



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
UFS Linz

GZ. RV/1650-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom Juli und Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

<b>Abgaben</b>		
<b>Monat/ Jahr</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>
7/2001	Umsatzsteuer	€ 0,-
12/2001	Umsatzsteuer	€ 0,-

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein. Gemäß 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bwin. ist Landwirtin. Unter anderem ist sie als Kommanditistin an der Firma H.W.KEG mit 25 % beteiligt.

Bei dieser Gesellschaft handelt es sich um eine Familienkapitalgesellschaft, an der neben der Berufungswerberin noch weitere nahe Angehörige beteiligt sind.

Aufgrund einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 7/2001 und 12/2001 wurden in den Niederschriften vom 25.3.2002 zusammengefasst folgende Feststellungen getroffen:

Eingangsrechnung Granitkauf - Fa. H.W.KEG:

Die Bwin. habe an das Unternehmen H.W. KEG die Lieferung von 8.000 m<sup>3</sup> Granit fakturiert (keine Nummer, Datum 12/2001) und dabei S 96.000 Umsatzsteuer ausgewiesen. Die H.W.KEG selbst habe die ausgewiesene Umsatzsteuer bisher nicht als Vorsteuer geltendgemacht. Da keine fremdüblichen Geschäfte vorliegen würden, handle es bei diesen Vorgängen um Einlagen (Sonderbetriebsvermögen von der Bwin.). Umsatzsteuerabfuhr oder Vorsteuerabzug aus diesen Einlagen würden daher entfallen. Es liege ein Scheingeschäft vor. Eine Lieferung sei nicht erfolgt. Die ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 96.000,- werde daher gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet.

Umsatzsteuervoranmeldung Juli 2001 –Verkauf von Sand an J.H.-

Rechung Bwin. an H.J., Ra. am 31.7.2001:

90.000 m<sup>3</sup> Feinsand a S 20,- und 20 % Umsatzsteuer (S 360.000,-)

Zahlungskonditionen:

in monatlichen Raten a zu S 40.000,- beginnend ab 4/2002

bei Zahlungsverzug Verrechnung von 8 % Verzugszinsen

Die Umsatzsteuergutschrift stamme aus einer Eingangsrechnung von der Gattin, die 90.000,- m<sup>3</sup> Sand fakturiert habe und dabei Umsatzsteuer in der geltendgemachten Gutschrift ausgewiesen habe. Der Verkauf des Sandes an den Holzhandelsbetrieb des Gatten J.H. stelle ein reines Scheingeschäft dar. Die Rechnung sei ausschließlich zum Zwecke der Finanzierung des Abgabenzurückstandes erstellt worden. Die Umsatzsteuer aus diesem Scheingeschäft sei mangels Lieferung nicht als Vorsteuer abzugsfähig. Gleichzeitig werde die Umsatzsteuer von der Bwin. gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet .

Beide Niederschriften wurden von keiner der beteiligten Parteien unterschrieben.

Hinsichtlich des näheren Sachverhaltes, insbesondere der die Vorjahre umfassenden Betriebsprüfung wird auf die Berufungsentscheidung vom 7. November 2002, Zi. RV 1173/1-7/2002, hingewiesen.

Der konkrete Berufungszeitraum umfasst die Monate Juli 2001 bzw. Dezember 2001. Für diese Monate wurden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, jeweils datiert vom 9. April 2002, erlassen.

Gegen die angeführten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide wurde Berufung innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 in der Höhe von € 26.162,22 für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Juli 2001 sowie € 6.976,59 für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2001 sowie gegen die Festsetzung eines Säumniszuschlages für die angeführten Zeiträume i.H.v. insgesamt € 662,77. Es wird beantragt, von der Festsetzung der Umsatzsteuer abzusehen und die Umsatzsteuerbescheide als gegenstandslos aufzuheben sowie die vorgeschriebenen Säumniszuschläge zu stornieren.

a) Zur rechtlichen Beurteilung des Sandverkaufes an Herrn J.H. vom Juli 2001:

Die Berufungswerberin habe im Juli 2001 die Abbaurechte für Sandvorräte im Ausmaß von 90.000 m<sup>3</sup> zu einem Verkaufspreis von insgesamt S 1.800.000,-- (das entspricht € 130.811,10) zuzügl. 20 % Mehrwertsteuer an Herrn J.H. verkauft. Hinsichtlich der Gestaltung des Verkaufes der Bwin. an Herrn J.H. müsse festgestellt werden, dass es sich bei der gewählten Gestaltung um keine denkunmögliche oder einen Fremdvergleich nicht standhaltende Gestaltung handle. Dass der Verkauf in größeren Mengen erfolgt sei, sei vor allem im Interesse von Herrn J.H. gelegen und hätte insbesondere betriebswirtschaftliche Gründe gehabt hätte, wie den Ausweis von Aktivposten in der Bilanz (dies sei für Finanzierungszwecke notwendig gewesen, um beantragte bzw. bestehende Bankkredite zu erhalten sowie bessere Kalkulationsmöglichkeiten bei einem langfristig gesicherten Einkaufspreis und eine langfristige Sicherung der Abbaurechte zu besitzen) .

Ob ein Abbau von Bodenschätzen in Form einer Bestandsvereinbarung (Abbauvertrag) oder durch Kauf größerer Abbaumengen erfolge, bleibe den beteiligten Personen vorbehalten, wobei beide Fälle in der Wirtschaftspraxis vorkommen und nicht davon ausgegangen werden könne, dass die gewählte Variante nicht einem Fremdvergleich standalte. Die Behauptung des Betriebsprüfers, der Verkauf des Sandes an den Holzhandelsbetrieb stelle ein reines

Scheingeschäft dar, welches ausschließlich zur Finanzierung des Abgabenrückstandes diene, sei unrichtig. Aufgrund der bestehenden Verbindlichkeiten und der finanziellen Situation im Holzhandel habe es Herr J.H. für notwendig gehalten, dass die Umsätze im Holzhandel nachhaltig gesteigert würden, um die laufenden finanziellen Verpflichtungen und Kreditrückzahlungen auch weiterhin bestreiten zu können.

Aufgrund der Situation in der Holzhandelsbranche (niedrige Preise und geringe Spannen) sei es nicht sinnvoll gewesen, vorhandene Waldbestände zu schlägern und unter dem Wert zu verkaufen. Herr J.H. könne die zukünftigen Umsatzsteigerungen daher nur durch die Erschließung neuer Produktgruppen erreichen. Daher habe er beschlossen, in Zukunft vermehrt auf Sandverkäufe zu setzen, wobei im Holzhandel eine Spezialisierung auf hohe Qualität und neue Absatzmärkte erfolgen sollte (Spielsand, Absatzgebiete in Deutschland usw.) und somit eine klare Abgrenzung zu den herkömmlichen Sandlieferungen im Rahmen der H.W. KEG gewährleistet sei.

Hinsichtlich des Umstandes, dass Herr J.H. weder eine Bewilligung zum Abbau des Sandes noch die Maschinen und Geräte dazu habe, müsse ausgeführt werden, dass überhaupt nie daran gedacht gewesen sei, dass Herr J.H. die Sandvorräte selbst abbaue, sondern dass für den Abbau der Vorräte – wie auch in anderen Handelsunternehmen üblich – ein Abbauunternehmen (diesfalls die H.W. KEG) beauftragt werde.

Das Vorliegen einer Scheinrechnung (fingierte Rechnung) i.S.d. § 11 Abs. 14 UStG 1994 sei nach höchstgerichtlichen Entscheidungen unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Bestimmungen nur dann anzunehmen, wenn eine missbräuchliche Rechnungsausstellung vorliege. Von einer missbräuchlichen Rechnungsausstellung könne jedoch nur dann gesprochen werden, wenn die Ausstellung der fingierten Rechnung (ausschließlich) eine Täuschung der Abgabenbehörde bezwecke, nicht hingegen wenn Dritte (etwa Banken, anderer Kreditgeber) getäuscht werden sollten (VwGH vom 16.12.1980, Z. 1641/79). Durch die Vereinbarungen und die Fakturierung der Abbaurechte der Bwin. seien diese in das Eigentum von Herrn J.H. übergegangen und seien auch in der Buchhaltung von Herrn J.H. als Warenvorräte verbucht worden. Der Einkauf in größeren Mengen habe vor allem betriebswirtschaftliche Gründe gehabt, wie den Ausweis von Aktivposten in der Bilanz. Die besseren Kalkulationsmöglichkeiten bei einem langfristig gesicherten Einkaufspreis und eine langfristige Sicherung der Abbaurechte lägen ausschließlich im Interesse des Käufers. Weiters sei die Erschließung neuer Absatzmärkte und Produktgruppen für Herrn J.H. betriebswirtschaftlich und zur Sicherung der Finanzierung der Kredittilgungen unentbehrlich.

Von einer missbräuchlichen Rechnungsausstellung zum Zwecke der Täuschung der Abgabenbehörde könne daher im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden. Für eine Umsatzsteuerfestsetzung kraft fingierter Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 bleibe daher kein Spielraum.

b) Zur rechtlichen Beurteilung des Granitverkaufes an die H.W. KEG vom Dezember 2001:

Die Bwin. habe im Dezember 2001 Granitvorräte im Ausmaß von 8.000 m<sup>3</sup> zu einem Verkaufspreis von insgesamt S 480.000,-- (€ 34.882,96) zuzügl. 20 % Mehrwertsteuer an die H.W. KEG verkauft und somit die Abbaurechte für den Abbau von 8.000 m<sup>3</sup> Granit am bisher landwirtschaftlichen Grundvermögen an die KEG übertragen.

Die H.W. KEG beabsichtige ab dem Jahre 2002 zusätzlich zum bisherigen Sandabbau auch Granit abzubauen. Für die Einleitung der Verfahren zur Erlangung der behördlichen Bewilligungen und zur Projektgestaltung sei Dipl.Ing. J.F., Rohstoff und Umweltconsulting, in V., beauftragt. Nach Angaben der Bwin. habe dieser bereits im Februar 2002 die entsprechenden Bewilligungen bei der BH.Sch. beantragt. Ein entsprechendes Prüfungsverfahren sei noch im Gange und die Bewilligung des Abbaues sei daher noch nicht erfolgt. Um eine Bewilligung des Granitabbaues zu unterstützen bzw. überhaupt zu ermöglichen, sei es notwendig gewesen, dass die H.W.KEG vor Einbringung der Ansuchen bereits im Besitz von Granitvorräten bzw. Abbaurechten war. Aus diesem Grunde habe die KEG bereits bei Beginn der Projekterstellung und vor Einbringung des Ansuchens an die BH. Abbaurechte über Granitvorkommen im Ausmaß von 8.000 m<sup>3</sup> von der Bwin. im Dezember 2001 erworben und eine entsprechende Rechnung sei auch von der Bwin. an die KEG gelegt worden. Hinsichtlich der Ausführungen von der Betriebsprüfung, dass die Berufungswerberin keinen Steinbruch besitze und keine Bewilligungen vorlägen, müsse ausgeführt werden, dass sie zwar keinen Steinbruch besitze, dass jedoch am landwirtschaftlichen Grundvermögen in Th. größere Granitvorkommen bestünden. Da lediglich die Abbaurechte für 8.000 m<sup>3</sup> vom Granitvorkommen veräußert worden seien, sei es nicht notwendig, dass die Bwin.einen Steinbruch besitze und Bewilligungen für den Abbau innehabe. Außerdem sei – wie oben angeführt – bereits im Februar 2002 ein entsprechendes Bewilligungsansuchen bei der BH. eingebracht worden. Im Sinne dieser obigen Ausführungen zum Sandverkauf kann auch beim Verkauf der Abbaurechte für das Granitvorkommen nicht von einem Scheingeschäft i.S.d. § 11 Abs. 14 UStG 1994 gesprochen werden und eine Umsatzsteuerpflicht kraft fingierter Rechnungslegung komme nicht in Betracht. Hinsichtlich der Ausführungen des Betriebsprüfers, dass Verrechnungen nur zwischen Betrieben der Gesellschafter und der

Gesellschaft steuerlich anzuerkennen seien und mangels des Vorliegens eines Betriebes der Vorgang somit als Einlage der H.M. in das Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren sei und eine Umsatzsteuerabfuhr oder Vorsteuerabzug aus diesen Einlagen zu entfallen haben, müsse Folgendes ausgeführt werden: Beim gegenständlichen Geschäftsfall handle es sich um keine Einlagen des Gesellschafters in die Gesellschaft, sondern um Nutzungsentgelte für die Überlassung von Rechten zum Abbau des Granitvorkommens. Nutzungsentgelte für die Überlassung von Bodenschätzten würden gem. § 28 Abs. 1 Z. 3 unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen.

Wenn das Granitvorkommen aufgrund der betrieblichen Verwertung dem Sonderbetriebsvermögen der berufungswerbenden Gesellschafterin zuzuordnen sei, könne dies nur für Zwecke der Gewinn- bzw. Einkommensermittlung (einheitliche und gesonderte Feststellung) von Bedeutung sein. Eine Behandlung des Granitvorkommens als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafterin der H.W.KEG habe jedoch keinen Einfluss auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der Nutzungsüberlassung. Das Umsatzsteuerrecht kenne den Begriff des Sonderbetriebsvermögens nicht und knüpfe für die umsatzsteuerliche Beurteilung an die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an. Überlasse der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft gegen besonderes Entgelt, entfalte er dadurch selbst seine unternehmerische Tätigkeit – nämlich die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diesfalls unterliege das Leistungsentgelt des Gesellschafters für die Nutzungsüberlassung der Umsatzsteuer und die Gesellschaft könne unter den allgemeinen Voraussetzungen die Vorsteuer in Abzug bringen. Eine steuerlich nicht relevante Verrechnung zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft liege in diesem Fall nicht vor und die Rechnung über die Nutzungsüberlassung sei daher von der Gesellschafterin mit 20 % Mehrwertsteuer auszustellen.

Abschließende Anträge:

Da weder eine steuerlich relevante Verrechnung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft, noch eine Scheinrechnung i.S.d. § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorliege, komme eine Umsatzsteuerschuld kraft missbräuchlicher, fingierter Rechnungslegung nicht in Betracht und die Umsatzsteuerfestsetzung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 für die Monate 7/2001 i.H.v. € 26.162,22 und 12/2001 i.H.v. € 6.976,59 sei daher rechtswidrig.

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

Gemäß § 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze:

Z 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG wird der Steuerbetrag geschuldet, wenn er in einer Rechnung ausgewiesen wird, obwohl eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt wird oder er nicht Unternehmer ist

Nach Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz liege eine Scheinlieferung vor.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.1990, Z. 89/14/0067, sind Entgelte, die für den Abbau von Bodensubstanzen geleistet werden, als umsatzsteuerbare Einnahmen einzustufen (Erlöse für das Recht auf Materialentnahme). Ertragsteuerlich sind derartige Einnahmen unter die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" (und nicht als im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft anfallend angesehen) einzureihen.

Im Boden der landwirtschaftlichen Einheit der Berufungswerberin befinden sich beträchtliche abbauwürdige Sand- bzw. Granitvorkommen.

Schon seit dem Jahre 1997 wird Sand an die Firma H.W. KEG verkauft. An dieser KEG ist die Berufungswerberin zu 25 % beteiligt. Die Betriebsprüfung wertete die verspätete Abfuhr der Umsatzsteuer infolge Istversteuerung und die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für die KEG als eine aus Gründen der Steuervermeidung betriebene Maßnahme.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen zwingenden Schluss, in die gewählte Vertragsgestaltung (Rechtsbeziehungen Berufungswerberin zu ihrem Ehegatten J.H. bzw. Berufungswerberin zur Firma H. KEG) einzugreifen. Die im gegenständlichen Fall vorliegende mündliche Vereinbarung mit dem Inhalt, nach dem jeweiligen konkret vorgenommenen Sandabbau bzw. Granitabbau Zahlungen vorzunehmen, ist plausibel.

Eine solche Regelung ist für beide Seiten wirtschaftlich vernünftig (der Verkäufer sichert sich langfristig Einnahmen und der Käufer einen offenkundig nach Qualität und Preis gesicherten Sandvorrat). Die Umsatzgeschäfte sind nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates fremdüblich. Die Versteuerung der Entgelte erfolgt nach dem Ist-Prinzip, die Entgelte sind also nach der tatsächlichen Vereinnahmung – je nach Abbau des Sandes bzw. Granites – zu versteuern.

Diese Betrachtung gilt auch dann, wenn schriftliche Abbauverträge nicht vorliegen. Schriftliche Aufzeichnungen über den jeweilig konkret vorgenommenen Abbau reichen aus.

Auch die Betriebsprüfung gelangt in ihrem ersten Betriebsprüfungsbericht (Zeitraum 1996 – 1998) zur Fremdüblichkeit der getätigten Geschäfte – es wurde lediglich der Steuersatz von 10 % bzw. 12 % auf 20 % berichtet.

Diese Betrachtungsweise gilt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch für den Verkauf bzw. den Abbau von Granit an die KEG. Schriftliche Aufzeichnungen über den jeweilig konkret vorgenommenen Sandabbau reichen aus.

Für die Zeiträume Juli 2001 bzw. Dezember 2001 ist daher keine Umsatzsteuer festzusetzen.

Aus den angeführten Gründen ist daher der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Linz, 12. Februar 2003