Finanzamt Linz das Guthaben aus der Kaufvertragsstornierung an die HBG zurückgezahlt.

Prüferfeststellung:

Bevor obiger Sachverhalt von der Betriebsprüfung gewürdigt wird, erfolgt eine Legende des "Hotel-Turmfalken", 4020 Linz, Turmstr. 3.

Eigentümer der Liegenschaft ist Mag. Reichinger (Steuerberater) in Traun. Lt. Aussagen von FR war in diesem Gebäude immer ein Gasthaus- bzw. ein Hotelbetrieb situiert. Im Februar 1986 wurde diese Liegenschaft von der HBG angemietet. Das bestehende Inventar wurde von HBG 1986 um 800.000,– netto angekauft und gleichfalls 1986 um fast 1 Mio netto weiterveräußert.

1991 wurde die Liegenschaft an die Firma KGM vermietet. Dieser Mietvertrag wurde 1994 gekündigt. In Folge wurde die Liegenschaft an Gesellschaften weiterverpachtet deren Machthaber immer MNK war (siehe auch Pkt. 2).

Im Jahr 1998 (Juni) erfolgte die Kündigung des Mietvertrages zwischen der "Pizzeria Rimini" (Machthaber MNK) und der HBG durch den Mieter, wobei dieses Schreiben von HU verfasst wurde (dieses Kündigungsschreiben wurde auf der Festplatte des Computers von HU vorgefunden). Im Anschluß (24. Juni 1998) wurde der Mietvertrag zwischen FR und der HBG von der HBG gekündigt (Wirkung 31.12.1998).

Mit 16. Februar 1999 (Datum des Kaufvertrages – siehe Beilage 08) "verkaufte" die HBG die Einrichtung des "Hotel Rimini" um 3,500.000,– netto zuzüglich 700.000,– USt.

Dabei fällt auf, dass dieser Kaufvertrag in fast gleicher Form (gleiche Ratenbedingungen, aber auch Kaufpreis bei anderen Einrichtungsgegenständen) verwendet wurde (siehe Pkt. 2 und 3).

Auch hier würde diese Vereinbarung einen Fremdvergleich nicht standhalten (würde einem zinslosen Darlehen über 6 Jahre entsprechen. Keine Wertsicherung.

Auch unterließ der HU als Geschäftsführer in diesem Fall eine Bonitätsprüfung der Käuferin. Dies ist für den Prüfer um so unverständlicher da die HBG in den Vorjahren mehrmals um Millionenbeträge umgefallen war. Auch würden die Gepflogenheiten eines ordentlichen Geschäftsmannes dies gebieten. Gerade deshalb ist es für den Prüfer nicht nachvollziehbar, dass HU keine Sicherheiten von SS abverlangte.

Der Eigentümer der Liegenschaft (FR) hatte einer Vermietung nur bis Ende 1999 (mit ev. Verlängerung) zugestimmt, eben aus oben erwähnten Bonitätsgründen.

Ermittlungen durch die Betriebsprüfung ergaben nämlich, dass SS am 4. Februar 1999 den Offenbarungseid leistete, also keine zwei Wochen vor Vertragsunterzeichnung von Gegenständen, welche einen Wert über 4,200.000,– aufweisen sollten.

Es sei auch angeführt, dass SS seit ihrem 18. Lebensjahr (1994) bis zum Ankauf des Inventars lediglich 12.000,– (gerundet) offiziell verdiente.

In der dem Kaufvertrag folgenden Rechnung vom 27. Februar 1999 fällt wiederum der sehr "dezenste" Hinweis auf den Eigentumsvorbehalt auf, welcher nach ca. einem halben Jahr auch geltend gemacht wurde.

Im Zuge der Hausdurchsuchung wurde HU befragt (niederschriftlich), ob er tatsächlich damit gerechnet habe, dass SS diese Summe bezahlen würde, worauf HU angab: *"...wobei ich ehrlicherweise anführen muss, dass ich eine nicht vollständige Bezahlung des Kaufpreises zumindest einkalkulierte."*

Auf die Frage hin, ob im nachhinein dieser Verkauf durch die Stornierung nicht doch ein gutes Geschäft war, gab dieser an: *".. dass es im Nachhinein ein Geschäft war, da mir durch die Stornierung des Verkaufes die Umsatzsteuer aus dem Verkauf an SS verblieb."*

Verneint wurde von HU, dass die durch die Stornierung lukrierte Umsatzsteuer selbst den Kaufpreis darstellen würde.

Hinsichtlich des Wertes des veräußerten Inventars wurde HU bzw. der steuerliche Vertreter aufgefordert bekanntzugeben, wie sich für ein gebrauchtes Inventar ein solch ein hoher Preis erzielen läßt. In Anbetracht der Tatsache, dass lt. Buchhaltung der HBG lediglich ein Buchwert für "Turmfalk" Ende 1998 in Höhe von 80.001,– aushaftet. In diesem Buchwert sind aber nicht nur die veräußerten Einrichtungsgegenstände enthalten, sondern auch Adaptierungskosten sowie "Fassadenfärbung" etc...).

Auch wurde vom Prüfer verlangt, dass die im Kaufvertrag vereinbarte Versicherungspolizze (siehe Pkt. VII des Kaufvertrages) vorzulegen ist, aus welcher sich möglicherweise der Wert des Inventares ableiten hätte lassen. Eine Versicherungspolizze konnte von HU nicht vorgelegt werden, auch meinte dieser, dass er von SS keine gezeigt bekommen hat.

Mit Fax vom 5. März 2001 wurde vom steuerlichen Vertreter eine Aufstellung zur Erläuterung des Kaufpreises über 3,500.000,- netto vorgelegt:

Anlagenverzeichnis Kto. 0250 Adaptierung	298.300,-
Anlagenverzeichnis Kto. 0551 Ausstattung	193.297,-
Verlorene Mieten 87 – 98 netto rd.	381.000,-
Differenz Möbelwert: Kauf aus Konkursmasse 150.000,- tatsächl. Wert S 730.000,- bis 1.050.000,-	800.000,-
Kunststofffenster im ganzen Haus	224.000,-
Hausfassade malen; Lokalentlüftung (Koracs)	600.000,-
Gastzimmereinrichtung (Koracs)	425.000,-
Barverbau + Pizzaofen (Koracs)	110.000,-

Lt. dieser Aufstellung würden Anschaffungskosten in Höhe von 3,031.597,- vorliegen für das veräußerte Inventar um 3,500.000,- netto.

Hinsichtlich obiger Werte ist anzuführen, dass die Gegenstände lt. Anlagenverzeichnis eben einen Buchwert von 80.001,- zum 31.12.1998 aufweisen (siehe oben Kto.: 0250 und 0551).

Warum verlorene Mieten den Wert einer Einrichtung erhöhen, kann nicht nachvollzogen werden.

Die angeführte Diff. betr. des Möbelwertes kann vom Prüfer nicht verifiziert werden. Faktum ist, dass 1995 ein Betrag von 150.000,- aufgewendet wurde um diese Einrichtung zu kaufen. Aber auch dieser Wert ist in dem Buchwert von 80.000,- Ende 1998 enthalten.

Die Kunststofffenster mit einem Betrag von 224.000,- sind für die HBG ein verlorener Aufwand (geht ins Eigentum des Vermieters – FR über). Möglicherweise sind diese Anschaffungskosten ohnedies im Anlageverzeichnis Kto Adaptierungen enthalten. Aufgrund des Zeitpunktes der Anschaffung (1987) konnte auch aus den bereits skartierten Unterlagen keine neuen Erkenntnisse gewonnen werden. Jedoch steht außer Zweifel, dass lt. Kaufvertrag lediglich *Einrichtungsgegenstände* "veräußert" wurden. Kunststofffenster scheinen lt. Kaufvertrag (siehe Beilage 08) nicht auf.

Hinsichtlich der Lokalentlüftung (Korac) und Gastzimmereinrichtung (Korac) über 600.000,- bzw. 425.000,- ist anzumerken, dass sicherlich der Erwerb von einem "Kovacs" gemeint wurde. Diese Gegenstände wären jedoch auch im bereits mehrmals erwähnten Buchwert über 80.001,- enthalten.

Zu dem Wirtschaftsgut "Barverbau + Pizzaofen" ist anzumerken, dass in einer Rechnung aus dem Jahr 1989 ein Barverbau enthalten ist. Es ist für den Prüfer nicht mehr nachvollziehbar, ob es sich um den gleichen handelt. Vielmehr ist anzuführen, dass der Wert zum Zeitpunkt der "Veräußerung" sicherlich nicht mehr die angegebenen Anschaffungskosten von 110.000,- beträgt.

Somit wäre für den Prüfer ein Buchwert von 80.001,- zuzüglich eines Zuschlages für den Pizzaofen und der möglicherweise aus der Konkursmasse günstig erworbenen Einrichtung vorhanden.

Wenn man bei einer Anschaffung des Pizzaofens im Jahr 1989 ausgeht und in Anlehnung an die bei anderen WG gewählte Nutzungsdauer von 10 Jahren unterstellt ist der vorhandene Buchwert verschwindend.

Hinsichtlich des behaupteten Mehrwertes der Einrichtung, welche aus der Konkursmasse ersteigert wurde im Jahr 1995 wird vom Prüfer ein fiktiver zusätzlicher Buchwert ausgerechnet.

Ausgehend von den oben bekanntgegebenen "tatsächlichen Anschaffungskosten" zwischen 730.000,- und 1.050.000,- und einer Abschreibung für 1995 bis 1998 (4 Jahre) sowie einem Abschreibungssatz wie lt. Anlageverzeichnis gewählt, würde ein zusätzlicher fiktiver Buchwert von ca. 300.000,- Anerkennung finden. Dabei wurde der Mittelwert gezogen und die bisher aktivierten 150.000,- tatsächlichen Anschaffungskosten natürlich abgezogen.

Darstellung der Berechnung des fiktivern zusätzlichen Buchwertes als Hilfswert:

lt. Antwortschreiben des Stb	730.000,-	1.050.000,-
abzüglich der bereits aktivierten	- 150.000,-	- 150.000,-
zusätzl. AK lt. Aussagen des Stb:	580.000,-	900.000,-
AfA (95 – 98), 15 % lt. Anlageverz.	348.000,-	540.000,-
fikt. Buchwert zum 31.12.1998	232.000,-	360.000,-

Von den so ermittelten Hilfswerten ergibt sich als Mittel ca. 300.000 (rd.).

Somit ergibt sich ein Schätzwert der Inventars lt. Betriebsprüfung in Höhe von 380.000,- (Buchwert lt. Anlageverzeichnis und fiktiver zusätzlicher Buchwert). Dabei ist jedoch noch zu berücksichtigen, dass in diesem geschätzten Buchwert auch noch Adaptierungskosten (Fassadenfärbung, etc...) enthalten sind, welche eigentlich nicht mit dem veräußerten Einrichtungsgegenständen "veräußert" werden.

Lt. dieser Hilfsrechnung würde das Inventar um das 9-fache!!! des tatsächlichen Wertes veräußert.

Interessanterweise erfolgte im August 2000 ein Schreiben (siehe Beilage 13) vom rechtsfreundlichen Vertreter an den Rechtsanwalt von FR (Liegenschaftseigentümer) in dem dieser das Inventar um 400.000,-!!! zum Kauf anbietet.

Dessen ungeachtet bot FR symbolisch einen Schilling für das ca. eineinhalb Jahre vorher um 3.500.000,- "veräußerte" Inventar!

HU (Geschäftsführer der HBG) wurde zu diesem Angebot befragt, wobei dieser angab, dass dieses nicht von ihm sondern von seinem Rechtsanwalt erstellt wurde. Auch meinte dieser, dass er mit der Kündigung des Mietvertrages mit FR sämtliche Rechte an diesem verloren hatte, deshalb würde dieser Preisverfall erklärbar sein.

Dabei übersieht HU aber, dass auch oben erwähnter Verkauf im Februar 1999 bereits in der "rechtlosen Zeit" erfolgte.

FR wurde von der Betriebsprüfung ebenfalls zu obigen Sachverhalt befragt (niederschriftlich). Dieser gab weiters an, dass seines Wissens im Jahr 1995 er die gesamte Liegenschaft hätte veräußern können, jedoch der Verkauf am überhöhten Kaufpreis an HU gescheitert ist. Dieser hätte (glaublich) 1,2 Mio verlangt (1995). Er selbst wäre bereit gewesen an MNK einen Betrag von max. 500.000,- zu bezahlen für seine Investitionen bzw. Mietrechtsablöse.

Vom Prüfer wird aufgrund des berechneten Hilfswertes (380.000,-) bzw. aufgrund des Angebotes von Hr. Dr. Führlinger (400.000,-) davon ausgegangen, dass allein durch diesen Preisunterschied der Liefergegenstand nicht mit der Bezeichnung lt. Rechnung (3.500.000,-) übereinstimmt. Es ist in der Rechnung eine höherwertige Ware angeführt, als tatsächlich geliefert worden sein soll. Das heißt, dass der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung schuldet, diese jedoch nicht berichtigen kann. Die unten behandelte Stornierung der Rechnung ändert an diesem Umstand nichts. (§ 11 Abs. 14 UStG 1994 – siehe auch u.a. Erkenntnis vom 28.5.1998, 96/15/0220).

Mit Schreiben vom 22. November 1999 (siehe Beilage 14) wird die Stornierung des ursprünglichen Kaufvertrages an SS bekanntgegeben. Dieses Schreiben wurde anlässlich der Hausdurchsuchung ebenfalls auf der Computerfestplatte von HU gefunden. HU gab an, dass SS ihn ersuchte dieses Stornierungsschreiben zu verfassen.

Lt. diesem Schreiben wird die Stornierung des Kaufes dadurch begründet, dass SS einen schweren Autounfall (28. Oktober 1999) hatte. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass SS eine Stornogebühr in Höhe von 20 % der ursprünglichen Kaufsumme begleichen muss, diese jedoch mit der Anzahlung (gemeint die Überrechnung der Umsatzsteuer vom Abgabenkonto SS auf HBG) verrechnet werde.

Dazu ist anzuführen, dass im Kaufvertrag keine Stornogebühr ausgehandelt worden ist. Für den Prüfer hat "wie in Pkt. 2 und 3 dieses Programmes" diese Stornogebühr die Aufgabe, dass der vermeintliche Käufer bei Stornierung nicht die überrechnete Umsatzsteuer zurückfordern hätte können.

Auch wurde von der Betriebsprüfung der ehemalige gewerberechtliche Geschäftsführer von SS niederschriftlich befragt. Dieser gab an, dass er Ende August 1999 entlassen worden ist, da SS beabsichtigte das Lokal nicht mehr weiterzuführen.

D. h. es war sicherlich von vornherein nicht die Absicht, das Lokal als solches länger zu betreiben bzw. ernsthaft zu "kaufen". Vielmehr wurde schon vorher mit der "Beendigung" des Geschäftes begonnen. Der später erfolgte Autounfall wurde passenderweise als Stornierungsgrund angeführt.

Auch geht aus dem Schriftverkehr von FR (dieser wurde freundlicherweise zur Vergütung gestellt) hervor, dass KA (Lebensgefährtin von SS) bei ihm Anfang Oktober 1999 anrief und mitteilte, dass das Lokal nicht weitergeführt wird. Miete an FR ist ebenfalls nur bis einschließlich September (mittels Dauerauftrag) bezahlt worden.

D. h. genau zu dem Zeitpunkt als die Raten i. H. v. 50.000,- fällig gewesen waren, wurde die Geschäftstätigkeit eingestellt. Dieser Zeitpunkt aber berechnete HU (Geschäftsführer der HBG) diesen Kaufvertrag zu stornieren. Diese Stornierung erfolgte wie im Sachverhalt bereits angeführt aus steuerlicher Sicht nur bei der HBG, mit dem Endzweck, dass die stornierte Umsatzsteuer an die GesmbH zurückgezahlt wurde.

Wie oben ausgeführt sagte HU niederschriftlich aus, dass dieses Geschäft durch die USt-Rückzahlung ein gutes Geschäft war. (Vom Prüfer wird noch angeführt, dass dieses gute Geschäft von der Finanzbehörde finanziert wurde.)

SS konnte von der Finanzbehörde nicht befragt werden, weil diese nicht mehr auffindbar ist (ähnlich wie in Pkt. 2 u. 3). Auch mit Hilfe der Polizei konnte SS nicht ausfindig gemacht werden.

Gleichfalls verzichtete KA (Lebensgefährtin von SS) auf div. Vorladungen durch die PAST-Linz zu reagieren. Er hätte unter anderem klären können, warum HU ihn noch über ein halbes Jahr lang in seinem Mietshaus (Frankstr. 33) gratis hatte wohnen lassen, obwohl seine Lebensgefährtin HU bzw. die HBG um 3.500.000,- gebracht hatte. HU zufolge hat dies die Ursache darin, da er ein guter Mensch sei (Niederschrift vom 11. 10.2000).

In das Gesamtbild passt, dass im Computer des HU ein weiterer Blankokaufvertrag betr. eines neuerlichen Verkaufes der Einrichtung "Turmfalk" vorgefunden wurde. Bei diesem, lt. HU nie ausgedruckten bzw. nicht unterfertigten, Kaufvertrag wurde eine Summe von 3.150.000,- zuzüglich 630.000,- Umsatzsteuer vereinbart, ansonsten wird das gleiche Schema angewandt wie oben vorgezeichnet (Kaufpreistraten mtl. beginnend mit Sept. 2000 i. H. v. 50.000,-).

Als Kaufadressat schien eine PA auf.

Obigen Schema nach folgend konnte von der Betriebsprüfung die Dame nicht gefunden werden. An der polizeilichen Adresse war diese schon lange nicht mehr wohnhaft.

Gleichfalls passend hatte PA seit 1994 keine offiziellen Einkünfte.

Steuerliche Auswirkung (Darstellung)

Da der in der Rechnung ausgewiesene Liefergegenstand wertmäßig nicht mit dem übereinstimmt welcher angeblich geliefert wurde, sowie von der Betriebsprüfung ausgegangen wird, dass eine Lieferung nie beabsichtigt wurde (Scheinrechnung), vielmehr die Lukrierung der stornierten Umsatzsteuer im Vordergrund steht, wird trotz Stornierung des Geschäftsvorganges durch den Unternehmer die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 vorgeschrieben. (Lt. Literaturmeinung geht § 11 Abs. 14 den § 22 und 23 BAO vor (Scheinhandlung)).

1999: Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994: S 700.000,–

Pkt. 5) Gemeinsamkeiten aller Gasthauseinrichtungsverkäufe (Pkt. 2 bis 4)

Zusammenfassend werden vom Prüfer jene Punkte angeführt, welche bei allen behandelten "Verkäufen" gleich sind.

Alle in diesem Programm angesprochenen Kaufverträge entsprechen dem gleichen Muster. Von Seiten des HU wurde angeführt, dass es sich dabei um einen Mustervertrag von Hr. Dr. Schauer handelt.

Dessen ungeachtet wurde immer ein Vertragsinhalt gewählt, welcher einem Fremdvergleich nicht standhält. (keine Wertsicherung, keine Verzinsung des Kaufpreises trotz langer Tilgungsformen, ...)

Allen Kaufverträgen ist gemeinsam, dass sie anfänglich einen Ratenaufschub gewähren, innerhalb derer oder kurze Zeit später die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes durchgesetzt wird, weil keine Bezahlung der Raten erfolgt.

Gemeinsam haben alle "Inventarkäufer" auch, dass sie sich ein Inventar über eine solche Summe nie hätten leisten können. (Konkursabweisung mangels Vermögens, Offenbarungseid, ...). Hierzu zählt auch der vorbereitete Kaufvertrag mit AP (siehe Punkt 4) welche sich lt. vorliegender Informationen diese Kaufsumme nie hätte leisten können.

Kaufpreistraten wurden nie bezahlt.

Es erfolgte bei jedem Verkauf eine Stornierung von Seiten der HBG, mit der Folge dass die stornierte Umsatzsteuer an diese vom Finanzamt zurückbezahlt wurde.

Die Käufer haben diese Stornierung nie steuerlich berücksichtigt, sodass als "Finanzierer" immer das Finanzamt Linz auftrat.

Sämtliche Käufer waren für die Betriebsprüfung nicht greifbar. (nach unbekannt verzogen, nach Ex-Jugoslawien abgeschoben, nicht auffindbar,...)

Der verlangte Kaufpreis (immer in Millionenhöhe) stimmte lt. den der Betriebsprüfung vorliegenden Unterlagen bei weiten nicht mit den tatsächlichen Werten zusammen (siehe Pkt. 2 bis 4).

Vom Prüfer wird vermutet, dass wahrscheinlich sämtliche Käufer ein Schuldverhältnis zu HU bzw. zur HBG hatten, aus dem heraus sie in die "Käufe" einwilligten (zB.: KGM – Rückstand bei den Mieten betr. "Turmfalk", der Lebensgefährte von SS, welcher in den Räumlichkeiten von HU das "Cafe Hollywood" betrieb, welches in Konkurs ging, ...), und es jeweils von Anfang an beabsichtigt war die Kaufverträge zu stornieren und die Umsatzsteuer als Tilgung für andere Schulden heranzuziehen. Sprich also ernstgemeinte "Inventarlieferungen" nie beabsichtigt waren.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen und der rechtlichen Würdigung des Prüfers folgende Bescheide, gegen die Berufung eingelegt wurde.

Nach einem Mängelbehebungsauftrag ergänzte der steuerliche Vertreter die Berufung wie folgt:

Bei der Firma HBG wurde vom Finanzamt Linz eine Betriebsprüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt.

Dabei wurde seitens der Finanzverwaltung festgestellt, dass im Prüfungszeitraum (1994 bis 1999) Geschäftseinrichtungen verkauft wurden. Diese Verkäufe (1994 an KGM, 1995 an AP und RG sowie 1999 an SS) wurden durch Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes rückgängig gemacht.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt aufgrund eines überhöht ausfakturierten Kaufpreises keine Übereinstimmung zwischen der gelieferten und der in Rechnung gewählten Bezeichnung des Liefergegenstandes vor. Dies soll zur Konsequenz haben, dass daher vom Unternehmen die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG geschuldet wird. Daran ändert auch die einseitige Rückgängigmachung der Lieferung nichts.

Hierzu erlaube ich mir wie folgt Stellung zu nehmen.

1. Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt – Rückgängigmachung:

Bei Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt erhält der Vorbehaltskäufer bereits die Verfügungsmacht, es liegt daher unbestritten nach Lehre und Rechtssprechung eine Lieferung vor. Macht der Vorbehaltskäufer vom Rücktrittsrecht Gebrauch, so liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor. Dies ist nach § 16 Abs. 3 Z 3 UStG als Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln (Wirkung ex nunc). Der Käufer hat den allfälligen Vorsteuerabzug, der Verkäufer die Umsatzsteuer zu berichtigen (Kranich/Siegl, Waba, § 3 Anm. 33; Köld ÖStZ 1987, S 174; VwGH 16.3.1987, 85/15/0329; ÖStZ Beilage 1988, 51 = SLG 6202 f).

Wesentlich ist daher festzuhalten, dass bei Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt jedenfalls umsatzsteuerlich die Verschaffung der Verfügungsmacht unterstellt wird, sodass einerseits die Umsatzsteuerschuld entsteht und andererseits bei entsprechender Rechnungslegung unter den Voraussetzungen des § 12 UStG auch das Vorsteuerabzugsrecht beim Erwerber zusteht.

Gem. § 16 Abs. 1 UStG haben bei Änderungen der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG der Unternehmer der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der Unternehmer an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Dies gilt auch sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG).

Nach eindeutiger Gesetzeslage hatte daher mein Mandant für die aufgrund des Eigentumsvorbehalts stornierten Geschäfte den Steuerbetrag zu berichtigen, die Leistungsempfänger hatten den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

Dies wurde meines Wissens zumindest seitens meines Mandanten auch entsprechend durchgeführt.

Mein Mandant hat daher lediglich die Umsatzsteuer berichtet, die er vorher auch bezahlt hat und somit keinerlei Umsatzsteuer zu Unrecht lukriert.

2. Risiko der Uneinbringlichkeit:

§ 16 UStG ist im Wortlaut nach zwingendes Recht, wendet sich aber nicht an die Behörde sondern an den Unternehmer. Dieser hat – wenn die Voraussetzungen gegeben sind – den geschuldeten Steuerbetrag bzw. den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren (VwGH 28.1.1982, 81/15/0026; ÖStZ Beilage 368). Die systematisch gegebene Verknüpfung zwischen Berichtigung der Steuerschuld und Berichtigung des Vorsteuerabzugs geht nicht soweit, dass die beiden Korrekturen verfahrensmäßig miteinander verknüpft werden (sh dazu auch VwGH 16.3.1987, 86/15/0112; ÖStZ Beilage 1988, 85). Der Leistungsempfänger ist daher im Fall der Minderung der Bemessungsgrundlage auch dann

zur Berichtigung der Vorsteuer verpflichtet, wenn der leistende Unternehmer (bisher) eine Berichtigung seiner Steuerschuld zu leisten hat. Umgekehrt ist bei Entgeltsminderung das Berichtigungsrecht des leistenden Unternehmers nicht davon abhängig, ob die Finanzverwaltung in der Lage ist, die Ansprüche aus der korrespondierenden Vorsteuerberichtigung gegen den Leistungsempfänger durchzusetzen. Das Risiko der Uneinbringlichkeit trifft den Fiskus und nicht den leistenden Unternehmer (BFH 25.2.1993, BStBl II, 643, zitiert in Ruppe, 2. Auflage, Tz 64 zu § 16, S 1092). Dies gilt auch im Fall der Berechtigung eines unzulässig überhöhten Steuerausweis (BHF vgl. oben).

3. Rechnungsberichtigung:

Eine Verpflichtung zur Mitteilung der Korrekturen an den Geschäftspartner oder zum Beleg austausch ist in § 16 UStG, abgesehen vom Fall des Absatz 5 nicht vorgesehen (Ruppe, Tz 65 zu § 16, S 1092). Nach der Literatur ist im Fall der Rückgängigmachung der Leistung und selbst bei Unterbleiben der Leistung der Vorrang des § 16 Abs. 3 gegenüber dem § 11 Abs. 14 klar hervorgehoben. Der Unternehmer kann den geschuldeten Steuerbetrag korrigieren, der Leistungsempfänger hat die in Anspruch genommene Vorsteuer zu berichtigen. Eine Berichtigung der Rechnung kann unterbleiben. Der Unternehmer schuldet trotzdem die Steuer nicht aufgrund der Rechnung, der Leistungsempfänger muss – auch ohne Rechnungskorrektur – den Vorsteuerabzug berichtigen (Ruppe, Tz 89 zu § 16, S 1098).

4. Höhe des Kaufpreises – Fremdüblichkeit:

Zum Vorwurf, dass im Prüfungszeitraum Geschäftseinrichtungen zu völlig unrealistisch überhöhten Preisen verkauft wurden, ist grundsätzlich festzuhalten, dass dieser Vorwurf ungerechtfertigt ist und die HBG, wie im Geschäftsleben üblich, Geschäftsabschlüsse aufgrund der Geltendmachung des Eigentumsrechtes gängig gemacht hat. Für die Verkäuferin war daher die Umsatzsteuer mangels Entgelt rückzufordern. Die in Rechnung gestellten Preise entsprachen der Erwartung des Verkäufers und unter Hinblick auf die von ihm auf die jeweilige Sache getätigten Aufwand und einer entsprechenden Gewinnerwartung. Die Veräußerin hat sich daher hinsichtlich der Umsatzsteuer in keiner Weise bevorteilt.

Zum Verkauf der Gasthauseinrichtungen Relax bzw. Turmfalk ist festzuhalten, dass hier die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes und damit die Rückgängigmachung der Lieferungen deshalb erfolgte, da die Leistungsempfänger das Entgelt nicht geleistet hatten. Eine sachliche Begründung für die Rückgängigmachung der Lieferung ist daher jedenfalls ersichtlich.

Eine "Unangemessenheit" der Verkaufspreise kann meines Erachtens hier nicht unterstellt werden, da keine verwandtschaftlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen den Vertragspartnern vorliegen, sodass meines Erachtens jedenfalls von der Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung auszugehen war. Aufgrund der eingetretenen Wertverluste und der mangelnden Realisierung der Gasthauseinrichtung am Markt, konnten die ursprünglichen Verkaufspreise nicht mehr erzielt werden.

Aus der Nichtkorrektur der Vorsteuer durch die Leistungsempfänger kann meines Erachtens meinem Mandanten jedenfalls kein Vorwurf erwachsen. Es kann nicht sein, dass mein Mandant eine Umsatzsteuer zu leisten hat, für die er kein Entgelt lukriert hat.

5. Steuerschuld kraft Rechnungslegung:

Zur Thematik des § 11 Abs. 14 UStG ist wie folgt Stellung zu nehmen:

§ 11 Abs. 14 UStG normiert, dass wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag schuldet.

5.1. Rechnung:

Nach Ausführungen der Finanzverwaltung liegt aufgrund des überhöhten ausfakturierten Kaufpreises laut Rechnung keine Übereinstimmung zwischen der gelieferten und in der Rechnung gewählten Bezeichnung des Liefergegenstandes vor (Haftungsbescheid Seite 2).

Der VwGH hat bereits zur Frage des unberechtigten Steuerausweises im Erkenntnis 99/14/0062 vom 22.2.2000 Stellung genommen und ausgeführt, dass die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG zur Voraussetzung hat, dass eine Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1 erfüllt.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, dann ist sie nicht als Rechnung iSd. § 11 UStG anzusehen und es fehlt somit eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Im Fall der Vorschreibung eines Steuerbetrages gem. § 11 Abs. 14 UStG ist daher zu prüfen, ob die Rechnung den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG zur Gänze entspricht, da sonst deren Ausstellung den Tatbestand des § 11 Abs. 14 nicht erfüllen kann.

Wenn nun die Finanzverwaltung der Meinung ist, dass keine Übereinstimmung zwischen der gelieferten und der in Rechnung gewählten Bezeichnung des Liefergegenstandes vorliegt, so ist meines Erachtens ein Formalkriterium einer Rechnung nicht erfüllt, nämlich, dass die Rechnung die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände angeben muss (vgl. Gaedke in SWK Nr. 31 vom 1.11.2000, S 1230).

Es kann daher meines Erachtens jedenfalls keine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG mangels Vorliegen einer Rechnung iSd. § 11 UStG entstanden sein.

5.2. Leistungsbeziehung gegeben:

§ 11 Abs. 14 verlangt jedenfalls, dass keine Unternehmereigenschaft vorliegt oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt wurde, was beides im konkreten Fall aber erfüllt ist. Es wird von der Finanzverwaltung wer die Finanzverwaltung wer die Unternehmereigenschaft der Firma HBG bestritten, noch bestritten, dass eine Lieferung vorgelegen ist.

Die Lieferung wurde lediglich rückgängig gemacht, sodass für die Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG letztendlich kein Platz verbleibt.

5.3. Vorrang des Gemeinschaftsrechts:

Auch in Fällen, in denen grundsätzlich § 11 Abs. 14 UStG bei Vorliegen einer Rechnung gem. § 11 UStG bzw. mangels Unternehmereigenschaft oder Nichtleistung nach innerstaatlichem Recht zur Anwendung kommen müßte, ist festzuhalten, dass die Vorschrift EU-rechtlich keinerlei Deckung findet. Im Urteil vom 19.9.2000 – RS.C-454/98 (Schmeink und Cofreit und Manfred Strobl) – hat der EuGH klar dominiert, dass jede Rechnung berichtigt werden kann und dass eine solche Berichtigung weder vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf und diese Berichtigung auch nicht im Ermessen der Finanzverwaltung liegt.

Aufgrund des unbestrittenen Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor dem innerstaatlichen Recht, worauf sich jeder Steuerpflichtige berufen kann, ist festzuhalten, dass § 11 Abs. 14 UStG jedenfalls EU-rechtlich nicht gedeckt ist. Im Hinblick auf Art 21 N1 Buchstabe C der 6. EG-Richtlinie kann daher § 11 Abs. 14 UStG als obsolet betrachtet werden.

6. Zusammenfassung:

Zusammenfassend halte ich vorerst fest, dass meines Erachtens bei Rückgängigmachung von Lieferungen nach eindeutiger Gesetzlage und Judikatur, der Leistungsempfänger die Vorsteuer zu berichtigen hat und der Leistende die Umsatzsteuerschuld berichtigen kann. Eine Berichtigung der Rechnung kann jedenfalls unterbleiben, der Leistungsempfänger muss – auch ohne Rechnungskorrektur – den Vorsteuerabzug berichtigen. Damit ist die "Neutralität" der Umsatzsteuer gewahrt, das Finanzamt hat die Vorsteuer von den Leistungsempfängern zu fordern.

Weiters bin ich der Meinung, dass § 11 Abs. 14 UStG mangels des auch von der Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung vorgebrachten Nichtvorliegens einer Rechnung iSd. § 11 UStG nicht anwendbar sein kann.

Weiters gilt § 11 Abs. 14 UStG nur dann, wenn keine Lieferung ausgeführt wurde. Im konkreten Fall ist unbestritten, dass es sich um Rückgängigmachung von Lieferungen handelt, da Übertragungen unter Eigentumsvorbehalt jedenfalls als Lieferung anzusehen sind. Weiters weisen wir darauf hin, dass im Zuge der EuGH-Rechtssprechung für die Anwendbarkeit des § 11 Abs. 14 UStG kein Platz mehr besteht, da diese Bestimmung gegen die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt (Entscheidung des EuGH zum gleichlautenden § 14 Abs. 3 dUStG).

Der Prüfer hielt der Berufung entgegen, dass diese ins Leere gehe, weil von der Finanzverwaltung sehr wohl eine ernstgemeinte Lieferung angezweifelt wurde. Die Aussage, das Finanzamt habe das Vorliegen einer Lieferung nie bestritten, sei demnach falsch.

Es seien jeweils zwei Tatbestände des § 11 Abs. 14 UStG 1994 erfüllt worden. Einerseits liege eine Scheinlieferung vor (dieser Missbrauch ist lt. Literatur durch § 11 Abs. 14 UStG 1994 zu beseitigen) und andererseits stimme der Wert der in Rechnung gestellten Waren nicht mit deren tatsächlichem Wert überein.

Lt. Kolcny/Mayer, Anm. 29 zu § 11, sei § 11 Abs. 14 UStG 1994 auch dann anwendbar, wenn nicht alle im § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Angaben vorhanden sind.

Das in der Berufung angeführte EuGH-Urteil greife nicht, weil dieses nur über die Rechtsfolgen nach erfolgter Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens abspreche.

Im Arbeitsbogen des Prüfers befindet sich noch ein Protokoll über die am 15. November 1996 stattgefundene öffentliche mündliche Verhandlung vor dem Bezirksgericht Linz in der vom Prüfer bereits angeführten Rechtssache HBG gegen DG sowie KK und MNK. Nach diesem sei lt. Klägerin (HBG) abzusehen gewesen, dass die ursprüngliche Untermieterin (KGM) insolvent werde. (Dieses Protokoll wurde vom Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung nicht ins Treffen geführt.)

Der steuerliche Vertreter gab zur Stellungnahme des Prüfers folgende Gegenäußerung ab:

1.:

Die Vorwürfe des Prüfers sind haltlos und entbehren jeglicher Grundlage.

Die in Zweifel gezogenen Geschäfte waren für die HBG keine Ausnahme und betrafen den üblichen Geschäftsumfang. Weiters bestanden keinerlei verwandtschaftliche oder freundschaftliche Beziehungen zwischen Käufer und Verkäufer, sodaß auch hier mE jedenfalls von der Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung auszugehen ist. Durch die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes hat der Geschäftsführer der HBG nur entsprechend kaufmännisch vorsichtiges Verhalten gezeigt, was bei solchen Geschäften im Wirtschaftsleben jedenfalls gängige Praxis ist.

Auch die gewählte Vorgangsweise, wonach die geltend gemachte Vorsteuer zur Begleichung der Umsatzsteuerschuld des Verkäufers verwendet wird, ist mE im Wirtschaftsleben – insbesondere bei höheren Kaufpreisen – eine weitverbreitete Praxis, da ja sonst die Verkäufer die Umsatzsteuer vorfinanzieren müssten.

Leider beschränkt sich die Betriebsprüfung im Schlussbesprechungsprotokoll nicht nur auf Feststellungen, sondern ist der Bericht auch sehr suggestiv formuliert und strotzt vor Mutmaßungen und Unterstellungen, welchen ich hier wiederum auf das Entschiedenste entgegentreten muss.

Der Unterstellung, wonach es sich um eine Scheinlieferung zum Zwecke der Lukrierung der Umsatzsteuer handle, muss aus Sicht meiner Mandantschaft widersprochen werden. Es kann nicht sein, dass meiner Mandantschaft die "verkürzte Vorsteuer" des Leistungsempfängers zum Vorwurf gemacht wird.

Auch sind mE zahlreiche Widersprüche im Schlussbesprechungsprogramm enthalten, was ich durch die folgenden Beispiele untermauern möchte:

So wirft einerseits der Prüfer bei der Veräußerung der Einrichtung des Musikcafes Relax an die Firma KGM meiner Mandantschaft vor, dass der Kaufpreis nicht fremdüblich, dh also zu hoch, gehandelt wurde, andererseits wird im selben Satz davon gesprochen, dass es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspräche, wenn eine Summe von 3,5 Mio S, für die mehrjährige Ratenzahlung vereinbart wurde, nicht verzinst und auch nicht wertgesichert wird. Dh, einerseits wird unterstellt, dass der Kaufpreis zu hoch sei, andererseits aber, dass keine Zinsen bei der Ratenzahlung über mehrere Jahre verlangt würden.

Im nächsten Satz wird darauf hingewiesen, dass auch keinerlei Sicherheiten abverlangt werden, was mE bei der Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts letztendlich auch eine eigenartige Vorgehensweise darstellen würde.

Als weiteres Beispiel ist auf S 12 des Programms ausgeführt, dass der Prüfer es eigenartig findet, warum die HBG den Turmfalk wieder an KGM verpachtete, obwohl ihn diese bei einem anderen Geschäft um 3,5 Mio S brachte. Auch diese Aussage ist mir unverständlich, da ja letztendlich aufgrund des Eigentumsvorbehalts für die HBG kein Schaden entstanden war.

2.:

Nach Ausführungen der Betriebsprüfung stimmt der Wert der gelieferten Ware nicht mit jenem überein, welcher in der Rechnung angeführt wird. Die Wertermittlung sei aus dem Schlussbesprechungsprogramm ersichtlich.

Die Betriebsprüfung verneint, dass die Rechtsfolgen des § 11 Abs. 14 UStG selbst dann eintreten, wenn nicht alle im § 11 Abs. 1 UStG geforderten Angaben vorhanden sind.

Diese Rechtsmeinung ist mE in keiner Weise haltbar, da das UStG nur einen Rechnungsbegriff kennt, der eindeutig und ohne Zweifel im § 11 Abs. 1 UStG normiert ist.

Wenn § 11 Abs. 14 UStG von einer Rechnung spricht, muss jedenfalls auch hier der Rechnungsbegriff des § 11 Abs. 1 UStG zur Anwendung kommen.

Das UStG ist bekanntermaßen ein sehr formalistisches Gesetz und in der Rechtsprechung und Literatur werden die Anforderungen an den Rechnungsinhalt extrem streng ausgelegt. Auch die Finanzverwaltung legt den Begriff bei der Versagung des Vorsteuerabzugs sehr streng aus und versagt in Fällen der mangelhaften Rechnungslegung regelmäßig den Vorsteuerabzug.

Beispielweise wird angeführt, dass der VwGH selbst dann das Vorliegen einer Rechnung verneint, wenn eine falsche Adresse auf der Urkunde aufscheint, da dies bereits keinen geringfügigen Mangel mehr darstellt (vgl. Ruppe, Tz 60 zu § 11, S 894).

Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzugs dienen, weshalb ein

Missbrauch bei solchen Dokumenten nicht in Frage kommt (vgl. Ruppe, Tz 147 zu § 11 Abs. 14, S 919, sowie ebenso Gaedke, in SWK Nr. 31 vom 1.11.2000, S 1230).

Dass auch nach Meinung des Finanzamtes Linz der Rechnungsbegriff im UStG grundsätzlich ein einheitlicher sein muss, wurde mir auch telefonisch vom Fachbereichsleiter Umsatzsteuer, Finanzamt Linz, zustimmend bestätigt.

Im Übrigen verweise ich auf meine eindeutigen Ausführungen im Pkt. 5.1. des gegenständlichen Rechtsmittels.

Der Hinweis auf Kolacny/Mayer, wonach die Rechtsfolgen des § 11 Abs. 14 UStG selbst dann eintreten, wenn nicht alle im § 11 Abs. 1 UStG geforderten Angaben vorhanden sind, geht mE deshalb ins Leere, da man sich hier offensichtlich auf deutsches Recht bezieht (vgl. Hinweis auf BStBl 94, S 342). Der dem § 11 Abs. 14 UStG entsprechende § 14 Abs 3 dUStG ist jedoch anders (viel weiter) gefasst, da hier auch neben Rechnungen andere Urkunden, in der jemand einen Steuerbetrag gesondert aufweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung führen. Die deutsche Rechtslage ist daher um einiges weiter als in Österreich, der österreichische § 11 Abs. 14 UStG stellt jedoch eindeutig und unzweifelhaft auf den Begriff der Rechnung ab.

Wenn die Betriebsprüfung ausführt, dass § 11 Abs. 14 UStG den §§ 22 und 23 BAO vorgeht (vgl. zBS 13 – steuerliche Auswirkungen – des Schlussbesprechungsprogramms), so ist diesem ergänzend hinzuzufügen, dass § 16 Abs. 3, also das Recht, den geschuldeten Steuerbetrag zu korrigieren, und die Verpflichtung des Leistungsempfängers die in Anspruch genommene Vorsteuer zu berichtigen, hier wiederum jedenfalls dem § 11 Abs. 14 vorgeht (vgl. zB Ruppe, Tz 89 zu § 16, S 1098).

Die Konsequenz besteht darin, dass der Unternehmer trotzdem die Steuer nicht aufgrund der Rechnung schuldet, der Leistungsempfänger muss – auch ohne Rechnungskorrektur – den Vorsteuerabzug berichtigen.

Zu den Ausführungen betreffend Pkt 5.3 Vorrang des Gemeinschaftsrechts darf ich ausführen, dass es sich hier um ein Grundsatzurteil des EuGH handelt, wonach die "Strafwirkung" des § 11 Abs. 14 UStG beseitigt wird (ergangen zum gleichrangigen § 14 Abs. 3 dUStG). Im vorliegenden Verfahren kann meiner Mandantschaft nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass der Leistungsempfänger die ihm auferlegten umsatzsteuerlichen Pflichten nicht erfüllt hat, sodass mE auch eine Berichtigung in diesem Fall möglich sein muss. Dies ist mE die Intention des gegenständlichen Urteils, wobei hier der Betriebsprüfung dahingehend Recht gegeben wird, dass der Sachverhalt nicht ident gelagert war.

Am 14. Februar 2002 nahm der Prüfer mit KA folgende Niederschrift auf (die auch von SS unterschrieben ist):

KA ist der Lebensgefährtin von SS und war auch in den Kauf des Turmfalken involviert.

HU kam zu KA (Anfang 1999) und bot ihm den Turmfalken als gutgehendes Gasthaus an, ev. zu kaufen bzw. zu mieten.

KA erklärte Hr. HU, dass er sich finanziell einen Kauf nicht leisten kann (kurz zuvor Konkursabwicklung des Cafes "Hollywood", welches in den Räumlichkeiten des HU situiert war). Also HU wusste sehr wohl über die finanzielle Lage des KA Bescheid.

Hinsichtlich des Inventars welches im Eigentum des HU stand (bzw. HBG) machte HU Hr. KA den Vorschlag, dass er ihm das kostenlos zur Verfügung stellt und nach Ablauf eines halben Jahres soll ihm dieser Miete für das Inventar bezahlen.

KA machte HU darauf aufmerksam, dass er keine 50.000,- mtl. für das Inventar bezahlen kann, weil sich dies aus dem Gasthaus sicher nicht rechnet. HU sagte, er sei in dieser Beziehung sehr variabel, es würden ihm auch ca. 10.000,- Miete reichen, bzw. jenen Betrag, welcher eben übrigbleibt aus dem Betrieb.

KA machte auch HU darauf aufmerksam, dass die Einrichtung niemals 3,5 Mio netto Wert sein kann.

Die weiteren Verträge bzw. Schriftstücke wurden von der Lebensgefährtin SS unterfertigt, weil KA einige Monate vorher Konkurs angemeldet hat.

Der Kaufvertrag wurde von SS unterfertigt weil HU diesen vorlegte, jedoch mündlich war vereinbart, dass diese Summe nie zu bezahlen ist. Es war wie oben ausgeführt mündlich vereinbart, nach Ablauf eines halben Jahres angemessene Miete für das Inventar an HU zu bezahlen.

HU sagte auch noch zu KA, dass das Inventar immer in seinem Eigentum bleibt.

KA fragte HU, warum es erforderlich ist, einen Kaufvertrag über solch eine Summe zu unterfertigen.

KA kann sich nicht mehr ganz genau an die Worte erinnern, jedoch meinte HU, dass er den Kaufvertrag braucht, weil ihm niemand glaubt, dass er das Inventar gratis zur Verfügung stellt. Es sei auch gegenüber dem Finanzamt unglaublich wenn er nichts verdient.

Von SS wurde dieser Kaufvertrag unterfertigt, jedoch nie mit der Absicht die Einrichtung zu erwerben.

Lt. SS hat HU über ihre finanzielle Situation Bescheid gewusst, dass sie am 9. Feber 99 den Offenbarungseid leistete, hat er wahrscheinlich nicht gewusst. Jedoch muss ihm klar gewesen sein, dass SS sich diese Summe hätte nie leisten können.

Sämtliche Schreiben (auch jene im Namen von SS) wurden von HU verfasst und nach dem Autounfall vom 28. Okt. 1999 zur Unterschrift vorgelegt (Kündigungsschreiben von SS, Gutschrift über Stornierung).

Lt. KA hat HU noch gesagt, dass für ihn und SS damit alles erledigt sei, sie können noch einen Nachmieter finden. Dass aufgrund der Stornierung von SS Umsatzsteuer an das Finanzamt zu bezahlen gewesen wäre, hat sie nicht gewusst. Es hat auch HU bei Kaufvertragsunterzeichnung gesagt, dass den beiden der Kauf nichts kostet (auch gegenüber der Finanz). SS vertraute auf die mündlichen Vereinbarungen, dass sie kein finanzielles Risiko eingehen.

Es wurde auch die erste Rate i H v 50.000,- nicht bezahlt, weil eben mündlich Miete ausgemacht worden ist, und KA auf ein entsprechendes Angebot (angemessene mtl. Miete) von Seiten HU abwartete, dieser hat sich jedoch nicht gemeldet. Auch hat er keine Mahnung geschickt. Nach dem Autounfall hat er die vorbereiteten Schriftstücke nur mehr zur Unterschrift vorgelegt.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer wurde schon im August entlassen, weil der Geschäftsgang sehr schlecht war. Das Gasthaus wurde bis Ende Oktober 99 geführt.

Dem steuerliche Vertreter wurde obige Niederschrift vorgehalten, der darauf entgegnete, den Aussagen von KA sei keine Bedeutung beizumessen, weil sich dieser damit nur schützen wollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 hat eine Rechnung ua die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände zu enthalten.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag (§ 11 Abs. 14 UStG 1994).

Rechnung an die KGM und deren Stornierung:

Wie vom Prüfer zutreffend dargestellt und in der Berufung nicht bestritten wusste HU bereits bei Abschluss der Verträge mit der KGM von deren Zahlungsunfähigkeit. Zur Begründung der Stornierung besagter Verträge hat HU sogar unter Nennung der Geschäftszahl auf die Konkursabweisung des Handelsgerichtes verwiesen. Das Datum der Konkursabweisung, nämlich den 14. Oktober 1994, hat er nicht angegeben. Dies offensichtlich deshalb, weil dieses Datum vor Abschluss der Verträge liegt.

Demnach war offenkundig nie die Lieferung der Gasthauseinrichtung gewollt, sondern nur die Lukrierung eines unberechtigten Steuerguthabens. Dies wird auch durch die Vereinbarung und Geltendmachung eines 20%-igen Pönales deutlich, das genau dem überrechneten Vorsteuerbetrag entsprach. Damit sollte verhindert werden, dass die Berufungswerberin die überrechnete Vorsteuer an die KGM zurückzahlen hätte müssen.

Es kam daher entgegen den Angaben auf der Rechnung nie zu einer Lieferung der Gasthauseinrichtung (sondern allenfalls nur zu einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung zwecks Vortäuschung einer Lieferung). Somit ist auch irrelevant, welchen tatsächlichen Wert die Einrichtung hatte. Falls deren Wert jedoch nicht annähernd dem in Rechnung gestellten Wert entspricht, wäre dies ein weiterer Beweis für das Nichtvorliegen einer Lieferung.

Der Prüfer hat ausführlich dargelegt, warum der tatsächliche Wert nicht annähernd dem in Rechnung gestellten Wert entspricht.

In der Berufung wird auf die diesbezüglichen Berechnungen des Prüfers nicht eingegangen sondern nur pauschal behauptet, mangels verwandtschaftlicher oder sonstiger Beziehungen sei von der Fremdüblichkeit auszugehen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass derartige Beziehungen für den von HU angestrebten Zweck (Scheinlieferung, deren Rückgängigmachung und Lukrierung der berechtigten Umsatzsteuer) nicht erforderlich sind. Hiefür nötig war nur ein zahlungsunfähiger und offensichtlich nicht besonders rechtsunkundiger „Vertragspartner“, der überdies Schulden (Mietzinsrückstand) bei der HBG hatte und in den Glauben versetzt wurde, die Überrechnung der Umsatzsteuer sei bloß für die rückständigen Mieten gedacht (siehe Aussage in dem vom Prüfer angeführten Protokoll). Genau ein solcher „Vertragspartner“ war die KGM.

Beim tatsächlichen Verkauf im Jahr 1996 wurde nur ein Bruchteil des laut Rechnung ausgewiesenen Preises erzielt. In der Berufung wird dies damit begründet, dass infolge Wertverlustes der ursprüngliche Verkaufspreis nicht mehr erzielt werden konnte. Dies wird zwar zutreffen, ein Wertverlust innerhalb von zwei Jahren von mehr als 80% ist jedoch völlig unrealistisch.

Das somit gegebene Missverhältnis spricht demnach ebenfalls gegen das Vorliegen einer Lieferung.

Laut Berufung widerspreche sich der Prüfer selbst, wenn er einerseits den Kaufpreis als zu hoch bezeichnet und andererseits bemängelt, dass bei Ratenzahlungen über mehrere Jahre keine Zinsen verlangt worden seien. Bei einem vereinbarten Eigentumsvorbehalt Sicherheiten abzuverlangen sei unnötig. Weiters sei die Ansicht des Prüfers unverständlich, wonach eigenartig sei, dass HBG den Turmfalk wieder an KGM verpachtete, obwohl ihn diese bei einem anderen Geschäft um 3,5 Mio S gebracht habe, weil letztlich der HBG aufgrund des Eigentumsvorbehaltes kein Schaden entstanden sei.

Die gegenständliche Entscheidung stützt sich nicht auf diese vom Prüfer vorgebrachten (und in der Berufung als widersprüchlich bezeichneten) Argumente, weshalb auf die diesbezüglichen Berufungsausführungen nicht eingegangen wird.

Die (theoretischen) Berufungsausführungen betreffend Eigentumsvorbehalt, Rückgängigmachung, Risiko der Uneinbringlichkeit und Rechnungsberichtigung sind zwar richtig, sie gehen jedoch von der unzutreffenden Annahme des Vorliegens und der anschließenden Rückgängigmachung einer Lieferung aus und damit ins Leere.

Fraglich ist, ob eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entstanden ist. In der Berufung wird dies damit verneint, dass die strittige Rechnung unter der Annahme der Finanzverwaltung, dass keine Übereinstimmung der gelieferten mit den in der Rechnung ausgewiesenen Gegenstände vorliege, gerade deswegen nicht die formalen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt. Somit könne mangels formaler Rechnungslegung gar keine diesbezügliche Steuerschuld entstanden sein.

Unstrittig ist jedoch, dass die fragliche Rechnung (abgesehen von der Bezeichnung des Liefergegenstandes) die übrigen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG erfüllt.

Wie bereits oben ausgeführt liegt nun **nicht keine** Übereinstimmung zwischen der gelieferten und in Rechnung gestellten Gegenständen vor, sondern eine **Rechnung über nicht gelieferte Gegenstände**. Die Frage nach der erwähnten Übereinstimmung stellt sich daher gar nicht. Wie die nicht gelieferten Gegenstände bezeichnet werden, ist damit ohne

Bedeutung (außer es würde eine offensichtliche Fantasiebezeichnung gewählt, was jedoch hier nicht der Fall ist). Eine Rechnung über nicht gelieferte Gegenstände erfüllt daher logischerweise unabhängig von der Bezeichnung der Gegenstände hinsichtlich der Voraussetzung „Angabe der Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände“ stets die Formerfordernisse des § 11 Abs. 1 UStG 1994.

Da unstrittig die übrigen Erfordernisse erfüllt sind, liegt somit sehr wohl eine (formal vollständige) Rechnung iSd des § 11 Abs. 1 UStG 1994 vor.

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 setzt nur das Vorliegen einer formal vollständigen, nicht jedoch das Vorliegen einer inhaltlich richtigen Rechnung voraus. Andernfalls wäre diese Bestimmung insofern inhaltsleer. Demnach hat das Finanzamt zutreffend eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben und der Stornierung nicht die Wirkung des Wegfalls der Steuerschuld zuerkannt.

Doch **selbst wenn die Gasthauseinrichtung geliefert worden wäre** und nur infolge des überhöhten Preises keine Übereinstimmung der gelieferten mit der in der Rechnung ausgewiesenen Gegenstände vorläge, würde dies im Ergebnis nichts ändern: **Hinsichtlich der tatsächlich gelieferten Gegenstände lägen** zwar – wie in der Berufung zutreffend ausgeführt - infolge falscher Gegenstandsbezeichnung **die formalen Voraussetzungen einer Rechnung nicht vor** (weshalb auch der Vorsteuerabzug nicht zusteht). Eine solche Rechnung ist jedoch (wie bereits oben ausgeführt) **eine formal vollständige Rechnung über nicht gelieferte Gegenstände** (wobei der Vorsteuerabzug mangels Lieferung nicht zusteht). Insofern bzw. gerade deswegen wird damit die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 begründet. Es wäre ja auch nicht einzusehen, warum nur für den Fall, dass überhaupt nichts geliefert wird, eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entstehen könnte, für den Fall, dass eine andere Lieferung als in der Rechnung angeführt erbracht wurde, hingegen nie.

Entgegen den Berufungsausführungen ist § 11 Abs. 14 UStG 1994 infolge des Urteils des EuGH vom 19.9.2000, Rs C-454/98 (Schmeink, Cofreit und Strobel), nicht schlichtweg obsolet geworden. Vielmehr bewirkt eine Rechnungsberichtigung bzw. Stornierung laut VwGH vom 26.6.2001, 2001/14/0023, nur dann den Wegfall der Steuerschuld, wenn die Rückabwicklung des Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger noch möglich ist (was im gegenständlichen Fall gerade nicht zutrifft) oder wenn der gesonderte Umsatzsteuerausweis gutgläubig erfolgt ist (wovon im gegenständlichen Fall aus o.a. Gründen nicht die Rede sein kann).

Rechnung an AP und RG und deren Stornierung:

Die völlig gleichgelagerte Vertragsgestaltung, der nach wie vor unrealistische Kaufpreis und die Tatsache, dass die „Käufer“ überhaupt keine Zahlungen leisteten und offensichtlich in dieselbe Kategorie wie „die KGM einzuordnen sind, spricht dafür, dass auch an AP und RG nie die Lieferung der Gasthauseinrichtung beabsichtigt war und auch nicht erfolgte.

Unstrittig ist, dass (abgesehen von der Bezeichnung des Liefergegenstandes) die übrigen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 vorliegen. Aus o.a. Gründen ist auch die strittige Voraussetzung gegeben. Dies auch dann, wenn die Gegenstände geliefert worden wären.

Das Finanzamt hat demnach zutreffend auch in diesem Fall eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben und der Stornierung (aus o.a. Gründen) nicht die Wirkung des Wegfalls der Steuerschuld zuerkannt.

Rechnung an SS und deren Stornierung:

Das vom Prüfer zutreffend aufgezeigte, in der Berufung nur pauschal und ohne stichhaltige Begründung (siehe oben) bestrittene Missverhältnis zwischen tatsächlichem Wert und in Rechnung gestelltem Betrag, die weiteren Parallelen zu den o.a. Fällen (Zahlungsunfähigkeit der SS, Pönale in Höhe der überrechneten Vorsteuer) und die (auch von SS unterschriebenen) Aussagen des Lebensgefährten von SS verdeutlichen, dass auch an SS keine Lieferung erfolgt ist. Die Ausführungen in der Berufungsergänzung, der Lebensgefährte habe sich nur schützen wollen, stellen in Anbetracht der anderen aufgezeigten Indizien für das Nichtvorliegen von Lieferungen bloße Zweckbehauptungen dar.

Unstrittig ist, dass (abgesehen von der Bezeichnung des Liefergegenstandes) die übrigen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 vorliegen. Aus o.a. Gründen ist auch die strittige Voraussetzung gegeben. Dies auch dann, wenn die Gegenstände geliefert worden wären.

Das Finanzamt hat demnach zutreffend auch in diesem Fall eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben und der Stornierung nicht die Wirkung des Wegfalls der Steuerschuld zuerkannt.