



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw (in der Folge Bw) Anschrift, vertreten durch Stb, vom 15. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, vom 24. März 2003 betreffend Umsatzsteuer 2000 sowie über die Berufung vom 3. Oktober 2003 gegen den Bescheid vom 5. September 2003 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob im Jahr 2000 an den Bw eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung (Lieferung von Schotter bzw. Einräumung eines Abbaurechtes), für die ihm der Vorsteuerabzug zustehen würde, erbracht wurde, und er in der Folge im Jahr 2002 einen Ausgangsumsatz zu versteuern hat bzw. die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung schuldet. Fraglich ist nicht nur, ob der fakturierte Leistungsaustausch stattgefunden hat, sondern auch die Unternehmereigenschaft des Bw, die Fremdüblichkeit der Abwicklung und das Vorliegen einer Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Überdies stellt sich die Frage, ob der Bw aufgrund der Begleitumstände nicht erkennen hätte können, dass die Umsatzsteuer, deren Abzug als Vorsteuer im gegenständlichen Verfahren strittig ist, vom fakturierenden Unternehmen nicht abgeführt wird.

A.) Für die Beurteilung der gegenständliche Fragen wesentliche Ereignisse und Unterlagen

Mit **Übereinkommen vom 5. Juli 1999** räumten die Grundeigentümer der Parzelle Nummer 1 sowie der Parzelle Nummer 2 jeweils KG G der DWGmbH die Schotterabbaurechte an diesen Parzellen ein. Es wird darin festgelegt, wie groß das Abbaufeld ist, in welcher Weise abzubauen ist und wie in weiterer Folge die Abbaufäche wieder aufzufüllen und zu rekultivieren ist. Für das entnommene Schotter- und Sandmaterial vergütet die DWGmbH dem Grundeigentümer bei monatlicher Abrechnung der jeweils entnommenen Mengen 22,00 ATS pro m³ zuzüglich Mehrwertsteuer. In Punkt 9. wird ausgeführt, dass dieser Vertrag beiderseits auf ev. Rechtsnachfolger übergeht. festgehalten wurde auch, dass die Grundeigentümer das Recht haben, für den Eigenbedarf eine bestimmte Menge Schotter entnehmen zu dürfen.

Im **Bescheid vom 17. November 1999** wurde der DW5 und der DW2 die abfallrechtliche Bewilligung für die Errichtung einer Erdaushubdeponie auf den Grundstücken 1 und 2 erteilt. In diesem Bescheid wird auch darauf hingewiesen, dass dieser Bescheid keinen Vorgriff auf andere nach anderen Bestimmungen erforderliche Bewilligungen bedeute. Dem Bescheid geht aber auch hervor, dass als Projektunterlagen bei der Antragstellung am 9. Juli 1999 ein Übersichtsplan, ein Auszug aus dem Grundstückskataster, Lagepläne und ein Querprofil vorgelegt worden waren.

Am 15. Februar 2000 schlossen der Bw und die DWGmbH das „**Übereinkommen über den Verkauf von Frostschutzmaterial aus der Schotterentnahme der DWGmbH**“.

Nach diesem Übereinkommen kauft der Bw von der DWGmbH 70.000 m³ frostsicheren Rohkies aus dem Entnahmebereich der Parzelle 1 zum Preis von 75,00 ATS je m³ zuzüglich Mehrwertsteuer. Das Abbaufeld umfasst eine Fläche von rund 13.700 m². Für den Humusabhub und die anschließende Auffüllung sowie Rekultivierung ist die DWGmbH verantwortlich. Für eine vom Bw gewünschte Verladung durch die DWGmbH wäre ein Preis von 10,00 ATS pro m³ vom Bw zu bezahlen. Der Materialabbau ist innerhalb von zwei Jahren durchzuführen. Die behördlichen Genehmigungen für den Schotterabbau werden von der ARGE erwirkt. Mit dieser ARGE sind auch die Abbautermin abzustimmen. Das genannte Übereinkommen soll beiderseits auf eventuelle Rechtsnachfolger übergehen. Die Vermessung der Entnahmemenge erfolgt alle drei Monate durch einen Vermesser der DWGmbH. Auf Grund dieser Vermessungen werden Teilrechnungen gelegt, die vom Bw. innerhalb von 30 Tagen bezahlt werden. Für den Fall, dass eine Abbaukubatur von 60.000 m³ akontiert wird, wird ein Preisnachlass von 7,5 % für diese Vorauszahlung gegeben. Änderungen und Ergänzungen zu diesem Übereinkommen bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Aus dem dem Übereinkommen beiliegenden Übergabeplan und der Berechnung der Kubatur ergibt sich, dass für den Bw 60.000 m³ (lt Übereinkommen 70.000 m³) und ein Abbaufeld von 8.541 m² (lt Übereinkommen 13.700 m³) vorgesehen sind.

Der Übergabeplan stimmt nicht mit dem Auszug aus der Katastralmappe überein. Im Übergabeplan wäre der Anteil des Bw auf Grundstück 3 (Grube F) und die Zufahrt zur Grube des Bw (lt Übereinkommen auf Grundstück 1) in Richtung Osten gewesen, während nach der Katastralmappe die Zufahrt Richtung Westen gehen müsste.

Wie später behauptet wurde (siehe unten zum Thema Fremdüblichkeit, Erörterungstermin vom 6. März 2006), wäre ursprünglich kein Plan und keine Kubaturberechnung vorhanden gewesen. Später sei iZm der Geltendmachung eines Aussonderungsrechtes ein unrichtiger Plan verwendet worden und erst nach Abschluss des Vergleiches mit der W im Juli 2002 seien richtige Pläne hervorgekommen.

Aufgrund der teilweise widersprechenden Aussagen bzw. unterschiedlicher vorgelegter Pläne ließ sich nicht endgültig klären, wann welche Pläne wo tatsächlich verwendet wurden. Festgehalten kann aber werden, dass die richtigen Pläne und Kubaturberechnungen spätestens bei Beantragung der abfallrechtlichen Bewilligung am 9. Juli 1999 vorgelegen sind und seitens des Bw teilweise richtige und teilweise unrichtige Pläne verwendet wurden.

Nach einem vom steuerlichen Vertreter des Bw am 2. September 2003 (Tag der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung beim Bw) vorgelegten **Schreiben der** HGmbH vom 1. September 2003, hätte diese dem Bw bereits am 14. Februar 2000 die Zusage gegeben, die Schotterabbaurechte für 60.000 m³ Kies, die der Bw von der WHT zu übernehmen beabsichtigte, zum Preis von 5,45 € = 75,00 ATS je m³ fest abzukaufen. Diese Vereinbarung sei mündlich zwischen dem Prokuristen W. der HGmbH und dem Bw getroffen worden.

Dem Firmenbuch (FN2) kann entnommen werden, dass auch der Bw selbst seit 1993 Prokurist der HGmbH ist.

Mit **Rechnung vom 10. März 2000** fakturiert die DWGmbH auf Grund des Übereinkommens vom 15. Februar 2000 und der getroffenen Vereinbarung über eine **Akontierung des Schotterverkaufs** dem Bw eine Menge von 50.000 m³ Schotter ab Entnahmestelle Parzelle 1 zu 75,00 ATS pro m³ und stellt dafür einen Betrag von insgesamt 4.995.000,00 ATS in Rechnung. Dieser Rechnungsbetrag errechnet sich offensichtlich wie folgt: 50.000 m³ mal 75,- ATS (rechnerisch gemeint wohl 60.000m³ laut Übereinkommen) würden 4.500.000,- ATS ergeben (tatsächlich nur 3.750.000,-). Zu diesem Betrag wurden 900.000,- (möglicherweise 20% MwSt) addiert (wobei sich eine Summe von 4.995.000,- -statt rechnerisch richtig 5.400.000,- ergeben soll) und von der sich rechnerisch tatsächlich ergebenden Summe von 5.400.000,- 7,5% Nachlass bei Akkontierung iHv 405.000,- abgezogen, sodass sich der Rechnungsbetrag von 4.995.000,- ergab. Eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Angabe des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes oder ein Hinweis, dass es sich bei dem

ausgewiesenen Betrag von 900.000,- ATS um die Umsatzsteuer handeln soll, ist der Rechnung nicht zu entnehmen.

Rechnerisch war offensichtlich folgende Berechnung beabsichtigt: 60.000 mal 75,- ergibt 4.500.000,- minus 7,5% Nachlass iHv 337.500,- ergibt 4.162.500,- plus 20% Umsatzsteuer iHv 832.500,- ergibt den Rechnungsbetrag 4.995.000,-.

Nach den **Überweisungsbelegen vom 10. und 13. März 2000** wurden jeweils 2.500.000,- ATS als Anzahlung („a conto“) für die „Übertragung der Schotterabbaurechte“ überwiesen. Zumindest auf den vorliegenden Kopien der Zahlungsaufträge wird jetzt als Zahlungszweck klar auf die Übertragung der Abbaurechte hingewiesen. Überwiesen wurde um 5.000,- ATS mehr als in Rechnung gestellt wurde.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu einer beim Bw vorgenommenen Prüfung (AB-Nr 101048/03) liegen mehrere Unterlagen auf, aus denen sich ergibt, dass die DWGmbH sowie andere Unternehmen im Nahbereich dieser Gesellschaft im fraglichen Zeitraum unter erheblichen Zahlungsschwierigkeiten litt. Aus dem Bericht zur Ausgleichstagsatzung aus dem Insolvenzakt der DWGmbH kann entnommen werden, dass seit dem Wirtschaftsjahr 1998/99 wirtschaftliche Schwierigkeiten bestanden hätten und nach der Bilanzerstellung 1999 eine positive Fortstehensprognose nur schwer darstellbar sei. Deshalb sei Anfang 2000 die U mit der Sanierung beauftragt worden. Aus einem Schreiben der U vom 20. März 2000 an das Finanzamt ergibt sich etwa, dass den Gläubigern der „DW-Gruppe“ bereits am 14. Februar 2000 ein außergerichtlicher Vergleich mit einer Erfüllungsquote von ca. 20% angeboten worden sei.

Dem Firmenbuchauszug (FN) zur DWGmbH sowie zu den anderen Unternehmen aus der „DW-Gruppe“ ist zu entnehmen, dass hinsichtlich der DWGmbH am Datum1 das Ausgleichsverfahren eröffnet und am Datum2 nach Einstellung des Ausgleichsverfahrens der Anschlusskonkurs eröffnet wurde (Aufhebung nach Schlussverteilung gem. § 139 KO am Datum3). Hinsichtlich der weiteren Unternehmen wurde der Konkurs am Datum4 eröffnet und in den meisten Fällen am Datum5 gem. § 166 KO mangels Vermögens aufgehoben (DW1, DW2, DW3, DW4, DW5). Zum Ausgleichs- bzw. Masseverwalter wurden die Rechtsanwälte Mag und Dr berufen.

Herr DW, der Bruder des Bw, hielt an der DWGmbH im Zeitpunkt des fraglichen Verkaufs von Schotter bzw der Abbaurechte 100% der Anteile und war deren Geschäftsführer. Auch an den anderen angeführten Unternehmen war DW mittelbar oder unmittelbar beteiligt und teilweise deren Geschäftsführer.

Die **naturschutzbehördliche Bewilligung** für den Bodenaustausch wurde mit Bescheid vom 20. März 2000 erteilt. Auch hier wird wieder angeführt, dass durch diesen Bescheid anderen Bewilligungen nicht vorgegriffen wird.

Am **23. Mai 2000** teilte die ARGE (DW5 und DW2) der ESG schriftlich mit, dass über das Vermögen der Unternehmen der DW-Gruppe am 22. Mai 2000 der Konkurs eröffnet worden sei und die Masseverwalter die Baustellen nicht weiterführen würden. Die Masseverwalter wären aber damit einverstanden, dass die W die Arbeiten mit allen Rechten und Pflichten weiterführe. Das Schreiben enthält eine Einverständniserklärung des Masseverwalters. Mit gleichem Datum teilte die W wiederum mit Einverständnis des Masseverwalters der ESG mit, dass sie alle Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis mit der DW-Gruppe übernehme.

Dem Firmenbuch (FN34) kann entnommen werden, dass DW von Mai 2000 bis November 2000 auch Geschäftsführer der W war.

In einem **Schreiben vom 20. Juni 2000** an den Ausgleichsverwalter Mag gibt der Bw an, dass er von der nunmehr im Ausgleich befindlichen „Holding“ (Anmerkung Referent: gemeint ist die DWGmbH) mit Kaufvertrag vom 15.2.2000 Schottermaterial im Umfang von 60.000 m³ aus der Grube K (Anmerkung Referent: Grundstück 1) an der der Holding ein Schotterabbaurecht zustehe zum Preis von 5 Mio. ATS gekauft habe. Auf Wunsch von Herrn DW sei ein Teilbetrag sofort nach Unterschriftsleistung und Ausstellung der Rechnung zur Überweisung gelangt. In diesem Schreiben wird auch angeführt, dass in der Rechnung ein Schreibfehler unterlaufen sei und statt der 60.000 m³ lediglich 50.000 m³ als Kaufobjekt angegeben worden seien (Anmerkung Referent: tatsächlich wurden laut Übereinkommen 70.000 m³ vereinbart). Weiters wird darauf hingewiesen, dass eine Multiplikation der Beträge aber eindeutig ergäbe, dass in Entsprechung des Kaufvertrages tatsächlich 60.000 m³ verkauft worden seien. Unmittelbar nach Zahlung sei dem Bw das Schottermaterial in der Grube K angezeigt und ihm ins Eigentum übergeben worden, sodass der Bw an diesem Material Quantitätseigentum erworben habe. Dem Bw stehe daher gemäß der §§ 11 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 AO am Schottermaterial der Grube K ein Aussonderungsrecht zu und er ersuche den Ausgleichsverwalter **um Anerkennung dieses Aussonderungsrechtes**. Zum Nachweis dieses Aussonderungsrechtes sei ein Geländeabsteckplan mitgeschickt worden, indem der Bereich in dem sich das Schottermaterial, dass sich im Eigentum des Bw befinde, eingezeichnet worden sei.

In dem als Beilage mitgesandten Übereinkommen vom 15. Februar 2000 ist nun handschriftlich nach der Wortfolge „Verkauf von Frostschutzmaterial“ die Wortfolge „Abbaurechte, siehe Überweisungsbelege“ angefügt. Im Geländeplan ist nun das Grundstück, an dem dem Bw das Abbaurecht zustehen soll, richtig mit dem Grundstück 1 und mit der

Zufahrt in Richtung Westen dargestellt. Auch eine handschriftlich teilweise berichtigte Rechnung mit dem Hinweis auf das Schotterabbaurecht statt dem Schotterverkauf, 60.000 m³ statt 50.000 m³ sowie die Ergänzung „20% MWST“ angefügt. Der 7,5%ige Nachlass ist weiterhin nicht vom Nettobetrag abgezogen.

Wie sich allerdings beim Erörterungstermin vom 6. März 2006 herausstellte waren die Darstellung und die in diesem Zusammenhang vorgelegten Belege unrichtig. Tatsächlich wären demnach die richtigen Pläne erst bei den Vergleichsverhandlungen mit der W „aufgetaucht“ und bei Geltendmachung des Aussonderungsrechtes wären die unrichtigen Pläne mit dem Grundstück 3 (östlich der Zufahrt) beigelegt worden.

Mit Eingabe vom **28. Juni 2000** machte der Bw beim Landesgericht Linz ein **Aussonderungsrecht bezüglich des gegenständlichen Schotters** geltend. Der Bw wiederholt zunächst seine Ausführungen aus dem Schreiben vom 20. Juni 2000 an den Ausgleichsverwalter („habe am 15.2.2000 Schottermaterial im Umfang von 60.000 m³ aus der Grube K, an der der Ausgleichsschuldnerin ein Abbaurecht zusteht, gekauft.“) und begehrt die Anerkennung des Aussonderungsrechtes in diesem Ausgleich. Unter 2. führt der Bw aus, dass er für den Fall, dass sich das von ihm gekaufte und ihm ins Eigentum übergebene Schottermaterial nicht mehr bzw. nicht mehr zur Gänze in der Grube bzw. sonst in der Gewahrsame der Ausgleichsschuldnerin befinde, er eine bedingte Ausgleichsforderung im Betrag von 5 Mio. ATS anmelde. Bei einem noch teilweise Vorhandensein des Schottermaterials würde die Forderungsanmeldung in diesem Umfang vom Bw nach Anerkennung des diesbezüglichen Aussonderungsrechtes zurückgezogen werden.

Am **28. Juni 2000** teilte Dr in einem Schreiben an den Bw als Ausgleichsverwalterstellvertreter mit, dass der vom Bw gestellte Aussonderungsantrag bestritten werde. In diesem Schreiben führt Dr aus, dass auf Grund der zwischen dem Bw und der DWGmbH abgeschlossenen Vereinbarung der Bw 50.000 bzw. 60.000 Tonnen Schotter bestellt habe und auf Grund der Rechnung auch im Voraus bezahlt habe. Diese Vorauszahlung begründe jedoch keinen wie immer gearteten Aussonderungsanspruch am Schotter, sondern lediglich einen Verschaffungsanspruch, der sich gem. § 14 AO in eine Geldforderung umwandle, die eine Quotenforderung darstelle. Der Vollständigkeit halber wies Dr darauf hin, dass der Aussonderungsanspruch des Bw schon deshalb nicht bestehen könne, da die Ausgleichsschuldnerin selbst noch nicht Eigentümerin des Schotters sei, sondern erst Eigentümerin durch die Entnahme des Schotters aus der Grube werden könne. Eigentümer des Schotters bleibe nach wie vor der Grundeigentümer.

Mit **Schreiben vom 29. Juni 2000 an das Marktgemeindeamt St** (später zuständigkeitshalber an die Bezirkshauptmannschaft weiter geleitet) ersuchte die W, die

erteilten Genehmigungen für den Bodenaustausch auf die W zu übertragen und verpflichtet sich diese, sämtliche Bescheidauflagen einzuhalten. Als Begründung hierfür wurde angegeben, dass über das Vermögen der DWGmbH der Konkurs eröffnet worden sei und die W mit Genehmigung der ESG in die Verträge eingetreten sei.

Im **Schreiben vom 3. Juli 2000** teilte der Ausgleichsverwalter Mag dem Bw mit, dass nach Prüfung des Sachverhaltes bezüglich des geltend gemachten Aussonderungsanspruches der Aussonderungsanspruch mangels entsprechender gesetzlicher Voraussetzungen bestritten wird.

Am 4. Juli 2000 wurde ein Übereinkommen zur **Vertragsübernahme zwischen den Eigentümern der Grundstücke 1 und 2 sowie der DWGmbH und der W** geschlossen.

Vertreten wird die DWGmbH durch den Geschäftsführer DW und die W durch die Geschäftsführer DW und M. Weiters ist das Übereinkommen vom –diese Vereinbarung genehmigenden– Ausgleichsverwalter unterzeichnet. Mit diesem Übereinkommen soll nunmehr anstatt der im Ausgleichsverfahren befindlichen DWGmbH die W als neuer Vertragspartner in die Übereinkommen, welche zwischen den Grundeigentümern sowie der DWGmbH am 5. Juli 1999 über einen Schotterabbau geschlossen haben, eintreten. Die Vertragsparteien geben an, dass sie Kenntnis davon hätten, dass der Bw ein Aussonderungsrecht gestützt auf Eigentumserwerb durch Kaufvertrag zwischen seiner Person und der DWGmbH vom 15.2.2000 an Schottermaterial im Umfang von 60.000 m³ behauptete. Der Ausgleichsverwalter habe allerdings den Aussonderungsanspruch nicht anerkannt, da die DWGmbH selbst nicht Eigentümerin des Schottermaterials sei sondern nur über ein Abbaurecht verfüge. Die Grundeigentümer seien von dieser angeblichen Schotterübereignung von keiner Seite informiert worden und würden daher im Übrigen diese angebliche Übereignung bestreiten.

In einem „Sideletter“ zu diesem Übereinkommen wird vereinbart, dass die DWGmbH für die Überlassung der Abbaurechte an die W einen Betrag iHv ATS 100.000,- erhalten soll.

In Beantwortung (**Schreiben vom 4. August 2000**) eines Vorhaltes des Finanzamtes betreffend eines Nachsichtsverfahrens teilte DW mit, dass er sich von seinem Bruder (Bw.) 5 Mio. ATS für das Weiterarbeiten in der DW-Gruppe während des stillen Ausgleichs ausborgt und ihm als Sicherheit dafür 50.000 m³ Schotter in der Schottergrube der DWGmbH verkauft habe. Der Masseverwalter habe die Geltendmachung eines Aussonderungsrechtes nicht genehmigt, sodass sein Bruder (Bw im gegenständlichen Verfahren) nur die im Konkurs erzielbare Quote bezahlt bekomme. Für die Restforderung iHv. 4 Mio. ATS hätte DW seinem Bruder gegenüber eine private Haftung übernommen (Verweis auf Beilage 10).

Am 5. August 2000 räumen die Ehegatten F der BBauGmbH ein Abbaurecht am Grundstück 3 ein. Die Größe des Abbaufeldes wird mit 3,66 ha angegeben.

Im **Schreiben vom 19. September 2000** verweist der Masseverwalter Mag Herrn Rechtsanwalt Dr.W (Anmerkung Referent: offensichtlich der Rechtsanwalt des Bw) darauf, dass die vom Bw angemeldete Ausgleichsforderung iHv. 5 Mio. ATS grundsätzlich anerkannt worden sei, bestritten werde lediglich das behauptete Aussonderungsrecht.

In **Beantwortung dieses Schreibens** teilt Dr.W dem Masseverwalter mit, dass es zu einer Gegenleistung zu der tatsächlich geleisteten Zahlung iHv. 5 Mio. ATS gekommen sein müsse. Selbst wenn es zutreffend sollte, dass dem Bw mangels sachenrechtlicher Verfügungsmacht ein Aussonderungsanspruch nicht zustehe, könne es umgekehrt doch nicht zweifelhaft sein, dass ihm eine Abbauberechtigung übertragen worden sei. Da in der ursprünglichen Vereinbarung mit den Grundeigentümern vereinbart gewesen wäre, dass der Vertrag beiderseits auf eventuelle Rechtsnachfolger übergehe, könne auch die Verkehrsfähigkeit dieser Berechtigung nicht zweifelhaft sein. Dem Bw stehe also zumindest ein Abbaurecht zu, welches nicht einfach übergangen werden könne. Nach der für Dr.W zugänglichen Urkundslage könne nicht ausgeschlossen werden, dass es bezüglich des Schotters bzw. bezüglich der Abbaurechte zu einer Doppelveräußerung gekommen sei. Abschließend ersucht Dr.W den Masseverwalter, zu den Umständen des Zustandekommens der Vertragsübernahme vom 4.7.2000 (Anmerkung Referent: Übernahme der Rechte und Pflichten der DWGmbH durch die W) Stellung zu nehmen.

Der **Masseverwalter beantwortete dieses Schreiben am 4. Oktober 2000** damit, dass der Bw den Rechtsstandpunkt vertrete, dass er in Folge Bezahlung eines Betrages von 5 Mio. ATS (lt. Aussage des Herrn DW handle es sich dabei um ein Darlehen) und dementsprechenden Modus Quantitätseigentum am Schottermaterial in der Grube 1 und 2 erworben habe. Der in Folge dessen erhobene Aussonderungsanspruch in der Forderungsanmeldung im Ausgleichsverfahren der DWGmbH sei vom Masseverwalter bestritten worden, da die DWGmbH selbst nicht Eigentümer dieses Schottermaterials gewesen sei, sondern lediglich über ein Abbaurecht verfügt habe.

Am **18. Dezember 2000 richtete** Dr.W **ein Schreiben an die W** und wies darauf hin, dass in der Präambel zur Vertragsüberbindung vom 4. Juli 2000 die W zur Kenntnis genommen hätte, dass der Bw als Ausgleichsgläubiger ein Aussonderungsrecht gestützt auf Eigentumserwerb durch Kaufvertrag geltend gemacht habe. Dieses sei vom Ausgleichsverwalter mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass die DWGmbH selbst nicht Eigentümerin des Schottermaterials sei sondern nur über ein Abbaurecht verfüge. Diese Vereinbarung zwischen der DWGmbH und dem Bw könne nicht zweifelhaft sein, da für eine

derartige Vereinbarung weder eine vorherige Verständigung noch sonst eine Mitwirkung der Grundstückseigentümer vorausgesetzt sei. Vielmehr sei nach der ursprünglichen Vereinbarung mit den Grundstückseigentümern vom 5. Juli 1999 geregelt gewesen, dass der Vertrag beiderseits auf Rechtsnachfolger übergehe.

Mag dem Bw auch keine Aussonderungsrecht am Schotter selbst gegenüber der nunmehrigen Konkursmasse zustehen, sei doch davon auszugehen, dass der Vertragswille zum Übereinkommen vom 15. Februar 2000 eindeutig darauf gerichtet gewesen sei, dass der Bw für die Bezahlung eines Betrages von 5 Mio. ATS Zug um Zug jene Rechte erlange, die erforderlich seien, um den Schotter abbauen sowie in der Folge verwerten zu können. Andernfalls würde es schon an einer Gegenleistung überhaupt mangeln, zumal die DWGmbH Schotter als Gegenstand eigentlich weder verkaufen konnte noch wollte. Dass die Abbaurechte mit dem Ziel der Schotterverwertung Vertragsgegenstand gewesen seien, kann umso weniger zweifelhaft sein, als die Überweisungsbelege des Bw vom 10. und 13. März 2000 als Verwendungszweck jeweils ausdrücklich "Abbaurechte für Schotter" bzw. "Schotterabbaurechte" ausweisen würden.

Aus all dem ergebe sich, dass mit dem Übereinkommen zur Vertragsübernahme vom 4. Juli 2000 eigenmächtig über Rechte verfügt worden sei, die dem Bw. zustehen und die er nunmehr einfordern würde. Aus Sicht der vormaligen DWGmbH sei dieses Übereinkommen vom 4. Juli 2000 als unzulässige Doppelveräußerung zu qualifizieren. In diesem Sinne fordert Dr.W die W auf, dem Bw spätestens bis zum Ende dieses Jahres

1. Rechnung über die bisher erzielten Abbaugewinne zu legen,
2. den erzielten Erlös daraus zu Handen des Dr.W abzuführen,
3. sich ohne die Zustimmung des Bw weiterer Abbautätigkeiten zu enthalten und
4. ihm die Rechtsposition gemäß dem mit der DWGmbH am 15. Februar 2000 abgeschlossenen Übereinkommen wieder zu verschaffen, etwa dadurch, dass das Übereinkommen zur Vertragsübernahme vom 4. Juli 2000 rückgängig gemacht wird oder die Rechte daraus neuerlich dem Bw rücküberbunden werden.

In einem **Aktenvermerk vom 20. März 2001 hielt der Masseverwalter** den Inhalt eines Gespräches mit DW wie folgt fest:

Im Zuge des außergerichtlichen Ausgleichs seien finanzielle Geldmittel benötigt worden. DW habe daraufhin seinen Bruder (Anmerkung Referent: den Bw) gefragt, ob er ihn finanziell unterstützen könne. Der Bw habe gegenüber DW gesagt, er könne ihm den Betrag von 5 Mio. ATS "borgen"; er möchte hierfür jedoch eine Sicherheit haben. Dies deshalb, da

lediglich der Teilbetrag von 2,5 Mio. ATS bar verfügbar sei und der Bw den zweiten Teilbetrag von 2,5 Mio. ATS nur durch eine Kontoüberziehung aufgebracht werden könne.

In weiterer Folge habe die Allgemeine Sparkasse OÖ zunächst zugesagte ATS 7 Mio. letztlich doch nicht zur Verfügung gestellt. Daraufhin habe DW abermals mit dem Bw Kontakt aufgenommen und gesagt, dass er dringend und unbedingt finanzielle Mittel benötige. Der Bw habe darauf hingewiesen, dass er irgendeine Sicherheit brauche und dies eben der Schotter sein solle. Es sei deshalb eine Schotterverkaufsrechnung gemacht worden und wurde der Bw von seinem Bruder DW ersucht, das Geld am nächsten Tag zu überweisen. Am Abend habe dann Dr.R im Zuge eines Gesprächs darauf hingewiesen, dass der Verkauf von Schotter rechtlich "nicht eindeutig" sei und es deshalb besser wäre, wenn seitens der DWGmbH die Schotterabbaurechte verkauft würden. Deshalb wurden am nächsten Tag anlässlich der Überweisung der 5 Mio. ATS als Verwendungszweck auch die Schotterabbaurechte angeführt.

Nachdem der Vertrag dem Dr.R zur Prüfung übermittelt worden sei, habe dieser darauf hingewiesen, dass dieser Vertrag ungünstig formuliert wäre und sehr viele Unklarheiten bestünden. Er habe deshalb einen neuen Vertrag erarbeitet, der jedoch nie unterfertigt worden sei. Hierin wäre vorgesehen gewesen, dass es zu einer Transaktion der Schotterabbaurechte kommen hätte sollen. Dr.R habe darauf hingewiesen, dass eine solche Lösung vor allem auch im Hinblick auf eine drohende Insolvenz anfechtungsfest wäre.

Zwischenzeitig sei die gegenständliche Schottergrube, die von der DWGmbH mit Genehmigung des Ausgleichsverwalters an die W verkauft worden sei, von der GBau übernommen worden.

Laut DW gebe es eine Vereinbarung zwischen der GBau und der Allgemeinen Sparkasse OÖ., wonach für den Fall der Inanspruchnahme der GBau durch den Bw in Zusammenhang mit der Schottergrube 1 und 2 die Allgemeine Sparkasse OÖ. die GBau vollkommen schad- und klaglos halten werde.

Im **Schreiben vom 25. Mai 2001 an das Finanzamt führt** DW abermals aus, dass der Bw der DWGmbH für den Ausgleich 5 Mio ATS geborgt und als Sicherheit dafür Schottermaterial sowie eine persönliche Bürgschaft des DW verlangt hätte.

In einem **Schreiben vom 28. Juni 2001 teilt die GBau den Eigentümern der Grube 1** mit, dass die W von der GBau rückwirkend per 31.12.2000 übernommen worden sei. Kurzfristig sei ein Weiterbestand der WLS unter den neuen Eigentümern vorgesehen. Mittelfristig ist aber die Einbringung der W in die GBau vorgesehen.

DW teilte Herrn Dr.W im **Schreiben vom 18. November 2001** mit, dass sich die W nun bereit erklärt habe, einen Vergleich zuzustimmen und dem Bw für die Schotterabbaurechte "Schottergrube 1 und 2 " einen Betrag von 2,5 Mio. ATS zuzüglich Mehrwertsteuer zu bezahlen. Da der Bw sich viel im Ausland aufhalte, habe er seinen Bruder DW ersucht, an Herrn Rechtsanwalt Dr.W heranzutreten, damit der Vergleich rechtlich so formuliert werde, dass er das Privatgeld, welches er für den Kauf der Schotterabbaurechte verwendet habe, auch wieder steuerfrei zurückbekomme. Dabei müsse noch steuerrechtlich geprüft werden, inwieweit er die Mehrwertsteuer, die er von der WLS bezahlt bekomme, an das Finanzamt abgeführt werden müsse oder nicht. Der Bw habe seinerzeit 5 Mio. ATS für die Schotterabbaurechte inklusive Mehrwertsteuer von seinem Privatgeld bezahlt und müsste seiner Meinung nach auch bei dem Vergleich mit der W die Mehrwertsteuer wieder zurückbekommen. Zusätzlich bekomme er noch die Quote vom Masseverwalter, die aus heutiger Sicht ca. 800.000,00 ATS betragen werde.

Aus dem **Schreiben der GBau vom 15. März 2002** an die SGmbH geht hervor, dass die GBau an die SGmbH für 5.000 bis 6.000 m³ Wandschotter, ab Grube 1 und 2 geladen zu einem Preis von 5,10 € exklusive Mehrwertsteuer pro m³ fest verkauft.

Im **Schreiben vom 3. Juni 2002** an das Finanzamt schildert der steuerliche Vertreter des Bw zunächst, dass mit Übereinkommen vom 15. Februar 2000 die DWGmbH an den Bw ein Abbaurecht über Schottermaterial verkauft habe.

Der Bw habe aufgrund seiner Auslandstätigkeit keine Möglichkeit, das erworbene Schotterabbaurecht selbst zu nutzen, weshalb beabsichtigt sei, dieses an die GBau um ATS 3.125.000 plus USt zu verkaufen.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung wäre beabsichtigt für das Jahr 2000 eine Umsatzsteuerjahreserklärung zu erstellen und die Regelbesteuerung zu beantragen. Für das Jahr 2001 würde sich dann eine Leermeldung ergeben. Im Jahr 2002 würde für die Monate Mai bzw. Juni eine Umsatzsteuervoranmeldung sowie eine Jahreserklärung abgegeben werden. Der steuerliche Vertreter des Bw ersuchte weiters um eine Stellungnahme dazu.

In der **Vereinbarung vom 20. Juni 2002** zwischen der W, der BBauGmbH und dem Bw wird zunächst ausgeführt, dass die W mit Übereinkommen vom 4. Juli 2000 die ehemaligen Schotterabbaurechte der DWGmbH übernommen habe. Diese Abbaurechte seien aber bereits von der DWGmbH am 15. Februar 2000 vom Bw erworben worden. Dieser habe beim Masseverwalter auch einen Aussonderungsantrag für die erworbenen Rechte gestellt. Wie Herr Dr.W mit Schreiben vom 14.12.2000 der W mitgeteilt habe, sei das Übereinkommen vom 4. Juli 2000 zwischen der W und der DWGmbH rückgängig zu machen. Im Frühjahr 2001

seien die Gesellschaftsanteile der W an die GBau abgetreten worden. Die GBau sei nun daran interessiert, die Schotterabbaurechte im gesamten Bereich zu erwerben (auch die Abbaurechte der BBauGmbH) und es sei nach mehreren Verhandlungen folgender Vergleich geschlossen worden:

1. Die BBauGmbH tritt ihre Abbaurechte für die erste Hälfte der Parzelle 3 sowie auch für die zweite Hälfte, die noch nicht ausverhandelt ist, an die Firma GBau zu einem Betrag von 1 Mio. ATS ab. Dieser Betrag ist am 25. Juni 2002 zur Zahlung fällig, sofern alle Abbaugenehmigungen vorhanden sind.
2. Die W bezahlt für die Abbaurechte Schottergrube 1 und 2 an den Bw einen Vergleichsbetrag von 2 Mio. ATS zuzüglich Mehrwertsteuer sowie zusätzlich 750.000,00 ATS zuzüglich Mehrwertsteuer, wenn alle Abbaugenehmigungen für die zweite Hälfte der Parzelle 3 vorliegen und somit ein geschlossenes, großes Abbaufeld vorhanden ist. Der Bw erkennt somit die lt. Dr.W rechtlich nicht gedeckte Abtretung der DWGmbH an die W vom 4. Juli 2000 an und verzichtet auf weitere Forderungen gegenüber der W bzw. DWGmbH bzw. der Bank. Ausgenommen ist die vom Masseverwalter anerkannte Konkursquote. Die Bezahlung des Vergleichsbetrages von der W an den Bw in der Höhe von 2 Mio. ATS netto erfolgt am 25. Juni 2002. Die verbleibenden 750.000,00 ATS netto sind innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt der Abbaugenehmigung für die zweite Hälfte der Parzelle 3 zu entrichten.

Die Vereinbarung hat für die BBauGmbH Herr DW als Prokurist unterzeichnet. Dieser war auch in der Zeit vom xxbisyy wieder Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Als Gesellschafter der GesmbH scheinen im Firmenbuch Angehörige des DW auf.

Sowohl nach dem aufliegenden Auszug aus der Katastralmappe als auch nach den Größenangaben in den Übereinkommen ist die Grube 3 (3,66 ha) wesentlich größer als die Grube 1 (1,37 ha). Auffallend ist in diesem Zusammenhang der vereinbarte Preis iHv 1 Mio ATS für das Abbaurecht an der Grube 3

Im **Vertrag zwischen der W und dem Bw** (vertreten durch dessen bevollmächtigten Sohn) **vom 24. Juli 2002** (genehmigt durch den Bw am 27. Juli 2002) wird zunächst wiederholt, dass der Bw behaupte, von der DWGmbH Schottermaterial erworben zu haben und er im Ausgleichsverfahren die Aussonderung des Schottermaterials begehre, was jedoch vom Ausgleichsverwalter abgelehnt worden sei. Im später eröffneten Anschlusskonkurs sei auch kein Aussonderungsrecht anerkannt worden. Im Ausgleichsverfahren habe der Ausgleichsverwalter die Schotterabbaurechte an die W übertragen. Der Bw behaupte nunmehr Ansprüche gegen die W auf Grund des ihm vermeintlich zustehenden Aussonderungsrechtes

auf Grund des Vertrages vom 15. Februar 2000. Gegenstand dieser Vereinbarung sei die Klarstellung und Regelung aller strittigen Ansprüche zwischen den Vertragsteilen.

Unter Punkt 2. des Vertrages wird die Vergleichsregelung dargestellt: Die Vertragsteile kommen überein, dass die auf Grund des Übereinkommens vom 4. Juli 2000 übertragenen Schotterabbaurechte uneingeschränkt der W zustehen würden. Der Bw anerkennt, dass ihm aus dem zwischen ihm und der DWGmbH abgeschlossenen Kaufvertrag über den Erwerb von Schottermaterial keine wie auch immer gearteten Ansprüche gegen die W zustehen würden. Der Bw übertrage somit diese Schotterabbaurechte und die WLS nehme diese Rechtseinräumung ausdrücklich an.

In Punkt 3. des Vertrages wird hinsichtlich der Ausgleichszahlung festgehalten, dass zwecks Bereinigung aller Streitigkeiten zwischen den Vertragsteilen der Bw eine Ausgleichszahlung iHv. 199.850,00 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer erhalte. Der Betrag von 145.345,50 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer sei binnen fünf Tagen nach Unterfertigung der gegenständlichen Vereinbarung durch alle Vertragsteile zur Zahlung fällig. Der Restbetrag von 54.504,50 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer sei binnen 14 Tagen nach Zustimmung der Generalversammlung der W zur Zahlung fällig. Die Vertragsteile vereinbaren, dass die Schotterabbaurechte bis zur vollständigen Bezahlung im Eigentum des Bw verbleiben.

Unter Punkt 4. wird ausgeführt, dass der Bw dafür gewährleiste, dass ihm die uneingeschränkten Schotterabbaurechte hinsichtlich der in Punkt 2. des gegenständlichen Vertrages angeführten Grundstücke 1 und 2 zustehen würden, er über diese frei verfügen könne und diese nicht mit Rechten Dritter belastet, insbesondere weder gepfändet noch verpfändet seien sowie das keinerlei Verfahren, welcher Art auch immer, diesbezüglich anhängig seien oder erkennbar in absehbarer Zeit anhängig gemacht werden würden.

In der allgemeinen Bestimmungen des Punkt 5. des Vertrages wird festgehalten, dass mit der Erfüllung dieses Vergleichs sämtliche wie auch immer gearteten wechselseitigen Ansprüche einschließlich der Ansprüche aus dem Titel der geltend gemachten Aussonderung im Konkurs der DWGmbH verglichen und bereinigt seien. Somit könnten vom Bw keine Entgelte für bereits abgebauten und/oder in Zukunft abzubauenen Schotter begehrt werden. Von der Bereinigungswirkung nicht erfasst sei die im Konkursverfahren angemeldete Konkursforderung im Zusammenhang mit den behaupteten Erwerb des Schottermaterials auf Grund des Vertrages vom 15. Februar 2000.

Wie dem **Schreiben des Bw an die W vom 27. Jänner 2003** entnommen werden kann, wurde iRd Vergleichsvereinbarung wieder der Grubenplan mit der unrichtigen Darstellung des

Schotters des Bw übergeben und mit diesem Schreiben erst der richtige Plan (mit Grube westlich der Zufahrtsstraße) übermittelt. Diesem Schreiben liegt auch eine Berechnung der Kubatur bei, die sich von jener, die dem Übereinkommen zwischen dem Bw und der DWGmbH erheblich unterscheidet (andere Humusfläche, andere mittlere Fläche, Berechnung des Kiesanteils). Auffallend ist aber, dass unabhängig von der laut Plan betroffenen Grube und unabhängig von der Berechnung des Kiesanteils der „Schnitt“-Plan immer gleich ist.

In der **Haftungserklärung vom 24. Juli 2002** (genehmigt durch den Bw am 27. Juli 2002) erklärt der vom Bw bevollmächtigte Sohn des Bw, dass der Bw der W die aus dem Betrag von 239.820,00 € resultierende gesetzliche Umsatzsteuer iHv. 39.970,00 € rückvergüten werde, wenn in Folge Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft des Bw der W der Vorsteuerabzug von der Finanzbehörde versagt werden sollte.

In einer weiteren **Haftungserklärung vom 24. Juli 2002 erklärt** DW ausdrücklich und unwiderruflich, dass er dafür einstehe, dass er, für den Fall, dass die W und GBau für den Erwerb der Schotterabbaurechte für die Parzelle 3 im Fall eines Konkurses der BBauGmbH vom Masseverwalter aus dem Titel einer Anfechtung zur Zahlung von Geldbeträgen in Anspruch genommen werden sollte, den gesamten entstandenen Schaden ersetzen werde.

Am **1. August 2002 legte der Bw zwei Teilrechnungen** an die W . In der ersten Teilrechnung wird ausgeführt, dass über den Verkauf der von der DWGmbH erworbenen Schotterabbaurechte auf Grund der Vergleichsverhandlungen vom 24. Juli 2002 die Überweisung der ersten Teilrechnung zu erfolgen habe (Rechnungsbetrag 145.345,66 € plus 20 % Mehrwertsteuer, 29.069,13 € ergibt Summe brutto 174.414,79 €).

Nach der zweiten Teilrechnung über den Verkauf der erworbenen Schotterabbaurechte habe die Überweisung bis spätestens 14 Tage nach Erhalt der Abbaugenehmigung für die Ausbeutung der zweiten Hälfte der Parzelle 3 zu erfolgen. Der voraussichtliche Termin für den rechtskräftigen Abbaubescheid sei der 26. August 2002. Es wird dann fakturiert in der zweiten Teilrechnung 54.504,62 € plus 20 % Mehrwertsteuer, 10.900,92 € ergibt Summe brutto 65.405,54 €.

Mit **Schreiben vom 27. September 2002** wird das Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw an das Finanzamt vom 3. Juni 2002 beantwortet. Es wird dem Steuerberater mitgeteilt, dass auf Grund des gegebenen Sachverhaltes die Erfordernisse für einen Vorsteueranspruch insbesondere im Hinblick auf die Rechnung nicht gegeben seien und der Bw nicht berechtigt sei, die Vorsteuer geltend zu machen. Nach der Aktenlage sei das Aussonderungsrecht durch den Masseverwalter nicht anerkannt worden, sodass lediglich eine Forderung gegen die DWGmbH anerkannt worden sei. Da auch die DWGmbH lediglich durch

die Entnahme des Schotters Eigentümer dieses Schotters werden könne, wäre die Lieferung des Schotters an den Bw gar nicht durchgeführt worden.

Im **Schreiben vom 15. Oktober 2002** widerspricht der Steuerberater der Ansicht des Finanzamtes mit der Begründung, dass der Bw. zweifelsfrei Unternehmer sei. Es könne kein Zweifel bestehen bleiben, dass durch den Kauf von Frostschutzmaterial Unternehmereigenschaft begründet worden sei, da gemäß der Vereinbarung ein abzubauenendes Volumen von 70.000 m³ Material innerhalb von zwei Jahren zu entnehmen sei.

Betreffend der Anzweiflung des Vorliegens einer Lieferung iSd UStG durch das Finanzamt führt der Steuerberater aus, dass bei der Untersuchung des Vorliegens einer Lieferung iSd UStG die Finanzbehörde gem. § 114 ABGB nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks haften bleiben, sondern vielmehr die Absicht der Parteien erforschen solle. Der Parteiwille komme eindeutig zum Ausdruck in den Überweisungsbelegen vom 10. und 13. März 2000 wo jeweils angeführt wurde, dass als Verwendungszweck "Abbaurechte für Schotter" bzw. "Schotterabbaurechte" fakturiert wurden. Lt. dem Kommentar von Ruppe (§ 3 Tz 124) seien Abbauverträge darauf gerichtet, dem Abbauberechtigten die Gewinnung von Bodensubstanz auf fremden Grund und Boden zu gestatten. Zivilrechtlich liege kein reiner Bestandvertrag, sondern ein gemischter Vertrag vor, weil der Vertrag nicht auf bloße Nutzung, sondern auf die Verminderung der Substanz des überlassenen Gegenstandes gerichtet sei. Umsatzsteuerlich sei jedenfalls Leistungsaustausch, nicht Schadenersatz anzunehmen. Die Leistung sei als Lieferung anzusehen, wenn der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs darin bestehe, dem Berechtigten die Erlangung der Verfügungsmacht an der Substanz zu ermöglichen. Indiz dafür sei, dass sich das Entgelt nicht nach der Gebrauchszeit sondern nach dem Umfang des gewonnenen Materials bemesse. Aber auch dann, wenn kein Bruchzins, sondern ein fixes Nutzungsentgelt bezahlt werde, könne eine Lieferung vorliegen, wenn das Nutzungsentgelt im Hinblick auf die abbaubare Substanz kalkuliert sei" (weitere Ausführungen unter Tz 376 zu § 6, Kommentar Ruppe). Weiters führt der Steuerberater aus, dass es sich hinsichtlich des Übereinkommens vom 15. Februar 2000 eindeutig um einen Fall der "falsa demonstratio non nocet" handle. In den Überweisungsbelegen sei dann richtigerweise "Schotterabbaurechte" angeführt worden. Die Ablehnung des Anspruchs des Bw. im Ausgleichsverfahren auf Aussonderung seitens des Masseverwalters habe für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges keine Bedeutung. Der Tatbestand der Lieferung gem. § 12 wäre mit dem Abschluss des Übereinkommens erfüllt. Gerade der Abschluss eines Vergleichs zwischen W und dem Bw darüber, wer nun tatsächlich das Abbaurecht erworben hätte, lasse jedenfalls auf ein vom Bw erworbenes Recht schließen.

Aus **der Niederschrift gem. § 151 Abs. 3 über das Ergebnis der UVA-Prüfung bei der** W vom 20.1.2003 ergibt sich, dass dieser Gesellschaft der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Bw vom 1. August 2002 verwehrt wurde, da der fakturierende Bw mangels nachhaltiger wirtschaftlicher Handlungen kein Unternehmer sei.

Im **Schreiben vom 3. Februar 2003 an den steuerlichen Vertreter des Bw** stellt das Finanzamt seine Rechtsansicht dar. Es liege ein Darlehen vor, dass durch die Einräumung eines Schotterabbaurechtes sowie einer persönlichen Haftung des DW abgesichert worden sei. Die von § 2 UStG für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft geforderte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setze voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, würden von der Umsatzsteuer nicht erfasst. Hat also der Bw lediglich Schritte gesetzt, um die Bürgschaft in Anspruch nehmen zu können bzw. sein hingegebenes Geld wieder zu erlangen, sei darin keine nachhaltige wirtschaftliche Handlung zu erkennen. Es liege daher keine Unternehmereigenschaft vor. Somit sei kein Vorsteuerabzug möglich und es würde auch die Versteuerung beim Verkauf entfallen.

In der am 27. Februar 2003 beim Finanzamt eingelangten **Umsatzsteuererklärung 2000** werden keine Umsätze erklärt sondern lediglich unter der Kennzahl 060 ein Vorsteuerbetrag iHv. 832.500,00 ATS zum Abzug geltend gemacht. Diese 832.500,00 ATS entsprechen der in der Rechnung der DWGmbH vom 10. März 2000 angeführten 900.000,00 ATS (das sind 20 % von 4,5 Mio. ATS), allerdings nicht als 20 % Mehrwertsteuer gekennzeichnet) minus dem Preisnachlass von 7,5 %. Mit gleichem Datum wurde der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer erklärt.

B.) Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid vom 24. März 2003 hat das Finanzamt die Umsatzsteuer 2000 mit 0 festgesetzt. Es wurden mangels Unternehmereigenschaft des Bw somit weder Umsätze versteuert noch Vorsteuern anerkannt.

Gegen diesen Bescheid wurde **am 15. April 2003 Berufung** eingebracht. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Rz 193 f sei zur Begründung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden. Es genüge vielmehr ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die ausgeübte Tätigkeit müsse ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies müsse nach außen in Erscheinung treten. Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit seien Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung

bestimmt sein könnten oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stünden. Solche Vorbereitungshandlungen könnten nach Rz 197 z.B. der Erwerb eines Grundstückes sein. Demnach könne die Unternehmereigenschaft auch durch Tätigkeiten begründet werden, die letztlich zu keiner Einkommenserzielung führen. Durch die Vorbereitungshandlungen würde die Unternehmereigenschaft endgültig erlangt, d.h. das Vorsteuerabzugsrecht könne später nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn es liege ein Fall von Betrug oder Missbrauch vor. Nach dem Sachverhalt liege ein Erwerb eines Schotterabbaurechtes durch den Bw vor. Der Bw sei mit seinem Kaufvertrag nicht Eigentümer dieses Grundstückes, sondern Rechtsbesitzer iSd der getroffenen Kaufvereinbarung am Schotter geworden. Der Sachbesitz sollte im Zeitpunkt des Abbaus hinzukommen. Ob nun jemand der ein Abbaurecht besitzt, tatsächlich persönlich am Ort erscheinen oder Abbauhandlungen tätigen müsse, oder ob er z.B. andere Unternehmer mit der Vornahme des Abbaus beauftragen könne, werde dahingestellt bleiben können.

Nach Ansicht des Steuerberaters sei eine private Nutzung des Grundstückes auch ausgeschlossen, weil hier nach der Widmung der zuständigen Gemeinde "Grünland" vorliege, sodass dort keine privaten Bauten errichtet werden dürften. Da auf diesem Grundstück nur Schotterabbau möglich sei, qualifiziere sich das Recht des Schotterabbaus aus steuerlicher Sicht als ein nur unternehmerisch zu nutzendes Wirtschaftsgut. Niemand würde um Millionenbeträge 70.000 m³ Schotter für private Zwecke kaufen. Somit sei nachgewiesen, dass der Erwerb dieses Rechts ausschließlich zu einer späteren Verwertung des erworbenen Schotters an Dritte erfolgt sei. Auch der Umstand, dass der Bw nicht sofort mit dem Schotterabbau begonnen habe, spreche nicht gegen die unternehmerische Nutzung des Schotterabbaurechtes, da dieser Nichtbeginn des Schotterabbaus durch die zwischenzeitig erfolgte Insolvenz der DW-Gruppe zu begründen sei. Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit (siehe dazu auch Rz 188 Umsatzsteuerrichtlinien) sei darin zu sehen, dass diese auch vorliege, "wenn durch einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Einnahmenerzielung geschaffen wird". Auch nach Ruppe (UStG-Kommentar Rz 134 f zu § 2) seien Vorbereitungshandlungen ausreichend. Würden die ernsthaften Vorbereitungshandlungen nicht in Leistungen münden, sondern werde die Tätigkeit abgebrochen bevor Leistungen erbracht und Einnahmen erzielt würden (erfolglose Vorbereitungshandlungen), ändere dies nichts am Recht auf Vorsteuerabzug. Entscheidend sei, dass die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen erworben wäre. Aus dem Sachverhalt ergebe sich, dass der Bw die beabsichtigte Tätigkeit keinesfalls abgebrochen habe sondern auf Grund der insolvenzrechtlichen Entwicklung (Bestreitung seines Aussonderungsrechtes) gar nicht in der Lage gewesen wäre, irgendwelche Abbautätigkeiten vorzunehmen, ohne sich

kridastrafrechtlichen Vorwürfen auszusetzen. Insofern habe nicht er die Tätigkeit abgebrochen, sondern es habe bis zur rechtlichen Klärung ein Zwangsstillstand eintreten müssen. Es müsste somit nach Ansicht des Steuerberaters festgestellt werden, dass der Bw nach außen erkennbare Vorbereitungshandlungen gesetzt habe und ihm somit der Vorsteuerabzug für das Jahr 2000 zustehe.

Nach einem **Aktenvermerk des Finanzamtes vom 30. Juli 2003** hat der Masseverwalter Mag. Lindner mitgeteilt, dass der Bw aus der Masse einen Betrag iHv. 58.368,00 € (= Quote = 15,99746 % = 803.161,00 ATS) auf Grund der im Konkursverfahren anerkannten Forderung erhalten werde.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der beim Bw zwischen 20. August 2003 und 2. September 2003 durchgeführten Betriebsprüfung vom 2. September 2003 wurde lediglich festgehalten, dass die Feststellungen der BP durchbesprochen wurden, der Sachverhalt nochmals erörtert wurde und ein Schreiben der HGmbH vom 1. September 2003 betreffend Schotterabbaurechte – schriftliche Wiedergabe einer mündlichen Besprechungsnotiz – vorgelegt worden sei.

Es handelt sich dabei um jenes Schreiben der HGmbH, in dem diese dem Bw bestätigt, dass sie am 14. Februar 2000 die Zusage gegeben habe, die Schotterabbaurechte für 60.000 m³ Kies zu übernehmen.

Dem **Bericht gem. § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen** beim Bw. vom 2. September 2003 ist zu entnehmen, dass die Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und die Einkommensteuer 2000 bis 2002 Gegenstand der Prüfung waren. Dazu ist zunächst anzumerken, dass für die Jahre 2000 und 2001 keine Einkommensteuererklärungen und für 2002 eine Leermeldung eingereicht wurden. Der Bericht enthält keine Ausführungen oder Feststellungen betreffend Einkommensteuer. Aus den Feststellungen zur Umsatzsteuer kann geschlossen werden, dass sich aus Sicht des Finanzamtes keine Einkommensteuerpflicht ergab.

Nach dem Bericht der Betriebsprüfung stehe für das Jahr 2000 kein Vorsteuerabzug zu und im Jahr 2002 würde die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung geschuldet (in Summe 39.970,05 €).

Hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes wird ausgeführt, dass die DWGmbH und der Bw am 15. Februar 2000 ein Übereinkommen über den Verkauf von Frostschutzmaterial aus der Schotterentnahme der DWGmbH aus der gegenständlichen Grube abgeschlossen hätten. Im Folgenden wird im Bericht der Inhalt dieses Übereinkommens wiedergegeben.

In weiterer Folge wird unter Punkt 2. und 3. die Rechnung über den Kauf sowie die dafür ausgestellten Zahlungsbelege jeweils vom 10. März 2000 bzw. vom 13. März 2000 wiedergegeben und unter 4. wird die Anfrage des steuerlichen Vertreters des Bw vom 3. Juni 2002 an das Finanzamt dargestellt.

Unter Punkt 5. werden die vom Bw ausgestellten Rechnungen an die W über den Verkauf des Schotters an diese angeführt.

Unter Punkt 6. werden die Erklärungen des Bw hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 bis 2002 dargestellt. Am 27. Februar 2003 sei die Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) und die Umsatzsteuererklärungen für 2000 und 2001 und am 13. Mai 2003 die Umsatzsteuererklärung für 2002 eingereicht worden. Für das Jahr 2000 sei die Vorsteuer aus dem Schotterkauf iHv. insgesamt 832.500,00 ATS beantragt worden. Für das Jahr 2001 sei eine Leermeldung abgegeben und für das Jahr 2002 sei der Umsatz betreffend Schotterabbau iHv. 199.850,28 € erklärt worden..

In Tz 10 des Berichts wird nach einer chronologischen Darstellung des Sachverhaltes im Rahmen der rechtlichen Würdigung ausgeführt:

Der Unternehmer kann gem. § 12 UStG Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesen sind. Die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer muss auf Lieferungen oder sonstige Leistungen entfallen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Ein Vorsteuerabzug steht nur Unternehmern zu. Die Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 2 UStG 1994. Gem. § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Der Bw hatte seinem Bruder DW für die Abwicklung des stillen Ausgleichs der DW-Gruppe 5 Mio. ATS geborgt. Als Sicherheit wollte der Bw Schottermaterial aus der gegenständlichen Grube sowie die persönliche Bürgschaft des DW. Daher wurde das Übereinkommen über den Verkauf von Frostschutzmaterial am 15. Februar 2000 abgeschlossen. Anschließend wurden vom Bw 5 Mio. ATS überwiesen. DW erklärte im Schreiben vom 4. August 2000 und in einem weiteren Schreiben vom 25. Mai 2001, dass es sich bei den 5 Mio. ATS um ein Darlehen handelt. Dieser Aussage ist durch die zeitliche Nähe mehr Gewicht beizumessen gegenüber dem später vorgebrachten Verkauf des Schotters bzw. des Abbaurechtes. Für ein Darlehen spricht auch, dass vom Bw 5 Mio. ATS überwiesen wurden, obwohl in der Rechnung vom 10. März 2000 für die Akontierung des Schotterverkaufes nur

4.995.000,00 ATS ausgewiesen sind. Weiters wurden die Abbaurechte an der Grube bereits am 4. Juli 2000 von der WLS übernommen. In der Anfrage des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vom 3. Juni 2002 – also zwei Jahre später – wurde angeführt, dass der Bw auf Grund seiner Auslandstätigkeit keine Möglichkeit hatte dieses Schotterabbaurecht bisher selbst zu nutzen. Der Bw hat im Zuge des Ausgleichsverfahrens mit Antrag vom 26. Juni 2000 die Geltendmachung eines Aussonderungsrechtes begehrt. Als Begründung wurde angeführt: "Ich habe von der Ausgleichsschuldnerin mit Kaufvertrag vom 15. Februar 2000 Schottermaterial im Umfang von 60.000 m³ aus der Grube 1, an der der Ausgleichsschuldnerin ein Schotterabbaurecht zusteht und welches bei der ESG-Baustelle nicht benötigt wird, zum Preis von 5 Mio. ATS gekauft". Der Ausgleichsverwalter hat das Aussonderungsrecht bestritten und dies dem Bw am 28. Juni 2000 mitgeteilt. Als Begründung wird angeführt, dass ein Aussonderungsanspruch deshalb nicht bestehen kann, da die Ausgleichsschuldnerin selbst noch nicht Eigentümerin des Schotters ist sondern erst durch die Entnahme des Schotters aus der Grube Eigentümerin wird. Eigentümer des Schotters ist und bleibt nach wie vor der Grundeigentümer.

DW hat dem Finanzamt am 4. August 2000 bekannt gegeben, dass der Masseverwalter die Geltendmachung des Aussonderungsrechtes nicht genehmigt hat, sodass sein Bruder Helmut Wolf nur die im Konkurs erzielbare Quote bezahlt bekommt. Für die Restforderung iHv. 4 Mio. ATS habe er seinen Bruder gegenüber eine private Haftung übernommen.

Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 UStG setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst. Von DW wurde eine Bürgschaft für das Darlehen von Helmut Wolf eingegangen. Der Bw hat Schritte gesetzt um die Bürgschaft in Anspruch zu nehmen, hat aber keine nachhaltigen wirtschaftliche Handlungen gesetzt.

In der Anfrage des steuerlichen Vertreters vom 3. Juni 2002 wird von einem Schotterabbaurecht des Bw gesprochen. Nach der Anfrage hat die DWGmbH mit Übereinkommen vom 15. Februar 2000 ein Abbaurecht über Schottermaterial an den Bw verkauft. Auf dem ersten Überweisungsbeleg wurde "Akonto für Übertragung der Schotterabbaurechte" und auf dem zweiten Überweisungsbeleg "Abbaurechte für Schotter Akontozahlung" als Verwendungszweck vermerkt.

Nach Darstellung des steuerlichen Vertreters handelt es sich um ein Abbaurecht auf dem Grundstück 1. Es wurden keine Vereinbarungen über den Abbaustand zum Zeitpunkt der

Vereinbarung getroffen. Weiters wurde nicht um den Übergang der behördlichen Genehmigung zu Gunsten Herrn Helmut Wolf angesucht. Der Grundstückseigentümer wurde über den Verkauf des Abbaurechtes nicht verständigt. Die Rekultivierungsmaßnahmen und behördlichen Auflagen wären beim Veräußerer verblieben. Der Veräußerer hätte auch weiterhin das Risiko von belastenden Vereinbarungen mit dem Grundstücksbesitzer und den Auflagen für die Erdaushubdeponie tragen müssen. Diese fehlenden Vereinbarungen sprechen gegen einen Ankauf des Abbaurechtes. Vielmehr wird dadurch der Verkauf des Schotters dokumentiert.

Dem Bw wurde auf Grund des Übereinkommens nur die Möglichkeit eingeräumt, den Schotter selbst zu verladen. Wenn die DWGmbH den Schotter verladen hätte sollen, so ist dafür ein Ladepreis festgelegt worden. In beiden Fällen hätte eine Terminvereinbarung getroffen werden müssen. Dem Antrag auf Geltendmachung eines Aussonderungsrechtes wurde als Beweismittel auch ein Geländeabsteckplan beigelegt, in dem der Bereich, in dem sich das Schottermaterial, dass sich im Eigentum des Bw befindet, eingezeichnet ist. Aus diesem Plan ist ersichtlich, dass sich das Schottermaterial Anteil BW in zwei verschiedenen Grundstücken befindet. Dies deutet eindeutig auf den Verkauf von Schotter hin und nicht auf einen Kauf des Abbaurechtes. Der Bw hat keine nachhaltigen Handlungen gesetzt, die den völligen Abbau von Schotter auf dem Grundstück verhindert hätten. Es konnte weder eine Nachhaltigkeit noch eine Wiederholungsabsicht festgestellt werden. Eine Unternehmereigenschaft wird durch einen einmaligen An- und Verkauf nicht begründet. Auch durch die Vorlage eines Schreibens der HGmbH vom 1. September 2003, mit dem bestätigt wird, dass dem Bw am 14. Februar 2000 die mündliche Zusage für den Kauf der "Schotterabbaurechte" für 60.000 m³ Kies zugesagt wurde, untermauert nicht die Unternehmereigenschaft.

Gem. § 3 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über einen Gegenstand kann vom Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden. Damit eine Lieferung zu Stande kommt, muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Damit eine Verfügungsmacht verschafft werden kann, muss der Unternehmer diese selbst besitzen. Wer keine Verfügungsmacht hat, kann keine Lieferung tätigen.

Die DWGmbH hat selbst noch keine Verfügungsmacht über den Schotter besessen. Da sie nur ein Schotterabbaurecht besaß, erlangte sie das Eigentum an dem Schotter durch

die Entnahme aus der Grube und somit die Verfügungsmacht. Sie konnte somit keine Lieferung durchführen. Demzufolge besaß auch der Bw keine Verfügungsmacht über den Schotter. Es erfolgte keine Lieferung von Schotter an die W.

Seit 5. Juli 1999 besaß die DWGmbH auf Grund eines Übereinkommens mit den Grundeigentümern das Abbaurecht auf dem Grundstück 1. Die W hat um Übertragung der an die ARGE erteilte behördliche Genehmigung für den Bodenaustausch (Schotterentnahme) angesucht und die Verpflichtung abgegeben, sämtliche Bescheidaufgaben genauestens einzuhalten. Mit Übereinkommen zur Vertragsübernahme vom 4. Juli 2000 wurden auch die Abbaurechte übernommen. Diesem Übereinkommen haben die Grundeigentümer, die DWGmbH sowie der Ausgleichsverwalter zugestimmt. Der Bw war nie im Besitz der Abbaurechte. Da der Bw keine Verfügungsmacht hatte, konnte er keine Lieferung oder eine sonstige Leistung tätigen.

Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es an der Lieferung oder sonstigen Leistung, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller der Rechnung die Steuer gem. § 11 Abs. 14 UStG schuldet oder bezahlt hat. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Der Bw hat Rechnungen mit gesonderten Steuerausweis an die W gelegt, obwohl keine Lieferung oder sonstige Leistung erfolgte. Die Umsatzsteuer wird auf Grund der Rechnungen geschuldet.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2003** wurde unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die Umsatzsteuer 2000 mit 0 festgesetzt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 erging auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung mit selbem Datum ein Erstbescheid, in dem die steuerbaren Umsätze und demgemäß auch die Umsatzsteuer mit 0 festgesetzt wurden, allerdings eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungen iHv. 39.970,05 € festgehalten wurde.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten **Berufung vom 3. Oktober 2003** beantragt der Bw die Festsetzung der Umsatzsteuer nach den eingereichten Erklärungen und hinsichtlich beider Bescheide die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit.

Die Berufung wird damit begründet, dass das Finanzamt von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen sei und diesen auch unrichtig rechtlich gewürdigt habe. Gem. § 12 Abs. 1 Z 1

2. Satz UStG 1994 sei ein gesondert ausgewiesener Steuerbetrag, der auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliege und die Zahlung geleistet worden sei. Genau dies sei hier der Fall gewesen, da der Abgabepflichtige eine Rechnung mit gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer gehabt und er die Zahlung geleistet hätte, bevor die Umsätze ausgeführt worden seien. Hinsichtlich der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unternehmereigenschaft des Bw verwies der steuerliche Vertreter auf die Schreiben an das Finanzamt vom 15. Oktober 2002 sowie auf die Berufung vom 15. April 2003. Nach Ansicht des Bw liege eben eine Anzahlungsbesteuerung iSd Gesetzes vor und somit sei es völlig belanglos, dass angeblich noch keine Lieferung vorgelegen habe.

Zur weiteren Begründung schildert der steuerliche Vertreter in der Folge den Sachverhalt aus seiner Sicht:

Zur Jahreswende 1999/2000 steckt die DW-Gruppe in finanziellen Schwierigkeiten. Eine Unternehmenssanierungsfirma wird eingeschaltet. Diese versucht einen außergerichtlichen Ausgleich. Die Gläubigerbanken verlangen einen finanziellen Beitrag der Firmengruppe, u.a. durch Verkauf von zur Firmenfortführung nicht unbedingt notwendigem Vermögen. Auch seitens der Eigentümerfamilie DW soll Kapital in die Unternehmen einfließen. Finanzielle Hilfe wird deshalb auch im Verwandtschaftskreis gesucht, u.a. beim Bw. Dieser erklärt sich grundsätzlich bereit, es werden mehrere Varianten untersucht, u.a. wird geprüft, ob eine reine Darlehensgewährung von Helmut Wolf an die Firmengruppe – insbesondere im Hinblick auf eine doch latent drohende Konkursgefahr – nicht zu einem Kapitalverlust seinerseits führen könnte. Darlehensgewährungen aus dem engsten Familienkreis in der Krise könnten grundsätzlich bei einer späteren Konkursöffnung nachrangig nach anderen Konkursgläubigern befriedigt werden. Der Bw hat im Hinblick darauf keine 5 Mio. ATS zu verschenken. Weil er keine – anfechtungsfesten – Sicherheiten für ein Darlehen bekommen kann, wird diese Variante wieder verworfen. Als nächstes wird geprüft, ob er – ohne langwierige Verhandlungen – von der Firma nicht unbedingt notwendiges Betriebsvermögen kaufen kann, wo doch die Gläubigerbanken ohnedies einen Abverkauf zwecks Liquiditätszuführung fordern. Im Hinblick auf einen adäquaten Wertaustausch für den Bw wird man sich einig, ihm die in Frage stehenden Schotterabbaurechte zu verkaufen.

Am 14. Februar 2000 erhält der Bw von der HGmbH die mündliche Zusage, dass diese ihm Schotterabbaurechte für 60.000 m³ Kies zum Preis von 75,00 ATS pro m³ abkaufen werde. Über diese Vereinbarung wird später am 1. September 2003 die HGmbH eine schriftliche Bestätigung vorlegen. Mit dieser Rückendeckung versehen schließt der Bw am 15. Februar 2000 ein Übereinkommen über den Kauf von Frostschutzmaterial. Verwiesen

wird besonders auf jene Stelle, derzufolge für den Fall, dass eine Abbaukubatur von 60.000 m³ akontiert wird, ein Preisnachlass von 7,5 % für diese Vorauszahlung gegeben werde. (Anmerkung: Diese 60.000 m³ entsprechen jener Menge, deren Verkauf der Bw bereits vorher mit der HGmbH mündlich vereinbart hatte).

Das Finanzamt möge nicht am buchstäblichen Ausdruck in den Übereinkommen und den Rechnungen haften bleiben, sondern iSd § 21 Abs. 1 BAO den wahren wirtschaftlichen Gehalt erforschen. Selbst wenn im Übereinkommen angeführt ist: "..... kauft hiermitfrostsicheren Rohkies", bedeutet dies noch nicht, dass wirklich der körperlich bereits von Grund und Boden losgelöste, eine Handelsware darstellende, somit also auf dem gegenständlichen Grundstück nur mehr zur Abholung gelagerte, Gegenstand Rohkies Kaufinhalt geworden ist. Diesen abgetragenen Schotterberg gab es tatsächlich nicht. Jedoch gab es Messungen über eine vermutete mittlere Abbautiefe von 7 Meter. Der Schotter war noch mit Grund und Boden verbunden, er verbarg sich unter der Erdoberfläche. Zu seiner Loslösung und Verwendung als Handelsware musste er zuerst ausgebaggert werden. Der Bw erwarb mit diesem Übereinkommen geradezu die Möglichkeit (das Recht) diese Ausbaggerungen vornehmen zu können. Wie viel und in welchem Zeitraum er ausbaggern sollte, blieb noch offen, einzig der Rahmenzeitraum von zwei Jahren wurde festgelegt. Dies ergibt sich, wenn das Übereinkommen weiter gelesen wird, wo es heißt: "Das Abbaufeld umfasst eine Fläche von rund 13.700 m², die mittlere Abbautiefe beträgt 7 Meter", weiters: "Der Materialabbau ist innerhalb von zwei Jahren durchzuführen". Somit ist ersichtlich, dass es tatsächlich noch keinen körperlich von der Liegenschaft getrennten Schotter (Frostschutzmaterial), sondern nur das Recht zu kaufen gegeben hat, somit eindeutig ein Abbaurecht erworben wurde.

In der Folge verweist der Steuerberater auf den Umsatzsteuerkommentar von Ruppe und dessen Ausführungen zu den Abbauverträgen, wonach umsatzsteuerlich jedenfalls bei Vorliegen eines Abbaurechtes ein Leistungsaustausch und nicht Schadenersatz anzunehmen sei und die Leistung als Lieferung anzusehen sei, wenn der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs darin bestehe, dem Berechtigten die Erlangung der Verfügungsmacht an der Substanz zu ermöglichen. Indiz dafür sei, dass sich das Entgelt nicht nach der Gebrauchszeit sondern nach dem Umfang des gewonnenen Materials bemisst.

In der Folge wurden dann auf Grund der Rechnung der DWGmbH vom 10. März 2000 am selben Tag sowie am 13. März 2000 jeweils 2,5 Mio. ATS mit Anführung des Verwendungszweckes, nämlich "Schotterabbaurechte", überwiesen.

Das Finanzamt bestreitet den Verkauf von körperlichen Schotter und auch eines Abbaurechtes, vertritt vielmehr die Meinung, dass ein Darlehen gewährt worden wäre. Bei dieser Beurteilung stützt sich das Finanzamt auf Aussagen des DW. Diese Aussagen sind allerdings in dem Lichte zu sehen, dass DW zum damaligen Zeitraum unter enormen psychischen Belastungen stand. Der Steuerberater widerspricht auch der Ansicht des Finanzamtes, dass auch die Überweisung von 5 Mio. ATS (Rechnungsbetrag nur 4.995.000,00 ATS) für die Annahme eines Darlehens spreche. Dagegen führt der Steuerberater aus, dass ja Rechnungsinhalt lediglich eine Akontierung war und lt. Übereinkommen die ursprünglich vereinbarte Kaufsumme auf einen höheren Betrag lautete und somit nicht von einer Überzahlung gesprochen werden könne, sondern schlicht und einfach von einer gerundeten Summe.

Weiters führt der Steuerberater aus, dass am 24. Mai 2000 das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der DWGmbH eröffnet worden sei und der Rechtsanwalt Mag zum Ausgleichsverwalter bestellt worden sei. Am 26. Juni 2000 hat der Bw im Ausgleichsverfahren ein Aussonderungsrecht im Ausmaß des erworbenen Schotters angemeldet.

In weiterer Folge führt der Steuerberater unter Verweis auf § 295 ABGB selbst aus, dass ein Eigentumserwerb an Schotter erst möglich ist, wenn dieser abgebaut ist.

Aus dem Übereinkommen zur Vertragsübernahme vom 4. Juli 2000, geschlossen zwischen dem Ausgleichsverwalter und der W, ergibt sich, dass der Ausgleichsverwalter den Aussonderungsanspruch des Bw nicht anerkannt hat, da die DWGmbH selbst nicht Eigentümerin des Schottermaterials war sondern nur über ein Abbaurecht verfügte.

Dann verweist der Steuerberater auf ein Schreiben der Rechtsanwälte Z/W/P vom 18. Dezember 2000. In diesem Schreiben an die W wird die bisherige Causa in einem fundierten rechtlichen Licht dargestellt und die Herausgabe der bisher erzielten Vorteile an den Bw verlangt. Auf Grund dieses Schreibens kam es am 24. Juli 2002 zum Abschluss eines Vertrages zwischen der W und dem Bw. In diesem Vergleich wird vereinbart, dass der Bw seine Schotterabbaurechte an die W überträgt und die diese wiederum diese Rechtseinräumung ausdrücklich annimmt. Weiters wird vereinbart, dass die Schotterabbaurechte bis zur vollständigen Bezahlung im Eigentum des Bw verbleiben. Darüber hinaus leistet der Bw Gewähr, dass ihm die uneingeschränkten Schotterabbaurechte zustehen und er über diese frei verfügen kann.

Für die Umsatzsteuer 2002 beantragt der Steuerberater in seiner Berufung die Veranlagung der Umsatzsteuer gem. der Abgabenerklärung für das Jahr 2002.

Auf Grund des vorhin genannten Vergleiches stellte der Bw im August 2002 zwei Teilrechnungen über die erzielte Vergleichssumme im Gesamtausmaß von netto 199.850,29 zuzüglich 20 % USt (39.970,05 €), welche auch im Jahr 2002 von der W bezahlt wurden. Das Finanzamt ist der Meinung, der Bw schuldet diese genannte Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG auf Grund der Rechnungslegung. Diese Ansicht ist nach Ansicht des Bw unrichtig, da diese Steuer auf Grund des vollzogenen Leistungsaustausches geschuldet werde.

In der **Stellungnahme zur Berufung vom 10. Oktober 2003** führt die Betriebsprüfungsabteilung aus, dass ein Vorsteuerabzug aus einer Anzahlungsrechnung nur zulässig sei, wenn die Zahlung für die Ausführung eines künftigen Umsatzes erfolge. Eine Anzahlung werde nur in Erwartung einer Lieferung oder Leistung geleistet. Der Umsatz müsse tatsächlich ausgeführt werden. In Anbetracht der dem Bw zum Zeitpunkt der Zahlung bereits bekannten wirtschaftlichen und finanziellen Schwierigkeiten der DWGmbH sei der an ihn auszuführende Umsatz zweifelhaft gewesen. Der Bw habe für die Finanzierung des Ausgleiches als Sicherheit nicht nur Schottermaterial sondern auch die persönliche Bürgschaft von DW verlangt. Ferner wird darauf hingewiesen, dass es fragwürdig sei, warum die DWGmbH das Frostschutzmaterial nicht direkt an die HGmbH, die sich ja zu einem Kauf bereit erklärt hat, verkauft hat. Überdies stelle sich die Frage, warum der Bw hier überhaupt eingeschaltet worden sei, die mündliche Zusage dann nicht in Anspruch genommen und das Frostschutzmaterial zeitgerecht mit Gewinn veräußert habe? Festgehalten wurde nochmals, dass durch den einmaligen An- und Verkauf von Frostschutzmaterial keine Unternehmereigenschaft begründet werde. Es sei eben völlig unverständlich, warum der Bw trotz Kenntnisse der Liquiditätsprobleme der DWGmbH nicht den sofortigen Weiterverkauf an die HGmbH mit einem Gewinn von 405.000,00 ATS getätigt habe. Er hätte einen hohen Gewinn erzielt und gleichzeitig sein investiertes Geld ohne Risiko zurückerhalten.

In der **Gegenäußerung vom 10. November 2003** zur Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung weist der Steuerberater nochmals darauf hin, dass unter mehreren Möglichkeiten, wie der DWGmbH liquide Mittel zugeführt werden könnten, jene gewählt worden sei, bei der nicht unbedingt notwendiges Betriebsvermögen verkauft wird.

Es gäbe keine gesetzliche Verpflichtung der DWGmbH, an die HGmbH verkaufen zu müssen. Insofern sei es auch völlig irrelevant, zu welchem Zweck der nunmehrige Bw zwischengeschaltet worden sei.

Nach den weiteren Ausführung des Steuerberaters handle es sich auf keinen Falls um eine Zwischenschaltung des Bw. Vielmehr hätte sich dieser bereits im Vorhinein einen Käufer für den erworbenen Schotter gesucht, um sein Risiko zu minimieren. Warum schließlich der Bw die mündliche Zusage nicht in Anspruch genommen und das Frostschutzmaterial zeitgerecht

mit Gewinn weiterveräußert hat, könne damit erklärt werden, als auf Grund der zwischenzeitig eingetretenen Insolvenz der Masseverwalter der DW-Gruppe dem Bw dieses Recht streitig gemacht habe.

Der Behauptung des Finanzamtes, dass durch den einmaligen An- und Verkauf von Frostschutzmaterial keine Unternehmereigenschaft begründet werde, hält der Steuerberater entgegen, dass inzwischen mit Hinweisen auf Literatur und Judikatur eindeutig dargelegt worden sei, dass sehr wohl Unternehmereigenschaft bestanden habe.

§ 12 UStG 1994 sei insofern anzuwenden, als im Zeitpunkt des Kaufes des Abbaurechtes Unternehmereigenschaft gegeben war und dieses Abbaurecht letztlich wieder entgeltlich veräußert worden sei. Auf Grund der erwiesenen Unternehmereigenschaft sei die Tatbestandsvoraussetzung der Erbringung einer Lieferung oder sonstigen Leistung auch durch den erfolgten Wiederverkauf erfüllt.

Ertragsteuerlich ist festzuhalten, dass der Bw in den Jahren 2000 bis 2003 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte.

C.) Verfahren vor dem UFS

Nach Vorlage der Berufungen an den UFS sprach am **18. Mai 2005** der Prüfer beim Referenten des UFS persönlich vor. Über den Inhalt dieses Gespräches wurde ein Aktenvermerk abgefasst und die vom Prüfer vorgelegten Unterlagen zum Akt genommen. Der Aktenvermerk wurde beiden Parteien übermittelt. Die vorgelegten Unterlagen wurden bereits oben in die chronologische Darstellung der Geschehnisse aufgenommen. Ergänzend brachte der Prüfer vor, dass seiner Ansicht nach, 75,- ATS/m³ der handelsübliche Preis für freigelegten Schotter sei. Für das Abbaurecht wären dagegen durchaus 25,- ATS/m³ üblich, da der Abbauberechtigte noch sämtliche Kosten für Genehmigungen, Rekultivierung, Abbau usw tragen müsse. Der Bw könne somit nur abgebauten Schotter erworben haben, da er ansonsten nach Abzug der weiteren Kosten niemals das eingesetzte Kapital zurück bekommen hätte. Tatsächlich sei dem Bw zur Besicherung seiner Forderung aber nie ein Abbaurecht übertragen noch Schotter verkauft worden, vielmehr sei ihm ein Anspruch auf den Verkaufserlös eingeräumt worden. Weiters merkte der Prüfer an, dass die DWGmbH infolge des Konkurses die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Schotters (Anm. des Referenten: bzw. aus der zugeflossenen Anzahlung) nicht bzw. nur quotenmäßig abgeführt hätte.

Aus dem ebenfalls vom Prüfer abermals vorgelegten Schreiben vom 3. Juni 2002 des Steuerberaters des Bw an das Finanzamt Perg ergebe sich, dass selbst nach Ansicht des Bw auf Grund des Auslandsaufenthaltes des Bw keinerlei Möglichkeit einer unternehmerischen

Nutzung des Schotters bestand und deshalb der Verkauf des Abbaurechtes beabsichtigt gewesen sei.

Der Haftungserklärung vom 24. Juli 2002 kann nach Ansicht des Prüfers entnommen werden, dass zum 24. Juli 2002 allen Beteiligten klar gewesen sei, dass die Unternehmereigenschaft des Bw ein Problem darstelle. Nach Ansicht des Prüfers sollten die geflossenen 5 Mio. ATS von Anfang an durch den Schotter besichert werden. Zudem sei aber auch beabsichtigt gewesen, die Differenz aus Vorsteuerabzug und Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch die DWGmbH in der Familie zu lukrieren.

Abschließend merkte der Prüfer an, dass der Bw nie gegenüber den Behörden oder Grundeigentümern als Abbauberechtigter aufgetreten sei, die Genehmigungen usw. seien immer von der W oder GBau eingeholt worden. Ebenso seien von diesen Firmen die Auflagen erfüllt worden. Auch Verfügungsmacht über den Schotter hätte der Bw nie erlangt und somit auch nicht weiter übertragen können. Die erhaltenen Vergleichszahlungen könnten ev. auch als bloßer Schadenersatz angesehen werden.

Am 6. März 2006 und am 24. April 2006 wurden die festgestellten Sachverhalte und rechtlichen Beurteilungen des Referenten im Rahmen von Erörterungsterminen eingehend diskutiert. Der Ladung wurden eine umfangreiche Darstellung der aufliegenden Dokumente und bisherigen Aussagen mit den sich daraus ergebenden Fragen sowie eine sich bis dahin ergebende Beurteilung der rechtlichen Fragestellungen mitgesandt. Inhaltlich werden die Ergebnisse der Erörterungen in der unten angeführten themenbezogenen Darstellung widergegeben.

Erhebungen des UFS bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft ergaben im wesentlichen, dass das MinRoG 1999 aus verschiedenen Gründen erst ab Ende 2002 (Inkrafttreten 1999) bei Fragen des Schotterabbaus angewandt worden sein soll und deshalb bis dahin für den Bodenaustausch eine abfallrechtliche und eine naturschutzbehördliche Bewilligung ausreichend gewesen wären. Diese Bewilligungen „hängen“ nach den erhaltenen Auskünften mit allen Berechtigungen und Auflagen an der Grube und gehen auf allfällige Rechtsnachfolger über. Allerdings ist den Bescheiden jeweils der Hinweis angefügt, dass diese eventuell zusätzlich erforderlichen anderen Bewilligungen nicht vorgeifen.

Nach einer längeren Unterbrechung des Verfahrens aufgrund einer Verhinderung des mit der Bearbeitung der Berufung betrauten Referenten wurde das Verfahren mit einer Besprechung am 1. Februar 2008 mit dem steuerlichen Vertreter des Bw fortgesetzt. Es wurden nochmals die wesentlichen Unterlagen und die rechtlichen Schlussfolgerungen des Referenten aus diesen Unterlagen bzw. den darin gewählten Formulierungen diskutiert. Zu den einzelnen

Punkten und Fragen wurde vereinbart, dass durch den steuerlichen Vertreter nach Rücksprache mit dem Bw und dessen Bruder schriftlich Stellung genommen werden wird. Die bereits anlässlich der Besprechung erfolgten wesentlichen Aussagen sowie die schriftlichen Antworten (Schreiben vom 21. April 2008) werden in der themenbezogenen Darstellung widergegeben. Die Darstellung der rechtlichen Beurteilung gegenüber dem steuerlichen Vertreter durch den Referenten unterbleibt an dieser Stelle großteils, da diese ohnehin in weiten Bereichen mit der unten angeführten rechtlichen Begründung der Entscheidung übereinstimmt. Teilweise beantwortet wurden die offen gebliebenen Fragen in einem Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw vom 21. April 2008 bzw. in den mit diesem Schreiben vorgelegten Beilagen, insbesondere in einer Stellungnahme des DW vom 10. April 2004.

Mit Schreiben vom 30. März 2009 zog der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

D) Im Folgenden werden die im Verfahren vor dem UFS im schriftlichen Weg bzw. bei Erörterungsterminen oder Befragungen von Auskunftspersonen erörterten Fragestellungen und Beantwortungen (in Ergänzung zu den oben dargestellten Ermittlungsergebnissen) themenbezogen dargestellt:

D) 1. 1. Maßgebliche Umstände im Umfeld der getroffenen Übereinkommen und Fakturierungen

Mit Vorhalt vom 26. April 2004 wurde der Bw befragt, von wem in der fraglichen Grube 1 in welchen Zeiträumen tatsächlich Schotter abgebaut worden wäre und wie die Abrechnung betreffend dem abgebauten Schotter erfolgt sei. Nach der Aktenlage hätte zunächst bis 23. Mai 2000 die ARGE abgebaut und danach wäre die W in die Verträge eingestiegen und die hätte die Aufträge zu Ende geführt. Um Vorlage der Verträge und Abrechnung, insbesondere jener nach erfolgter Abgrenzung zum 23. Mai 2005 wurde ersucht. Weiters wurde ersucht, die Gesamtabbaumenge in der Zeit 2000 bis 2003 bekannt zu geben.

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Nach Übertragung der Abbaurechte am vorderen Teil (bei der Zufahrt) der Grube 1 an den Bw wurde bis zur rechtswidrigen Veräußerung an die W nicht mehr abgebaut. Abgebaut wurde am hinteren Teil der Grube 1 und in Grube 2.

Der W wurden die Abbaurechte aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung eingeräumt. Die Unrichtigkeit der Beurteilung ergibt sich aus dem späteren Vergleich zwischen dem Bw und der W. Die W hat zunächst auch nicht aus dem Bereich des Bw abgebaut.

Mittlerweile wurde aber der gesamte Schotter (ca 130.000 m³), auch die dem Bw zugewiesene Abbaumenge von 70.000 m³, von der W abgebaut.

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt an, dass ca. im Zeitraum März bis Mai 2000 begonnen worden sei, den Humus beim Anteil des Bw abzutragen. Vermutlich wäre dem Bw dann auch mitgeteilt worden, dass der Schotter zur Abholung bereit liege. Vom Bw sei aber nie abgebaut worden.

Mit Schreiben vom 10. April 2008 teilte DW mit, dass in den beiden Gruben 1 und 2 mit einer Ausbeute von ca. 130.000m³ Schotter gerechnet worden wäre.

D) 1. 2. Beabsichtigter Verkauf an die HGmbH

Frage im Vorhalt vom 26. April 2004 an den Bw: Warum kam es nicht zu der nach Ihren Angaben am 14. Februar 2000 mündlich zugesagten und am 1. September 2003 schriftlich bestätigten Abnahme des Schotters durch die HGmbH ? Mit diesem Verkauf hätte der Bw das eingesetzte Kapital und einen Gewinn sofort wieder erhalten. Überdies wurde dem Bw vorgehalten, dass auch diese Zusage wenig glaubwürdig sei, wenn es letztlich trotz der Gewinnmöglichkeit nicht zu dem Verkauf kam. Es stelle sich auch die Frage, warum nicht gleich die DWGmbH an die HGmbH verkauft hat, wenn es nur um die Kapitalaufbringung gegangen sei.

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Vor Fertigung der Vereinbarung mit der DWGmbH hat sich der Bw die Zusage durch die HGmbH geholt. Nach der Verweigerung des Aussonderungsrechtes und dem zweiten Verkauf der Rechte an die W war die HGmbH an den dann strittigen Rechten nicht mehr interessiert.

Die DWGmbH hat den Schotter nicht direkt an die HGmbH verkauft, da es aufgrund von Streitigkeiten zwischen den Unternehmen undenkbar gewesen wäre, dass die HGmbH dem Bruder des Bw bei der Verwirklichung eines stillen Ausgleiches beisteht.

Im Auskunftersuchen vom 15. Februar 2006 wurde die HGmbH gefragt, warum aus ihrer Sicht der Kauf nicht zustande gekommen sei und warum nicht direkt von der DWGmbH gekauft worden wäre.

Die HGmbH teilte mit Schreiben vom 2. März 2006 dazu mit, dass der Kauf aufgrund einer fehlenden naturschutzbehördlichen Bewilligung nicht sofort zustande gekommen sei. (Anmerkung Referent: diese wurde am 20. März 2000 erteilt)

Von der DWGmbH hätte es zum damaligen Zeitpunkt kein Angebot gegeben und überdies hätte man damals mit dieser Gesellschaft keine Geschäfte gemacht.

Ferner wurde mitgeteilt, dass der Preis von ATS 75,-/m³ Schotter äußerst günstig gewesen wäre. Ein m³ Schotter fest würde zwei Tonnen Schotter entsprechen, für den man ansonsten 160,- bis 180,- ATS zahlen hätte müssen. Ein m³ Schotter abgebaut würde 1,75 Tonnen entsprechen. Der Bw hätte nicht abgebauten (aber einen frei daliegenden entnahmebereiten) Schotter zu einem Preis von 5,45 €/Tonne angeboten, sodass sich ein Tonnenpreis von 2,73 € ergeben hätte. Selbst wenn die Verladekosten von 0,75 € je m³ dazu gerechnet würden, wäre der Schotter immer noch günstig gewesen.

Laut dem Schreiben der HGmbH fallen im Normalfall an Kosten je m³ Schotter (Beträge jeweils in ATS: Grubenzins 24,-; Abtrag und Auffüllung: 24,-; Humusabtrag: 5,-; Kiesabtrag: 10,-; Verladung: siehe Übereinkommen: 10,-) in etwa ca. ATS 75,- an.

DW bestätigte als Auskunftsperson am 6. März 2006 diese Preisangaben und gab weiters an, dass das Angebot der HGmbH vom Bw nicht angenommen worden sei, weil er noch weitere Angebote einholen wollte.

D) 2.1. Übereinkommen zwischen dem Bw und der DWGmbH und „Akkontierungsrechnung“

Wenn es sich nach der aufliegenden Rechnung um eine Anzahlungsrechnung handelt, wird um Vorlage weiterer Rechnungen bzw. der Schlussrechnung ersucht. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Nach den Ausführungen des Bw wäre ein Abbaurecht eingeräumt worden. Würde dies stimmen, würde die Fakturierung von 50.000 m³ Schotter keinesfalls dem § 11 UStG 1994 entsprechen und schon deshalb kein Vorsteuerabzug möglich sein. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Dem Bw wurde auch vorgehalten, dass er selbst im Schreiben vom 20. Juni 2000 an den Ausgleichsverwalter, mit dem das Aussonderungsrecht am Schotter geltend gemacht wurde, vom Kauf des Schotters gesprochen hätte. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Weiters wurde dem Bw in diesem Vorhalt auch mitgeteilt, dass der Bw nach einem Aktenvermerk des Ausgleichsverwalters erst nach einem Gespräch mit Dr.R erfahren hätte, dass eine Sicherungsübertragung an Schotter juristisch bedenklich sei. Dies wäre dann auch der Grund dafür gewesen, dass auf den Überweisungsbelegen das Wort „Abbaurecht“ angeführt worden sei.

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Wenn sich das Entgelt für die Überlassung eines Grundstückes zur Gewinnung von Bodensubstanz nach der Menge des

abgebauten Materials bemisst, liegt eine Lieferung iSd § 3 UStG 1994 und somit ein steuerpflichtiger Umsatz vor.

Die Rechnung vom 10.3.2000 trägt den handschriftlichen Ergänzungsvermerk „Schotterabbaurecht siehe Überweisungsbeleg“, sodass sich im Zusammenwirken des Übereinkommens, der Überweisungsbelege und der Rechnung eindeutig das Abbaurecht als Kaufgegenstand ergibt. In der Rechnung findet sich auch der Hinweis auf das Übereinkommen vom 15. Februar 2000, dessen Auslegung (Hinweis auf folgende Begriffe: aus dem Entnahmebereich, mittlere Abbautiefe, innerhalb von 2 Jahren, Vermessung, Abbaukubatur,..) den Kauf des Abbaurechtes und nicht von Schotter ergibt. Diese Vereinbarung kann nicht in einen Kauf von bereits abgebauten Schotter umgedeutet werden.

Die DWGmbH zahlte laufend den Grubenzins an die Grundeigentümer. Nach den vertraglichen Vereinbarungen geht das Schotterabbaurecht an einen Rechtsnachfolger über. Es ist daher rechtlich gedeckt und schien sicher, wenn ein Teil des Abbaurechtes an den Bw übertragen wird.

Es gibt weder eine Schlussrechnung noch eine weitere Rechnung der DWGmbH an den Bw in diesem Zusammenhang. Aufgrund des Konkurses der DWGmbH und der Verweigerung des Aussonderungsrechtes kam es zu keinen weiteren Verrechnungen.

Es entspricht einem Handelsbrauch im Baugewerbe vom Kauf eines Schotters zu sprechen, obwohl juristisch nur das Schotterabbaurecht erworben werden kann. Auch der Bw hat deshalb wiederholt vom Kauf von Schotter gesprochen.

Anmerkung des Referenten zur Vorhaltsbeantwortung vom 2. September 2005: Vorgelegt wurde das Übereinkommen vom 15. Februar 2000 erstmals mit dem handschriftlichen Vermerk „(Abbaurechte siehe Überweisungsbelege)“ sowie die Rechnung vom 10. März 2000 mit dem selben Vermerk, auch wieder in Klammern, mit der handschriftlichen Ergänzung „20 % MwSt“ vor dem Betrag von 900.000,- ATS und einer handschriftlich korrigierten Zwischensumme von 5.400.000,- ATS. Da diese Ergänzungen bei den dem Prüfer bis September 2003 übergebenen Unterlagen nicht angeführt waren, muss davon ausgegangen werden, dass diese in der Zwischenzeit angefügt wurden.

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt an, dass der Abbau durch den Bw immer westlich der Zufahrtsstraße geplant gewesen sei.

Auf die Frage, wie es zu der fehlerhaften Rechnungslegung (unrichtige Schottermenge, Rechenfehler, kein Ausweis des Steuersatzes und des MwSt-Betrages, zweifelhafter

Leistungsgegenstand) gekommen sei, antwortete DW, dass diese tatsächlich vorhandenen Fehler aufgrund der damals hektischen Situation seiner Gattin unterlaufen seien. Es würde aber eine korrigierte maschinengeschriebene Rechnung geben, die vom steuerlichen Vertreter vorgelegt werden wird.

Irrtümlich sei im Übereinkommen der Begriff „Schotterverkauf“ verwendet worden, tatsächlich wäre immer die Abtretung des Abbaurechtes beabsichtigt gewesen. Eine exakte Abgrenzung der beiden Begriffe gäbe es nicht, gemeint sei jedenfalls die Übertragung des abbaubereiten Schotters gewesen. Die Freilegung des Schotters sollte von der DWGmbH vorgenommen werden.

Beim Erörterungstermin am 6. März 2006 räumte der steuerliche Vertreter des Bw zunächst ein, dass die Differenz zwischen den 70.000m³ Schotter laut Übereinkommen und den Kubatur-Berechnungen von 60.000m³ Schotter darauf hinweisen könnte, dass im Übereinkommen doch der Verkauf von entnommenen Schotter gemeint gewesen sein könnte, da ja das Volumen des Schotters durch den Abbau zunimmt. In der Folge beharrte er aber darauf, dass nur das Abbaurecht gemeint gewesen sein könnte, da Schotter in der Erde nicht verkauft werden könne. Der Referent weist in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass hier wohl kaum von einer ausreichend klaren und eindeutigen Vereinbarung iSd Rechtsprechung des VwGH zu den Familienverträgen gesprochen werden könne.

Anlässlich der Erörterung am 24. April 2006 wurden dem Bw folgende Mängel der vorliegenden Rechnung vorgehalten: Nach den Aussagen wäre die Einräumung eines Abbaurechtes Leistungsgegenstand gewesen, fakturiert sei aber der Verkauf von Schotter. Der Hinweis „Schotterabbaurecht siehe Überweisungsbeleg“ finde sich nicht auf der Rechnung. Rechnerisch sollten offensichtlich 60.000m³ verkauft werden, fakturiert seien aber 50.000,-m³. Der anzuwendende Steuersatz und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag fehle.

Der Bw legte darauf hin eine „Originalrechnung“ vom 10. März 2000 vor, in der nun maschinengeschrieben der 20%ige Steuersatz angeführt ist. Wiederum sind die unrichtigen 50.000,-m³ Schotter (handschriftlich auf 60.000m³ ausgebessert) und der rechnerisch unrichtige Abzug des Nachlasses vom Bruttobetrag angeführt. Der Amtsvertreter gab zu dieser Rechnung an, dass ihm anlässlich der Prüfung die im Arbeitsbogen abgelegte Rechnung ohne Angabe des Steuersatzes, mit einem anderen Briefkopf und ohne Angabe einer Bankverbindung vorgelegt worden wäre. Der Bw schloss aus, dass die jetzt vorgelegte Rechnung im Nachhinein geschrieben worden wäre. Er hätte nur diese erhalten und könne nicht sagen, warum bei der Prüfung die falsche Rechnung vorgelegt worden wäre.

Dem Bw wurde weiters vorgehalten, dass es sich nach den Formulierungen im Übereinkommen („wenn eine Vorauszahlung für 60.000m³ geleistet wird, wird ein Preisnachlass von 7,5% gewährt“) und in der Rechnung („aufgrund der getroffenen Vereinbarung über die Akontierung des Schotterverkaufs verrechnen wir“) um eine Anzahlung für eine Schotterlieferung gehandelt habe. Nach der Antwort des Bw liege keine Anzahlung sonder das Entgelt für das Abbaurecht vor.

Der Bw legte in der Folge am 28. Juli 2006 eine laut Beleg am 13. Juni 2006 neu ausgestellte Rechnung über die Akontierung des Schotterverkaufs. In dieser Rechnung gelang es erstmals die offensichtlich gewollten 60.000m³ Schotter ab Entnahme Parzelle 1 als Leistungsgegenstand richtig anzugeben und das Entgelt minus dem vereinbarten Nachlass und die auf diese Summe entfallende Umsatzsteuer mit Steuersatz richtig und gesondert auszuweisen.

Anlässlich der Besprechung am 1. Februar 2008 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw auch mitgeteilt, dass der Vorsteuerabzug nur mit einer Anzahlungsrechnung möglich sei, die dem § 11 UStG 1994 entspricht. Frühestens im Juni 2006 sei eine derartige Rechnung vorgelegen. Selbst wenn ursprünglich eine Rechnung vorgelegen wäre, hätte es gem. § 16 UStG 1994 im Zeitpunkt der Nichtanerkennung des Aussonderungsrechtes bzw. bei Abtretung der Abbaurechte an die W zu einer Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges kommen müssen. Der steuerliche Vertreter des Bw vertrat dazu die Ansicht, dass die entgeltliche Rechtseinräumung stattgefunden habe und diese steuerpflichtig sei.

Weiters wurde an diesem Termin vorgehalten, dass nach Ansicht des Referenten die Vereinbarung im Vertrag zwischen den Grundeigentümern und der DWGmbH, dass der Vertrag zur Abtretung des Abbaurechtes vom 5. Juli 1999 beiderseits auf eventuelle Rechtsnachfolger übergehe, die DWGmbH nicht berechtige, das bloße Abbaurecht zu übertragen. Vielmehr sei hier eine eventuelle Gesamtrechtsnachfolge gemeint. Das Abbaurecht, das nur gegenüber den Grundeigentümern bestehe, sei weiterhin bei der DWGmbH verblieben, welche auch weiterhin im Fall des Abbaus den Grundeigentümern zur Zahlung des Abbauzinses und zur Rekultivierung usw. verpflichtet gewesen wäre. Überdies seien auch die Grundeigentümer nicht vom angeblichen Übergang des Abbaurechtes informiert worden. Wenn lediglich das Recht der Schotterentnahme gegen ein bestimmtes Entgelt je entnommener Menge übertragen werde, ohne dass die vereinbarten gegenseitigen Rechte und Pflichten aus der Einräumung des Abbaurechtes durch die Grundeigentümer übergehen, könne nicht von einer Rechtsnachfolge sondern müsse vielmehr von einem Verkauf von Schotter gesprochen werden.

Nach Ansicht des Referenten spreche die Formulierung der Akontierungsrechnung und auch ein Preisvergleich (verwiesen wurde auf den Preis von 5,10 €/m³ Schotter im Schreiben der GBau an die SGmbH vom 15. März 2002) für einen Schotterkauf. Aus der Bezeichnung als Akontierung ergebe sich, dass auch den Vertragsparteien bewusst gewesen sei, dass lediglich eine Anzahlung für in der Folge stattfindende Entnahmen (=Lieferungen) vorliegen hätte sollen. Ebenso wäre bei der Geltendmachung des Aussonderungsrechtes immer vom Kauf von einer bestimmten Menge Schotter (aus der Grube 1, an der der „Holding ein Abbaurecht zusteht“) bzw. vom Erwerb von Quantitätseigentum am Material die Rede gewesen. Selbst im Vertrag vom 24. Juli 2002 zwischen dem Bw und der W werde noch darauf hingewiesen, dass der Bw aufgrund des Erwerbes von Schottermaterial Ansprüche geltend mache. In weiterer Folge würden die Vertragsteile anerkennen, dass die Abbaurechte aufgrund des Übereinkommens vom 4. Juli 2000 uneingeschränkt der W zustünden und dem Bw aus dem Kauf von Schottermaterial keinerlei Ansprüche gegen die W zustünden.

In der Stellungnahme des DW vom 10. April 2008 ging dieser auch darauf ein, dass es den Grundeigentümern egal gewesen wäre, ob die DWGmbH die Abbaurechte weitergebe oder die Gesellschaft überhaupt verkauft werde. Es sei den Grundeigentümern nur wichtig gewesen, dass alle im Übereinkommen festgehaltenen Bedingungen, insbesondere jene für die Bezahlung und für die Rekultivierung eingehalten würden. Der DWGmbH wiederum sei es wichtig gewesen, dass sie ihre Rechte nicht verlieren würde, wenn der Grundeigentümer sein Grundstück verkaufen oder verpachten sollte. Der Begriff Rechtsnachfolger im Übereinkommen umfasse somit auch die Teilrechtsnachfolge.

Weiters wird ausgeführt, dass der DWGmbH im Zeitpunkt des Abschlusses des Übereinkommens mit dem Bw in der gegenständlichen Grube noch ca 70.000 m³ Überschussschotter zur Verfügung gestanden seien. Die Rechte an dieser Menge hätten dem Bw verkauft werden sollen. Da die exakte Menge erst nach der Endvermessung festgestanden wäre, seien zunächst nur 60.000 m³ akontiert worden.

Die Fehler in der Rechnung vom 10. März 2000 seien handschriftlich am 13. März 2000 korrigiert worden, da sich bei der Übertragung von einem handschriftlichen Konzept Fehler eingeschlichen hätten. Weiters sei handschriftlich auf der Rechnung angeführt worden, dass es sich laut Überweisungsbelege um Schotterabbaurechte gehandelt hätte.

DW bestätigt dann den Aktenvermerk von Mag vom 20. März 2001, nach dem zuerst der Kauf von Schotter geplant gewesen sei und auch bereits diesbezügliche Unterlagen vorbereitet worden seien. Aufgrund der Prüfung durch Dr.R sei dann aber die Vereinbarung in Richtung Erwerb eines Abbaurechtes geändert worden. Daher sei auch die Rechnung am Überweisungstag dahingehend geändert worden.

Sofern in den Verträgen nichts anderes vereinbart sei, könnten Abbauberechtigungen übertragen werden. Dabei falle Mehrwertsteuer an, da eine entsprechende Leistung erbracht worden wäre. Der UFS hätte jedenfalls recht, dass keine Lieferung von Schotter erfolgt sei. Eine derartige Lieferung sei auch nicht verrechnet worden.

D) 2.2. Lieferung an den Bw

Anlässlich des Erörterungstermins am 24. April 2006 wurde dem Bw vorgehalten, dass er nach den aufliegenden Aussagen tatsächlich nie Verfügungsmacht über den Schotter erhalten habe. Der Bw stellte außer Streit, dass der gegenständliche Schotter weder von ihm noch in seinem Auftrag oder von der DWGmbH abgebaut worden sei. Der Erwerb des Schotters sei aber aus seiner Sicht ein gutes Geschäft gewesen, bei dem er mindestens 400.000,- ATS verdienen hätte können. Verfügungsgewalt über den Schotter hätte er durch das gemeinsame Abstecken seines Schotters mit einem Vermesser erhalten. Seitens der DWGmbH wären auch keine weiteren Schritte zur Übertragung des Schotters erforderlich gewesen. Die Verfügungsmacht sei ihm von seinem Bruder vor Ort verschafft worden.

Zur Frage des Erwerbs von Verfügungsgewalt über Schotter in der Erde durch Abstecken kündigte der steuerliche Vertreter des Bw eine schriftliche Stellungnahme an. Überdies sei Verfügungsmacht bereits dadurch übertragen worden, dass seitens der DWGmbH bereits alles unternommen worden war, um dem Bw den Abbau zu ermöglichen. Der Humus, für dessen Beseitigung die DWGmbH verantwortlich gewesen wäre, würde immer erst kurz vor dem Abbau abgeräumt.

In der Stellungnahme des DW vom 10. April 2008 widersprach dieser der Auffassung des Referenten, es wäre kein Abbaurecht übertragen sondern die DWGmbH hätte sich allenfalls verpflichtet, freigelegten Schotter zur Selbstabholung bereit zu halten. DW stellt zur Untermauerung seiner Ausführungen nochmals die chronologischen Abläufe dar. Der Bw hätte sich aufgrund des dringenden Geldbedarfs der DW-Gruppe an einem Schotterkauf interessiert gezeigt. Da der Bw von Dr.R die Mitteilung erhalten hätte, dass er nur durch Erwerb eines Abbaurechtes eine sichere Rechtsposition erhalten könne, hätte der Bw die Abbaurechte erworben und dies beim Kauf auf den Überweisungsbelegen dokumentiert. Da der Bw nur die Rechte für einen Teil des Schotters übernommen hätte, sei gegenüber der Behörde und den Grundeigentümern weiterhin die DWGmbH für die Auffüllung und Rekultivierung der Grube verantwortlich gewesen. Eine derartige Weitergabe von Teilen von Abbaurechten sei durchaus handelsüblich. Für den Verkauf dieser Rechte sei aufgrund des Geldbedarfs der DWGmbH eine Akontierung vereinbart worden.

Als Nachweis für die Handelsüblichkeit der teilweisen Weitergabe von Abbaurechten wurde ein Schreiben einer Baugesellschaft vorgelegt, in dem diese im wesentlichen mitteilt, dass es aufgrund des hohen Schotterbedarfs bei gewissen Bauprojekten üblich sei, Schotter bei anderen Unternehmen zu kaufen bzw. Teil- oder Gesamtabbaurechte zu erwerben, insbesondere dann, wenn sich diese Rechte bereits andere Unternehmen gesichert hätten und dies günstiger sei als ein bloßer Schotterkauf. Eine Weitergabe von Teilabbaurechten sei durchaus branchenüblich, je nach dem, wie groß der Bedarf an Schotter sei und ob die Auffüllung der Grube mit übernommen wird.

DW teilte zu letzterem Aspekt in seinem Schreiben auch mit, dass die Auffüllung der Grube mit Aushub- und Überschussmaterial sehr lukrativ sein könne und sich die DWGmbH die Verfüllarbeiten aus diesem Grund jedenfalls zurück behalten wollte, zumal bei den anstehenden Arbeiten große Überschussmassen angestanden wären.

Der Bw hätte jedenfalls nicht Schotter sondern Abbaurechte erworben, um bei künftigen Bauvorhaben, die zwar noch nicht ausgeschrieben aber bereits bekannt gewesen wären, einen geschäftlichen Erfolg sicher zu stellen. Es wäre nicht bekannt gewesen, wann er den Schotter verkaufen würde. Der Bw hätte aber mit 50 bis 80% Gewinn rechnen können, da der Marktpreis 5,- bis 7,- € je Tonne Schotter ab Grube verladen gewesen wäre.

Beim Verkauf an den Bw wären in den Preis für den Erwerb der Abbaurechte auch der Kostenersatz für die gesamte Projektierung und die Behördenverhandlungen inkludiert.

Die DWGmbH hätte durch Übergabe der Abbaurechte an den Bw diesem einen Teil der Verfügungsmacht am Schotter verschafft. Die Übertragung der Abbaurechte sei akontiert worden. Eine solche Vorgangsweise sei durchaus üblich. Als Nachweis dafür wurde ein Beleg vorgelegt, in dem die Übertragung von Schotterabbaurechten fakturiert wird. Dabei wird als Leistungsgegenstand unter der Überschrift „Zusammenfassung“ angeführt: „für die Abtretung der Schotterabbaurechte samt 50% der Vereinbarung mit den Grundeigentümern in den behördlich genehmigten Bauabschnitten, Akontozahlung laut Vereinbarung vom“ Die genannte Vereinbarung vom..... ist nicht beigelegt.

D) 3.1. Darlehen des Bw an seinen Bruder mit Besicherung durch den Schotter

Vorhalt vom 26. April 2004: Nach wiederholten Aussagen des DW hätte dieser sich vom Bw die 5 Mio ATS geborgt und dem Bw dafür als Sicherheit den Schotter bzw ein Abbaurecht daran eingeräumt. Diese Aussagen würden auch durch die Aktenlage (keine Übertragung der behördlichen Bewilligungen bzw. Auflagen, keine Verständigung der Grundeigentümer,) bestätigt werden.

Nach Ansicht des UFS wäre das Abbaurecht zunächst bei der DWGmbH verblieben und dann der W übertragen worden. Dem Bw wäre lediglich zur Absicherung seiner Forderung auf Rückzahlung ein „Sicherungseigentum“ am Schotter, zu der später allenfalls eine Haftung des Bruders hinzu gekommen sein könnte, übertragen worden.

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: In den Schreiben des DW wird immer von „Verkauf“ und nicht von „Einräumung einer Sicherheit für die Forderung“ gesprochen. Wäre ein Darlehen vorgelegen, wäre es abgesichert worden. Es gibt aber keine Sicherheiten, die den zivilrechtlichen Anforderungen entsprechen würden. Es handelte sich um den Kauf von Schotterabbaurechten.

Die behördlichen Genehmigungen wurden nicht dem Bw übertragen, da nach dem Übereinkommen die ARGE dafür verantwortlich war.

Aus den ursprünglich vorhandenen Unterlagen (Übereinkommen, Rechnung, Überweisungsbelege) ergibt sich nur, dass ein „Kauf“ stattgefunden hat. Es gibt keinerlei Hinweise auf die Absicherung einer Forderung des Bw gegenüber der DWGmbH.

Seitens des Bw gab es keinerlei Zusicherung zu einem Rückkauf der Schotterabbaurechte an seinen Bruder. Dieser hatte allerdings –wie er dem Bw gegenüber zugestand- die Absicht, nach Durchgehen des Ausgleiches die Abbaurechte wieder zurück zu kaufen. Aus dieser Sichtweise ergibt sich nach Ansicht des Bw, dass DW mitunter unrichtige Ausdrücke verwendet.

Mit der Übertragung der behördlichen Bewilligung auf den Bw und der Verständigung der Grundeigentümer wurde zunächst aufgrund der Stresssituation im Ausgleich noch zugewartet.

Auch ein Darlehen wurde überlegt, wurde letztlich aber verworfen, da nach den juristischen Auskünften nur die Übertragung eines Abbaurechtes anfechtungsfest wäre.

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt und nach Vorhalt seiner Aussagen, dass es sich um ein Darlehen handle, an, dass die Darlehensvariante verworfen worden sei und es zur Abtretung des Schotters gekommen sei.

Dem steuerlichen Vertreter des Bw wurde bei der Besprechung am 1. Februar 2008 auch vorgehalten, dass durch die gewählte Vorgangsweise lediglich der Kapitalbedarf der DWGmbH gedeckt und durch eine mögliche Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch die DWGmbH und Abzug der ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer ein erheblicher Teil des hingegebenen Betrages von der Allgemeinheit getragen werden hätte sollen. Wenn der Bw davon aufgrund der Begleitumstände hätte wissen müssen, würde selbst bei Erfüllung aller formalen und

materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges dieser unter Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbotes nicht möglich sein. Aufgrund des unter den Brüdern bekannten dringenden Geldbedarfs der DW-Gruppe, der drohenden Insolvenzen, dem übereilten Vertragsabschluss und aufgrund des hohen Preisnachlasses bei Akontierung würde auf eine Kenntnis von der beabsichtigten Nichtabfuhr geschlossen werden können.

D) 3.2. Haftung des DW für die Rückzahlung der 5 Mio ATS an den Bw

Im Schreiben des DW vom 4. August 2000 an das Finanzamt wird auf eine Beilage 10 verwiesen. Mit diesem Schriftstück hätte DW dem Bw die Haftung für den die Vergleichszahlung übersteigenden Betrag zugesagt. Um Vorlage dieser „Beilage 10“ wurde ersucht. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Es gibt keinen schriftlichen Bürgschaftsvertrag, weshalb auch keine nach Zivilrecht gültige Bürgschaft vorlag. Hingewiesen wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw darauf, dass DW häufig juristische Begriffe unrichtig verwendet.

Es gibt allerdings eine mündliche Bürgschaftszusage des DW, dass im Fall der Anfechtung der Abtretung der Abbaurechte durch den Masseverwalter, DW dem Bw gegenüber persönlich eine Ausfallhaftung übernimmt.

Als dann der Masseverwalter die Aussonderung verweigert hatte, hat DW dem Bw gegenüber mündlich die Bürgschaft zugesagt. Dies sei durchaus fremdüblich.

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt an, dass es nie weitere Vereinbarungen betreffend die Rückzahlung der ATS 5 Mio. oder eine Bürgschaft gegeben hätte. Allerdings hätte es eine mündliche Zusage seinerseits gegeben, dem Bw die Differenz zwischen der im Konkurs erzielbaren Quote und den erhaltenen 5 Mio. ATS zu ersetzen. Er werde versuchen, die genannte „Beilage 10“ vorzulegen, obwohl er sich nicht sicher sei, ob es diese überhaupt gebe.

Beim Erörterungstermin vom 24. April 2006 ergänzte der Bw dazu, dass es bezüglich der privaten Haftung des DW keine schriftlichen Aufzeichnungen gebe. Er hätte sich auf die mündliche Zusage verlassen. Letztlich sei die persönliche Haftung nicht geltend gemacht worden, weil der Bruder des Bw vermögenslos sei.

D) 4. Unternehmerische Tätigkeiten des Bw

In welcher Form hat der Bw an der Geschäftsabwicklung hinsichtlich des abgebauten Schotters teilgenommen (Rechnungskopien, Verträge) ? Nach der Vereinbarung hätte der Bw

den Schotter innerhalb von zwei Jahren abbauen müssen. Der Bw wurde um Vorlage von Unterlagen ersucht, die die ernsthafte Absicht, Schotter verkaufen zu wollen, belegen. Die aktenkundigen Schritte des Bw würden lediglich als Maßnahmen iRe nichtunternehmerischen Verwaltung des eigenen Vermögens erscheinen. Bekannt zu geben sei, welche wiederholten Tätigkeiten, die auf Einnahmenserzielung gerichtet gewesen wären, gesetzt worden wären. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Die entnommene Schottermenge sollte nach dem Übereinkommen alle drei Monate vermessen und abgerechnet werden. Der Bw wurde befragt, ob es zu derartigen Vermessungen bzw. Abrechnungen gekommen sei. (Vorhalt vom 26. April 2004)

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Es liegt keine nichtunternehmerische Verwaltung des eigenen Vermögens vor, da der Bw –wie auch unter Fremden üblich- für den Ankauf des Schotters bei Banken Kredite aufnahm, die in den Folgejahren inklusive Zinsen zurück zu zahlen waren. Es lag somit gar kein eigenes Vermögen vor.

Der Bw befand sich in den Monaten April und Mai 2000 größtenteils im Ausland, sodass er bezüglich seines Abbaurechtes noch nichts unternommen hat. Der Bw wusste noch nicht, ob er das Angebot der HGmbH annehmen oder den Abbau durch ein anderes Unternehmen durchführen lassen soll. Nach der Ausgleichseröffnung im Mai 2000 hat der Bw sofort mit Schreiben vom 20. bzw. 26. Juni 2000 die Aussonderung des Schotterabbaurechtes begehrt.

Der Bw hatte keine Erlöse aus Schotterverkäufen. Aufgrund der Verweigerung der Aussonderung kam es zu keiner unternehmerischen Verwertung. Diese Verweigerung ist sehr wohl bekämpft worden (siehe etwa Schreiben vom 18. Dezember 2000, s.o.). Letztlich (im Vergleichswege) hat der Bw zumindest wieder einen Teil der von der W erzielten Erlöse erhalten.

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt an, dass auch ihm keine Schritte des Bw zur Nutzung des Schotters in den ersten Monaten des Jahres 2000 bekannt seien. Danach wären derartige Maßnahmen aufgrund der Verweigerung des Aussonderungsrechtes nicht mehr möglich gewesen. Ab diesem Zeitpunkt sei festgestanden, dass der Bw keine Verfügungsmacht über den Schotter erlangen könne.

Beim Erörterungstermin vom 24. April 2006 ergänzte der Bw dazu, dass er mit dem Verkauf des Schotters zunächst noch zugewartet hätte, weil er die weitere Preisentwicklung iZm dem Autobahnausbau in unmittelbarer Nähe der Grubeabwarten wollte. Zu diesen Ereignissen wurde vom Bw die Vorlage weiterer Beweise angekündigt.

Vorgelegt wurde dann ein Schreiben der HGmbH vom 22. Mai 2006 (Anmerkung des Referent: deren Prokurist der Bw ist), in dem diese angibt, dass sie im Jahr 2000 für mehrere näher angeführte Großprojekte einen Kiesbedarf von ca 2 Mio m³ gehabt hätte.

Anlässlich der Besprechung am 1. Februar 2008 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw auch vorgehalten, dass nach Ansicht des Referenten die gesamte Gestaltung durch das Naheverhältnis des Bw zu seinem Bruder geprägt sei und keinesfalls den von der Rechtsprechung aufgestellten Fremdverhaltensgrundsätzen entspreche. Auch Vorbereitungshandlungen könnten nur dann eine Unternehmereigenschaft begründen, wenn sie fremdüblich und nicht missbräuchlich gesetzt würden. Überdies würden keine ernsthaften, auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen gerichtete Tätigkeiten vorliegen, die auch nach Außen in Erscheinung getreten wären. Bloße Absichtserklärungen oder Möglichkeiten würden nicht ausreichend sein.

Alle Handlungen des Bw, die nach Außen erkennbar sind, seien ausschließlich auf die Rückerlangung des eingesetzten Kapitals und nicht auf die Erbringung von Leistungen gerichtet. Für die Annahme einer Unternehmereigenschaft sei nicht nur das Tätigen einer Investition (zumal diese primär aufgrund des Geldbedürfnisses des Bruders und nicht als Basis künftiger Leistungen erfolgt sei) sondern auch objektiv erkennbare und belegbare Ansatzpunkte für eine beabsichtigte wirtschaftliche Betätigung erforderlich. Das Verhalten dürfe nicht nur von der Absicht des familiären Zusammenwirkens getragen sein.

Letztlich seien selbst die von der HGmbH eingeholten Informationen kein ausreichender Beweis für eine beabsichtigte wirtschaftliche Betätigung. Für den Zeitpunkt der Investition gebe es keinerlei Belege für die behaupteten Vorgänge. Der nicht erfolgte lukrative Verkauf spreche gerade gegen einen beabsichtigten Verkauf. Es hätte sich durchaus auch um bloße Preis- bzw Marktinformationen bzw. wiederum um Absicherungen hinsichtlich des eingesetzten Kapitals gehandelt haben. Für einen verbindlichen und zur fraglichen Zeit tatsächlich erfolgten Geschäftskontakt gebe es keine belegmäßigen Beweise. Unter Beachtung des Umstandes, dass der Bw Prokurist der HGmbH gewesen sei, sei auch die Außenwirkung einer eventuellen Informationseinholung zweifelhaft.

Nachhaltige Tätigkeiten im Sinn von tatsächlich wiederholten Tätigkeiten oder die Schaffung eines Dauerzustandes zur Einnahmenserzielung (im Ausgangsbereich) seien nicht erkennbar. Ebenso würden weitere Kriterien wie ein planmäßiges Handeln in Richtung Einnahmenserzielung oder ein Auftreten gegenüber Behörden und dergleichen fehlen.

In der Stellungnahme des DW vom 10. April 2008 wies dieser darauf hin, dass der Bw zum Zeitpunkt des Erwerbes der Abbaurechte noch nicht gewusst hätte ob er die Abbaurechte an

die HGmbH verkaufen würde oder zuwarten sollte, welches Unternehmen die Aufträge für die nahe gelegenen Bauprojekte erhalten würde.

Weiters weist DW darauf hin, dass aus der Nichtannahme des Kaufanbots der HGmbH nicht auf eine fehlende Unternehmereigenschaft geschlossen werden könne. Wie sich aus dem Schreiben der HGmbH ergeben würde, hätte der Bw einen wesentliche höheren Gewinn (343.200,- €) als beim Verkauf an die HGmbH (28.500,-€) erzielen können. Die Tätigkeit des Bw wäre sehr wohl auf die Erbringung entgeltlicher Leistungen gerichtet gewesen. So hätte er durch die Kreditaufnahme und dem Erwerb der Schotterabbaurechte einen Zustand zur Erzielung fortlaufender Einnahmen mit hoher Gewinnerwartung geschaffen. Die Abbaurechte wären im Hinblick auf die Großbauaufträge, die bereits in der Ausschreibungsphase gewesen wären, erworben worden.

D) 5.1. Maßnahmen zur Rückerlangung des eingesetzten Kapitals durch den Bw

Der Bw wurde befragt, wie es möglich sei, dass er (wie im Schreiben vom 3. Juni 2002 dem Finanzamt mitgeteilt) das Abbaurecht an die GBau verkaufe, wenn das Abbaurecht des Bw nach dem Übereinkommen bereits (nach 2 Jahren) abgelaufen und überdies bereits durch die DWGmbH an die W übertragen worden sei. Letztlich sei dann durch den Bw auch der W Rechnung gelegt worden. (Vorhalt vom 26. April 2004).

DW gab am 6. März 2006 als Auskunftsperson befragt an, dass die letztlich erfolgte Zahlung der W an den Bw wohl daran gelegen sei, dass diese Erlöse erzielt habe, die dem Bw zugestanden wären.

Anlässlich der Besprechung am 1. Februar 2008 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw vorgehalten, dass der Masseverwalter durch Nichtanerkennung des Aussonderungsrechtes bzw. durch Übertragung der Abbaurechte an die W vom Vertrag mit dem Bw schlüssig zurückgetreten sei und der Bw somit mit dem seiner Anzahlung entsprechenden Betrag Konkursgläubiger geworden sei. Sein Anspruch auf Herausgabe des Schotters habe sich in eine Geldforderung gewandelt. Selbst wenn man der Meinung wäre, Verfügungsmacht am Schotter wäre auf den Bw übergegangen, würde die Ausübung des Rücktrittsrechtes durch den Masseverwalter zu einer nicht steuerbaren Rückgängigmachung der erfolgten Lieferung führen. Dies wiederum hätte gem. § 16 UStG 1994 im Jahr 2000 die Korrektur der Umsatzsteuer und der Vorsteuer zur Folge.

In der Stellungnahme des DW vom 10. April 2008 gab dieser dazu an, dass sich die vom Bw und der W beigezogenen Juristen letztlich auf einen einmaligen Vergleichsbetrag geeinigt hätten um einen langfristigen Prozess zu vermeiden. Der Bw habe zuvor, da er aufgrund

seiner Tätigkeit im Ausland nur fallweise im Inland sei, keine weiteren Schritte wie etwa eine Klage auf Unterlassung der Schotterverwertung unternommen.

D) 5.2. Leistung des Bw an die W

Der Referent hielt dem Bw beim Erörterungstermin am 24. April 2006 vor, dass der Bw der W keine Leistung erbracht habe. Die im Vergleichsweg in der Folge erfolgte Zahlung dieser Gesellschaft an den Bw könne daher nur Schadenersatz dafür sein, dass der von der Gesellschaft verkaufte Schotter ursprünglich dem Bw zugesichert worden wäre. Der Bw blieb bei seiner Ansicht, dass die erhaltenen ATS 2.750.000,- Entgelt für das von ihm an die W übertragene Abbaurecht sei.

Am 1. Februar 2008 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw vorgehalten, dass die Vereinbarung zwischen dem Bw und der W vom 24. Juli 2002 nicht verständlich sei. Dem Bw stünde demnach aufgrund seines Erwerbs von Schottermaterial ein Aussonderungsrecht zu. Dass die Abbaurechte am fraglichen Schotter aufgrund des Übereinkommens vom 4. Juli 2000 uneingeschränkt der W zustehen würden, sei vom Bw anerkannt worden. Aus dem Kauf des Schottermaterials von der DWGmbH habe der Bw keinerlei Ansprüche gegenüber der W. Es stelle sich die Frage, warum dann der Bw in Punkt III. des Vertrages die gegenständlichen Abbaurechte, die ihm nach Punkt IV. uneingeschränkt zustehen würden, der W übertragen könne und diese bis zur vollständigen Bezahlung des Vergleichsbetrages im Eigentum des Bw bleiben könnten. Nach Ansicht des Referenten könne der Grund für derartige Formulierungen nur darin liegen, dass durch Darstellung eines Verkaufs des Abbaurechtes durch den Bw der Vorsteuerabzug im Jahr 2000 erhalten werden sollte. Vielmehr sei in der Zahlung der W eine teilweise Befriedigung des im Jahr 2000 entstandenen Rückforderungsanspruches oder aber Schadenersatz zu sehen. In diesem Sinn hätte der Bw im Schreiben vom 31. Mai 2005 auch mitgeteilt, dass er mit der W einen Vertrag schließen hätte können, der ihn zumindest teilweise entschädige. Auch DW habe dem UFS gegenüber am 6. März 2006 erklärt, dass die Zahlung als Folge der gesamten Vorgänge erfolgt sei. Nach Ausbeutung der Grube durch die W sei der Bw der Ansicht gewesen, dass diese Erlöse erzielt habe, die ihm zugestanden wären. Überdies hätte der Bw mangels eigener Verfügungsmacht am Schotter der W keinen Schotter liefern können. Mangels eines ihm gegenüber den Grundeigentümern zustehenden Abbaurechtes, aufgrund der bereits weitgehend ausgebeuteten Grube und der bereits erfolgten Übertragung der Abbaurechte durch den Masseverwalter an die W hätte der Bw auch keinesfalls Abbaurechte an diese übertragen können. Die erfolgte Zahlung finde ihre Erklärung somit nur in der gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung der auszahlenden Nachfolgeunternehmen der DW-Gruppe und stelle lediglich eine teilweise Rückzahlung des im Jahr 2000 für den letztlich misslungenen Schotterkauf hingegebenen Betrages dar.

D) 6. Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise

Dem Bw wurde vorgehalten, dass es völlig fremdunüblich sei, dass jemand, nachdem er einen Gegenstand oder ein Recht erworben hat, welches er unternehmerisch nutzen möchte, vom Verkäufer eine Zusage (Haftung, Bürgschaft,..) der Rückzahlung des Kaufpreises erhält. (Vorhalt vom 26. April 2004).

Beantwortung mit Schreiben vom 2. September 2005: Die mündliche Bürgschaftserklärung erfolgte erst nachdem der Masseverwalter die Aussonderung des Abbaurechtes abgelehnt hatte. Dies sei völlig fremdüblich.

Beim Erörterungstermin vom 6. März 2006 wurde auch diskutiert, in welchem Grubenplan der Bereich des Bw richtig (westlich der Zufahrtsstraße Grube 1 oder östlich der Zufahrtsstraße Grube 3 lt. Übereinkommen und Vergleichsverhandlungen vom 24. Juli 2002) eingetragen ist. Dabei stellte sich heraus, dass offensichtlich zunächst geplant war, dem Bw Schotter östlich der Zufahrtsstraße zu übertragen, dieser Plan aber nicht verwirklicht wurde. Nunmehr wird dazu angegeben, dass dem ursprünglichen Übereinkommen vom Februar 2000 gar keine Pläne oder Kubaturberechnungen beigelegt worden wären. Die Pläne betreffend das Grundstück 3 (östlich der Zufahrt) wären der Geltendmachung des Aussonderungsrechtes beigelegt worden und die richtigen Pläne betreffend das Grundstück 1 wären erstmals bei den Vergleichsverhandlungen zwischen dem Bw und der W aufgetaucht (Anm des Referenten: auch hier erst mit Schreiben vom 27. Jänner 2003, sechs Monate nach dem Vergleich).

Beim Erörterungstermin am 24. April 2006 wurde dem Bw vorgehalten, dass er bei Geltendmachung seines Aussonderungsrechtes Ansprüche auf Schotter aus einer falschen Grube geltend gemacht habe, obwohl ihm die richtige Grube doch durch das gemeinsame Abstecken, mit dem ihm seiner Ansicht nach Verfügungsmacht über den Schotter verschafft worden wäre, bekannt sein hätte müssen. Der Bw gab dazu an, dass für ihn immer klar gewesen sei, dass sein Schotter auf dem Grund 1 liege. Warum es zur irrtümlichen Vorlage der falschen Grube gekommen sei, wisse er nicht.

Weiters wurde dem Bw mitgeteilt, dass nach Ansicht des Referenten folgende Umstände nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen würden: Offensichtlich hätte es Unklarheiten über das tatsächlich beabsichtigte Abbaufeld gegeben, die Schottermenge wurde unterschiedlich mit 50.000m³, 60.000m³ und 70.000m³ angegeben, der Preis wäre weit unter dem Marktpreis gelegen, Unklarheit hinsichtlich des Vertragsgegenstandes: verkauf von Rohkies oder Übertragung eines Abbaurechtes, Rechnung ist rechnerisch falsch und entspricht nicht dem § 11 UStG, gesamte Abwicklung erscheint nicht fremdüblich. Nach Ansicht des Bw

liege sehr wohl eine fremdübliche Gestaltung vor, da auch jedes andere Unternehmen den Schotter bzw. das Abbaurecht zu diesem Preis erworben hätte.

Ergänzend wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw anlässlich der Besprechung am 1. Februar 2008 neben einer Reihe von –nach Ansicht des Referenten einschlägiger- Entscheidungen der Rechtsprechung mitgeteilt, dass die nicht fremdübliche Abwicklung der gegenständlichen Geschäfte ihre Ursache wohl in der familiären Nahebeziehung der beteiligten Personen und dem Zeitdruck haben würden. Ein Fremder hätte sich bei gegebener Sachlage keinesfalls auf eine derartige riskante und ungewisse Transaktion eingelassen, zumindest hätte es weitere Absicherungen für das hingeebene Kapital gegeben.

In der Stellungnahme des DW vom 10. April 2008 widerspricht dieser der vom UFS aufgezeigten Fremdunüblichkeit. Insbesondere die Möglichkeit eines hohen Gewinnes spreche für die Fremdüblichkeit.

Auch unter Fremden komme es bei gegebenem Zeitdruck und entsprechenden lukrativen Geschäften vor, dass auf Sicherheiten verzichtet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

E) Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

E) 1.1. Maßgebliche Umstände im Umfeld der getroffenen Übereinkommen und Fakturierungen

Die DWGmbH hat im Jahr 1999 an den Parzellen 1 und 2 von den Grundeigentümern Abbaurechte eingeräumt bekommen. In den diesbezüglichen Verträgen wurden branchenüblich gegenseitige Verpflichtungen und Berechtigungen vereinbart. U.a. wurde festgehalten, dass pro m³ Schotter ATS 22,- zu bezahlen sind, die entnommene Menge monatlich abgerechnet wird und die Grundeigentümer für den Eigenbedarf Schotter entnehmen dürfen. Ebenfalls im Jahr 1999 wurde aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Übersichtsplan, Auszug aus dem Grundstückskataster, Lageplan und Querprofil) die abfallrechtliche Bewilligung für den Schotterabbau erteilt. Hingewiesen wurde im Bescheid darauf, dass die Einholung weiterer erforderlicher Bewilligungen unberührt bleibt. Auch in der naturschutzbehördlichen Bewilligung vom 20. März 2000 erfolgten entsprechende Hinweise. Eine Bewilligung nach dem MinroG wurde nicht eingeholt. Nach den eingeholten Auskünften wurde dies im Jahr 2000 grundsätzlich auch nicht für erforderlich erachtet.

Der Bruder des Bw, Herr DW, war im gegenständlichen Zeitraum 100 % Gesellschafter und Geschäftsführer der DWGmbH.

Spätestens seit 1999 litten die DWGmbH und weitere mit dieser Gesellschaft gesellschaftsrechtlich verbundene Unternehmen unter erheblichen Zahlungsschwierigkeiten. Im Zuge dieser Schwierigkeiten wurde von der beigezogenen U am 14. Februar 2000 den Gläubigern der DW-Gruppe ein außergerichtlicher Vergleich mit einer Erfüllungsquote von 20 % angeboten. In weiterer Folge wurde am Datum1 hinsichtlich der DWGmbH zunächst das Ausgleichsverfahren und am Datum2 der Anschlusskonkurs eröffnet. Hinsichtlich weiterer Unternehmen, die in mittelbaren oder unmittelbarem Einfluss des DW standen wurde am Datum4 der Konkurs eröffnet.

Aufgrund der angeführten erheblichen Schwierigkeiten bzw. im Zusammenhang mit dem angestrebten außergerichtlichen Vergleich wurden Überlegungen angestellt, wie der Bw seinem Bruder mit möglichst wenig Risiko hilfsweise Geld zur Verfügung stellen könnte. Dabei wurde zunächst davon ausgegangen, dass dem Bw Schotter übertragen werden sollte, aus dem er sich nötigenfalls hinsichtlich seiner Rückforderungen befriedigen hätte können. Zur Abklärung, ob der angebotene Schotter auch ausreichend werthaltig sei, erkundigte sich der Bw bei einem Kollegen bei seinem Arbeitgeber (der HGmbH) und bekam die Auskunft, dass der Schotter zum angeführten Preis jederzeit abgekauft werden würde (siehe dazu unten E) 5.1.).

Letztlich wurde am 15. Februar 2000 (siehe E) 2.1.) ein Übereinkommen über den Verkauf von Schotter getroffen. Der Schotter sollte „als Sicherheit“ für die dem Bruder geborgten ATS 5 Mio dienen. Vorerst kam es aber zu keinen Überweisungen. Erst nachdem eine Bank einen zuvor zugesagten Millionenbetrag nicht überwiesen hatte, trat DW nochmals an den Bw heran und bat um die dringend benötigten finanziellen Mittel. Nachdem der Bw nochmals darauf hingewiesen hatte, dass er seinem Bruder ohne Sicherheiten keine ATS 5 Mio zur Verfügung stellen könne, wurde in großer Eile die (nicht dem § 11 UStG 1994 entsprechenden) Schotterverkaufsrechnung erstellt. Vor der Überweisung der Beträge hat Dr.R aber darauf aufmerksam gemacht, dass der Verkauf von Schotter „nicht eindeutig“ sei und es besser wäre, einen Verkauf von Abbaurechten zu unterstellen. Deshalb sind auch anlässlich der Überweisungen die Worte „a-conto Übertragung der Abbaurechte“ angefügt worden. Bei Unterzeichnung des Übereinkommens war der Wille der beteiligten Brüder alleine darauf gerichtet, zur Absicherung des Kapitals des Bw diesem Schotter zu verkaufen.

Erst am 27. Februar 2003 machte der Bw in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2000 den Vorsteuerabzug aus dem angeblichen Schotterankauf geltend und verzichtete auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Am 13. Mai 2003 langte die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2002 mit der Angabe von Umsätzen beim Finanzamt ein.

E) 1.2. Beweiswürdigung

Der vom UFS unterstellte Sachverhalt beruht auf den im Akt und unter Punkt A.) angeführten Unterlagen. Hinsichtlich der näheren Umstände, unter denen es zunächst zu einem Übereinkommen über einen Schotterkauf und dessen Fakturierung sowie zu den Angaben anlässlich der Überweisung kam, stützt sich der UFS insbesondere auf den Aktenvermerk des Masseverwalters vom 20. März 2001 (siehe im Detail oben S. 11). Der UFS misst diesen Ausführungen hohe Glaubwürdigkeit bei, da davon auszugehen ist, dass der Masseverwalter ohne eigene abgabenrechtliche Interessen den wahren Gehalt des Gespräches festgehalten hat. Aus diesem Aktenvermerk ergibt sich auch, dass erst in einem später verfassten Vertrag, der allerdings nie unterzeichnet wurde, die Transaktion von Schotterabbaurechten vereinbart worden wäre. Der Bw äußerte sich zu diesen mehrmals vorgehaltenen Umständen nicht.

Der dringende Geldbedarf des Bruders des Bw bzw. seiner Unternehmen ergibt sich auch aus den Angaben des Bw in seiner Berufung.

Auch DW bestätigt am 6. März 2006 die Angaben im Aktenvermerk des Masseverwalters. Zuerst sei der Kauf von Schotter geplant gewesen und es hätte bereits diesbezügliche Unterlagen gegeben. Erst nach Hinweisen von Dr.R sei dann die Vereinbarung in Richtung Abbaurechte geändert worden. Daher sei auch die Rechnung am Überweisungstag geändert worden. (Anm. des Ref.: Tatsächlich kam es allerdings nicht wirklich zur Änderung der Vereinbarung sondern nur zur Ergänzung auf den Überweisungsbelegen. In der Vereinbarung wird sehr wohl der ursprünglich beabsichtigte und gewollte Kauf von Schotter festgehalten.)

Aus den hier angeführten Abläufen erhellt auch, dass sich der UFS den Ausführungen des Bw nicht anschließt, dass aus den Anmerkungen auf den Überweisungsbelegen (a-conto für Abbaurecht“) eindeutig der Parteiwille erkennbar sei und somit die Übertragung eines Abbaurechtes vorliege. Diese Hinweise wurden Wochen nach Abschluss der Vereinbarung aufgrund der Hinweise des Rechtsanwaltes angebracht. Aus dem Wortlaut der Vereinbarung, der Rechnungslegung und den getroffenen Aussagen ergibt sich eindeutig, dass ursprünglich die Lieferung von Schotter zur Absicherung des Bw und aufgrund des dringenden Geldbedarfs des Bruders des Bw eine Anzahlung für diese Lieferung beabsichtigt war.

E) 2.1. Übereinkommen zwischen dem Bw und der DWGmbH und „Akkontierungsrechnung“

Am 15. Februar 2000 (einen Tag nach dem oben angeführten Vergleichangebot an die Gläubiger der DWGmbH) schlossen der Bw und die DWGmbH das **„Übereinkommen über den Verkauf von Frostschutzmaterial aus der Schotterentnahme der DWGmbH“**.

Nach diesem Übereinkommen kauft der Bw von der DWGmbH 70.000 m³ frostsicheren Rohkies aus dem Entnahmebereich der Parzelle 1 zum Preis von 75,00 ATS je m³ zuzüglich

Mehrwertsteuer. Das Abbaufeld umfasst eine Fläche von rund 13.700 m². Für den Humusabhub und die anschließende Auffüllung sowie Rekultivierung ist die DWGmbH verantwortlich. Für eine vom Bw gewünschte Verladung durch die DWGmbH wäre ein Preis von 10,00 ATS pro m³ vom Bw zu bezahlen. Der Materialabbau ist innerhalb von zwei Jahren durchzuführen. Die behördlichen Genehmigungen für den Schotterabbau werden von der ARGE erwirkt. Mit dieser ARGE sind auch die Abbaetermine abzustimmen. Das genannte Übereinkommen soll beiderseits auf eventuelle Rechtsnachfolger übergehen. Die Vermessung der Entnahmemenge erfolgt alle drei Monate durch einen Vermesser der DWGmbH. Auf Grund dieser Vermessungen werden Teilrechnungen gelegt, die vom Bw. innerhalb von 30 Tagen bezahlt werden. Für den Fall, dass eine Abbaukubatur von 60.000 m³ akontiert wird, wird ein Preisnachlass von 7,5 % für diese Vorauszahlung gegeben. Änderungen und Ergänzungen zu diesem Übereinkommen bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Am 10. März 2000 wurde dem Bw die Akontierung des Schotterverkaufes in Rechnung gestellt. Die Rechnung (siehe dazu im Detail oben Seite 4 und unten F) 1.3.) weist zahlreiche Mängel auf und entspricht nicht dem § 11 UStG 1994. Insbesondere ist kein Umsatzsteuerbetrag gesondert ausgewiesen, daneben gibt es Rechenfehler und der Nachlass wurde vom „Bruttobetrag“ abgezogen. In Summe wurden ATS 4.995.000,- in Rechnung gestellt.

Am 10. und 13. März 2000 überwies der Bw aufgrund der genannten Rechnung jeweils ATS 2.500.000,- (um ATS 5.000,- zuviel). Die Überweisungsbelege enthalten den Hinweis „a conto Zahlung für Übertragung der Schotterabbaurechte“.

Wenn die Zahlung durch den Bw überhaupt einen Zusammenhang mit einer Leistung hat und dieser Zusammenhang nicht überhaupt nur zum Schein dargestellt wurde, liegt allenfalls eine Anzahlung für eine künftige Lieferung von Schotter vor.

Anlässlich einer Erörterung am 24. April 2006 wird vom Bw eine korrigierte „Originalrechnung“ vorgelegt, die wiederum erhebliche Mängel aufweist und wieder nicht dem § 11 UStG 1994 entspricht (wieder 50.000m³ statt 60.000m³; Abzug des Nachlasses vom Bruttobetrag; kein gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer; lediglich Ergänzung „ 20%“).

Erst am 28. Juli 2006 wurde eine am 13. Juni 2006 neu ausgestellte Rechnung über die Akontierung des Schotterverkaufs, die dem § 11 UStG 1994 entspricht, vorgelegt. Eine daraus abzuleitende Steuerschuld kraft Rechnungslegung im Jahr 2006 muss in diesem Verfahren nicht beurteilt werden.

E) 2.2. Beweiswürdigung

Nach Ansicht des UFS ergibt sich aus dem Wortlaut des Übereinkommens eindeutig, dass kein Abbaurecht sondern 70.000 m³ nicht abgebauter Schotter verkauft werden sollte. Die erfolgten Entnahmen sollten alle drei Monate vermessen und abgerechnet werden.

Weiters kann dem Übereinkommen klar entnommen werden, dass im Fall einer Akontierung, also einer Zahlung vor Leistung, ein Preisnachlass gewährt wird. Nach Ansicht des UFS handelt es sich dabei eindeutig um die Vereinbarung einer Anzahlung für eine künftige Lieferung. Wäre hier eine sofort steuerbare Rechtsübertragung vorgelegen, hätte es sich bei dem vom Bw bezahlten Betrag um keine Anzahlung sondern um Entgelt gehandelt. Die Parteien wollten aber ausdrücklich eine Anzahlung für eine künftige Lieferung vereinbaren.

Gegen das Vorliegen eines Abbaurechtes spricht auch, dass keine Vereinbarungen über den Abbaustand zum Zeitpunkt des Übereinkommens getroffen wurden, die Grundeigentümer nicht informiert wurden und alle Verpflichtungen gegenüber den Grundeigentümern und den Behörden bei der DWGmbH verblieben.

Auch in der Rechnung vom 10. März 2000 wird wieder eindeutig eine Anzahlung für eine bestimmte Menge Schotter aus der gegenständlichen Entnahmestelle angefordert.

Nach Ansicht des Bw entspreche es einem Handelsbrauch, dass auch dann von einem Schotterkauf gesprochen wird, wenn die Einräumung eines Abbaurechtes beabsichtigt war. Dies kann aufgrund der aufliegenden Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Wenn ein Abbaurecht eingeräumt wird, wird es als solches bezeichnet, ein Abbauzins iHv ca ATS 20,- bis 25,- /m³ Schotter vereinbart und über Rekultivierungspflichten, behördliche Verfahren, Eigenbedarf der Grundeigentümer, Zufahrtsrechte und dergleichen abgesprochen. So erfolgte dies etwa bei Erwerb der Abbaurechte durch die DWGmbH von den Grundeigentümern, aber auch bei der Weitergabe der Abbaurechte an die W. Wenn also ein Recht gegenüber den Grundeigentümern begründet werden soll, erfolgt dies in der Regel durch Einräumung eines Abbaurechtes. Dabei obliegen dem Abbauberechtigten auch bestimmte Pflichten, wie etwa die Rekultivierung oder Einhaltung anderer behördlicher Auflagen. Daneben kann aber auch bloßer Schotter als solches Gegenstand des Geschäftsverkehrs sein. Auch die HGmbH teilte mit, dass sowohl der Erwerb von Abbaurechten als auch der Kauf von Schotter üblich ist. Auch wenn auf das von den Parteien tatsächlich Gewollte abgestellt wird, ergibt sich, dass die DWGmbH Geld brauchte und der Bw als Gegenleistung bzw. als Sicherheit einen entsprechenden Gegenwert erhalten wollte, den der Bw in dem Schotter verkörpert sah. Auch aus der Anfrage des Bw bei seinem Arbeitgeber bzw seinem „Prokuristenkollegen“ ergibt sich, dass es dem Bw alleine um den Wert des Schotters ging. Dass der Bw irgend ein Interesse am Abbaurecht gehabt hätte, ist nicht erkennbar.

Aus den aufliegenden Unterlagen ergibt sich, dass bei tatsächlicher Einräumung eines Abbaurechtes immer Flächen und Tiefen sowie gegenseitige Verpflichtungen wie Rekultivierung usw. zentral sind. Im gegenständlichen Übereinkommen ist dagegen eine bestimmte Menge Schotter im Mittelpunkt der Vereinbarung.

Wie unten unter F) 1.1. gezeigt wird, liegt ohnehin in beiden Fällen nur ein Verpflichtungsgeschäft vor, welches erst durch die steuerbare tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht zu erfüllen ist.

Bei Geltendmachung des Aussonderungsrechtes gegenüber dem Ausgleichsverwalter und dem Gericht betont der Bw ausdrücklich, dass er eine bestimmte Menge Schotter erworben und ins Eigentum übertragen bekommen hätte.

Auch im Schreiben vom 31. August 2005 wird seitens des Bw angeführt, dass aufgrund des Übereinkommens, der Rechnung und der Zahlungsbelege von einem zivilrechtlichen Kauf auszugehen sei. Im Schreiben vom 4. August 2000 an das Finanzamt teilte DW mit, dass er seinem Bruder als Sicherheit für das ausgeborgte Geld 50.000m³ Schotter verkauft hätte.

In der Berufung vom 3. Oktober 2003 geht der Bw selbst vom Vorliegen einer Anzahlung für einen Kauf aus, wenn eine Zahlung vor Ausführung des Umsatzes vorliegt. Deziert begründete er seinen Vorsteuerabzug damit, dass eine Rechnung über eine Zahlung vorliege, die vor Ausübung des Umsatzes vorgenommen worden sei, weshalb es auch belanglos sei, dass noch keine Lieferung vorgelegen habe.

Entgegen der eindeutigen Bezeichnung als Anzahlung bestand der Bw bei der Erörterung am 24. April 2006 darauf, dass er durch Abstecken des Abbaufeldes Verfügungsmacht über den Schotter erhalten hätte und somit der bezahlte Betrag keine Anzahlung sondern Entgelt für den übertragenen Schotter sei. Der UFS folgt weder den rechtlichen Schlussfolgerungen des Bw sondern bezweifelt überdies, dass es überhaupt zu dieser „Absteckung“ kam, da ansonsten die Verwendung falscher Lagepläne und Auszüge aus Katastralmappen völlig unverständlich wäre. Es wurden auch entgegen der Ankündigungen durch den steuerlichen Vertreter des Bw keine weiteren diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.

Den eindeutigen Wortlaut des Übereinkommens sowie der Rechnung und die Ausführungen der Beteiligten über das ursprünglich Gewollte, aber auch die späteren Ausführungen gegenüber den Behörden kann auch die jetzige Aussage des Bw, dass die Begriffe mitunter irrtümlich vertauscht worden wären, nicht widerlegen. Es war eben ursprünglich die Übereignung von Schotter zur Absicherung des Bw und die Überweisung einer Anzahlung für diese Lieferung von Schotter beabsichtigt.

E) 3.1. Darlehen des Bw an seinen Bruder mit Besicherung durch den Schotter bzw. Haftung des Bruders

Nach Ansicht der Amtspartei würde lediglich ein Darlehen des Bw an seinen Bruder vorliegen, welches durch die Übertragung des Schotters besichert werden sollte. Der UFS konnte dies nicht feststellen. Ebenso konnte nicht abschließend nachgewiesen bzw. eruiert werden, ob es weitere persönliche Haftungen des DW gegenüber seinem Bruder gab. Fehlen auch die Nachweise für juristisch einwandfreie Haftungen oder Rückgabeverpflichtungen, muss doch nochmals festgehalten werden, dass der Grund für den Schotterverkauf aus der Sicht der beteiligten Brüder eine Besicherung der Forderung des Bw war. Dies ergibt sich u.a. auch aus dem Schreiben des DW an das Finanzamt vom 25. Mai 2001 (siehe oben S. 12).

Nach Ansicht des UFS gab es –wenn auch eine rechtlich durchsetzbare Haftung nicht nachgewiesen werden konnte- doch eine persönliche Haftungszusage des DW gegenüber dem Bw.

E) 3.2. Beweiswürdigung

Wenn auch bei Würdigung des gesamten Sachverhaltes viel dafür spricht, dass die DWGmbH ein großes Interesse an einem Rückkauf gehabt haben muss (alleine der wesentlich höhere Wert des Schotters), lassen sich keinerlei Vereinbarungen oder sonstiger festgehaltener Absichten bezüglich eines Rückkaufes erkennen. Trotz einiger Hinweise ließen sich letztlich auch keine persönlichen Haftungen des DW gegenüber seinem Bruder nachweisen. Mit Ausnahme der später bestrittenen Aussage des DW im Schreiben vom 4. August 2000 an das Finanzamt gibt es keinen Nachweis für eine persönliche Haftung. Die in diesem Schreiben angeführte „Beilage 10“, in der angeblich die persönliche Haftung verbrieft sei, wurde trotz mehrmaliger Anforderung nicht vorgelegt. Nach dem Schreiben des Bw vom 31. Mai 2005 gäbe es lediglich eine (Anm. des Referenten: unwirksame) mündliche Bürgschaftszusage. Insgesamt reichen die Nachweise nach Ansicht des UFS für die Annahme einer durchsetzbaren persönlichen Haftung des DW gegenüber dem Bw nicht aus.

Allerdings ist sehr wohl davon auszugehen, dass der Bruder des Bw diesem versprach, für alle Schäden „einzustehen“. Diese mündliche Zusage hat DW gegenüber dem UFS am 6. März 2006 als Auskunftsperson und der Bw am 24. April 2006 auch bestätigt.

E) 4.1. Ausgleich und Konkurs der DWGmbH, Aussonderungsansprüche des Bw

Wie bereits ausgeführt, wurde hinsichtlich der DWGmbH am Datum1 das Ausgleichsverfahren und am Datum2 der Anschlusskonkurs eröffnet. Bereits am Datum4 war über zwei weitere

Unternehmen (siehe oben Seite 5) der DW-Gruppe, die gemeinsam als ARGE tatsächlich den Abbau in den gegenständlichen Gruben vornahmen, der Konkurs eröffnet worden.

Am 20. Juni 2000 machte der Bw gegenüber dem Ausgleichsverwalter hinsichtlich des erworbenen Schotters ein Aussonderungsrecht geltend. Am 28. Juni 2000 beantragt der Bw die Aussonderung gegenüber dem zuständigen Gericht. Ausdrücklich wird jeweils angeführt, dass der Bw Schottermaterial im Umfang von 60.000m³ erworben hätte und ihm dieses durch Anzeige in der Grube ins Eigentum übertragen worden wäre, weshalb ihm ein Aussonderungsrecht zustehe. Als Nachweis wurde ein Geländeabsteckplan mitgesandt, in dem der Entnahmebereich des Bw eingezeichnet sei. Beim Erörterungstermin vom 6. März 2000 wurde bekannt gegeben, dass bei Geltendmachung der Aussonderungsansprüche unrichtige Pläne verwendet worden seien, welche sich auf die Grube 3 bezogen hätten.

Am 28. Juni 2000 und am 3. Juli 2000 wurde dem Bw seitens des Ausgleichsverwalters mitgeteilt, dass der Aussonderungsanspruch bestritten werde. Es sei lediglich eine Anzahlung geleistet worden, die nur einen Verschaffungsanspruch begründe, der sich in eine (quotenmäßig zu befriedigende) Geldforderung umgewandelt habe.

Nachdem die W zuvor schon mit Zustimmung des Ausgleichsverwalters in Verträge der DWGmbH eingestiegen war, wurde mit Zustimmung des Ausgleichsverwalters durch Vertragsübernahme vom 4. Juli 2000 zwischen den Grundeigentümern, der DWGmbH und der W vereinbart, dass die Abbaurechte an den Gruben 1 und 2 auf die W übergehen. Laut Firmenbuch war DW zwischen Mai 2000 und November 2000 auch Geschäftsführer der W. Unter anderem wird in diesem Übereinkommen darauf hingewiesen, dass der Bw am vertragsgegenständlichen Schotter ein Aussonderungsrecht behauptet habe, die Grundeigentümer dieses aber jedenfalls bestreiten würden.

Die DWGmbH hat infolge des späteren Konkurses die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Schotters (bzw. aus der zugeflossenen Anzahlung) an den Bw nach unbestrittenen Angaben des Amtsvertreters nur quotenmäßig abgeführt.

E) 4.2. Beweiswürdigung

Der zu diesem Punkt festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

E) 5.1. Unternehmerische Tätigkeiten des Bw im Jahr 2000

Der UFS geht davon aus, dass es für den fraglichen Zeitraum ab Februar 2000 keine objektiven Nachweise für eine beabsichtigte unternehmerische Betätigung des Bw gibt. Eventuell wurden intern im Familienverband unmaßgebliche Absichtserklärungen abgegeben. Ansonsten kann lediglich der Ankauf von Schotter als gegeben betrachtet werden. Der

behaupteten Kaufzusage der HGmbH kann nach Ansicht des UFS keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Dies wäre aber trotz mehrmaliger Aufforderung zur Vorlage von Nachweisen für eine nach Außen erkennbare unternehmerische Absicht der einzige derartige vorgelegte Beweis.

Ab März 2000 wäre das Abbaufeld offen zur Entnahme des Schotters gelegen und es wären auch sämtliche erforderliche Bewilligungen für den Abbau vorgelegen. Nach den Angaben des Bw hätte es eine Abnahmezusage gegeben, die die sofortige Rückerlangung des eingesetzten Kapitals und die Erzielung eines Gewinnes ermöglicht hätte. Es gab aber keinerlei Maßnahmen oder Handlungen, die in dieser Zeit auf einen tatsächlichen Abbau oder Verkauf schließen lassen könnten.

Die im September 2003 ausgestellte Zusage der HGmbH, im Februar 2000 einen bestimmten Preis für einen m³ Schotter bezahlen zu wollen, wird vom UFS als bloße Auskunft über den Wert des zu erwerbenden Schotters gewertet.

E) 5.2. Beweiswürdigung

Die Bestätigung bezüglich der Kaufzusage der HGmbH wurde am 1. September 2003, einen Tag vor der Schlussbesprechung beim Bw am 2. September 2003 erstellt. Sie stellt somit keinen direkten Nachweis dar, dass das Kaufanbot tatsächlich am 14. Februar 2000 gemacht wurde. Weiters bestätigt das Schreiben lediglich, dass es diesbezüglich mündliche Vereinbarungen zwischen zwei Prokuristen der HGmbH gegeben haben soll. Ferner wird in dem Schreiben lediglich angeführt, „dass am 14. Februar 2000 (einem Tag vor Unterfertigung des Schotterkaufs durch den Bw) die Zusage gegeben wurde, Schotterabbaurechte zum Preis von 75,- ATS je m³ fest abzukaufen“.

Im übrigen widersprechen sich die diesbezüglichen Aussagen. Nach den Ausführungen der HGmbH im Schreiben vom 2. März 2006 kam der Kauf nicht zustande, weil die naturschutzbehördliche Genehmigung gefehlt habe. Nach den Aussagen des Bw wäre der Kauf daran gescheitert, da er noch weitere Angebote abwarten wollte. Für Letzteres gibt es keine Nachweise und zwischen der naturschutzbehördlichen Genehmigung vom 20. März 2000 bis zur Ausgleichseröffnung wäre noch ausreichend Zeit gewesen, das für den Bw durchaus lukrative Geschäft durchzuführen.

Unglaublich sind auch die Aussagen, dass die HGmbH den Schotter damals wegen Streitigkeiten nicht direkt von der DWGmbH gekauft hätte. Im Schreiben vom 2. März 2006 führte die HGmbH aus, dass ein m³ Schotter (fest, also nicht abgebaut) 2 Tonnen Schotter entspricht und im maßgeblichen Zeitraum mit einem Preis zwischen ATS 160,- und 180,- gehandelt wurde. Die HGmbH hätte –selbst wenn noch Kosten des Abtransports dazu

gekommen wären, zum angebotenen „äußerst günstigen“ Preis, welcher unter den in den Kieswerken angebotenen Preisen lag, jedenfalls gekauft. Aus allen Unterlagen geht hervor, dass der HGmbH bekannt war, dass der Schotter aus einer Grube der DWGmbH stammt, weshalb nicht glaubwürdig ist, dass sie zu diesem Preis den Schotter vom Bw nicht aber vom Unternehmen des Bruders des Bw gekauft hätte. Überdies muss die Absicht des Bw, seinem Bruder und der DWGmbH helfen zu wollen, auch der HGmbH bekannt gewesen sein. Aus welchem Grund sonst sollte der Bw von seinem Bruder bzw dessen Unternehmen Schotter kaufen.

Vielmehr spricht alles dafür, dass sich der Bw in der erforderlichen Eile lediglich bei seinem Arbeitgeber bzw. Kollegen erkundigt hat, ob der Schotter, der ihm als Sicherheit für sein eingesetztes Kapital übertragen werden sollte, auch tatsächlich dem Wert seines Kapitals entspricht.

Aus den übereinstimmenden Aussagen ergibt sich ja, dass der Bw seinem Bruder Geld zur Verfügung stellen wollte, dafür aber Sicherheiten haben wollte. Wenn der Bw nun mit einem anderen Prokuristen seines Arbeitgebers einen Tag vor Unterzeichnung des Schotterkaufes abklärt, ob er den Schotter zum genannten Preis verkaufen kann, kann darin auch die bloße Nachfrage gesehen werden, ob der Schotter ausreichend Sicherheit für das hingebene Kapital bietet. Dann wäre die Aussage der HGmbH eben so zu verstehen, dass sie um diesen Preis jederzeit kaufen würde. Es würde dann aber kein konkretes Kaufanbot vorgelegen haben. Dafür spricht auch der Umstand, dass der Bw nach seinen Aussagen noch weitere Angebote abwarten wollte und vom angeblich vorliegenden Kaufanbot der HGmbH keinen Gebrauch machte, obwohl er dadurch ohne viel Aufwand nicht nur das eingesetzte Kapital zurück bekommen hätte sondern darüber hinaus noch einen Gewinn von ATS 405.000,- erzielt hätte.

Da am 20. März 2000 die naturschutzbehördliche Bewilligung vorlag, wären dem Bw und der Habau bis zur Ausgleichseröffnung am 24. Mai 2000 noch zwei Monate zur Geschäftsabwicklung geblieben. Bei der riskanten Situation und gegebenem Verlustrisiko wäre bei wirklicher Verkaufsabsicht das Geschäft abgewickelt worden.

Nachdem der Bw in seiner Berufung angedeutet hatte, seine unternehmerische Tätigkeit könne auch darin gelegen sein, dass er andere Unternehmer mit dem Abbau beauftragt hätte, wurde er ersucht, derartige Beauftragungen nachzuweisen. Das Ersuchen blieb unbeantwortet.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass Vorbereitungshandlungen des Bw durch die insolvenzrechtlichen Ereignisse nicht unterbrochen sondern diese erst gar nicht begonnen wurden.

DW teilte –als Auskunftsperson am 6. März 2006 befragt- auch mit, dass zwischen März und Mai 2000 beim Abbaufeld des Bw der Humus abgetragen worden wäre und dem Bw mitgeteilt worden wäre, dass der Schotter zu Abholung bereit liege, dieser sei aber vom Bw nie abgebaut worden.

E) 6.1. Maßnahmen zur Rückerlangung des eingesetzten Kapitals durch den Bw, insbesondere im Jahr 2002

Nach Ansicht des Bw hätte er im Jahr 2002 gegen Entgelt die ihm zustehenden Abbaurechte an die W um ATS 2.750.000,- plus USt verkauft. Dementsprechend legt der Bw auch am 1. August 2002 zwei Teilrechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis über die Abtretung der Abbaurechte.

Nach Ansicht des UFS hat der Bw als Nichtunternehmer eine Leistung, die nicht stattfinden konnte, mit Umsatzsteuerausweis fakturiert. Der Bw schuldet daher die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung. Da es aber beim Rechnungsempfänger nach den Unterlagen der Finanzverwaltung zu keinem Vorsteuerabzug kam, somit keine Gefährdung des Abgabenaufkommens besteht, kann der Bw diese Rechnung nach der Rechtsprechung des EuGH berichtigen, was im Berichtigungszeitraum zum Wegfall der Steuerschuld führt.

Wie bereits dargestellt hatte sich der Bw keine nachweislichen persönlichen Haftungen oder sachliche durchsetzbare Sicherheiten ausbedungen.

Seitens des Bw wurden mit Ausnahme der Geltendmachung des Aussonderungsrechtes im Insolvenzverfahren der DWGmbH vorerst keinerlei Maßnahmen zur Rückerlangung des eingesetzten Kapitals gesetzt. Mindestens bis zur Konkurseröffnung am 4. August 2000 hätte der Bw gegenüber der DWGmbH auf Vertragserfüllung bestehen können. Im Fall der Nichterfüllung bzw. auch aufgrund der eventuell erfolgten Doppelveräußerung hätten Ansprüche gestellt werden können. Zumindest zwischen Erteilung der naturschutzbehördlichen Bewilligung am 20. März 2000 und Eröffnung des Ausgleichsverfahrens am 24. Mai 2000 hätten die Verkaufsversuche intensiviert oder der HGmbH verkauft werden können.

In den Folgejahren wurden die Ansprüche des Bw in gewisser Weise aber doch weiter verfolgt und letztlich wurde ihm auch ein Teil des eingesetzten Kapitals im Vergleichswege bezahlt.

Nach Ansicht des Bw ist diese Bezahlung das Entgelt für die Übertragung des von ihm erworbenen Abbaurechts an die W.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2000 (im Detail siehe S. 10) machte der rechtliche Vertreter des Bw gegenüber der W Ansprüche (u.a. auf Herausgabe der Erlöse aus der Schottergewinnung) geltend, die daraus resultieren würden, dass die DWGmbH die Abbaurechte unzulässigerweise nochmals an die W veräußert hätte.

Nach Ansicht des UFS hat der Bw niemals ein Abbaurecht erworben, welches er weiter übertragen könnte. Der allenfalls erworbene Verschaffungsanspruch hat sich im Insolvenzverfahren der DWGmbH in eine quotenmäßig befriedigte Geldforderung gewandelt. Allenfalls bleiben Ansprüche aus -durch den Bw bestrittenen- Haftungen oder Ansprüche auf Ersatz eines erlittenen Schadens. Denkbar wären auch Zahlungen aus dem Unternehmensbereich ohne wirklichen Rechtsanspruch, um ein aus dem Privatvermögen eingesetztes Kapital wieder dem Privatvermögen zuführen zu können. In allen Fällen erfolgt aber eine Zahlung ohne Zusammenhang mit einem steuerbaren Leistungsaustausch. Von der W wird der Geldbetrag im Jahr 2002 an den Bw nicht gezahlt, um ein Abbaurecht oder Schotter zu erwerben. Der Bw verfügte weder über ein Abbaurecht noch über Schotter, welches bzw welchen er übertragen hätte können. Der Betrag wurde aus einem –wenn auch letztlich nicht vollständig abklärbaren- jedenfalls aber nicht steuerbaren Grund gezahlt.

Tatsache ist, dass der BBauGmbH am 5. August 2000 von den Grundeigentümern am Grundstück 3 ein Abbaurecht an einem 3,66 ha großen Abbaufeld eingeräumt wurde. Nach den aufliegenden Plänen ist dieses Abbaufeld ca. dreimal so groß wie das Abbaufeld, in dem das vom Bw befindliche Schottervorkommen war. Da es in unmittelbarer Nachbarschaft zum Abbaufeld des Bw gelegen ist, kann davon ausgegangen werden, dass auch die Abbautiefe in etwa gleich sein wird. Man kann daher davon ausgehen, dass der in der Grube liegende Schotter ca. ATS 15.000.000,- wert war.

Mit der Vereinbarung vom 20. Juni 2000 trat die BBauGmbH diese Abbaurechte an die GBau um ATS 1 Mio ab. Im selben Übereinkommen wird festgehalten, dass die W dem Bw für die Abbaurechte an den Gruben 1 und 2 einen Vergleichsbetrag iHv ATS 2.750.000,- bezahlt. Die GBau bezahlt also der BBauGmbH einen Bruchteil des Wertes des Liefergegenstandes und die GBau bezahlt dem Bw für etwas, über das der Bw gar nicht verfügt und wesentlich weniger wert wäre, nahezu den dreifachen Betrag.

DW erklärt daher wohl auch am 24. Juli 2002 ausdrücklich, dass er für den Fall, dass die W und die GBau für den Erwerb der Schotterabbaurechte für die Parzelle 3 im Fall eines

Konkurses der BBauGmbH vom Masseverwalter aus dem Titel der Anfechtung in Anspruch genommen werden sollten, den gesamten entstandenen Schaden ersetzen werde.

Diese Vorgangsweise kann ihre Erklärung nur darin finden, dass DW bei der BBauGmbH eine beherrschende Rolle spielte. Im fraglichen Zeitpunkt war er Prokurist und hat als solcher auch die Vereinbarung vom 20. Juni 2000 unterfertigt. Bis März 2001 und ab Oktober 2003 ist bzw. war er auch Geschäftsführer. Gesellschafter der Gesellschaft war er bis Juni 2001, danach seine Gattin und seine Kinder.

Hinsichtlich der W und der GBau sind dem Firmenbuch keine näheren gesellschaftsrechtlichen Verbindungen (außer dass DW fallweise als Geschäftsführer eingesetzt war) zu den hier beteiligten Personen zu entnehmen. Dem Schreiben der GBau vom 28. Juni 2001 an die Eigentümer der Grube 1 (an der ja der W zu diesem Zeitpunkt bereits das Abbaurecht zustand) geht hervor, dass die W von der GBau übernommen worden sei. Dem Firmenbuch sind Verflechtungen zwischen den beiden Unternehmen auf Gesellschafterebene zu entnehmen.

Festzuhalten ist jedenfalls, dass offensichtlich (siehe Haftungserklärung) allen Beteiligten klar war, dass die WLS dem Bw einen Betrag zukommen ließ, der seinen Ursprung im verbilligten Verkauf der Abbaurechte an der Grube 3 durch die von DW zumindest maßgeblich beeinflusste BBauGmbH hatte. Auch aus dieser „Durchleitung“ des Wertes durch die W ist erkennbar, dass es der W nicht um den Erwerb eines Rechtes ging, das sie seit 4. Juli 2000 ohnehin bereits hatte. Allenfalls war sie damit einverstanden, allfällige Streitigkeiten betreffend möglicher Ersatzansprüche mit Geld, welches letztlich leicht durch den verbilligten Kauf von der BBauGmbH gedeckt ist, endgültig aus der Welt zu schaffen. Keinesfalls liegt der Zahlung im Jahr 2002 an den Bw aber ein Leistungsaustausch zugrunde.

Im Ergebnis wurde durch die gewählte Gestaltung im Jahr 2002 der Vergleichsbetrag an den Bw durch die von seinem Bruder beherrschte BBauGmbH bezahlt, um diesem den entstandenen Schaden zumindest teilweise zu ersetzen bzw. um das aus dem Privatvermögen der Familie in die Unternehmensgruppe des DW geflossene Geld wieder dem Privatvermögen zuführen zu können.

Im August 2002 legte der Bw aufgrund der Vergleichsregelung der W zwei Teilrechnungen, in denen er insgesamt € 39.970,05 als Umsatzsteuer offen auswies.

E) 6.2. Beweiswürdigung

Zu der Annahme des Wertes des Schotters in der Grube 3 kommt der UFS nach zwei Berechnungen. Unterstellt man in etwa die dreifache Schottermenge (70.000m³ mal drei) und

einen (sehr niedrigen Preis) von 75/m³ (den auch der Bw lt Übereinkommen bezahlte) ergibt sich ein Betrag in Höhe von ca. ATS 15,75 Mio. Nimmt man die von der HGmbH mitgeteilten Werte (Preis je m³ Schotter fest: ATS 170,-; Kosten je m³ fest unter Berücksichtigung von zusätzlich erforderlichen Bewilligungen: ATS 100,-) ergibt sich ein Betrag iHv ATS 14,7 Mio.

Bereits am 6. März 2006 wurden die Details der dargestellten Vereinbarungen aus dem Jahr 2002 erörtert.

Beim Erörterungstermin am 1. Februar 2008 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw die Frage gestellt, warum sich die W bei gegebenem Sachverhalt auf eine derartige Zahlung eingelassen hat. Weiters wurde ihm vorgehalten, dass die Zahlung ihre Erklärung nur in den gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehungen der beteiligten Unternehmen haben könne. Die Fragen und Vorhalte blieben unbeantwortet.

Auch die Haftungserklärung des DW vom 24. Juli 2002 weist eindeutig darauf hin, dass die Übertragung der Abbaurechte durch die BBauGmbH an die Unternehmensgruppe rund um die W und GBau bei weitem zu billig erfolgte und die Anfechtbarkeit dieses Vorgangs allen bewusst war. Dass in der selben Vereinbarung auch die Vergleichszahlung an den Bw vereinbart wurde, erklärt dann eindeutig, warum die Abtretung zu billig erfolgt ist.

Auch aus den in der Vereinbarung vom 20. Juni 2002 (zwischen W, der BBauGmbH und dem Bw) und dem Vertrag vom 24. Juli 2002 (zwischen der W und dem Bw) gewählten Formulierungen ist erkennbar (siehe im Detail oben S. 13 bis 15), wie schwer sich die Beteiligten taten, die Zahlung an den Bw zu begründen. So wird zunächst festgehalten, dass der Bw anerkenne, dass die Abbaurechte aufgrund der Abtretung im Juli 2000 uneingeschränkt der W zustehen und dem Bw aus dem Übereinkommen mit der DWGmbH vom Februar 2000 keinerlei Ansprüche zustehen. Dann leistet der Bw Gewähr dafür, dass ihm diese Rechte uneingeschränkt zustehen und die Parteien vereinbaren die Übertragung des Abbaurechtes durch den Bw an die W gegen den genannten Kaufpreis. Wobei festgehalten wird, dass die Abbaurechte bis zur Zahlung des Preises im Eigentum des Bw bleiben. Eine in sich widersprüchlichere Vereinbarung ist nahezu nicht mehr denkbar.

Wie unwichtig den Parteien die Inhalte der vertraglichen Vereinbarung waren (und es einzig und alleine um eine Rechtfertigung für den Zahlungsfluss ging) ist auch aus dem Schreiben des Bw vom 27. Jänner 2003 (siehe oben S. 15) an die W erkennbar. Nach diesem Schreiben wurden den Vereinbarungen wieder die unrichtigen Grubenpläne zugrunde gelegt.

Selbst den Beteiligten war natürlich klar, dass die Anerkennung der Vereinbarung als steuerbare Einräumung eines Abbaurechtes äußerst ungewiss war, weshalb der Bw auch mit Haftungserklärung vom 24. Juli 2002 (siehe oben S. 15) der W zusagte, im Fall der

Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges bei dieser die bezahlte Umsatzsteuer rückzuvergüten.

E) 7.1. Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise

Aufgrund des dringenden Geldbedarfs des Bruders des Bw sowie des herrschenden Zeitdrucks und der bestehenden Nahebeziehung des Bw und seines Bruders wurden Vereinbarungen getroffen und Vorgangsweisen gewählt, die zwischen Fremden mit tatsächlich eigenen wirtschaftlichen Interessen nicht statt gefunden hätten. Das Verhalten des Bw war von der Absicht, seinen Bruder unterstützen zu wollen, geprägt. Zur Absicherung seines hingegebenen Kapitals sollte ihm ein Gegenwert eingeräumt werden. Auf welche Weise der Bw aus diesem Schotter notfalls sein Kapital zurück bekommen sollte, war bei Erwerb des Schotters noch gar nicht klar.

Wie oben dargestellt wurde, stand keinesfalls fest, dass an die HGmbH verkauft werden sollte.

Der im Übereinkommen vereinbarte Preis je m³ Schotter lag bei weitem unter dem Marktpreis für Schotter.

Zwischen Fremden wäre nie eine derart fehlerhafte Anzahlungsrechnung akzeptiert worden. Es wäre für jeden Unternehmer leicht erkennbar gewesen, dass dieser Beleg (insbesondere ohne USt-Ausweis) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würde. Auch die inhaltlichen Mängel wie unrichtige Mengenangaben bzw. Rechenfehler sind absolut fremdunüblich.

Äußerst fraglich erscheint auch, ob ein Fremder um ATS 5.000,- zuviel überwiesen hätte.

Die Geltendmachung des Aussonderungsrechtes mit unrichtigen Plänen, die ein falsches Abbaufeld darstellen, zeigt, dass der Bw nicht wirklich wusste, aus welchem Abbaufeld sein Schotter stammen sollte bzw. wird damit aufgezeigt, dass das Interesse seitens des Bw an einer Aussonderung fremdunüblich gering war. Überdies ist zu beachten, dass der Bw laut Übereinkommen 70.000m³ Schotter erworben und 60.000m³ (rechnerisch, lt Rechnung nur 50.000m³) Schotter angezahlt hat. Bei fremdüblichem Verhalten wäre –wenn überhaupt– die Aussonderung von 70.000m³ beantragt worden.

Hinsichtlich der äußerst fremdunüblichen Vorgangswiese im Jahr 2002 wird auf Punkt E) 6. verwiesen.

E) 7.2. Beweiswürdigung

Aufgrund der dargestellten Umstände, der Unterstützungsabsicht und des fehlenden Interessensgegensatzes wurde äußerst fremdunüblich vorgegangen. Unter den riskanten Bedingungen hätte sich ein Fremder keinesfalls auf derartige Bedingungen eingelassen.

Nach den Unterlagen, die dem Prüfer übergeben wurden, hätte der Übergabeplan die unrichtige Grube 3 dargestellt, wäre die Abbaufäche wesentlich geringer gewesen als laut Übereinkommen, wären statt 70.000 m³ nur 60.000 m³ zur Verfügung gestanden und wäre die Zufahrt in die verkehrte Richtung dargestellt gewesen. Später (Erörterungstermin 6. März 2006) wurde zwar behauptet, es hätte zu diesem Zeitpunkt derartige Unterlagen gar nicht gegeben und diese unrichtigen Unterlagen wären erst irrtümlich bei der Geltendmachung des Aussonderungsrechtes verwendet worden. Diese Aussage beweist zunächst einmal die unzulängliche Vorgangsweise und ist überdies nicht relevant. Nach den erteilten Bewilligungsbescheiden existierten diese Unterlagen spätestens seit 9. Juli 1999 jedenfalls und ein fremder Käufer hätte weder akzeptiert, dass ihm gar keine Pläne noch hätte er sich mit den für jeden leicht erkennbar unrichtigen Unterlagen zufrieden gegeben.

Laut Angaben der HGmbH entspricht ein m³ Schotter (fest, unabgebaut) zwei Tonnen Schotter, für die am Markt ATS 160,- – 180,- zu bekommen wären. Der Bw hätte dagegen lediglich ATS 75,-/m³ (fest, also für 2 Tonnen) zu bezahlen. In der Stellungnahme vom 10. April 2008 bestätigte DW den Preis für 2 Tonnen Schotter ab Grube mit ATS 140,- bis 190,-.

Wenn auch die Annahme einer bloßen Sicherungsübereignung oder auch das Vorliegen einer persönlichen Haftung gegenüber dem Bw (siehe oben) nicht nachgewiesen werden konnte, muss iZm. der Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vorgangsweise darauf hingewiesen werden, dass sich ein Fremder bei einer derartig riskanten Situation sehr wohl weitere Sicherheiten für sein hingegebenes Kapital zusichern hätte lassen.

Wie dem Aktenvermerk des Masseverwalters vom 20. März 2001 entnommen werden kann, hat selbst Dr.R gegenüber dem Bw und DW darauf hingewiesen, dass das Übereinkommen über den Schotterkauf „ungünstig“ formuliert sei und sehr viele Unklarheiten bestünden.

F) Rechtliche Schlussfolgerungen

F) 1. Kein Vorsteuerabzug im Jahr 2000

Ein Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 Zi. 1 UStG 1994 die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet wurde.

Richtlinienkonform ist diese Bestimmung aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbotes überdies so auszulegen, dass eine Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges untersagt ist, wenn der Leistungsempfänger aufgrund der Umstände zumindest erkennen hätte müssen, dass der leistende Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abführen wird. Siehe dazu näher unten F.) 1.6.

Dabei gilt gemäß § 2 UStG 1994 als Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Unter F) 1.4. und 1.5. wird aufgezeigt, dass der Bw eine derartige Tätigkeit nicht ausübte und überdies auch keine –von der Rechtsprechung zur Begründung der Unternehmereigenschaft geforderte- fremdübliche Vereinbarung und Betätigung des Bw vorliegt.

Eine für den Vorsteuerabzug geforderte Lieferung würde gemäß § 3 UStG 1994 vorliegen, wenn der Abnehmer durch den Lieferer befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Alternativ zur Lieferung könnte auch eine erfolgte sonstige Leistung einen Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger begründen. Sonstige Leistungen sind gemäß § 3a UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Sie können auch durch Dulden oder Unterlassen erbracht werden.

Dem Bw wurde weder tatsächlich die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht über den Schotter verschafft noch wurde ihm tatsächlich eine sonstige Leistung erbracht. Er konnte weder wie ein Eigentümer über den gekauften Schotter verfügen noch wurde jemals tatsächlich ein Abbau oder eine sonstige Nutzung des Schotters geduldet. Es wurde lediglich ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen und eine Anzahlung vereinbart und geleistet. Zum tatsächlichen Leistungsaustausch kam es nicht. siehe dazu F) 1.1.1. bis 1.1.4.

Für die Vornahme eines Vorsteuerabzuges fordert § 12 UStG 1994 das Vorliegen einer dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung. Dafür ist neben anderen in dieser Bestimmung geforderten Merkmalen erforderlich, dass die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung; der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (dabei genügt bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden, die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen

Kalendermonat nicht übersteigt); das Entgelt; der anzuwendende Steuersatz und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag in der Rechnung angeführt sind.

Wie unter F) 1.3. aufgezeigt wird, fehlen die hier angeführten Rechnungsmerkmale. Eine vollständige Rechnung wäre aber nach § 12 UStG 1994 auch gefordert, wenn der Vorsteuerabzug aufgrund einer Anzahlung geltend gemacht wird.

Da das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich nicht vor dem Entstehen der Steuerschuld beim leistenden Unternehmer entstehen kann, muss dem Gesetz entnommen werden, wann die Steuerschuld entsteht. Dazu normiert § 19 Abs 2 UStG 1994, dass die Steuerschuld (von hier nicht relevanten Ausnahmefällen abgesehen) mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde (siehe dazu korrespondierend die geforderten Rechnungsangaben). Wird dagegen das Entgelt oder ein Teil dessen vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Gleichzeitig entsteht jeweils das Recht auf Vorsteuerabzug, zu dessen Geltendmachung noch eine vollständige Rechnung gemäß § 11 UStG gefordert wird.

Wie unten (F 1.1.) näher dargestellt wird, wurde nie eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt. Der Vorsteuerabzug könnte sich somit allenfalls aufgrund der erfolgten Anzahlung ergeben.

Nach § 16 Abs. 3 Zi. 2 und Zi. 3 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994 muss der leistende Unternehmer den geschuldeten Steuerbetrag und der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug in dem Veranlagungszeitraum berichtigen, in dem feststeht, dass eine Lieferung oder sonstige Leistung, für die eine Anzahlung geleistet wurde, nicht ausgeführt wird. Gleiches gilt, wenn eine bereits erfolgte Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht wird.

Spätestens mit der Verweigerung des Aussonderungsanspruches stand fest, dass es zu keinem Leistungsaustausch kommen wird bzw ein eventuell doch erfolgter Leistungsaustausch rückgängig gemacht wird, sodass spätestens in diesem Zeitpunkt (ebenfalls im Veranlagungszeitraum 2000) allenfalls zuvor entstandene Vorsteueransprüche zu berichtigen sind (siehe F) 1.2.).

F) 1.1. Abschluss eines Kaufvertrages und Akontierung begründen noch keine umsatzsteuerlich relevante Lieferung

F) 1.1.1. Kaufvertrag oder Einräumung eines Abbaurechts: Verschaffungsanspruch

Wie oben dargestellt, ergibt sich aus allen Unterlagen, dass der Bw für das hingegebene Kapital eine bestimmte Menge Schotter erhalten sollte, damit er durch den Verkauf des Schotters das eingesetzte Kapital wieder zurück bekommt bzw. dessen Rückzahlung sonst abgesichert ist. Aufgrund der Vereinbarung, der Preisgestaltung und der zivilrechtlichen Möglichkeiten ist davon auszugehen, dass Schotter zum Selbstabbau und zur Selbstabholung verkauft wurde.

Dabei ist zu beachten, dass im Übereinkommen zwischen der DWGmbH und dem Bw lediglich die schuldrechtliche Verpflichtung zur Verschaffung des Schotters verbrieft ist. Durch bloßen Abschluss eines Vertrages kann weder Verfügungsmacht an Schotter übertragen werden noch eine sonstige Leistung, etwa in Form einer Verpachtung oder sonstigen Überlassung zur Nutzung bzw. Entnahme, erbracht werden.

Wenn auch nach dem UStG 1994 hinsichtlich der Steuerbarkeit eines Vorganges das Verfügungsgeschäft, also der tatsächlich ausgeführte Umsatz, maßgeblich ist, muss bei zweifelhaften Fällen die vertragliche Grundlage herangezogen werden, um festzustellen, was die beteiligten Parteien wollten. Da in dieser Grundlage ausdrücklich vom Kauf von Frostschutzmaterial die Rede ist, ist nach dem Willen der Parteien umsatzsteuerlich klar eine Lieferung gewollt. Zusätzlich sollte –wohl aufgrund des hohen Geldbedarfs des Bruders des Bw- bei Leistung einer Zahlung vor Durchführung der Leistung ein Rabatt gewährt werden.

Wie auch aus der wiederholten Formulierung in Schriftstücken der Vertragsparteien hervorgeht, war aus diesen Gründen auch immer von einer Akontierung die Rede. Offensichtlich war den Vertragsparteien klar, dass eine Lieferung erst mit der endgültigen Entnahme und auch die Ermittlung des Entgeltes für die erfolgten Entnahmen in periodischen Abständen erfolgen sollten. Gleiches würde auch bei Unterstellung einer Begründung eines Dauerschuldverhältnisses, welches zu einem dauernden Dulden verpflichten würde, gelten.

Ergänzend wird festgehalten, dass die rechtliche Beurteilung auch bei Annahme einer tatsächlich erfolgten Übertragung des Abbaurechtes (was allerdings nach den oben getroffenen Ausführungen nicht der Fall war) nicht wesentlich abweicht. Auch in diesem Fall wäre nach einhelliger Ansicht bei gegebenem Sachverhalt (insbesondere bei Abrechnung nach Menge) ein gemischter Vertrag mit überwiegenden Elementen eines Kaufvertrags zu unterstellen. Auch hier wäre die Willenseinigung über das Abbaurecht nur die schuldrechtliche Verpflichtung und der auch umsatzsteuerrechtlich wesentliche Sachverhalt wäre die in der Entnahme liegende Verschaffung der Verfügungsmacht am Schotter. Dementsprechend wird bei derartigen Abbaurechten auch nach entnommener Menge abgerechnet und erfolgt eine Besteuerung auch erst nach den erfolgten Entnahmen und den festgestellten entnommenen Mengen. Wenn es nach Einräumung eines Abbaurechtes zu keinerlei Entnahmen kommt,

entsteht auch –von den Folgen einer Anzahlungsbesteuerung abgesehen- keine Steuerpflicht, weil nichts geliefert wurde.

In einem Abbauvertrag räumt der Grundeigentümer jemandem gegen Entgelt das Recht auf Gewinnung von Gestein, Sand, Schotter oder dgl. ein (Schwimann, Praxiskommentar ABGB, § 1090, 67). Dadurch wird ein Dauerschuldverhältnis begründet, welches zu periodisch wiederkehrenden Erfüllungstätigkeiten verpflichtet und bestands- und kaufrechtliche Elemente enthält (Rummel, § 1053, 20).

Nach Ansicht des Referenten war die DWGmbH aus den Verträgen mit den Grundeigentümern auch gar nicht berechtigt, das „bloße Abbaurecht“ zu übertragen. Das Abbaurecht besteht aus mehreren gegenseitigen Berechtigungen (etwa die Zufahrt zur Grube, die Entnahme von Material,...) und vielfältigen Verpflichtungen (Abrechnung gegenüber Grundeigentümern, Befüllung mit bestimmten Materialien, Rekultivierung usw.). Die Vereinbarung mit den Grundeigentümern, dass das Abbaurecht auch auf eventuelle Rechtsnachfolger übergeht, kann daher nur so zu verstehen sein, dass sich dies auf eine allfällige Gesamtrechtsnachfolge bezieht. Nur bei dieser wäre sicher gestellt, dass auch alle anderen –neben dem Recht auf Schotterentnahme- Rechte und Pflichten, an denen die Parteien erhebliches Interesse hatten, übergehen. So wäre etwa das bloße Abbaurecht ohne Berechtigung zur Zufahrt für den Erwerber ohne jeden Wert. Wenn lediglich das Recht der Schotterentnahme gegen ein bestimmtes Entgelt je entnommener Menge Material übertragen wird, ohne dass die vereinbarten gegenseitigen Rechte und Pflichten übergehen, kann nicht von einer Rechtsnachfolge und somit keinesfalls von einer Abtretung der Abbauberechtigung, sondern muss viel mehr von einem Verkauf von Schotter gesprochen werden. Auch die Preisgestaltung (75,- ATS/m³ statt 22,- ATS/m³ für das Abbaurecht, bei dem der Berechtigte weitere Kosten für Bewilligungen, Abraum, Rekultivierung usw. tragen muss) spricht für den Kauf von Schotter.

Dem ursprünglichen Willen der Vertragsparteien entsprechend wurde ursprünglich deshalb auch immer von einem Schotterverkauf gesprochen. Erst nach dem nachträglich erfolgten Hinweis durch den Dr.R ging man fallweise dazu über, von einer Übertragung eines Abbaurechtes zu sprechen. Wie bereits ausgeführt, ist die konkrete Bezeichnung des Verpflichtungsgeschäftes nicht von entscheidender Bedeutung. Es ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vereinbarten und Gewollten zu ermitteln. Eindeutig sollte der Bw eine bestimmte Menge Schotter bekommen. Die Menge wurde anhand des hingegebenen Kapitals ermittelt. Dass die Menge einmal mit 50.000 m³, dann mit 60.000 m³ oder mit 70.000 m³ bezeichnet wurde, weist auf die Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise (siehe unten) hin, ändert aber nichts daran, dass Schotter verkauft wurde

und nicht ein Grundstück auf bestimmte Zeit zur Nutzung überlassen wurde. Auch die in der Vereinbarung festgehaltene Befristung für die Entnahme der verkauften Menge spielt dabei keine Rolle.

Auch nach dem UStG-Kommentar von Ruppe (§ 3 Tz 124 und Tz 376 zu § 6) sind Abbauverträge darauf gerichtet, dem Abbauberechtigten die Gewinnung von Bodensubstanz auf fremden Grund und Boden zu gestatten. Zivilrechtlich liegt kein reiner Bestandvertrag, sondern ein gemischter Vertrag vor, weil der Vertrag nicht auf bloße Nutzung, sondern auf die Verminderung der Substanz des überlassenen Gegenstandes gerichtet ist. Umsatzsteuerlich ist jedenfalls Leistungsaustausch, nicht Schadenersatz anzunehmen. Die Leistung ist als Lieferung anzusehen, wenn der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs darin besteht, dem Berechtigten die Erlangung der Verfügungsmacht an der Substanz zu ermöglichen. Indiz dafür ist, dass sich das Entgelt nicht nach der Gebrauchszeit sondern nach dem Umfang des gewonnenen Materials bemisst. Aber auch dann, wenn kein Bruchzins, sondern ein fixes Nutzungsentgelt bezahlt wird, kann Lieferung vorliegen, wenn das Nutzungsentgelt im Hinblick auf die abbaubare Substanz kalkuliert ist.

In diesem Sinn hat auch bereits mehrmals der VwGH entschieden (VwGH 11.11.1971, Zl. 82/71; VwGH 14.3.1974, 1629/73; VwGH 17.2.1983, 82/15/46), dass eine Vereinbarung über das Recht, Schotter auf fremden Grund abzubauen, dann ein Kaufvertrag ist, wenn das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet wird. Ist der tragende Gedanke eines Abbauvertrages, dass der Berechtigte eine bestimmte, von einem Sachverständigen geschätzte Menge Materials abzubauen berechtigt ist, liegt ein Kauf vor.

Die Vergütung für die Einräumung eines Abbaurechtes ist die Gegenleistung für den vom Entnehmenden bewirkten Materialabbau (VwGH 29.9.1987, 84/14/0092).

Wenn schon eine Einräumung eines Abbaurechtes gegen ca. ATS 25/m³ Schotter mit seinen zahlreichen gegenseitigen Verpflichtungen als Kauf und Lieferung angesehen wird, wenn die Abrechnung nach Menge erfolgt, muss dies umso mehr gelten, wenn der wesentliche Teil der Verpflichtungen und Berechtigungen gegenüber dem Grundeigentümer beim Verkäufer bleibt und der Käufer deshalb auch teurer um ca. ATS 75/m³ mehr oder weniger freigelegten und zu entnehmenden Schotter erwirbt.

Ob nun ein Kaufvertrag oder die Einräumung eines Abbaurechtes vorliegt, handelt es sich doch immer nur um die schuldrechtliche Verpflichtung, eine bestimmte Menge Schotter zu verschaffen bzw. um das Recht, eben diesen Schotter verschafft zu bekommen. Das für den Schotter bezahlte Entgelt wird nicht für die Übertragung eines Rechtes sondern für den „**vom Entnehmenden bewirkten Materialabbau**“ gegeben. Kommt es zu Zahlungen vor

Bewirkung dieses Materialabbaus und somit vor Verschaffung der Verfügungsmacht, liegt eine Anzahlung vor. Exakt diesen Ausführungen entsprechend wurde der Verkauf von insgesamt 70.000 m³, ein Preis von 75,- ATS/m³, eine Bezahlung alle drei Monate je nach entnommener Menge und eine Akontierung für 60.000 m³ vereinbart. Für den Referenten bleibt kein Zweifel, dass sowohl nach dem Parteiwillen als auch nach den getroffenen Übereinkommen die Übergabe von Schotter gegen Entgelt beabsichtigt war und dafür eine Vorauszahlung geleistet wurde.

Der Bw selbst bezeichnet sein Zahlung in der Berufung als „Anzahlung“.

Ergänzend wird festgehalten, dass die Beurteilung der gegenständlichen Vereinbarung als Bestandvertrag auch deshalb nicht möglich ist, weil nach der Rechtsprechung des EuGH für das Vorliegen eines Bestandvertrages u.a. erforderlich ist, dass jemandem das ausschließliche Nutzungsrecht übertragen wird. Hier wurde allenfalls die Möglichkeit des Schotterabbaus eingeräumt und auch dies nicht ausschließlich, da sich ja die Grundeigentümer jedenfalls die Schotterentnahme für den Eigenbedarf vorbehalten hatten.

F) 1.1.2. Keine Bewirkung einer steuerbaren Leistung

Im Regelfall verlangt § 12 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, dass für dessen Unternehmen im Inland eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde.

Die Eigentumsübertragung bzw die umsatzsteuerrechtliche Verschaffung der Verfügungsmacht an diesem Schotter an den Bw hat nicht stattgefunden. Dieser konnte –wie auch die folgenden Ereignisse beweisen- tatsächlich nie wie ein Eigentümer über den Schotter verfügen bzw andere von der Verfügung über den Schotter ausschließen.

Keinesfalls kann –wie der Bw zu meinen scheint- durch Begehen oder Abstecken Verfügungsmacht verschafft werden. Dadurch kann allenfalls zwischen dem Abbauberechtigtem und einem evtl. Abnehmer des Schotters festgelegt werden, aus welchem Teil der Grube der Schotter für den Abnehmer entnommen werden soll. Keinesfalls kann dadurch aber zB gegenüber dem Grundeigentümer oder auch gegenüber dem Abbauberechtigten bzw gegenüber einem Masseverwalter eines der beiden eine andere Verfügung durchgesetzt werden.

Man kann bei diesen Bodenmaterialien davon ausgehen, dass die umsatzsteuerliche Verschaffung der Verfügungsmacht mit dem zivilrechtlichen Verfügungsgeschäft, der Übergabe, weitgehend parallel läuft. Da hier, zumindest solange das Material im Boden ist, ohne zivilrechtliche Verfügungsmöglichkeit auch eine Verschaffung der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht nicht denkbar ist.

Zivilrechtlich wird Eigentum an Bodenmaterialien noch nicht einmal durch Entnahme sondern erst durch konkrete Auswahl erworben (Schwimann, Praxiskommentar ABGB, § 1090, 67ff; § 426, 6).

Die nach dem UStG 1994 steuerbare Lieferung liegt erst vor, wenn tatsächlich Verfügungsmacht am Schotter verschafft wurde. Dabei ist es gleichgültig, ob Schotter verkauft wird oder ein Abbaurecht eingeräumt (eigentlich gemischter Vertrag) wird, bei dem sich das Entgelt nach dem Umfang des Materials bemisst. In beiden Fällen ist dann nach Lehre und Rechtsprechung das maßgebliche Verfügungsgeschäft die tatsächliche Lieferung von Schotter. Umsatzsteuerlich ist in beiden Fällen die Verschaffung der Verfügungsmacht am Schotter der steuerbare Sachverhalt.

Lieferung liegt nur vor, wenn über die Substanz wie ein Eigentümer verfügt werden kann. Solange Schotter in der Erde und noch nicht abgebaut ist, kann daran nicht Verfügungsmacht verschafft werden. So könnte dieser Schotter etwa ohne dass einem gegenüber dem Grundeigentümer ein Abbaurecht (weil dieses evtl einem anderen eingeräumt wurde) zusteht nicht einmal abgebaut werden noch sonst darüber verfügt werden.

Dass der Bw nicht wie ein Eigentümer über den Schotter verfügen konnte, zeigte sich gerade auch bei der Geltendmachung seines angeblichen Aussonderungsanspruches. An dem nicht abgebauten Schotter konnte dem Bw durch den Verkäufer weder zivilrechtliches Eigentum eingeräumt noch eine sonstige Verfügungsmacht verschafft werden, die den Bw in die Situation gebracht hätte, wie ein Eigentümer über den Schotter zu verfügen.

Im konkreten Sachverhalt hatte vor dem Abbau bzw. vor der Entnahme des Schotters nicht einmal die verkaufende DWGmbH (Inhaber des Abbaurechtes) Verfügungsmacht und konnte diese somit auch nicht einem anderen eingeräumt werden. Nach der Vereinbarung hätte der Bw den freigelegten Schotter selbst abbauen müssen und hätte mit dieser Entnahme Verfügungsmacht erlangt. Zuvor steht der Liefergegenstand nicht einmal sicher fest und das Entgelt ist noch nicht exakt eruierbar. Erst mit der Auswahl bzw. dem Abbau ist der Liefergegenstand, dessen Menge und evtl. auch dessen Qualität und das Entgelt konkretisierbar. Ebenso muss für die Annahme einer Lieferung ein beiderseitiger Wille auf Übergang der Verfügungsgewalt an einem bestimmten Gegenstand gegeben sein. Dieser übereinstimmende Wille manifestiert sich eben erst durch die Entnahme, zuvor steht nicht fest, in welchem zeitlichen und mengenmäßigem Umfang von der Abbaubefugnis Gebrauch gemacht wird. Oder umgekehrt: Wird etwa gar nichts entnommen, entsteht bei vereinbarter Abrechnung nach entnommener Menge kein oder nur ein wesentlich verminderter (je nach Vereinbarung) Entgeltsanspruch, weil auch nichts geliefert wurde. Der nach UStG 1994

steuerbare Leistungsaustausch findet –auch im Fall einer stattgefundenen Vorauszahlung- erst bei Entnahme des Materials statt.

Nach Ruppe, Kommentar zum UStG (Tz 32ff zu § 3), muss für die Annahme einer Lieferung die Befähigung über den Nutzen des Gegenstandes frei disponieren zu können, übergehen. Es liegt keine Lieferung vor, wenn Gegenstände bloß zur Disposition des Empfängers gestellt werden mit der Verpflichtung, über die tatsächlich verwendeten Gegenstände periodisch abzurechnen. Die Entscheidung des VwGH vom 4.10.1973, 351/73, kann auch sinngemäß so gelesen werden, dass eine Lieferung erst bei Entnahme vorliegt, wenn eine Verpflichtung zur regelmäßigen Abrechnung der im eigenen Namen und auf eigene Rechnung entnommenen Gegenstände besteht.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen, er kann nicht nur abstrakt vereinbart werden. Dem Leistungsempfänger muss tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag zugewendet werden.

Konsequent zu Ende gedacht müsste bei tatsächlich erfolgter Entnahme des Schotters durch den Bw unterstellt werden, dass mehrere Verpflichtungsgeschäfte über den selben Gegenstand vorliegen, die durch ein Verfügungsgeschäft (die Entnahme) erfüllt werden. Es würde ein einem Reihengeschäft ähnlicher Vorgang –allerdings mit zwei ruhenden Lieferungen- vorliegen. Dieser rechtlichen Beurteilung entsprechend hätten sich auch die Zahlungsverpflichtungen aus den Vereinbarungen ergeben. Für jede durch den Bw erfolgte Entnahme hätten im Rahmen der periodischen Abrechnungen der Bw (so er nicht eine Vorauszahlung geleistet hätte) 75,- ATS/m³ an die DWGmbH und diese 22,- ATS/m³ an die Grundeigentümer bezahlen müssen.

Es kann davon ausgegangen werden, dass durch die konkrete Vereinbarung zwischen dem Bw und der DWGmbH ein Dauerschuldverhältnis begründet wurde, dass dem Bw den Anspruch einräumte, bis zum Ablauf einer bestimmten Frist eine bestimmte Menge Schotter entnehmen zu dürfen (siehe auch Dittrich-Tades, ABGB, § 918, E 19c). Ein Dauerschuldverhältnis verpflichtet zu fortgesetzter oder doch periodisch wiederkehrender Erfüllungstätigkeit. Diese Erfüllungstätigkeit, zu der es tatsächlich nie kam, wäre der steuerbare Sachverhalt.

Aber auch wenn pachtrechtliche Grundsätze angewandt werden würden, würde nach VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024 bei Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen bzw. Zahlungen Anlass geben, die Dienstleistung jeweils erst mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt gelten, auf den sich die Abrechnung oder Zahlung bezieht. Auch hier wäre der Abschluss des Vertrages lediglich das Verpflichtungsgeschäft und umsatzsteuerlich würde

dessen Erfüllung in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen besteuert (so auch Ruppe, Kommentar zum UStG, Tz 121 zu § 3a) . Also würde der steuerbare Leistungsaustausch auch bei Unterstellung einer sonstigen Leistung (Betandvertrag, sonstiges Dulden) erst in den Voranmeldungszeiträumen der tatsächlichen Erfüllung vorliegen.

Da es aber weder zu konkreten Duldungen oder zu Entnahmen kam, ist die erfolgte Zahlung als Anzahlung anzusehen und begründet für sich alleine noch keinen steuerbaren Leistungsaustausch.

Dementsprechend gab DW am 6. März 2006 auch an, dass spätestens mit der Ablehnung des Aussonderungsrechtes durch den Ausgleichsverwalter feststand, dass der Bw nie Verfügungsmacht über den Schotter erlangen wird.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass an einem in der Erde befindlichen Schottermaterial Verfügungsmacht verschafft werden könnte, ein gemäß § 6 Abs. 1 Zi. 9a UStG 1994 steuerfreier Umsatz vorliegen würde und auch eine dafür gesondert ausgewiesen Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden könnte.

Angenommen es wäre auch ohne Insolvenz der DWGmbH trotz Hingabe der Vorauszahlung zu keinem Leistungsaustausch gekommen, wäre ein Anspruch auf Rückzahlung (und eventuell Schadenersatzansprüche) entstanden. Es würde ebenfalls keine steuerbare Leistung der DWGmbH an den Bw vorliegen. Auch die Rückzahlung der geleisteten Vorauszahlung und der eventuell zu leistende Schadenersatz wären nicht steuerbar.

Bei gegenständlicher Sachlage hat sich der Anspruch auf Verschaffung des gekauften Schotters durch die Ausgleichseröffnung zunächst in eine geldwerte Ausgleichsforderung und später in eine Konkursforderung gewandelt, die auch quotenmäßig befriedigt wurde. Der Bw erlangte weder jemals Verfügungsmacht am Schotter noch wurde ihm tatsächlich ein Abbaurecht, welches er etwa gegen die Grundeigentümer oder auch nur gegen die das Abbaurecht tatsächlich übernehmende WLS durchsetzen hätte können, übertragen. Aus diesem Grund kann auch in den Folgejahren vom Bw weder Schotter verkauft noch ein Abbaurecht an einen Dritten übertragen werden. Die im Vergleichsweg erzielte Zahlung an den Bw im Jahr 2002 soll vielmehr den beim Bw entstandenen Schaden minimieren, stellt aber keinesfalls ein Entgelt für eine Leistung des Bw dar (welche Leistung sollte der Bw auch erbracht haben). Dies war selbst den beteiligten Vergleichspartnern bewusst (siehe vertragliche Absicherung der USt-Beträge).

Der steuerliche Vertreter des Bw argumentiert im Schreiben vom 15. Oktober 2002 (siehe oben S. 16f) zunächst selbst, dass auch bei Einräumung eines Abbaurechtes umsatzsteuerrechtlich eine Lieferung vorliege, wenn das Entgelt nicht nach Dauer sondern

nach dem Umfang des gewonnenen Materials bemessen werde. Dann schließt er aber –nach Ansicht des UFS unrichtig-, dass diese Lieferung mit dem Abschluss des Übereinkommens erfolgt sei. Dass der Bw tatsächlich Verfügungsmacht erlangt haben muss, werde auch dadurch bewiesen, dass diese im Jahr 2002 dann an die W übertragen worden wäre.

Wie aufgezeigt wurde, stellt das Übereinkommen allenfalls ein Verpflichtungsgeschäft dar, mit dem alleine keine Verfügungsmacht eingeräumt werden kann. Besonders kühn und dennoch völlig verfehlt erscheint dann, als Begründung für das Vorliegen der Verfügungsmacht beim Bw den vorgetäuschten (siehe oben) Verkauf des Abbaurechtes an die W heran zu ziehen.

F) 1.1.3. Beurteilung im Insolvenzverfahren

Grundsätzlich bestimmt § 14 AO, dass Forderungen, die nicht auf eine Geldleistung gerichtet sind (also z.B. auf Herausgabe des bereits bezahlten oder auch noch nicht bezahlten Kaufgegenstandes) nach ihrem Schätzwert in inländischer Währung im Ausgleichsverfahren geltend zu machen sind. Verschaffungsansprüche bzw. Individualleistungsansprüche wandeln sich in Geldforderungen.

Für den gleich lautenden § 14 KO gibt es eine Entscheidung des OGH vom 13.7.1976, 5 Ob 628/76, nach der ein Anspruch auf weiteren Abbau von Schotter aus der Schottergrube des Gemeinschuldners eine Forderung nach § 14 KO ist.

Nach OGH 13.9.1961 5 Ob 241/61 ist § 14 KO auf Aussonderungsrechte nicht anzuwenden. Wenn aber nach der Rechtsprechung des OGH aus dem Verschaffungsanspruch aus dem Abbaurecht (Kaufvertrag) eine Forderung iSd § 14 KO wird, diese Bestimmung aber nicht auf Aussonderungsrechte anzuwenden ist, wurde vom Ausgleichsverwalter zu Recht geschlossen, dass sich aus den Schotterverschaffungsansprüchen des Bw keine Aussonderungsansprüche ergeben.

Wenn also bereits durch die Einräumung eines Abbaurechtes Eigentum verschafft worden wäre, würde ein Aussonderungsrecht vorliegen und keine Forderung iSd § 14 KO. Da der OGH die Ansprüche aus einem Abbaurecht aber als Forderung iSd § 14 KO qualifizierte, wird durch die Einräumung eines Abbaurechts kein Eigentum (und somit Aussonderungsanspruch) sondern lediglich ein Verschaffungsanspruch verschafft. Ein derartiger Anspruch stellt aber noch nicht die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand dar.

Nach § 20a Abs 2 AO (entspricht § 21 Abs 4 KO) ist der Vertragspartner mit einer Teilgegenforderung am Ausgleichsverfahren beteiligt, wenn er bei teilbaren Leistungen zur Zeit der Verfahrenseröffnung schon einen Teil geleistet hat.

Gem § 20b AO kann der Ausgleichsschuldner bei zweiseitig verbindlichen Verträgen, die bei Ausgleichseröffnung noch nicht vollständig erfüllt waren, auf Erfüllung bestehen oder mit Zustimmung des Ausgleichsverwalters vom Vertrag zurücktreten. Bis zur Konkursöffnung hätte der Bw seine Ansprüche gegenüber der DWGmbH somit durchsetzen können.

Nach OGH 8.7.1981 EvBl 1981/223 kann das Wahlrecht auch durch konkludentes Verhalten ausgeübt werden (wohl auch analog zur konkursrechtlichen Rechtslage).

Wie im Konkurs wandelt sich ein obligatorischer Herausgabeanspruch durch Rücktritt vom teilweise bereits erfüllten Vertrag in eine Teilgegenforderung, die am Ausgleichsverfahren beteiligt ist bzw. wandelt sich jeder Verschaffungsanspruch in eine Geldforderung gem. § 14 AO.

Anders wenn der Vertrag bereits erfüllt gewesen wäre und Eigentum bereits verschafft gewesen wäre. Nach der Rechtsprechung des OGH wäre nämlich § 14 AO nicht auf Aussonderungsansprüche anzuwenden.

Wenn der Bw der Ansicht war, die DWGmbH hätte eine Sache bzw. ein Recht, dass ihm zusteht, nach Eröffnung des Verfahrens veräußert, hätte der Bw gem. § 21 Abs 2 AO Schadenersatzansprüche geltend machen müssen, die Ausfolgung des bereits geleisteten Entgelts bzw. die Abtretung der Forderung auf dieses Entgelt verlangen müssen.

Auch insolvenzrechtlich kommt man somit zu dem Ergebnis, dass durch die getroffenen Vereinbarungen und die Hingabe der Vorauszahlung allenfalls ein Verschaffungsanspruch entstand, der sich in eine Geldforderung wandelte. Ein steuerbarer Leistungsaustausch fand aber gerade noch nicht statt.

Ergänzend wird noch auf folgendes hingewiesen: Wenn man der Ansicht des Bw folgen würde, dass zumindest teilweise der geschlossene Vertrag erfüllt worden wäre und Verfügungsmacht an einem Teil des Schotters übergegangen wäre, würde die Ausübung des Rücktrittsrechts durch die DWGmbH oder den Masseverwalter zu einer nicht steuerbaren Rückgängigmachung der erfolgten Lieferung führen. Es würde keine steuerbare Rücklieferung vorliegen, alle Vorgänge sind nur auf Rückgängigmachung gerichtet.

Konsequenzen der Rückgängigmachung würden sich gem. § 16 Abs. 3 Zi. 3 iVm Abs. 1 im VA-Zeitraum der Rückgängigmachung (also auch in 2000, siehe F) 1.2.) ergeben.

F) 1.1.4. Beurteilung als Sicherungsübereignung

Nach Ansicht der Amtspartei liege eine bloße Sicherungsübereignung an der vereinbarten Schottermenge vor. Diese führe zu keiner Verschaffung der Verfügungsmacht und mangels erfolgter Lieferung an den Bw stehe diesem kein Vorsteuerabzug zu.

Der Referent stimmt der Amtspartei insofern zu, als alle nach Außen erkennbaren Maßnahmen des Bw nicht auf eine unternehmerische Tätigkeit sondern nur auf Sicherstellung der Rückzahlung des hingegebenen Betrages gerichtet waren. Bei Überprüfung, ob nicht in wirtschaftlicher Betrachtung des wahren wirtschaftlichen Gehalts der getroffenen Vereinbarungen eine Darlehensgewährung mit Sicherungsübereignung vorliegt, muss zunächst einmal festgehalten werden, dass sich aus den vorliegenden Vereinbarungen keine derartigen Hinweise ergeben. Es mag zwar die Motivation für die getroffenen Vereinbarungen und Geldflüsse die gewollte Geldbeschaffung für die DWGmbH gewesen sein, anders als im VwGH Erkenntnis v 17.11.2004, 2000/14/0142 (Umdeutung eines Sale and Lease back in eine Darlehen mit Sicherungsübereignung) liegen hier aber keine zwingenden Gründe für die Annahme eines Darlehens noch ausreichend Beweise vor. Dass der Geschäftsführer und evtl. auch andere beteiligte Personen von einem "Ausborgen" sprechen, mag zwar der wirtschaftlichen und evtl. auch zeitlich vorgelagerten Absicht entsprochen haben. Es fehlt aber an der verbindlichen Rückkaufszusage oder sonstigen Vereinbarung einer Rückzahlung. Vielmehr sprechen die Umstände dafür, dass falls überhaupt ein Verkauf durch den Bw geplant und möglich gewesen wäre, dieser an Dritte, etwa an die HABAU erfolgen hätte sollen. Es gibt auch keinerlei Hinweise, dass dem Bw Pfandrechte oder dergleichen an Verkaufserlösen/forderungen aus dem fraglichen Schotter gegen die WHT bzw deren Rechtsnachfolger zugestanden wären.

Wenn auch bei der Sicherungsübereignung dem Erwerber nicht die volle Verfügungsmacht am Sicherungsgut übertragen wird, so muss ihm doch ein Mindestmaß an Verfügungsmacht übertragen werden. Wie oben gezeigt wurde, hat es auch daran gemangelt.

Die von der BP aufgezeigten Hinweise und Mängel, wie etwa die letztlich nicht erfolgte Verschaffung der Verfügungsmacht, die mangelnde Absicherung der Ansprüche des Bw, die fehlerhaften Bezeichnungen in den Verträgen und Rechnungen usw. weisen aber insgesamt auf die äußerst fremdunübliche Gesamtgestaltung hin, die wiederum vom dringenden Geldbedarf der DWGmbH und des bestehenden Zeitdrucks geprägt gewesen sein dürften.

F) 1.2. Behandlung einer Anzahlung bei nicht erfolgter Lieferung

Wie oben gezeigt wurde, fand die für den Regelfall des § 12 UStG 1994 geforderte Leistungsausführung an den Bw nicht statt. Nach der genannten Bestimmung kann aber auch

eine gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, soweit sie auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt und eine Rechnung vorliegt.

Abgesehen davon, dass auch in diesem Fall die allgemeinen Voraussetzungen wie grundsätzliche Steuerpflicht für die beabsichtigte Leistung, Unternehmereigenschaft der Beteiligten und Vorliegen einer dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung gegeben sein müssten (zum Fehlen der Unternehmereigenschaft und einer entsprechenden Rechnung siehe F) 1.3. und F) 1.5.), muss festgehalten werden, dass es aber jedenfalls im Fall der Nichtausführung der beabsichtigten Leistung oder deren späterer Rückgängigmachung zur Berichtigung eines aus der Anzahlung vorgenommenen Vorsteuerabzuges kommen muss.

Wenn für eine vereinbarte Leistung ein Entgelt entrichtet wurde, die Leistung aber nicht ausgeführt wurde, hat der leistende Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Berichtigungen sind in dem Veranlagungs-Zeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist (bzw. „sinngemäß“) in dem die Nichtausführung der Leistung oder deren Rückgängigmachung feststeht.

Selbst unter der Annahme, dass eine Anzahlungsbesteuerung zu recht erfolgt wäre (dh. Rechnung würde § 11 entsprechen, Umsatz wurde unter fremdüblichen Bedingungen und ohne Missbrauchsabsicht durchgeführt, Bw wäre Unternehmer) wäre der Umsatz und der Vorsteuer-Abzug im Veranlagungs-Zeitraum 2000 ohnehin zu berichtigen gewesen, da es zu den akontierten Lieferungen von Schotter letztlich unbestritten nicht kam. Grundsätzlich wandelte sich im Insolvenzverfahren der Verschaffungsanspruch aus dem Übereinkommen gemäß § 14 AO in eine Geldforderung. Auch wenn man unterstellt, die DWGmbH hätte von ihrem Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht, würde lediglich die schuldrechtliche Vereinbarung rückgängig gemacht und es entstünde ebenso ein Anspruch auf Rückzahlung der hingegebenen Anzahlung.

Dem Bw stand sodann gegenüber der DWGmbH bzw. deren Rechtsnachfolger ein Rückforderungsanspruch zu. Dem entsprechend wurde auch vom Masseverwalter die Aussonderung nicht anerkannt, sondern der Rückforderungsanspruch zunächst im Konkurs quotenmäßig befriedigt.

Nach § 16 Abs. 3 Zi. 2 gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Leistung ein Entgelt (auch eine Anzahlung) entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist. Nach Abs. 1 der genannten Bestimmung hat in diesem Fall der zur Leistung verpflichtete Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der anzahlende Unternehmer den Vorsteuerbetrag im Veranlagungs-Zeitraum des Eintritts der Änderung zu berichtigen.

Spätestens mit dem Abtreten der Abbaurechte durch die DWGmbH an die W ebenfalls im Veranlagungszeitraum 2000 trat diese Änderung ein und ein eventuell zustehender Vorsteuerabzug wäre jedenfalls zu berichtigen gewesen.

Alle weiteren Schritte zur Rückerlangung der hingegebenen Anzahlung sind dann zivilrechtlicher Natur und eine erfolgte Rückzahlung in welcher Höhe auch immer und durch wen auch immer steht in keinem Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch und ist daher nicht steuerbar.

F) 1.3. Keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994

Es liegt lediglich eine Anzahlungsrechnung („Akontierung“ und siehe Ausführungen oben) vor. Auch diese muss aber dem § 11 UStG 1994 entsprechen, wenn sie zum Vorsteuerabzug berechtigen soll (§ 11 Abs. 1, 3. Satz).

Die Rechnung weist folgende formale Mängel auf:

Zur Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände:

50.000 m3 wurden fakturiert, berechnet wurden aber offensichtlich 60.000 m3.

Der anzuwendende Steuersatz ist nicht angeführt.

Der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag fehlt: (832.500)

Erstmals am 13.6.2003 liegt eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vor. Dies darf aber nicht zu dem Irrtum führen, dass die Vorsteuer aus der Anzahlung dann im Jahr 2003 abzugsfähig wäre, da im Jahr 2003 längst feststand, dass es zu keinem Leistungsaustausch kam oder kommen wird.

Unabhängig von allen anderen rechtlichen Überlegungen und Argumenten des Bw kann es –wie dem Bw und seinem steuerlichen Vertreter auch mehrmals mitgeteilt wurde- mangels einer Rechnung, die dem § 11 UStG 1994 entspricht, im Jahr 2000 keinesfalls zu einem Vorsteuerabzug kommen.

Die weiteren Überlegungen und Ausführungen in dieser Berufungsentscheidung sollen nur verhindern, dass nach den umfangreichen Erörterungen der selbe Sachverhalt mit einer anderen Argumentation und eventuell in einem anderen Veranlagungszeitraum wieder zu entscheiden ist. Überdies soll das Gesamtbild, welches auch für die Entscheidung der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 erforderlich ist, dargestellt werden.

F) 1.4. Keine fremdübliche Vorgangsweise

Nach der Rechtsprechung des VwGH und des UFS setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese nach Außen hinreichend zum Ausdruck kommen; einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten aufgrund des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung immer, wenn aufgrund der am Rechtsgeschäft Beteiligten der ansonsten bei Vertragsabschlüssen gegebene Interessensgegensatz wegzufallen droht.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26. Mai 1999, Zl. 99/13/0039 ausgeführt, dass für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von den gleichen Personen vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, die gleichen Anforderungen wie für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten. Dies muss nach dem VwGH deshalb gelten, weil es in solchen Fällen typischerweise an dem ansonsten bei Vertragsabschlüssen zwischen Fremden vorliegenden Interessensgegensatz fehlt, sodass aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dieselben Anforderungen zu stellen sind. Die Vereinbarung muss daher nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Nach Ansicht des Referenten müssen diese Ausführungen im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch bei gegebenem Sachverhalt gelten. Wenn der dringende Geldbedarf der DWGmbH, deren Geschäftsführer und 100% Gesellschafter im fraglichen Zeitraum der Bruder des Bw ist, jedenfalls unbestritten der Grund für die getroffenen Vereinbarungen zwischen dieser Gesellschaft und dem Bw war, sind die angeführten Grundsätze aus den vom VwGH angeführten Gründen auch anzuwenden, wenn Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft, die vom Bruder des Vertragspartners vertreten und wirtschaftlich dominiert wird, und eben diesem Vertragspartner geschlossen werden.

Mehrmals wurde vom Bw und auch dessen Bruder ausgeführt, dass beabsichtigt gewesen sei, ein Abbaurecht am Schotter zu übertragen. Wie oben ausgeführt wurde, kann aus den vorliegenden Unterlagen nur entnommen werden, dass allenfalls abbaubarer Schotter verkauft und angezahlt, aber noch keinesfalls geliefert wurde. Nach Ansicht des Referenten ist aber aufgrund der anzuwendenden Angehörigenjudikatur des VwGH selbst dieser Schotterverkauf mangels Fremdüblichkeit und klarem Inhalt der Vereinbarung nicht anzuerkennen.

Gerade in diesem Fall dürften die gewählten Formulierungen, die weder juristisch korrekt sind noch –zumindest nach den Aussagen– das tatsächlich Gewollte wider geben, ihre Ursache

neben dem Zeitdruck in der familiären Nahebeziehung haben. Ein Fremder hätte sich bei gegebener Sachlage wohl nie auf eine derart riskante Transaktion eingelassen, zumindest hätte es noch weitere Absicherungen, wie juristisch wirksame Bürgschaften, grundbücherliche Absicherungen, Rückzahlungsvereinbarungen usw. gegeben. Zu bedenken ist, dass einen Tag vor Unterzeichnung des Übereinkommens (15. Februar 2000) am 14. Februar 2000 an alle Gläubiger ein Angebot für einen außergerichtlichen Ausgleich mit einer Erfüllungsquote von 20% erging. In Summe weisen alle angeführten Umstände darauf hin, dass der Bw seinem Bruder das Kapital in erster Linie zur Verfügung stellte, um diesem in seiner Situation zu helfen und nicht um den Schotter zu erwerben, damit mit dem Schotter in weiterer Folge Einnahmen erzielt werden können. Da es zwischen den am Übereinkommen vom 15. Februar 2000 beteiligten Personen am sonst üblichen Interessensgegensatz fehlt und aufgrund der hier näher dargestellten Umstände muss daran gezweifelt werden, dass das im Übereinkommen Vereinbarte auch tatsächlich gewollt war.

Die Vereinbarung lässt überdies –wie gerade auch durch den anhängigen Rechtsstreit bewiesen wird- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vermissen. Wäre ein derartiger Inhalt gegeben, wären nicht mehrere Erörterungen und ein umfangreicher Schriftverkehr erforderlich gewesen, um wenigstens den wesentlichen Kern der Abläufe und Vereinbarungen erfassen zu können. Gewisse Bereiche, die allerdings vom Referenten als nicht entscheidungswesentlich beurteilt werden, konnten bis zuletzt nicht lückenlos geklärt werden (siehe dazu oben und z.B. die im Folgenden behandelte Frage, welche Pläne der gegenständlichen Grube ab wann existierten und gegenüber wem ab wann verwendet wurden oder die Frage, ob es eine persönliche Haftung des DW gab oder nicht).

Folgende Punkte entsprechen nicht den vom VwGH geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen:

Das tatsächliche Abbaugebiet ist ungewiss. Es wurden seitens des Bw teilweise unrichtige Pläne über das Abbaufeld und falsche Kubaturberechnungen verwendet. Nach den Ausführungen des Bw bzw. seines Bruders hätte es wegen unterschiedlicher Konzepte verschiedene Pläne gegeben. Ein fremder Käufer hätte jedenfalls die Grube besichtigt und dann auf Übergabe der richtigen Pläne und Berechnungen, welche spätestens seit Beantragung der abfallrechtlichen Bewilligung am 9. Juli 1999 existierten, bestanden. Diese richtigen Pläne und Berechnungen wären dann auch dem Übereinkommen zum Schotterverkauf und allen weiteren Schritten, wie etwa der Geltendmachung des Aussonderungsrechtes, zugrunde gelegt worden.

Zwischen Fremden wäre wohl auch eine derart mangelhafte Rechnung, die keinesfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt, nicht akzeptiert worden. Udenkbar ist etwa, dass ein (selbst

steuerrechtlich nicht versierter) Fremder die unterlaufenen Rechenfehler akzeptiert hätte. Geradezu denkunmöglich erscheint, dass ein Fremder dann eine zweite „berichtigte“ Rechnung akzeptiert hätte, bei der wiederum eine unrichtige Schottermenge und der Abzug des Nachlasses vom Bruttobetrag angeführt sind.

Fraglich ist auch die Angabe der Schottermenge im Übereinkommen mit 70.000 m³ während laut angeblich der Vereinbarung zugrunde liegender Kubaturberechnung nur 60.000 m³ vorhanden waren.

Letztlich ist auch der überwiesene Mehrbetrag von 5.000,- ATS nicht fremdüblich.

Wäre ein fremder Erwerber des Schotters tatsächlich der Meinung gewesen, er wäre Eigentümer des Schotters oder eines Rechtes am Schotter, hätte er zumindest bis zur Konkurseröffnung auf Erfüllung des Vertrages gedrängt. Auch das folgende Abtreten des Abbaurechtes durch die DWGmbH an die W wäre wohl nicht ohne Geltendmachung weiterer Ansprüche gegenüber der DWGmbH bzw. dem Ausgleich- bzw. Masseverwalter zur Kenntnis genommen worden.

Wie bereits ausgeführt, wäre zwischen Fremden mit Sicherheit der Vertragsgegenstand juristisch exakter bezeichnet worden. Ohne fachkundige Beratung und zusätzlichen juristisch einwandfreien Sicherheiten wäre es nie zu derartigen Vereinbarungen gekommen. Angeblich hätte das Abbaurecht am fraglichen Schotter übertragen werden sollen. Festgehalten wurde aber der Verkauf einer fraglichen Schottermenge.

Auch die Preisgestaltung erweist sich nicht als fremdüblich. Auszugehen ist davon, dass – gleichgültig zu welchem letztlichen Zweck und ob in Form eines Abbaurechtes oder in Form eines Kaufvertrages- eine bestimmte Menge Schotter an den Bw übertragen werden sollte. Dies ergibt sich, wie oben gezeigt wurde, aus allen Vereinbarungen und vielen getroffenen Aussagen. Dabei wäre für den Humusabhub und alle weiteren in Zusammenhang mit dem Abbaurecht anfallenden Kosten (Genehmigungen, Befüllung, Rekultivierung, Abbauzins für Grundeigentümer,..) die DWGmbH zuständig gewesen. Lediglich die Kosten für die Verladung in Höhe von ATS 10,- je m³ Schotter wären für den Bw angefallen. Wie die HGmbH im Schreiben vom 2. März 2006 mitteilte, wäre ein frei liegender Kieskörper (also ein Abbaufeld ohne Humusschicht, entnahmebereiter Schotter) vorgelegen. Ein m³ fester Schotter würde 2 Tonnen Schotter entsprechen und dafür hätte man bei Kieswerken ATS 160,- bis 180,- bezahlen müssen. Hier wurde lediglich ein Preis von ATS 75,-/m³ fester Schotter (also für 2 Tonnen) vereinbart. Selbst wenn noch die Kosten von ATS 10,- je m³ Schotter dazu kommen, liegt der Preis auch nach Auskunft der HGmbH weit unter dem Marktpreis. Dazu kam, dass aufgrund der Anzahlung noch zusätzlich 7,5 % Rabatt gewährt wurden. Selbst DW

argumentierte im Schreiben vom 10. April 2008 damit, dass der Bw mit dem Schotter einen Gewinn in Höhe von ca. ATS 4,7 Mio machen hätte können. Wenn auch nicht bewiesen werden kann, dass die DWGmbH den Schotter eigentlich wieder zurück haben wollte, somit lediglich eine Besicherung des hingegebenen Kapitals beabsichtigt war, muss doch jedenfalls festgehalten werden, dass ein völlig fremdunüblicher (bei weitem zu billiger) Preis vereinbart war.

Würden die Ausführungen der beteiligten Personen richtig sein, dass der Verkauf nur dazu gedient hätte, der DWGmbH möglichst rasch Barmittel zuzuführen, und der Bw den erhaltenen Schotter möglichst rasch zur Rückerlangung seines Kapitals unternehmerisch nutzen sollte, wären auch konkretere Maßnahmen zur Verwertung des Schotters zu erwarten gewesen.

Bei anderen Transaktionen, deren rechtliche Anerkennung durch die Beteiligten mit Recht bezweifelt wurde, wurden persönliche Haftungen für die Umsatzsteuer vereinbart, falls diese nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen wird. Auch bei den gegenständlichen Vorgängen hätte ein sorgfältig handelnder Dritter erkennen können, dass es aufgrund des großen Geldbedarfs, Zeitdrucks und der unmittelbar bevorstehenden Insolvenz zu keiner Abfuhr der Umsatzsteuer seitens der DWGmbH kommen werde und somit auch mit einer Infragestellung des Vorsteuerabzuges zu rechnen sein werde. Auch hier wären unter Fremden Vereinbarungen getroffen worden.

Im Ergebnis ist die gesamte Transaktion, Rechnungslegung und weitere Abwicklung nicht fremdüblich und es fehlt die geforderte Klarheit der getroffenen Vereinbarungen, sodass die Vereinbarungen aufgrund der rechtlichen Argumentationen in den genannten Entscheidungen steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind. Dies würde auch für steuerbare Verfügungen, die auf diesen Vereinbarungen beruhen würden, gelten, wenn es diese geben würde. Letztlich ist die gesamte Gestaltung und Durchführung nur durch das Naheverhältnis zwischen dem Bw und seinem Bruder, dem Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der DWGmbH, zu erklären. Im Interesse einer familienhaften Unterstützung sollte unter großem Zeitdruck ein Weg gefunden werden, wie der Bw seinen Bruder finanziell unterstützen kann, er dabei möglichst abgesichert wäre und zudem durch Begründung der Unternehmereigenschaft des Bw 20% des hingegebenen Kapitals durch Nichtabfuhr (bzw bloßer quotenmäßiger Abfuhr) der Umsatzsteuer und gleichzeitigem Abzug dieser Steuer als Vorsteuer teilweise über die Allgemeinheit finanziert werden könnten. Wäre es nur um das erforderliche Kapital gegangen, hätte man andere und einfachere Wege der Besicherung des hingegebenen Geldes finden können, bei denen auch der nahezu permanente Auslandsaufenthalt des Bw nicht hinderlich gewesen wäre.

Ein derart fremdunübliches Verhalten kann auch nicht als unternehmerisches Verhalten anerkannt werden (siehe dazu gleich unten).

Auch Vorbereitungshandlungen müssen, damit sie zur Unternehmereigenschaft führen können, unter fremdüblichen Bedingungen stattfinden.

So entschied der UFS (RV/1018-L/02 vom 10. Mai 2004), dass eine die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungshandlung nicht vorliegt, wenn der zwischen einer Gesellschaft und den Angehörigen der Gesellschafter der Gesellschaft geschlossene Vertrag mangels Fremdüblichkeit bzw. ausreichender Bestimmtheit steuerlich nicht anzuerkennen ist

F) 1.5. Keine Unternehmereigenschaft des Bw sondern bloße Vermögensverwaltung

Wie unter F) 1.4. ausgeführt, scheitert die Unternehmereigenschaft des Bw schon daran, dass diese nur durch Vorbereitungshandlungen begründet werden kann, die auf fremdüblichen und ausreichend bestimmten Vereinbarungen beruhen. Für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft wird eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus einem steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustausch gefordert. Werden bloß familienhafte Unterstützungshandlungen in Form eines Leistungsaustausches dargestellt, können diese aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht anerkannt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn dieser dargestellte Leistungsaustausch geradezu zwangsweise aufgrund der Nahebeziehungen und der bestehenden äußeren Umstände (dringender Geldbedarf, Zeitdruck) derart fremdunüblich und unbestimmt zustande kommt.

Alle Schritte des Bw nach Hingabe des Kapitals sind als Maßnahmen zur Rückerlangung der abgegebenen Anzahlung ohne jeglichen Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zu sehen. Insofern ist auch keinerlei nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu erkennen. Die gesamte Gestaltung ist vielmehr durch das Naheverhältnis des Bw zu seinem Bruder und Gesellschafter-Geschäftsführer der DWGmbH zu erklären und entspricht keinesfalls den von der Rechtsprechung geforderten Fremdverhaltensgrundsätzen. Insofern liegt auch keine Unternehmereigenschaft des Bw vor.

Der Bw geht in seinen Ausführungen dagegen davon aus, dass er durch Ankauf des Schotters bzw Erwerb des Schotterabbaurechtes ein Wirtschaftsgut erworben habe, dass nur unternehmerisch und nicht privat genützt werden könne. Er habe damit einen Dauerzustand geschaffen oder zumindest Vorbereitungshandlungen gesetzt, die wiederholt zu Einnahmen führen hätten sollen. Es hätte sich auch nicht um Vermögensverwaltung gehandelt, da der Bw für die Zahlung des vereinbarten Preises nachweislich 2 Darlehen/Kredite aufgenommen

hätte. Somit sei Unternehmereigenschaft begründet worden und diese könne selbst bei Beendigung oder letztllicher Nichtaufnahme der unternehmerischen Tätigkeit nicht mehr extunc entfallen. Überdies liege aber im Jahr 2002 ein Verkauf des Schotters vor, sodass jedenfalls Unternehmereigenschaft gegeben sei.

Die bloße Fremdfinanzierung begründet nach Ansicht des Referenten noch keine Unternehmereigenschaft sondern führt lediglich zu einer nicht steuerbaren Vermögensumschichtung. Ebenso stimmt der Referent den Ausführungen, Schotter könne nur unternehmerisch genutzt werden nicht zu. Denkbar wäre etwa z.B. auch die Besicherung einer privaten Forderung durch Schotter, wodurch dieser privat genutzt wäre.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass jemand, der davon überzeugt ist, eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet zu haben, wohl Verluste (bzw. Gewinne) aus dieser Tätigkeit gegenüber den Finanzbehörden erklären würde. In den gegenständlichen Jahren wurden seitens des Bw aber keinerlei (ggfs. negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Die bloße Herstellung eines Dauerzustandes, der möglicherweise zu wiederholten Einnahmen führen kann, begründet noch keine Unternehmereigenschaft. So hat auch der VwGH (29.7.1997, 93/14/0132) entschieden, dass eine beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein muss und dies muss auch nach außen in Erscheinung treten. Bloße Absichtserklärungen und bloße Möglichkeiten zur Einnahmenserzielung sind nicht ausreichend. Daraus ergibt sich nach Ansicht des Referenten, dass für die Begründung von Unternehmereigenschaft das bloße Tätigen einer Investition nicht ausreichend ist. Es müssen noch objektiv erkennbare und belegbare Ansatzpunkte für die Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten zu wollen, hinzutreten. Unternehmereigenschaft wird somit durch erste, nach Außen erkennbare, konkrete Maßnahmen zur Leistungserbringung und nicht durch Schaffung der bloßen Möglichkeit begründet.

Interessant erscheinen in diesem Zusammenhang die Kriterien, welche der BFH in seiner Rechtsprechung für das Vorliegen der Nachhaltigkeit einer unternehmerischen Betätigung fordert. Demnach ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Nachhaltigkeit unter Berücksichtigung folgender beispielhafter Kriterien zu beurteilen: Planmäßiges Handeln über einen längeren Zeitraum, Ausführung mehrerer Umsätze, Intensität der Tätigkeit, Beteiligung am Markt, unternehmerisches Auftreten und Auftreten gegenüber Behörden. Nach dem oben festgestellten Sachverhalt ist im Ergebnis keines der Kriterien ausreichend erfüllt. Aufgrund der permanenten Auslandsaufenthalte war ein planmäßiges unternehmerisches Handeln – sofern es überhaupt jemals tatsächlich beabsichtigt war- nicht möglich. Ob es zu mehreren Umsätzen oder auch nur zu einem einzigen Umsatz zur Rückerlangung des eingesetzten

Kapitals gekommen wäre, ist äußerst ungewiss. Eine tatsächliche über bloße Absichtserklärungen hinaus gehende Beteiligung am Markt, eine sonst intensive unternehmerische Tätigkeit oder ein unternehmerisches Auftreten ist nicht zu erkennen.

Auch ein Auftreten als Unternehmer gegenüber Behörden ist nicht gegeben. Nach dem mit 1.1.1999 in Kraft getretenen und somit im gegenständlichen Zeitraum jedenfalls anwendbaren Mineralrohstoffgesetz (MinroG) ist Schotter ein grundeigener mineralischer Rohstoff. Dieser darf nach § 80 MinroG nur nach behördlicher Genehmigung eines Gewinnungsbetriebsplanes durch den Bergbauberechtigten gewonnen werden. Überdies hat der Bergbauberechtigte eine Reihe weiterer Pflichten gegenüber der Behörde einzuhalten, wie etwa die Anzeige der Errichtung eines Bergbaubetriebes oder die Anfertigung eines Bergbaukartenwerkes.

Wenn auch nach der Auskunft der zuständigen Bezirkshauptmannschaft das am 1.1.1999 in Kraft getretene MinroG bei dieser Behörde erst ab 2002 zur Anwendung gelangt sein soll, muss nach rechtsstaatlichen Grundsätzen doch davon ausgegangen werden, dass das MinroG grundsätzlich angewandt wurde. Vorstellbar ist allenfalls, dass sich in Oberösterreich erst in den Folgejahren herausstellte, dass Schotter nach dem MinroG als grundeigener mineralischer Rohstoff gilt und die dafür vorgesehenen Bestimmungen Anwendung finden. Das vor dem MinroG geltende BergG 1975 sah dagegen für den reinen Abbau von Schotter im Tagbau keine Regelungen vor. Insoweit ist die Auskunft der zuständigen BH verständlich, als im fraglichen Zeitraum aufgrund der Verwaltungspraxis Bewilligungen nach dem OÖ Naturschutzgesetz und nach dem OÖ Abfallwirtschaftsgesetz als ausreichend angesehen wurden. Klarheit über die Behandlung von Schotter nach dem MinroG dürfte wohl erst die Entscheidung des VwGH vom 8. August 2003, Zl. 2001/04/0247 (siehe dazu auch ecolex 2003, 876) gebracht haben. Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass jeder erteilte Bescheid auch den Hinweis enthielt, dass durch die erteilten Bescheide Bewilligungen, die allenfalls nach anderen gesetzlichen Bestimmungen (Anm. des Referenten: zB gewerbebehördliche Bewilligungen, Bewilligungen nach MinroG) erforderlich sind, nicht vorgegriffen wird. So erfolgte dies auch im gegenständlichen Verfahren in den Bescheiden vom 17. November 1999 (abfallrechtliche Bewilligung) und vom 20. März 2000 (naturschutzbehördliche Bewilligung). Aus anderen Verfahren ergibt sich übrigens, dass das MinroG für die obertägige Gewinnung grundeigener mineralischer Stoffe natürlich bereits ab 1999 angewandt wurde. So ergibt sich etwa aus der Entscheidung des VwGH vom 30. Juni 1999, Zl. 99/04/0102, dass die für den Abbau von Schotter erforderliche Genehmigung eines Gewinnungsbetriebsplan nur auf Antrag und nicht von Amts wegen erfolgen darf.

Nach Auffassung des UFS-Referenten würde sich eine Person, welche ernsthaft beabsichtigt, ihr eingesetztes Kapital durch den nachhaltigen Abbau und Verkauf von Schotter wieder

zurück zu bekommen, zumindest bei den zuständigen Behörden erkundigen, welche gewerberechtlichen oder sonstigen Bewilligungen bzw. Antragstellungen für die beabsichtigte Tätigkeit erforderlich sind. Dies wurde dem Bw bzw. seinem steuerlichen Vertreter mehrmals vorgehalten (zB Beilage zur Ladung für 6. März 2006, Vorhalt vom 26. April 2004, Besprechung vom 1. Februar 2008). Es wurde aber keine Kontaktaufnahme mit Behörden dargelegt oder auch nur behauptet.

Aus dem angenommenen Sachverhalt ergibt sich, dass keine Tätigkeit des Bw erkennbar ist, aus der auf eine ernsthafte Einnahmenserzielungsabsicht geschlossen werden könnte. Vielmehr stand die finanzielle Unterstützung des Bruders bzw. der Unternehmen des Bruders im Mittelpunkt und somit die Absicht der familiären Zusammenwirkung.

Wenn auch nicht bewiesen werden kann, dass in Wirklichkeit ein Darlehen mit Besicherung durch Schotter vorliegt, weisen doch alle Umstände darauf hin und wird dies auch vom Bw zugestanden, dass die Investition bzw. die Geldhingabe durch den Bw aufgrund des Geldbedarfs der DWGmbH bzw seines Bruders erfolgte und der Bw eine Absicherung seines Kapitals verlangte. Die getätigte Zahlung bzw. Investition für sich alleine kann somit noch nicht als objektiv erkennbarer Ansatzpunkt für die Absicht , eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu wollen, angesehen werden.

Auch die Einholung der mündlichen Zusage eines Abkaufs durch die HGmbH kann nicht als Vorbereitungshandlung im dargestellten Sinn angesehen werden. Zum einen fehlt es im Zeitpunkt der Investition an der Belegbarkeit dieses Vorgangs und der konkreten Vereinbarungen und zweitens spricht gerade der dann nicht erfolgte Verkauf gegen die ernsthafte Absicht, eine unternehmerische Tätigkeit entfalten zu wollen. Der Bw hätte, so seine Ausführungen richtig sind, sofort das eingesetzte Kapital zurück bekommen und zusätzlich einen Gewinn von ATS 405.000,- erzielt. Außerdem kann eine angeblich erfolgte mündliche Zusage eines Unternehmens, dessen Prokurist der Zusageempfänger (der Bw) ist, nicht als eine nach Außen erkennbare Vorbereitungshandlung angesehen werden. Sollte dieses Gespräch bzw. die Kaufzusage tatsächlich stattgefunden haben, könnte es sich auch um eine bloße Preisinformation seitens des Bw gehandelt haben. Ebenso gut könnte es sich um Informationen dazu gehandelt haben, ob der Bw das eingesetzte Kapital wieder zurück erlangen können wird.

Eine nicht ausreichend nach Außen getretene bloße Abklärung, welche Möglichkeiten einer eventuellen Verwertung bestehen könnten, begründet überdies nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe oben) keine Unternehmereigenschaft. Selbst wenn man die Anfrage beim eigenen Arbeitgeber als Absichtserklärung werten würde, würde dies nicht ausreichend sein. Höchstens nicht ausreichende Absichtserklärungen stellen auch die vom Bw dargestellten

Überlegungen dar, die Preisentwicklung aufgrund der regen Bautätigkeiten in Grubennähe abwarten zu wollen. Tatsächlich nach außen erkennbare und ernsthaft auf Einnahmenserzielung gerichtete Tätigkeiten wurden trotz mehrmaligen Aufforderung nicht belegt. Letztlich gab der Bw im Schreiben vom 3. Juni 2002 gegenüber dem Finanzamt selbst bekannt, dass der Bw aufgrund seiner Auslandsaufenthalte das Abbaurecht nicht selbst nutzen kann.

Nutzt jemand Vermögen unter fremdunüblichen Umständen, die in keiner Weise der üblichen wirtschaftlichen Nutzung dieser Gegenstände entspricht, liegt keine unternehmerische Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vor.

Es ist daher nach Ansicht des UFS davon auszugehen, dass der BW lediglich eigenes Vermögen verwaltete. Ob das eingesetzte Vermögen eigen- oder fremdfinanziert ist, spielt keine Rolle.

Es wurde aus familiären Motiven Vermögen (die Fremdfinanzierung ist dabei irrelevant) umgeschichtet, in dem Bargeld gegen einen Anspruch auf Verschaffung von Schotter getauscht wurde. Dabei hat sich der Bw zuvor informiert, ob dieser Schotter auch ausreichend werthaltig ist (wenn man unterstellt, dass die Anfrage bei der HGmbH tatsächlich erfolgt ist). Gerade in Fällen, in denen die äußeren Umstände eher dafür sprechen, dass primär in der Lebensführung gelegene Motive wie die familiäre Hilfestellung bzw. die Erhaltung des eingesetzten privaten Kapitals im Vordergrund stehen, muss nach Ansicht des UFS ein strenger Maßstab bei der Prüfung angelegt werden, ob eine unternehmerische Tätigkeit ernsthaft geplant war und diese Absicht nach Außen in Erscheinung getreten ist. Dies wird umso mehr gelten, wenn überdies die Gefahr einer missbräuchlichen Gestaltung gegeben ist (siehe unten) und den Vorgängen Vereinbarungen zwischen nahe stehenden Personen zugrunde liegen.

Diese Sichtweise des UFS entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH. So hat dieser in der Entscheidung vom 21. März 2000 in der Rs C-110/98 „Gabalfrisa“(insbes. Rn 46) ausgesprochen, dass die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen, verlangen darf. Überdies wird auch darauf hingewiesen, dass die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nur dann erlangt werden kann, wenn die entsprechenden Erklärungen im guten Glauben und nicht missbräuchlich abgegeben wurden.

Ergänzend ist auch auf die im Arbeitsbogen auf Seite 29 einliegende Entscheidung des FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland (veröffentlicht in SWK 2002, S 527) hinzuweisen. In diesem Fall hatte der damalige Bw. von einem mit Liquidationsproblemen behafteten

Tischlerbetrieb eines Bekannten dessen Produktionsmaschinen gekauft und in der Folge wieder weiterveräußert. Die FLD hatte damals entschieden, dass durch einmaligen An- und Verkauf dieser Maschine der Bw. noch nicht zum Unternehmer werde, zumal es sowohl an der Wiederholungsabsicht als auch grundsätzlich auf Grund der Konstruktion des Geschäftes an der Wiederholungsmöglichkeit mangelte.

F) 1.6. Kein Vorsteuerabzug bei Kenntnis oder vorwerfbarer Unkenntnis vom Missbrauch

Ein Unternehmer, der wusste oder wissen hätte müssen, dass der Umsatz an ihn in Zusammenhang mit einem die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, verliert das Recht auf Vorsteuerabzug. Dieser Grundsatz des Verbots einer missbräuchlichen Geltendmachung eines steuerlichen Vorteils entspricht dem gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbot, welches als primärrechtlicher Grundsatz auch zum Nachteil des Bürgers unmittelbar anzuwenden ist. In das Gesetz wurde dieser Grundsatz zwar erst durch das AbgSiG 2007 aufgenommen, aber auch aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung ergibt sich, dass die Gesetzesergänzung nur klarstellende Wirkung hat. Eine missbräuchliche Geltendmachung von Vorsteuern aber bereits seit dem EU-Beitritt Österreichs aufgrund des primärrechtlichen Missbrauchsverbotes untersagt ist.

Bedenkt man wiederum, dass einen Tag vor Abschluss des Übereinkommens über den fraglichen Schottererwerb an alle Gläubiger ein Angebot auf einen außergerichtlichen Vergleich (mit Erfüllungsquote 20%) erging und dem Bw nach eigenen Angaben der dringende Geldbedarf seines Bruders bekannt war, wäre die nahe liegende Möglichkeit für eine familiäre Hilfe eine Darlehensgewährung mit entsprechender Absicherung für den Darlehensgeber gewesen. Statt dessen hat man die nach Ansicht des Referenten ungewöhnliche und auch tatsächlich nicht durchgeführte Gestaltung gewählt, nach der der Bw durch An- und Verkauf von Schotter Unternehmereigenschaft erwerben und so den Abzug jener Umsatzsteuer als Vorsteuer lukrieren sollte, die vom Verkäufer nicht bzw. nur mehr zu einem geringen Prozentsatz abgeführt werden wird. Aus allen Begleitumständen, die nach übereinstimmenden Aussagen dem Bw bekannt waren, kann nur geschlossen werden, dass die gesamte Konstruktion nur den Zweck hatte, dass ein Teil der bezahlten Anzahlung von der Allgemeinheit finanziert werden sollte und dem Bw dies auch bekannt war.

Diese Ansicht des UFS war dem steuerlichen Vertreter des Bw am 1. Februar 2008 auch vorgehalten worden. Der Vorhalt blieb ohne Reaktion.

Unter diesen Umständen würde der Bw aber missbräuchlich einen Vorteil des Mehrwertsteuerrechtes in Anspruch nehmen, der gegen den Zweck des Vorsteuerabzuges im

Mehrwertsteuersystem verstößt. Der Vorsteuerabzug soll die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette neutral halten und nicht zur Finanzierung eines beabsichtigten Ausgleiches oder sonstigen Geldbedarfes eines Unternehmers beitragen. Durch derartige missbräuchliche Vorbereitungshandlungen kann –selbst wenn die formale Gestaltung fehlerfrei erfolgt wäre– keine wirtschaftliche Betätigung begründet werden. Ein missbräuchlicher Abzug von Umsatzsteuer, die für eine außerhalb einer wirtschaftlichen Betätigung liegende Geldhingabe fakturiert wurde, ist nicht möglich.

F) 2 Umsatzsteuer 2002

Gemäß § 1 Abs. 1 Zi. 1 UStG 1994 werden Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, besteuert.

F) 2.1. Kein steuerbarer Tatbestand erfüllt

Abgesehen von der Unternehmereigenschaft und des Vorliegens einer steuerbaren Leistung muss für die Annahme eines steuerbaren Umsatzes ein Leistungsaustausch vorliegen. Es muss etwas hingegeben werden (hier etwa die „Ausgleichszahlung“), damit man etwas bekommt. Aus dem widersprüchlichen Wortlaut der Vereinbarungen vom Juni und Juli 2002 zwischen dem Bw und der W könnte noch herausgelesen werden, dass durch den Bw Schotter an die W verkauft werden sollte. Tatsächlich aber (siehe dazu unten F).2.1.3.) wurde der Betrag dem Bw nur ausbezahlt, damit dieser zumindest einen Teil des eingesetzten Kapitals zurück bekommt. Die W bezahlte diesen Betrag, da ihrem Schwesterunternehmen, der GBau, durch ein Unternehmen, welches vom Bruder des Bw beherrscht wurde, Schotter aus der Grube 3 erheblich unterpreisig verschafft wurde. Der Betrag wurde aber nicht dafür bezahlt, dass der Bw der W Verfügungsmacht am Schotter einräumt, einen Verschaffungsanspruch daran oder ein Abbaurecht verschafft. Während der Bw im Jahr 2002 weder über Schotter verfügen konnte noch sonst ein Recht daran hatte, war die W zu diesem Zeitpunkt bereits Abbauberechtigte.

Alle Zahlungen an den Bw im Jahr 2002 sind somit unabhängig von einem Leistungsaustausch erfolgt und stellen allenfalls Schadenersatz oder nicht steuerbare Rückzahlung eines Teils des eingesetzten Kapitals dar.

F) 2.1.1. Keine Lieferung oder sonstige Leistung

Mangels eigener Verfügungsmacht über den Schotter kann diese auch keinem anderen eingeräumt werden. Im Jahr 2002 hatte der Bw auch keinen Verschaffungsanspruch mehr, der abgetreten werden hätte können und so –vergleichbar zum Reihengeschäft– zu einer

Lieferung führen hätte können. Der Bw hatte auch keinerlei Möglichkeit, irgend jemandem wirksam eine Nutzung des Grundstückes einzuräumen.

F) 2.1.2. Keine Unternehmereigenschaft

Wie oben (F) 1.4. bis F) 1.6.) aufgezeigt wurde, ist der Bw nicht Unternehmer im Sinne des UStG 1994. Vielmehr liegt nach Ansicht des UFS eine nicht steuerbare Vermögensverwaltung vor. Alle Maßnahmen, die vom Bw auch in den Folgejahren gesetzt wurden, sind im Rahmen der Vermögensverwaltung auf Zurückgewinnung des eingesetzten Kapitals und nicht auf die Erzielung von Einnahmen durch entgeltliche Leistungen gerichtet. Diese Maßnahmen können somit auch in den Folgejahren keine Unternehmereigenschaft begründen.

Wenn der Bw u.a. im Schreiben vom 31. Mai 2005 auch selbst ausführt, dass er (neben seiner häufigen Abwesenheit) auch wegen des Rechtsstreites mit der W keine Erlöse erzielen hätte können und erst im Rahmen des geschlossenen Vergleiches einen Teil der Schotterverkaufserlöse erhalten hätte, räumt er mit anderen Worten selbst ein, dass er im Vergleichsweg eine Entschädigung und keine Entgelte für eigene Leistungen erhielt. Die W trat allenfalls (wie gleich unten gezeigt wird, ist auch das nicht der Fall) zur Beendigung des Rechtsstreites teilweise Erlöse aus ihren Schotterverkäufen an den Bw ab. Dabei handelt es sich aber um keine Entgelte an den Bw, damit dieser jemand anderem die Verfügungsmacht am Schotter verschafft oder sonst eine Leitung erbringt.

F) 2.1.3. Keine fremdübliche Vorgangsweise

Überdies scheinen auch die Vorgänge im Jahr 2002 wieder durch die Nahebeziehung der beteiligten Unternehmen und Personen geprägt. Es ist kein logischer Grund erkennbar, auf Grund dessen auch zwischen Fremden derartige Vereinbarungen geschlossen worden wären. Sämtliche Vorgänge scheinen alleine vom Bemühen des DW geprägt, seinem Bruder, dem Bw zur Rückerlangung des eingesetzten Kapitals zu verhelfen.

Ursprünglich hatte der Bw durch den Abschluss des Übereinkommens einen Anspruch auf Verschaffung von Schotter gegenüber der DWGmbH erworben. Wie aufgezeigt wurde, gilt dies sowohl bei Unterstellung eines Kaufvertrages als auch bei gegebenen Vereinbarungen bei Einräumung eines Abbaurechtes. Dieser Verschaffungsanspruch wandelte sich aufgrund der insolvenzrechtlichen Bestimmungen letztlich in eine Geldforderung, die quotenmäßig befriedigt wurde.

Die DWGmbH hat später der W das Abbaurecht am gegenständlichen Schotter abermals übertragen. Ob dem Bw aufgrund der Kenntnis der W vom bereits erfolgten Verkauf des Schotters an den Bw gegenüber der WLS ein Schadenersatzanspruch zustand, ist ungewiss.

Zu verkaufen hatte der Bw aber jedenfalls weder Schotter noch einen Verschaffungsanspruch daran, da sich dieser Anspruch bereits in eine Geldforderung gewandelt hatte, die bereits im Konkurs abgehandelt worden war. Dennoch dürfte bei den beteiligten und sich nahe stehenden Personen ein Interesse bestanden haben, dem Bw zur (zumindest teilweisen) Rückerlangung des eingesetzten Kapitals zu verhelfen. Deshalb wurde von der BBauGmbH, deren Anteile Familienmitglieder des Geschäftsführers DW hielten, ein Abbaurecht an der Grube 3 erheblich unter Wert an die GLS verkauft. Die GLS hielt zu diesem Zeitpunkt die Anteile an der W, welche nun dem Bw im Vergleich vom 20. Juni 2002 die Zahlung eines Betrages in Höhe von ATS 2.750.000,- plus Umsatzsteuer zusagte. Den Beteiligten dürfte die hohe Verdachtslage der Vorgangsweise bewusst gewesen sein, da DW mit Haftungserklärung vom 24. Juli 2002 sowohl der W als auch der GBau zusagte, für alle Schäden zu haften, die daraus entstehen könnten, dass der Masseverwalter im Falle eines Konkurses der BBauGmbH den (Anmerkung des Referenten: stark unterpreisigen) Verkauf der Schotterabbaurechte anfechten sollte. Im Ergebnis wurde somit von der von DW beherrschten BBauGmbH durch die verbilligte Abtretung der Abbaurechte an der Grube 3 an die GBau der dem Bw ausbezahlte Schadenersatz bezahlt.

Auch den Beteiligten dürfte klar gewesen sein, dass eine Konstruktion, bei der der Zahlung dieses Betrages ein Leistungsaustausch unterstellt werden sollte, schwer anzuerkennen sein wird. Aus diesem Grund erklärte der Bw auch gegenüber der W, dass er dieser die Umsatzsteuer rückvergüten werde, falls bei ihr der Vorsteuerabzug nicht anerkannt werden sollte.

Auch aus den Formulierungen in den Vereinbarungen ist erkennbar, wie schwierig es war, die erfolgte Zahlung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches darzustellen. So wurde im Vertrag vom 24. Juli 2002 zwischen dem Bw und der W zunächst festgehalten, dass die gegenständlichen Abbaurechte aufgrund des Übereinkommens vom 4. Juli 2000 uneingeschränkt der W zustehen und dem Bw aufgrund des früheren Kaufs des Schotters keinerlei Ansprüche gegenüber der W zustehen. Dann wird ausgeführt, dass der Bw mit diesem Vertrag die (Anmerkung des Referenten: der W bereits uneingeschränkt zustehenden) Schotterabbaurechte der W überträgt. Diese Vereinbarung ist für sich schon äußerst widersprüchlich (keinerlei Ansprüche und trotzdem soll eine Zahlung für Rechte, die dem Zahlenden bereits gehören, erfolgen). Weiters wird nicht ein „Entgelt“ sondern eine „Ausgleichszahlung“ ohne jeden Bezug zu einer noch vorhandenen Schottermenge oder sonst zum Kaufgegenstand vereinbart. Bis zur vollständigen Bezahlung des Betrages sollen die Abbaurechte im Eigentum des Bw bleiben (Ref.: obwohl sie doch uneingeschränkt der W zustehen). Unter Punkt 4. des Vertrages steht der Bw sogar dafür ein, dass ihm die uneingeschränkten Abbaurechte am gegenständlichen Schotter zustehen und er über diese

frei verfügen könne. Dies erscheint äußerst seltsam, da allen Beteiligten bekannt war, dass dem Bw allenfalls eine Konkursforderung zustand, keinesfalls er über irgend welche Abbaurechte verfügen konnte.

Im Ergebnis wurde ein Teil des vom Bw eingesetzten Kapitals durch ein Unternehmen, welches vom Bruder des Bw beherrscht wird, zurück gezahlt. Diese Rückzahlung sollte als Verkauf von Schotter dargestellt werden, um die für den Vorsteuerabzug im Jahr 2000 erforderliche Unternehmereigenschaft zu untermauern.

F) 2.1.4. Nicht steuerbarer Schadenersatz bzw Vermögensverwaltung

Wie dargestellt wurde, liegt den erfolgten Zahlungsflüssen kein steuerbarer Leistungsaustausch zugrunde. Allenfalls könnte ein nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegen. Nahe liegender (siehe Durchleitung von der BBauGmbH über die W zum Bw) ist allerdings, dass es eben doch eine bloße Zahlung zur Erfüllung der persönlichen Haftung des DW (ob rechtlich vereinbart oder aus brüderlicher Verantwortung) war.

F) 2.2. Steuerschuld kraft Rechnung mit Berichtigungsmöglichkeit

Eine eventuell aufgrund der Rechnung entstandene Steuerschuld (§ 11 Abs 14 UStG 1994) kann (im VA-Zeitraum der Berichtigung) durch Rechnungsberichtigung beseitigt werden. Diese Berichtigung ist unabhängig vom guten Glauben des Bw möglich, da es durch die Versagung des Vorsteuerabzugs bei der W zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens kam.

Im Ergebnis ist somit die Gesamtauswirkung durch die rechtliche Beurteilung durch den UFS umsatzsteuerlich neutral, was der Rechtsprechung des EuGH und einer angemessenen Beurteilung des gesamten Sachverhaltes entspricht. Letztlich war es nie zu einem steuerbaren Leistungsaustausch gekommen. Zunächst gab der Bw im Jahr 2000 im Rahmen der familiären Unterstützung seinem Bruder Geld, welches dann im Jahr 2002 teilweise wieder zurück gezahlt wurde. Um im Zusammenhang mit dieser nichtunternehmerischen Vermögensverwaltung einen Vorsteuerabzug (dem die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer gegenüber steht) vornehmen zu können, wurden die Vorgänge als unternehmerische Betätigung dargestellt. Deshalb, aber auch um den äußeren Umständen jeweils gerecht werden zu können (in 2000: dringender Geldbedarf, großer Zeitdruck; in 2002: Rückzahlung aus dem restlichen Unternehmensvermögen) musste jeweils zu äußerst fremdunüblichen Vereinbarungen bzw zumindest zu fremdunüblichen Umsetzungen gegriffen werden.

Linz, am 15. Dezember 2009