



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin (in Liquidation), Anschrift, vertreten durch Li, Liquidatorin, vom 8. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden, vertreten durch Alois Ettinger, vom 11. Jänner 2002 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Eurohorse HandelsgesmbH (in der Folge: Bwin) handelte mit Reitsport.- und Pferdeartikeln und erklärte für das berufungsgegenständliche Jahr 2000 einen Gesamtumsatz in Höhe von beinahe 7 Millionen ATS, davon ungefähr 85 % als steuerfreie Ausfuhrlieferungen bzw innergemeinschaftliche Lieferungen. An Vorsteuern wurden neben angefallenen Erwerbssteuern 365.858,21 ATS (VSt) und 848.998,00 ATS (EUSt) geltend gemacht, sodass sich laut Erklärung ein Vorsteuerüberhang in Höhe von 1.035.936,00 ATS ergab.

Bevor auf die in der Folge getroffene Vorsteuerkürzung durch die Betriebsprüfung und die dagegen eingebrachte Berufung näher eingegangen wird, ist darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft durch Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 5. Juli 2005 infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckendem Vermögen aufgelöst ist. Vertreten wird die Gesellschaft seit 26. Juli 2005 durch die Liquidatorin Li. Im Berufungsjahr 2000 hielt G 80 % der Anteile der Bwin und war ihr alleiniger Geschäftsführer. G war im Jahr 2000 auch 100 % Gesellschafter und Geschäftsführer der GGes. Laut einer

Mitteilung des Finanzministeriums der tschechischen Republik vom 17. Februar 1998 war G überdies Gründer und zumindest im Jahr 1998 der alleinige Gesellschafter der tschechischen Gesellschaft K, spol. s. r. o.. Der in der Vorlage der Berufung an den UFS angeführte steuerliche Vertreter der Bwin gab am 3. Mai 2006 gegenüber dem Referenten bekannt, dass die Vollmacht zurückgelegt wurde.

Die GGes ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens durch Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 28. Februar 2001 aufgelöst.

Aufgrund einer vom März bis Dezember 2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung bei der Bwin seien laut Tz.19 des Betriebsprüfungsberichtes die Vorsteuern für das Jahr 2000 um 194.000,00 ATS zu kürzen, da die von GGes mit 30. März 2000 datierte Rechnung eine Scheinrechnung sei. Diese sei missbräuchlich erstellt worden, eine Lieferung von Waren, in den auf dem Lieferschein angeführten Mengen, sei per 30. März 2000 nicht erfolgt. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer sei von GGes nicht abgeführt worden.

Vom Finanzamt Gmunden erging am 11. Jänner 2002 der Umsatzsteuerbescheid 2000, in dem neben der Verarbeitung weiterer Feststellungen der Betriebsprüfung auch die angeführte Vorsteuerkürzung vorgenommen wurde.

Mit Berufung vom 8. Februar 2002 wandte die Bwin gegen die Vorsteuerkürzung ein, dass die fakturierte Warenlieferung zwischen der GGes und der Bwin sehr wohl stattgefunden hätte. Durch die Lieferung sollten Verbindlichkeiten der GGes gegenüber der Bwin ausgeglichen werden. Diese Verbindlichkeiten seien zum Teil durch Wechselzahlungen der Bwin für die GGes und durch Bezahlung von Verbindlichkeiten der GGes durch die Bwin entstanden. Diese Zahlungen seien von der Bank vom Konto der Bwin laufend getätigt worden. Aufgrund der finanziellen Situation der GGes sei ein Ausgleich der so entstandenen Forderungen der Bwin gegenüber der GGes nur durch Lieferungen von Waren möglich gewesen. Über diese nachweisbaren Vorgänge sei dann die nun strittige Rechnung gelegt worden. Da auch die Überweisungen jederzeit belegbar seien, könne keinesfalls ein Scheingeschäft vorliegen

In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung vom 11. Oktober 2002 wurde ausgeführt, dass der wirtschaftliche Gehalt der Überweisungen tatsächlich darin gelegen sei, einerseits Verbindlichkeiten der GGes gegenüber der Bwin und andererseits Verbindlichkeiten der K gegenüber der GGes auszugleichen. Die GGes hätte aufgrund von Barzahlungen an die K gegenüber dieser Forderungen gehabt. Tatsächlich seien Waren von der K an die Bwin geliefert und von der Bwin in Tschechien abgeholt und nach Österreich eingeföhrt worden. Zum Ausgleich der genannten Verbindlichkeiten seien aber zudem eine Proformarechnung von K an die GGes und die hier strittige Rechnung von der GGes an die Bwin gelegt worden. Es gebe mehrere Hinweise, dass es sich bei der hier strittigen Rechnung der GGes (datiert mit

30. März 2000) um eine Scheinrechnung handle. Die Rechnungsnummer „254“ sei bereits vorher vergeben gewesen, sie sei erst am 2. Jänner 2001 gebucht worden und es fehle auf der Rechnung auch ein Lieferdatum bzw ein Lieferzeitraum. Die im Lieferschein vom 30. März 2000, der offensichtlich nachträglich erstellt worden sei, angeführten Waren würden nicht mit den Mengen der tatsächlich durchgeführten Lieferungen übereinstimmen. Die tatsächliche Durchführung der Lieferung habe zwischen K und der Bwin stattgefunden.

In einer später von Herrn H (Anm. des Referenten: Vertreter eines beauftragten Konkursberatungsunternehmens) im Auftrag des G vorgelegten Sachverhaltsdarstellung sei behauptet worden, die Ware sei mit Datum 30. März 2000 von der Bwin bestellt und mit gleichem Datum von der GGes an die Bwin weiterverkauft worden. Die Waren seien von der K produziert und in Teillieferungen an die Bwin ausgefolgt worden. Die Bwin hätte diese Waren dann nach Österreich importiert.

Nach der Darstellung des Prüfers seien die Waren aber tatsächlich zwischen August und Dezember 2000 direkt von der K an die Bwin geliefert und von der Bwin nach der Abholung eingeführt worden. Die diesbezüglichen Eingangsrechnungen und die angefallenen EUST-Beträge seien bei der Bwin laufend verbucht worden.

Weiters führte der Prüfer aus, dass –selbst wenn man der Argumentation der Bwin folgen würde, ein Vorsteuerabzug nicht zustehe, da auf der Rechnung jedenfalls das Lieferdatum bzw der Lieferzeitraum fehle, die gelieferte Menge nicht mit den Angaben auf dem Lieferschein bzw auf der Rechnung übereinstimme und überdies der Lieferort (Anm. des Referenten: aufgrund der Abholung im Reihengeschäft) nicht im Inland, sondern in Tschechien gelegen sei.

Die Berufungswerberin bestritt in der Gegenäußerung vom 22. April 2003 das Vorliegen einer Scheinrechnung. Bei der Bwin habe sich eine Liquiditätsenge ergeben, die dadurch entstanden sei, dass die Bank von sich aus und ohne Rückfrage Überweisungen von Konten der Bwin an die GGes getätigt hätte. Die GGes hätte diese Mittel unter anderem auch für die Abwicklung des Auftrages mit der K benötigt. Mit Schreiben vom 30. März 2000 hätte die GGes bei K Waren im Wert von 970.000,00 ATS bestellt, die größtenteils zeitgleich an die Bwin weiterverkauft worden seien. Mit Schreiben vom 18. April 2000 hätte die GGes die K informiert, dass die Waren an die Bwin weiterverkauft worden seien. Die K habe die Waren dann produziert und an die Bwin in Teilmengen ausgefolgt, welche die Waren dann importiert hätte. Ob es zu Vermischungen mit Waren, die direkt von der Bwin bei K erworben wurden, kam, könne nicht nachvollzogen werden.

Diese Vorgangsweise sei gewählt worden, da die Bwin zum damaligen Zeitpunkt über keine liquiden Mittel hätte verfügen können, während diese der GGes zur Verfügung gestanden

wären. Zugunsten der GGes hätte ein Eigentumsvorbehalt an den Waren bestanden. Bezahlte wäre sowohl von der GGes an die K als auch von der Bwin an die GGes in Teiltranchen geworden. Alle Zahlungsflüsse und Verzollungen könnten vollständig belegmäßig nachgewiesen werden. Die Bwin hätte die Waren jedenfalls vollständig bezahlt. Die jeweiligen Verrechnungen seien zu Einkaufspreisen erfolgt.

Im Akt findet sich eine Kopie des angeführten Schreibens der GGes an die K vom 18. April 2000. Darin wird mitgeteilt, dass am 30. März 2000 bestimmte Waren bestellt und an die Bwin weiterverkauft worden seien. Die Waren mögen der Bwin ausgefolgt werden, die diese dann nach Österreich einführen. Es mögen ihr daher die Verzollungspapiere zur Verfügung gestellt werden.

Der Bwin wurde vom Finanzamt Gmunden mit Schreiben vom 24. Juni 2003 abermals vorgehalten, dass es sich um eine Scheinrechnung handle, da es lediglich zu direkten Lieferungen von K an die Bwin, die auch so verbucht worden seien, gekommen sei. Weiters wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die im Prüfungsverfahren vorgehaltenen Mengendifferenzen zwischen dem Lieferschein der GGes vom 30. März 2000 und der Rechnung der K an die GGes nicht aufgeklärt worden seien. Ferner wurde nochmals auf die Mängelhaftigkeit der Rechnung und darauf hingewiesen, dass bei Zutreffen der Ausführungen der Bwin die fakturierte Lieferung an die Bwin im Inland nicht steuerbar und somit ein Vorsteuerabzug nicht „notwendig“ wäre.

Im Akt findet sich eine Aufstellung, aus der sich die vom Prüfer ermittelten Mengendifferenzen zwischen den von K an GGes (mit Rechnung Nr 2000070 vom 25. August 2000) fakturierten und den im Lieferschein der GGes an die Bwin angeführten Mengen ergeben. Diese Mengendifferenzen sind derart beträchtlich, dass von einem völligen Nichtübereinstimmen ausgegangen werden kann.

Weiters liegt eine Kopie der hier strittigen Rechnung vom 30. März 2000 auf. Die Rechnung trägt die Nr. 254 und enthält (außer dem Ausstellungsdatum) keinen Hinweis auf den Lieferzeitpunkt. Als Liefergegenstand wird angeführt: „für die in beiliegender Aufstellung (Anm. des Referenten: der Lieferschein) erfassten Waren“. In Rechnung gestellt wurde ein Netto-Betrag von 970.000,00 ATS plus 20% UST in Höhe von 194.000,00 ATS. Auf dieser Kopie ist handschriftlich vom Prüfer vermerkt, dass bei GGes bereits eine andere Ausgangsrechnung mit Nr 254 am Konto 4020 an den Kunden F (Anmerkung des Referenten: Kundenkonto 200482 und Kassabeleg für Rechnung Nr 254 im Arbeitsbogen S. 100) verbucht sei und die hier strittige Rechnung bei der Bwin mit Datum 31. Oktober 2000 eingebucht wurde. Bei der GGes wäre nach diesen Vermerken die Verbuchung am 2. Jänner 2001 per

31 Oktober 2000 erfolgt. Die Ausgangsrechnung Nr 254 sei nicht im Ausgangsrechnungs-Ordner abgelegt gewesen.

Im soeben genannten Lieferschein Nr. 22, der ebenfalls im Akt aufliegt, sind die Waren und Mengen zur Rechnung vom 30. März 2000 detailliert angeführt.

Auch die Proformarechnung Nr. 2000070 der K an die GGes vom 11. August 2000 liegt in Kopie im Akt auf. Der Rechnungsbetrag beträgt 1.035.827,00 ATS.

Es stimmen weder die einzelnen Warenpositionen noch die angeführten Mengen auf den Rechnungen bzw dem Lieferschein überein. Nur die Einzelstückpreise, soweit die gleichen Waren fakturiert sind, sind ident.

Die Berufung wurde mit Schreiben vom 15. Jänner 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Ersuchen des Referenten erläuterte der Prüfer am 24. Mai 2006 in einem persönlichen Gespräch dem Referenten die festgestellten Vorgänge und die dazu im Arbeitsbogen abgelegten Unterlagen. Zum besseren Verständnis der offenen Fragen, die beim anberaumten Erörterungstermin (siehe unten) geklärt werden sollten, werden in diesem Zusammenhang gleich die der Bwin in der Ladung angekündigten Fragen und abverlangten Unterlagen dargestellt.

Bezüglich des Entstehens der Forderung der Bwin gegenüber der GGes wurde die Bwin ersucht, näher zu begründen und zu beweisen, warum die Bank von sich aus Verbindlichkeiten der GGes vom Konto der Bwin beglichen haben sollte. Dies sei unglaublich. Angefordert wurden dazu zusätzlich Buchhaltungsunterlagen und Bankbelege sowie eine Darstellung der Zusammensetzung der entstandenen Forderung (Banküberweisungen, Wechselzahlungen).

Im Arbeitsbogen (S.127) findet sich eine Aufstellung der durch die Bank derart vorgenommenen Zahlungen in Höhe von insgesamt 872.392,00 ATS. Diese Zahlungen begannen am 7. April 2000 und endeten demnach am 4. Jänner 2001. Die Bwin wurde in diesem Zusammenhang gefragt, warum man bereits am 30. März 2000 zum Ausgleich von Verbindlichkeiten der GGes , die erst durch die Zahlungen ab 7. April 2000 entstehen würden, Waren von der GGes geliefert bekommen sollte.

Die Bwin wurde weiters eingeladen, die in der Gegenäußerung vom 22. April 2003 behaupteten Abläufe belegmäßig nachzuweisen.

Der Bwin wurde unter Hinweis auf die im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen nochmals vorgehalten, dass es sich bei den Warenlieferungen tatsächlich um Lieferungen der K an die Bwin handelte. Dafür seien von K auch immer Ausgangsrechnungen gestellt worden, die bei

der Bwin auch laufend am Konto 5302 „Wareneinkauf Drittländer“ (AB S. 103 und 104) verbucht worden seien. Die Bwin wurde eingeladen, die jeweiligen Gegenkonten Nr 330253 und 331001 samt Um.- und Nachbuchungen vorzulegen.

Vorgehalten wurde weiters, dass die bei der Bwin am Konto 2510 (Arbeitsbogen S. 101 und 102) verbuchten Einfuhrumsatzsteuern anlässlich der Prüfung den jeweiligen Direktverkäufen von K an die Bwin zugeordnet wurden (siehe Arbeitsbogen S. 123 und 124). Wenn die Bwin nun darstelle (Anmerkung des Referenten: im Widerspruch zur Behauptung in der Berufung, dass die Warenlieferung zur Verrechnung von Verbindlichkeiten erfolgt sei), dass die Waren von GGes an die Bwin unter Eigentumsvorbehalt geliefert und die Zahlungen durch die Bwin an GGes sowie von GGes an K in Teiltranchen erfolgt sei und diese Zahlungsflüsse und Verzollungen vollständig nachweisbar seien, dann mögen diese Nachweise nachvollziehbar erbracht werden.

Vom Prüfer wurde auf die zum Wareneinkauf bei der Bwin korrespondierenden Verbuchungen der Ausgangsrechnungen an die Bwin (siehe Arbeitsbogen S. 235ff) bei K hingewiesen.

In weiterer Folge legte der Prüfer dar, warum seiner Ansicht nach die beantragte Vorsteuer nicht abzugsfähig sei, was auch der Bwin in der Ladung zum Erörterungstermin mitgeteilt wurde.

Zum einen entspreche die Rechnung der GGes (Arbeitsbogen S. 99) an die Bwin nicht dem § 11 UStG 1994, da das Lieferdatum bzw der Lieferzeitraum fehle. Das auf der Rechnung angeführte Ausstellungsdatum 30. März 2000 könne aus folgenden Gründen nicht Lieferdatum sein. Nach den eigenen Angaben der Bwin und dem vorgelegten Schreiben der GGes an K sei K erst am 18. April 2000 informiert worden, dass die Waren an die Bwin auszufolgen seien. Überdies verwies der Prüfer auf einen im Arbeitsbogen (S. 91ff) abgelegten Vertrag vom 1. September 2000 zwischen den drei beteiligten Unternehmen, nach dem die GGes an die K zwischen 4. Februar und 7. August 2000 Vorauszahlungen von insgesamt 1.037.400,- ATS geleistet hätte. K hätte an die GGes eine Proformarechnung (Anmerkung des Referenten: offensichtlich über die von GGes bei K bestellten Waren) in gleicher Höhe ausgestellt. GGes hätte diese „Bestellung an die Bwin um den selben Betrag weiterverkauft“. Die Bwin habe diesen Betrag bezahlt.

Unter Punkt 3.) des Vertrages wurde festgehalten, dass K die Proformarechnung an die GGes storniere und die Waren nach Österreich exportiere und die Rechnung und Exportpapiere der Bwin stelle. Die Waren sollen nicht auf einmal wie ursprünglich bestellt sondern nach dem Bedarf und den Anforderungen der Bwin geliefert werden. Zur Bezahlung der Rechnungen durch die Bwin sollten die Vorauszahlungen der GGes verwendet werden. Vereinbart wurde weiters, dass nach Durchführung der Lieferungen eine Aufstellung über die Teilrechnungen

über die Waren, die von GGes bezahlt wurden, an die Bwin angefertigt wird. Es liegt dann eine Liste in Kopie auf, auf der Teilrechnungen (mit folgenden Nummern: 67, 68, 82, 85, 86, 88, 90, 93, 94, 97 – 99, 102, 104, 106, 114, 116, 118, 119, 122) mit einem Gesamtbetrag von 1.037.400,- ATS angeführt sind.

Die in dieser Liste angeführten Rechnungsnummern und Teilbeträge stimmen im wesentlichen mit den am Konto der WEK Drittländer der Bwin ab 1. August 2000 verbuchten Wareneinkäufe von der K überein. Wie bereits ausgeführt, stimmen auch die ab 1. August 2000 bei der Bwin verbuchten Einfuhrumsatzsteuerbeträge mit diesen Zahlen überein und lassen sich die EUSt-Beträge den Teillieferungen zuordnen.

Die Proformarechnung der K an die GGes (UFS-Akt, Beilage E) über eine angeblich am 11. August 2000 erfolgte Lieferung im Wert von 1.035.827,- ATS wurde am 25. August 2000 gestellt.

Der Bwin wurde unter Vorhalt dieser Unterlagen in der Ladung mitgeteilt, dass es somit mehrere Hinweise gebe, dass das Ausstellungsdatum 30. März 2000 nicht Lieferdatum sein könne, sodass auf der Rechnung jedenfalls der Lieferzeitpunkt fehle, sodass schon aus diesem Grund kein Vorsteuerabzug möglich sei.

Überdies würden –selbst wenn es eine Lieferung der GGes an die Bwin tatsächlich gegeben hätte- die in der Rechnung bzw im Lieferschein angeführten Liefergegenstände bzw Liefermengen unrichtig sein.

Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer sei aber nach Ansicht des Prüfers auch deshalb nicht abzugsfähig, weil die Lieferung keinesfalls im Inland steuerbar wäre und eine nur aufgrund der Rechnungslegung geschuldete Umsatzsteuer nicht abzugsfähig sei.

Wenn, wie von der Bwin dargestellt, ein Reihengeschäft vorliegen würde, so finde bei Abholung durch die Bwin nach der mittlerweile auch vom EuGH bestätigten Rechtsansicht der österreichischen Finanzverwaltung zwischen der GGes und der Bwin die bewegte Lieferung, deren Leistungsort am Beginn der Beförderung im Ausland liege, statt. Die Abholung durch die Bwin ergebe sich aus den oben bereits angeführten Darstellungen der Bwin. Die Bwin wurde um eine Stellungnahme hiezu ersucht.

Der Prüfer hielt aber auch daran fest, dass jedenfalls eine Scheinrechnung vorliege. G sei bei allen drei beteiligten Unternehmen bestimmend.

Die Rechnungs-Nummer der gegenständlichen Rechnung sei bereits (siehe oben) vergeben gewesen. Die Rechnung war bei GGes zudem nicht im Ausgangsrechnungsordner abgelegt.

Der Prüfer verweist dazu auch auf einen Aktenvermerk (siehe UFS-Akt, Beilage B), wonach die Rechnung bei der Bwin erst am 2. Jänner 2001 mit Datum 31. Oktober 2000 rückwirkend

gebucht worden sei. Aufgenommen sei die Rechnung in der UVA für Oktober 2000 (eingereicht im Jänner 2001) gewesen. Korrespondierend dazu sei auch der Erlös bei GGes erst am 2. Jänner 2001 gebucht worden. Die gesamte Vorgangsweise sollte einerseits der Verrechnung von gegenseitigen Forderungen und andererseits der Entstehung einer Umsatzsteuergutschrift dienen, der infolge des Konkurses der GGes keine Abfuhr der Umsatzsteuer gegenüberstand. Die Bwin wurde hiezu um eine Stellungnahme ersucht.

Aus einer vom Prüfer vorgelegten Unterlage (UFS-Akt, Beilage H) ergibt sich nach Ansicht des Prüfers, dass bei GGes per 31. Dezember 2000 folgende Buchungen vorgenommen worden seien. Am Verrechnungskonto 3487 wären zunächst Verbindlichkeiten gegenüber der Bwin in Höhe von 237.545,15 ATS und 703.369,16 ATS verbucht gewesen. Per 31. Dezember 2000 sei weiters die Verbindlichkeit der GGes gegenüber ihrem Geschäftsführer G für Mieten und Geschäftsführerbezüge in Höhe von 223.085,69 als Verbindlichkeit gegenüber der Bwin eingebucht worden, sodass sich eine Gesamtverbindlichkeit in Höhe von 1.164.000,- ATS ergab. Diese Verbindlichkeit sei dann in weiterer Folge mit der Forderung in exakt gleicher Höhe aus dem hier strittigen Schein-Warenverkauf ausgeglichen worden. Die Bwin wurde um eine Stellungnahme und um Vorlage des Verrechnungskontos betreffend GGes sowie der Kunden.- und Lieferantenkonten (225105 und 325105) ersucht.

Weiters wies der Prüfer auf einen von ihm erstellten Aktenvermerk vom 29. November 2001 (Arbeitsbogen S. 89) hin. Danach hätte G zugegeben, die Vorgangsweise mit den per 31. Dezember 2000 ausgestellten Rechnungen gewählt um die Konten der Bwin, der GGes und der K auszugleichen. Zum Ausgleich der Zahlungen durch die Bank vom Konto der Bwin für die GGes hätte sich die Bwin die Waren der GGes von der K geholt.

Am Konto 5302 „Einkauf Drittländer“ bei der Bwin ergibt sich ein gesamter Wareneinkauf aus dem Drittland iHv ca 4 Millionen ATS. Am Konto 2510 „Einfuhrumsatzsteuer“ ist EUSt für das Jahr 2000 in Höhe von 770.000,- ATS verbucht. Es handle sich dabei laut Angaben des Prüfers um jene EUSt-Beträge, die den verbuchten Wareneinkäufen von K zugeordnet werden konnten. Für eine weitere Einfuhrumsatzsteuer, die sich aufgrund der fakturierten Lieferung und Abholung aus dem Drittland ergeben müsste, bliebe somit kein Raum mehr. Da bei der Einfuhr nach dem von der Bwin dargestellten Sachverhalt jedenfalls die Bwin Verfügungsmacht gehabt hätte, hätte nur ihr der EUSt-Abzug zustehen können. Besonders verwies der Prüfer in diesem Zusammenhang darauf, dass bei der Bwin lt Umbuchungsliste zum 31. Dezember 2000 (Arbeitsbogen S. 108) die Wareneinkäufe von K mit den Eingangsrechnungen 67 bis 122 (mit Ausnahme der Rechnungen 70 – 77) storniert wurden. Es handle sich dabei im wesentlichen um die Rechnungen lt Liste gemäß dem Vertrag vom 1. September 2000 (siehe oben). Im Ergebnis seien somit nach Ansicht des Prüfers durchgeführte, ordnungsgemäß verbuchte und auch der Einfuhrumsatzsteuer unterzogene

Zukäufe storniert und durch die Scheinrechnung (Zukauf von GGes) vom 30. März 2000 ersetzt worden. Aus diesem Grund gibt es nach Ansicht des Prüfers für die zum Schein fakturierte Lieferung auch keine Einfuhrumsatzsteuer. Wären die Rechnungen nicht storniert worden, wäre der Wareneinkauf bei der Bwin zu hoch gewesen und die zu geringe Einfuhrumsatzsteuer hätte nicht aufgeklärt werden können.

Die Bwin wurde auch in diesem Zusammenhang um eine Stellungnahme und um Bekanntgabe des Grundes für die Stornierung der Rechnungen mit den Nummern 67 bis 122 sowie, warum gerade die Rechnungen 70 bis 77 nicht storniert wurden, ersucht. Weiters sollten jeweils drei stornierte und drei nicht stornierte Eingangsrechnungen mit den dazu gehörenden Einfuhranmeldungen vorgelegt werden.

Der Prüfer wies nochmals auf eine im Arbeitsbogen (S.109) aufliegende Aufstellung hin. Dargestellt sind darin die jeweils betroffenen Waren und Mengen, die in den Rechnungen der GGes an die Bwin bzw von K an GGes und in den letztlich stornierten Rechnungen der K an die Bwin angeführt sind. Es lässt sich keinerlei mengenmäßige Übereinstimmung feststellen.

Weiters wurde die Bwin ersucht einige Fragen im Zusammenhang mit dem vorgelegten Vertrag vom 1. September 2000 zu beantworten und Widersprüche aufzuklären.

In der Folge wurde die Liquidatorin Li schriftlich ersucht, mit dem Referenten zwecks Festlegung eines Erörterungstermins Kontakt aufzunehmen. Dieses Schreiben wurde am 19. Juli 2006 beim zuständigen Postamt hinterlegt und am 31. Juli mit dem Hinweis retourniert, dass die angegebene Anschrift der Li nicht mehr bestehe. Da sich bei verschiedenen Abfragen keine neue Abgabestelle der Li fand, wurde das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck ersucht, an der früheren Abgabestelle Erhebungen zum Aufenthalt von Li vorzunehmen. Das Finanzamt teilte darauf hin mit, dass anlässlich der durchgeföhrten Nachschau G angetroffen wurde und dieser angegeben hätte, Li sei im Februar 2006 unbekannt verzogen und permanent mit ihrem Lebensgefährten im Ausland. Es gebe im Inland keine Abgabestelle.

Mit Schreiben vom 31. August 2006 wurden die Parteien für einen Erörterungstermin am 10. Oktober 2006 beim UFS Außenstelle Linz geladen. In dieser Ladung wurde der bisher ermittelte Sachverhalt dargestellt und die oben angeführten Fragen und Anforderungen mitgeteilt. Die Ladung an die Bwin wurde durch Hinterlegung bei der Behörde (UFS Außenstelle Linz) mit 31. August 2006 zugestellt.

Gleichzeitig wurde der Bwin zu Handen von Li an die ursprüngliche Abgabestelle mitgeteilt, dass § 8 ZustellG vorschreibe, dass eine Partei, die von einem anhängigen Verfahren Kenntnis hat, die Änderung der Abgabestelle der Behörde bekannt zu geben hat. Da die Berufung zumindest von Li unterschrieben ist, musste Sie Kenntnis vom gegenständlichen

Berufungsverfahren haben. Abs 2 der genannten Bestimmung sieht weiters vor, dass im Fall des Unterlassens dieser Mitteilung, die Zustellung ohne weiteren Zustellversuch durch Hinterlegung vorzunehmen ist, wenn eine neue Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann. Es liegen somit die Voraussetzungen für eine Zustellung durch Hinterlegung vor. Gemäß § 23 ZustellG kann diese Hinterlegung auch bei der Behörde erfolgen und das zuzustellende Schriftstück ist bei der Behörde zur Abholung bereit zu halten. Die so hinterlegte Sendung gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt. Gleichzeitig erfolgt im Sinn des Abs 3 des § 23 ZustellG eine schriftliche Verständigung von der Hinterlegung an der früheren Abgabestelle.

Es sei mit 31.August 2006 beim UFS Linz, Zollamtsstraße 7, 2.Stock, ZiNr. 223 eine Ladung zum Erörterungstermin mit den zu erörternden Themen und der Anführung der mitzubringenden Unterlagen hinterlegt. Li könne die angeführte Sendung bis 28.September (Mo. – Fr. 7:30 bis 15:30) beheben.

Diese Ausführungen würden gleichzeitig als Belehrung über die Konsequenz der erfolgten Zustellung durch Hinterlegung gelten. Wenn die hinterlegte Ladung und der mit dieser verbundene Fragenvorhalt bzw das Besprechungsprogramm für den Erörterungstermin nicht behoben werden, Li in der Folge am Erörterungstermin nicht teilnehmen würde oder die angeforderten Stellungnahmen und Unterlagen nicht abgeben bzw nicht vorgelegt werden würden, wäre aufgrund der bestehenden Aktenlage zu entscheiden.

Dieses Zusatzschreiben (schriftliche Verständigung von der Hinterlegung im Sinn des Abs 3 des § 23 Zustellgesetz) wurde lt Bericht über das Erhebungsergebnis durch das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck an der früheren Abgabestelle hinterlassen.

Eine Behebung der Ladung erfolgte nicht und das Schriftstück gelangte aus der Geschäftsstelle des UFS am 1. Oktober 2006 an den Referenten zurück.

Der Amtspartei wurde mitgeteilt, dass die Ladung nicht behoben wurde, und somit davon auszugehen sei, dass der Erörterungstermin entfalle.

Zum am 10. Oktober 2006 anberaumten Erörterungstermin ist weder die vertretungsbefugte Liquidatorin noch ein anderer Vertreter der Bwin erschienen.

Die oben dargestellten und in der Ladung angeführten Fragen an die Bwin blieben somit unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Rechte und Pflichten der von Ihnen Vertretenen wahrzunehmen. Dies gilt nach Abs 2 der

genannten Bestimmung auch für Vermögensverwalter im Sinne dieser Bestimmung, zu denen auch die Liquidatoren einer GesmbH gehören (Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 8 zu § 80 BAO). Im Firmenbuch ist seit 20. August 2005 angeführt, dass die Bwin infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens als aufgelöst gilt. Als Liquidatorin vertritt lt Firmenbuch Li seit 26. Juli 2005 die Bwin.

§ 8 ZustellG schreibt vor, dass eine Partei, die von einem anhängigen Verfahren Kenntnis hat, die Änderung der Abgabestelle der Behörde bekannt zu geben hat. Da die Berufung von Li unterschrieben ist, musste sie Kenntnis vom gegenständlichen Berufungsverfahren haben. Abs 2 der genannten Bestimmung sieht weiters vor, dass im Fall des Unterlassens dieser Mitteilung, die Zustellung ohne weiteren Zustellversuch durch Hinterlegung vorzunehmen ist, wenn eine neue Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann. Durch den UFS wurde durch mehrere Abfragen im Internet (zentrales Melderegister, Telefonverzeichnisse) und durch eine veranlasste Erhebung durch das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck erfolglos versucht, eine neue Abgabestelle von Li zu eruieren. Es liegen somit die Voraussetzungen für eine Zustellung durch Hinterlegung vor. Gemäß § 23 ZustellG kann diese Hinterlegung auch bei der Behörde erfolgen und das zuzustellende Schriftstück ist bei der Behörde zur Abholung bereit zu halten. Die so am 31. August 2006 hinterlegte Ladung zum Erörterungstermin am 10. Oktober 2006 gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt. Gleichzeitig erfolgt im Sinn des Abs 3 des § 23 ZustellG am 8. September 2006 eine schriftliche Verständigung von der Hinterlegung an der früheren Abgabestelle von Li. Die Ladung war bis zum vorgesehenen Termin, dem 28. September 2006, nicht behoben worden und wurde am 1. Oktober 2006 wieder zum Akt genommen.

Da weder die oben angeführten Fragen beantwortet wurden, noch die angeforderten Stellungnahmen oder Unterlagen vorgelegt wurden, war aufgrund der Aktenlage zu entscheiden.

Der UFS schließt sich der Ansicht der Amtspartei, dass die in der Rechnung vom 30. März 2000 ausgewiesene Umsatzsteuer aus mehreren Gründen nicht als Vorsteuer abzugfähig ist, an.

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

Nach § 11 UStG 1994 dürfen Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen Rechnungen ausstellen. Diese Rechnungen müssen unter anderem nach den

Ziffern 3 und 4 des § 11 Abs. 1 UStG 1994 die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände sowie den Tag der Lieferung enthalten.

Der Vorsteuerabzug setzt im Fall der Lieferung von Waren somit insbesondere voraus, dass die fakturierte Lieferung tatsächlich stattgefunden hat, dass diese steuerpflichtig ist und über die Lieferung eine Rechnung gelegt wird, die den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs C-342/87 vom 13. Dezember 1989) und des VwGH (2001/13/0022 vom 3. August 2004) kann eine Umsatzsteuer, die nur aufgrund der Rechnungslegung, also nicht aufgrund einer im Inland erfolgten und steuerbaren Lieferung oder sonstigen Leistung, geschuldet wird, nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Gemäß § 3 Abs 8 UStG 1994 ist Lieferort im Fall der Versendung oder Beförderung des Liefergegenstandes am Beginn der Beförderung. Beginnt somit eine Beförderung im Ausland oder erfolgt die Übergabe an einen Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter im Ausland ist die Lieferung im Inland nicht steuerbar und somit keinesfalls im Inland steuerpflichtig.

Wenn über einen Liefergegenstand mehrere Verpflichtungsgeschäfte geschlossen werden und diese dadurch erfüllt werden, dass der erste Unternehmer dem letzten Unternehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand verschafft, gilt nach der österreichischen Verwaltungspraxis, die mittlerweile auch vom EuGH in der Rechtssache „EMAG“ C-245/04 vom 6. April 2006 bestätigt wurde, dass jene Lieferung nach § 3 Abs 8 UStG 1994 zu beurteilen ist, bei der erstmals einer der beteiligten Vertragspartner befördert oder versendet. Alle zeitlich vor dieser Lieferung stattfindenden Lieferungen sind im Ursprungsland und alle nach dieser sogenannten bewegten Lieferung stattfindenden Lieferungen sind im Bestimmungsland steuerbar.

Aufgrund der Aktenlage geht der UFS davon aus, dass im gegenständlichen Zusammenhang tatsächlich Waren von K an die Bwin geliefert und befördert wurden. Aufgrund der erfolgten Verbuchungen der Wareneinkäufe und der zuordenbaren Einfuhrumsatzsteuerverbuchungen ist davon auszugehen, dass die mit den Fakturen laut Liste zum Vertrag vom 1. September 2000 (mit folgenden Nummern: 67, 68, 82, 85, 86, 88, 90, 93, 94, 97 – 99, 102, 104, 106, 114, 116, 118, 119, 122) verrechneten Warenlieferungen mit einem Gesamtentgelt von 1.037.400,- ATS zwischen August und Dezember 2000 stattgefunden haben. Die Verbuchung dieser Lieferungen erfolgte korrespondierend auch beim liefernden Unternehmen K. Die in diesem Vertrag, der von Vertretern der drei beteiligten Unternehmen unterfertigt ist, angeführten Umstände der Geschäftsabwicklung finden am ehesten in den aufliegenden Unterlagen und dem Akteninhalt Deckung. Wie der Berufungswerber selber in der Berufung angab, sollten durch eine Warenlieferung (nach der Darstellung allerdings

zwischen GGes und der Bwin) die Verbindlichkeiten der K gegenüber der GGes und der GGes gegenüber der Bwin ausgeglichen werden. Nach dem Inhalt des Vertrages ergibt sich genau das dargestellte Resultat dieses Ausgleichs. Für welchen Zweck auch immer zwischen Februar und August 2000 die Zahlungen von GGes an K in Höhe von 1.037.400,- ATS erfolgten, war vereinbart worden, dass K dafür Waren schulde. GGes hat nach dem Vertrag diese Bestellung an die Bwin um denselben Betrag weiterverkauft und die Bwin hätte diesen Betrag bezahlt. Damit wären nach Lieferung der Waren die Verbindlichkeiten beglichen gewesen. Weiters war vereinbart, dass K ihre Proforma-Rechnung vom 25. August 2000 an die GGes storniere und die Bwin zur Zahlung der Waren die Vorauszahlungen der GGes verwende. Die dem Vertrag beiliegende und bereits genannte Liste der aufgrund des Vertrages erfolgten Lieferungen im Gesamtwert von 1.037.400,- ATS entspricht genau diesen Vereinbarungen.

Ob es dann letztlich zur Stornierung der Proforma-Rechnung über Warenlieferungen von K an GGes kam, spielt im gegenständlichen Zusammenhang keine weitere Rolle. Wurde dieser Verkauf nicht storniert, könnte bei Übereinstimmung der Waren ein Reihengeschäft vorliegen, bei dem die Bwin beim ersten Lieferer abgeholt hat. Andernfalls liegt eine direkte Lieferung von K an die Bwin vor. Aufgrund der angefallenen EUST-Beträge muss davon ausgegangen werden, dass die zwischen August und Dezember fakturierten Lieferungen von K an die Bwin tatsächlich erfolgten. Da es hinsichtlich der Waren und Mengen keine übereinstimmenden Rechnungen der GGes an die Bwin bzw der K an die GGes gibt, geht der UFS davon aus, dass kein Reihengeschäft sondern eine direkte Lieferung von K an die Bwin vorliegt.

In beiden Fällen wäre aber der Lieferort gem. § 3 Abs. 8 UStG 1994 am Beginn der Beförderung oder Versendung im Ausland, sodass die Umsatzsteuer in der Rechnung jedenfalls nur aufgrund der Rechnungslegung geschuldet wird, weshalb schon aus diesem Grund kein Vorsteuerabzug aus der Rechnung zusteht. Dies würde auch gelten, wenn im Reihengeschäft tatsächlich GGes an die Bwin im Rahmen der bewegten Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG 1994 geliefert hätte.

Dass die Waren von der Bwin im Ausland abgeholt wurden, ergibt sich aus mehreren Angaben der Bwin. So wurde dies etwa auch in der Gegenäußerung vom 22. April 2003 sowie im vorgelegten Schreiben vom 18. April 2000 derart dargestellt. Vor allem spricht aber der vorgenommene Abzug der Einfuhrumsatzsteuer durch die Bwin für eine Einfuhr durch die Bwin, da nur der bei der Einfuhr über die Waren Verfügungsberechtigte die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer abziehen kann. Der UFS geht mangels anders lautender Feststellungen durch die Betriebsprüfung davon aus, dass die EUST-Beträge zu Recht in Abzug gebracht wurden.

Wie bereits ausgeführt, ist aufgrund des dargestellten Akteninhalts davon auszugehen, dass eine Warenlieferung im hier strittigen Zusammenhang nur von der K an die Bwin erfolgte. Für eine weitere Warenlieferung von GGes an die Bwin gibt der Akteninhalt keinen Anhaltspunkt, sodass davon auszugehen ist, dass die hier strittige Rechnung vom 30. März 2000 tatsächlich eine Scheinrechnung ist. Für das Vorliegen einer Scheinrechnung sprechen auch noch folgende weitere Umstände.

Die Nummer „254“ der Ausgangsrechnung bei der Rechnungsausstellerin war bereits zuvor vergeben, die hier strittige Rechnung war nicht im Ordner „Ausgangsrechnungen“ abgelegt.

Das Datum der Rechnungsausstellung (30. März 2000) erscheint äußerst fraglich. Die angeblichen ohne Ermächtigung erfolgten Zahlungen der Bwin für die GGes durch die Bank erfolgten im Zeitraum April 2000 bis Jänner 2001. Es erscheint nicht nur unglaublich, dass eine Bank ohne Ermächtigung Verbindlichkeiten eines Unternehmers vom Konto eines anderen Unternehmers begleicht, sondern es stellt sich auch die Frage, warum zum Ausgleich dieser erst ab April entstandenen Forderungen bereits im März eine Warenlieferung erfolgt sein soll. Fraglich ist auch, wie Waren bereits im März geliefert werden könnten, die vom Vorlieferanten lt Proformarechnung vom 25. August 2000 erst am 11. August 2000 an den Verkäufer geliefert worden seien. Sowohl bei der Bwin als auch bei GGes wurde die behauptete Warenlieferung erst am 2. Jänner 2001 per 31. Oktober 2000 in die Buchhaltung aufgenommen. Zudem wurden lt Umbuchungsliste zum 31. Dezember 2000 bei der Bwin exakt jene Eingangsrechnungen der K (mit den Nummern 67, 68, 82, 85, 86, 88, 90, 93, 94, 97 – 99, 102, 104, 106, 114, 116, 118, 119, 122) storniert, die über die nach Ansicht des UFS tatsächlich erfolgten Warenlieferungen von K an die Bwin gelegt worden waren. Diese fakturierten Wareneinkäufe wurden durch den in der Scheinrechnung fakturierten Einkauf ersetzt. Andernfalls hätte die Bwin weder den überhöhten Wareneinkauf noch die dann zu geringe Einfuhrumsatzsteuer erklären können. Es ist somit davon auszugehen, dass die Rechnung erst wesentlich später ausgestellt und mit 30. März 2000 rückdatiert wurde.

Die Bwin widerspricht sich in ihren Darstellungen überdies selbst. In der Berufung wurde ausgeführt, dass die Warenlieferung durch GGes gegen den Ausgleich mit den hauptsächlich durch die Banküberweisungen entstandenen Verbindlichkeiten erfolgt sei. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung dagegen wurde eine Zahlung in Teiltranchen behauptet. Auch die vorgelegten Unterlagen sind widersprüchlich. Einerseits wird dargestellt, dass die fakturierten Waren in Form eines Reihengeschäftes (Verkauf von K an GGes und von GGes an die Bwin) geliefert worden wären, andererseits wäre lt Vertrag vom 1. September 2000 der Verkauf von K an GGes storniert worden. Jedenfalls hätte es sich nach den Angaben der Bwin im wesentlichen doch (siehe auch den Preis) um die selben Waren handeln sollen, wenn auch Durchmischungen mit Waren, die von der Bwin selbst bestellt

worden seien, nicht ausgeschlossen werden könnten. Tatsächlich weichen die einzelnen Warengruppen und Mengen in den vorgelegten bzw. vom Prüfer aufgefundenen Unterlagen derart voneinander ab, dass von keinerlei Übereinstimmung gesprochen werden kann. Ferner erscheint widersprüchlich, dass die Bank Verbindlichkeiten der GGes vom Konto der Bwin bezahlt haben soll und die so entstandene Forderung aufgrund der finanziellen Situation der GGes nur mit einer Warenlieferung ausgleichbar gewesen wäre. In der Gegenäußerung wird aber ausgeführt, dass der GGes im Gegensatz zur Bwin im fraglichen Zeitpunkt finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden wären.

Völlig unverständlich erscheint auch die Aussage der Bwin, dass sich die GGes, die der Bwin Waren zum Ausgleich ihrer Verbindlichkeiten gegenüber der Bwin geliefert haben soll, einen Eigentumsvorbehalt an den Waren zurück behalten hätte. Was sollte ein Eigentumsvorbehalt für einen Sinn haben, wenn bei Lieferung zur Abdeckung von Verbindlichkeiten im Ergebnis bereits bezahlt ist. Fragwürdig ist auch, warum am 30. März 2000 eine Warenlieferung zum Ausgleich von Verbindlichkeiten fakturiert werden sollten, wenn diese Verbindlichkeiten zumindest großteils erst danach ab 7. April 2000 bis 4. Jänner 2001 entstanden sind.

Die beherrschende Stellung von G bei allen drei beteiligten Unternehmen, die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch GGes, die nach den Darstellungen der Bwin und den Angaben in der Rechnung die steuerpflichtige Lieferung getätigten haben soll, sowie die im Jänner 2001 zumindest drohende Konkursgefahr (Eröffnung des Konkurses bei GGes am 28. Februar 2001) weisen ebenfalls darauf hin, dass die Rechnung nur ausgestellt wurde, um bei der Bwin die Umsatzsteuer-Zahllast zu vermindern bzw. eine Vorsteuer zu lukrieren.

Die hier strittige Rechnung wurde aber nicht nur zum Schein über eine Lieferung ausgestellt, die nicht stattgefunden hat und zudem, wenn man den Angaben der Bwin folgen würde, im Inland nicht steuerbar wäre, sondern entspricht auch formal nicht dem § 11 UStG 1994.

Wenn es auch überhaupt problematisch erscheint, bei einem Scheingeschäft auf Rechnungsmängel hinzuweisen, so muss doch festgehalten werden, dass, selbst wenn alle Angaben der Bwin richtig wären, aufgrund der formalen Mängel in der Rechnung ein Vorsteuerabzug nicht möglich wäre.

Weder der Rechnung noch dem Lieferschein kann der Lieferzeitpunkt entnommen werden. Das Datum der Rechnungsausstellung (30. März 2000) kann keinesfalls Lieferdatum gewesen sein. Selbst wenn ein Reihengeschäft vorgelegen wäre, wäre nach dem Akteninhalt die K erst mit Schreiben vom 18. April 2000 informiert worden, dass Waren an die Bwin übergeben werden sollen. Erst nach diesem Datum wären im Reihengeschäft Lieferungen durch die GGes an die Bwin möglich gewesen. Für eine unmittelbare Lieferung von GGes an die Bwin gibt es keinerlei Hinweise und eine solche Lieferung wird nicht einmal von der Bwin behauptet.

Dass überdies die fakturierten Waren und Mengen nicht richtig sind, ergibt sich logischerweise aus dem oben dargestellten Scheincharakter der Rechnung. Wiederum muss aber festgehalten werden, dass selbst wenn tatsächlich ein Reihengeschäft vorgelegen wäre, die Angaben zu den Waren in der hier strittigen Rechnung in keiner Weise mit den von K an die Bwin tatsächlich gelieferten Waren übereinstimmen.

Aus den angeführten Gründen kann die in der Rechnung vom 30. März 2000 ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weshalb die Berufung abzuweisen war.

Linz, am 12. Oktober 2006