

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsfall steht im Zusammenhang mit den unter dem Begriff "Vorsteuerschwindel des Werner Rydl" durch zahlreiche Medienberichte und Publikationen in der Öffentlichkeit bekannten Vorgänge.

Die Bw. betreibt eine Baufirma, deren alleiniger Gesellschafter Herr Johann S. ist, der die Gesellschaft seit 3.3.1982 (mit Unterbrechung vom 21. Mai 1999 bis 28. März 2000, wo er aber als Prokurist vertretungsbefugt war) als Geschäftsführer selbständig vertritt.

Bei der Bw. wurde im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung festgestellt, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen Jänner und März 2000 aufgrund zweier Rechnungen Vorsteuerabzüge zu Unrecht vorgenommen wurden.

Bei der einen **Rechnung** handelt es sich um jene **der Firma Z. GmbH** vom 31.1.2000, Rechnungs-Nummer 2000/31, mit Lieferdatum 31.1.2000, mit der das gesamte Holz, welches in den Lagern M., Sch. und G. vorhanden war, an die Bw. verkauft wurde. Die Bezeichnung der Ware erfolgte beispielsweise in folgender Weise:

Amapa	Brosimum rubescens	22x90x220	0,972	66,00	64,15	968,35	öS 62.119,65	Euro 4.514,41
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Violeta	Peltogyne catingae Ducke	22x100x400	1,000	20,00	20,00	772,54	öS 15.450,80	Euro 1.122,85

Für den Einkauf durch die Bw. wurden Preise von 327,42 S (für Tauari IND) bis 2.675,00 S (für Piquia Marfim) angesetzt.

Die Rechnungssumme lautet wie folgt in Schilling:

Summe	43.073.943,65
20 % MWSt	8.614.788,73
Endsumme	51.688.732,38

Von der Betriebsprüfung wurden dazu folgende weitere Feststellungen getroffen:

Die Bezahlung des Kaufpreises wurde mittels Verrechnung von Anzahlungen, Übertragung von Anleihen und dem Verkauf eines Grundstückes in Höhe von 40.300.000,00 S von der Bw. an die Z. GmbH dargestellt. Mit Kaufvertrag vom 15.2.2000, abgeschlossen zwischen der Bw. als Verkäuferin und der Firma Z. als Käufer wurde folgende Grundstückstransaktion durchgeführt: Die Bw., welche aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches vom 22.11.1996 bürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaften EZ H. ist, verkauft diese an die Firma Z. GmbH um einen Kaufpreis von 40.300.000,00 S, wobei die Z. GmbH erklärt, die aus der Pfandurkunde vom 10.7.1997 resultierenden Verpflichtungen, da es sich dem Grunde nach um ihre Kredite bzw. Darlehen handelt, ohne Anrechnung auf den Kaufpreis zu übernehmen (Haftung für CA-Kredite und Darlehen bis zum Höchstbetrag von 4.200.000,00 S). Die Bw. quittiert mit Ver-

tragsunterfertigung (15.2.2000) den richtigen und vollständigen Erhalt des Kaufpreises in Form der Holzlieferung, einen Geldfluss gibt es nicht. Die Quittung über den richtigen und vollständigen Erhalt des Kaufpreises für das Grundstück bedeutet nicht, dass der Kaufpreis für das Grundstück in bar erfolgt, sondern u.a. Gegenleistung für die Holzlieferung darstellt. Die Bezahlung der Holzlieferung durch die Bw. stellt sich wie folgt dar:

Die Bruttosumme für die Holzlieferung beträgt 51.688.732,38 S. Als Gegenleistungen erfolgten durch die Bw. Leistungen in der Höhe von 52.252.426,58 S, was eine Differenz zugunsten der Bw. in Höhe von 563.694,20 S ergibt. Diese Gegenleistungen setzen sich wie folgt zusammen:

- Kaufpreis für Grundstück 40.300.000,00 S,
- Anzahlung der Bw. aus Vorperioden 9.253.000,00 S und
- Übertragung Euro-Anleihen im Zeitraum 3/2000 2.699.426,58

Tatsächlich durfte die Übertragung der Anleihen notwendig geworden sein, weil der in der Bilanz der Z. GmbH zum 31.12.1998 ausgewiesene Kredit der CA 6.868.999,48 S beträgt und das auf dem Grundstück bestehende Pfandrecht nur den Höchstbetrag von 4.200.000,00 S ausmacht. Es kann angenommen werden, dass die Euroanleihen als Besicherung für den über das Pfandrecht hinausgehenden Betrag bei der CA hinterlegt waren.

Bei der anderen **Rechnung** handelt es sich um eine Rechnung **der Firma F. GmbH** vom 28.2.2000, deren Vorsteuerbeträge in der UVA März 2000 geltend gemacht wurden. In der über einen Dienstleistungsvertrag erstellten Anzahlungsrechnung wird auszugsweise wiedergegeben:

"28.02.2000 Anzahlungsrechnung laut Vertrag vom 27.01.2000

für Dienstleistungsvertrag

10 % der Auftragssumme

EUR 5.002.402,00"

20 % Mwst.	EUR 5.002.402,00
	EUR 1.000.480,40
Gesamt	EUR 6.002.882,40

Dies ergibt in Schilling eine Nettosumme von 68.834.552,24 S, eine Umsatzsteuer von 13.766.910,45 S und eine Gesamtsumme von 82.601.462,69 S.

In dieser Rechnung gibt es einen Hinweis auf einen "Dienstleistungsvertrag vom 27.01.2000", der wiederum auf einer "Grundsätzlichen Vereinbarung" basiert.

Eine "Grundsätzliche Vereinbarung" wurde anlässlich des persönlichen Aufenthaltes des Herrn AL. in Österreich Ende Jänner 2000 von diesem für die A. Investment Group abgeschlossen. Vertragsparteien sind – neben Herrn AL.- Herr Ai. und Herr Be. für die A. Investment Group, Herr F. als Geschäftsführer der Bw., Herr WM. als Geschäftsführer der Z. GmbH und Herr Johann S. als Besitzer der Firma K. Auf dem Vertrag befinden sich Unterschriften von Herrn AL. als Vertreter der A. Investment Group, von Herrn F. als Geschäftsführer der Bw., von Herrn WM. als Geschäftsführer der Z. GmbH und Herrn Johann S. als Besitzer der K. Die wesentlichsten Punkte dieser Vereinbarung sind:

- WM. wird Geschäftsführer der Firma F. GmbH,
- die Firma F. GmbH übernimmt einen Dienstleistungsvertrag der Bw. über 50 Millionen Euro (zuzüglich Umsatzsteuer), gültig auf 10 Jahre. Die Bw. leistet sofort eine Anzahlung von 10 % der Auftragssumme (rund 5 Mio Euro und rund 1 Mio Euro Umsatzsteuer), wobei die gesamte Anzahlung durch die nachstehende Gegenleistung kompensiert wird, weiters übernimmt die F. GmbH den gesamten Fuhrpark, die Gerätschaft und die Mitarbeiter der Bw.

Als Gegenleistung der Bw. für die Anzahlung des Dienstleistungsvertrages an die F. GmbH im Wert von 6 Mio Euro (brutto) wurde u.a. vereinbart:

- Die F. GmbH übernimmt den gesamten Lagerbestand an Tropenholzparkett von der Bw., da diese aber nicht Eigentümerin des Holzes war, musste die Firma Z. GmbH das Holzlager an die Bw. verkaufen, wobei die Gegenleistung der Bw. im Verkauf des Grundstückes in EZ. H bestand;
- Die Firma F. GmbH (tatsächlich AL.) übernimmt 36 % Anteile an der Z. GmbH um 13.081,12 Euro;
- Die Firma MW. bleibt in der Z. GmbH.

In Entsprechung dieser Vereinbarung wurde sodann von der F. GmbH an die Bw. eine Rechnung vom 31.01.2000 für "Aussch. Subunternehmer, Abrechnungszeitraum 27.1.-31.1.00" im Nettowert von Euro 5.002.402 (rund 68,8 Mio S) und 20 % Umsatzsteuer (rund 13,8 Mio S) erstellt. Diese wurde anlässlich der Hausdurchsuchung am 9. März 2000 in der Buchhaltung der Bw. mit Buchungsvermerk vorgefunden, in der danach eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2000 war diese jedoch nicht enthalten.

Zu diesem Faktum liegt noch eine zweite – im vorliegenden Fall streitgegenständliche - Faktura (mit denselben Beträgen) vom 28. Februar 2000 vor, die diesmal als "Anzahlungsrechnung" tituliert ist.

Mit der Anzahlungsrechnung wollte die F.GmbH offenbar die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften, die zuvor bei der Bw. angemeldet waren, abrechnen, was auch im Hinweis auf einen Dienstleistungsvertrag verdeutlicht werden soll.

Der "Dienstleistungsvertrag vom 27.01.2000", welcher als Auftragsschreiben bezeichnet ist, richtet sich von der Bw. an die A. Investment Group (z.H. Herrn AL.). Darin werden Auftragspreise für Kanalbau-, Wasserleitungsbau und Kabelverlegungsarbeiten in Österreich laut beiliegendem Leistungsverzeichnis festgelegt. Eine Anzahlung soll 90 Tage netto für 10 % der Auftragssumme stattfinden, wobei sämtliche Zahlungen bargeldlos erfolgen und erst, wenn die entsprechenden Zahlungen von ihren Auftraggebern eingelangt seien.

Von der Betriebsprüfung wurden zu den beiden Rechnungen folgende weitere Feststellungen getroffen:

Im März 2000 wurde das von der Z. GmbH durch die Bw. erworbene Holz mittels 16 LKW-Ladungen von den Lagern in M., G. und Sch. nach Deutschland (S. in Bayern) geliefert. Das Holz wurde laut Auskunft von Herrn Johann S., Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Bw., im Auftrag von Herrn AL., Alleingesellschafter und seit 17.4.2000 auch Geschäftsführer der F. GmbH, an die deutsche Firma Br. geliefert. Die 16 Ausgangsrechnungen in Höhe von insgesamt 82.660.186,17 S wurden im Auftrag von Herrn AL. an die deutsche Firma ohne Umsatzsteuer (innergemeinschaftliche Lieferungen) fakturiert. Direkte geschäftliche Beziehungen zwischen der deutschen Firma Br. und der Bw. wie Angebote, Auftragsbestätigungen und Schriftverkehr sind bei der Bw. nicht vorhanden. Von der Bw. wurden die Verkaufspreise pro m<sup>2</sup> mit einem Zuschlag von 91,59 % angesetzt.

Die Gegenleistung für die Holzlieferungen nach Deutschland besteht nicht in einer Zahlung der deutschen Firma, sondern wird von der Firma F. GmbH in der Form erbracht, dass ca. 80-100 Arbeitskräfte, welche in der Vergangenheit bei der Bw. angemeldet waren, nunmehr bei der F. GmbH angemeldet sind und für die Bw. ab 2/2000 Arbeitsleistungen erbringen. Zu diesem Zweck liegt bei der Bw. die oben angeführte Anzahlungsrechnung vom 28.2.2000 vor, wobei der Bruttobetrag 82.601.462,69 S (darin 13.766.910,45 S Umsatzsteuer enthalten) beträgt. Diese Gesamtsumme stimmt um ca. 60.000,00 S mit dem Betrag für die innergemeinschaftliche Lieferung des Holzes nach Deutschland (82.660.186,17 S) nicht überein, was

sich aus kleineren Transaktionen ergibt, deren Darstellung die Sachverhaltsdarstellung verkomplizieren würde bzw. für die Beurteilung des Sachverhaltes nicht erforderlich ist.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung betrachtet die Bw. die Lieferung des Holzes nach Deutschland, welche im Auftrag von Herrn AL., Alleingesellschafter der F. GmbH, erfolgte, als Anzahlung für die von der F. GmbH zu erbringenden Dienstleistungen. Tatsächlich wurden ab Mitte Februar 2000 seitens der F. GmbH für die Bw. Dienstleistungen in der Form erbracht, dass ca. 80-100 Arbeitskräfte der F. GmbH auf Baustellen der Bw. tätig waren. Damit die von der F. GmbH an die Bw. erstellte Anzahlungsrechnung auch zu einem Vorsteuerabzug führt, wurde von AL. eine Zahlungsgutschrift mit Datum 31.3.2000 (AB S 154) über den Betrag von 82.660.186,17 S für Parkettlieferungen der Bw. an die Firma Br. ausgestellt. Diese Zahlungsgutschrift ist einlösbar bei der F. GmbH, deren Alleingesellschafter AL. zu diesem Zeitpunkt ist. Damit die F. GmbH überhaupt für die Bw. mit 80-100 Arbeitskräften tätig sein kann, ist es erforderlich, dass der Alleingesellschafter, Herr AL. die F. GmbH mit den notwendigen finanziellen Mitteln in Form eines Gesellschafterzuschusses versorgt, weil ja die Anzahlung der Bw. für die Dienstleistungen der F. GmbH nicht direkt an die F. GmbH, sondern an deren Alleingesellschafter, Herrn AL., in Form der Holzlieferung nach Deutschland geflossen ist. Somit kann man natürlich vom Standpunkt der F. GmbH nur insoweit von einer erhaltenen Anzahlung sprechen, als seitens des Alleingesellschafters, welcher zu dieser Zeit nicht Geschäftsführer war, finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt wurden, um den Betrieb möglich zu machen. Beispielsweise wurde laut Auskunft des seit 25.5.2000 im Firmenbuch eingetragenen Notgeschäftsführers der F. GmbH, Herr. Scho., die für die Bw. tätigen Arbeitskräfte durch einen Mittelsmann von Herrn AL. in bar (im Sackerl) bezahlt.

Zu den Holzlieferungen der Bw. an die Br. nach S. in Deutschland Ende März 2000 wurde der Gesellschafter-Geschäftsführer, **Herr JK.**, der Br. von der Steuerfahndungsstelle Finanzamt Bremen-Ost am 30. Juni 2000 **als Zeuge vernommen**. Er hat dazu Folgendes ausgesagt:

*1. Wie kam es zu Geschäftsbeziehungen zwischen der E. GmbH (Bw.) und der Firma Br.?*

*Antwort: Wir wurden von AL. übers Internet angesprochen. Unser Name ist bei der Homepage eingestellt. Danach wurde der Kontakt durch Herrn WL. als Vertreter der Firma MW übernommen. Wir sollten Parkett bis zum Verkauf zwischenlagern. Nach der Lagersuche in Bayern erfolgte die Anlieferung der Ware durch die E. GmbH. Die Ware wurde aus Österreich angeliefert. Die Ware wurde dann von Herrn WL. abgerufen. Dieses geschah bisher nur drei mal, 80 bis 90 % der Ware ist noch eingelagert.*

2. Welche Personen sind seitens der E. GmbH. und der Firma Br. tätig geworden? Antwort: Durch die E. GmbH erfolge lediglich die Anlieferung der Ware. Direkter Geschäftskontakt bestand als solches nicht. Eine verantwortliche Person dieser Firma ist mir nicht bekannt. Meine Kontaktperson war ausschließlich Herr WL. Der Kontakt fand nur per Telefon, Fax oder E-Mail statt.

3. Wie wurden die Preise festgesetzt? Antwort: Warenpreise wurden nie festgesetzt, da keine Ware erworben wurde. Es wurden auch nie Rechnungen an mich oder die Firma über den Erwerb von Parkett gestellt. Die Rechnung vom 24.03.2000 ist mir nicht bekannt und auch nie an die Br. gestellt worden. Das Parkett wurde von uns lediglich eingelagert. Es fanden nur Verhandlungen über Lagerkosten und Sortierarbeiten statt. Herr. Br. und ich haben uns intern über den Kauf der Ware unterhalten. Wir haben die Möglichkeit intern ausgeschlossen, da die Preisvorstellungen den Rahmen unserer Finanzen überschritten. Ein Angebot wurde uns auch nie unterbreitet. Wir haben keine Erfahrungen über marktübliche Parkettpreise.

4. Wie erfolgte die Bezahlung der Rechnungen? Antwort: Die Rechnungen der Lagerkosten wurden an meinen Auftraggeber, der Firma in Brasilien, gestellt. Die Bezahlung erfolgte durch vor Abholung der Ware durch den Empfänger der Ware. Nach Eingang der Zahlung durch Auslandüberweisung wurde die Ware freigegeben. An den Abnehmer wurden "Proforma-rechnungen" zwecks der Zollabfertigung ausgestellt.

5. Wer hat die Ware in Deutschland körperlich übernommen? Antwort: Körperlich wurde die Ware von dem F.- Lagerhaus in S. übernommen.

6. Wo befindet sich derzeit die Ware, was soll damit geschehen bzw. wer ist derzeit verfügungsberechtigt? Antwort: Die Ware befindet sich zu 80 bis 90 % noch in dem Lager in S. Die erste Auslieferung von 30 Paletten erfolgte in die Slowakei, die zweite (6 Paletten) nach Österreich und die dritte nach Mazedonien (26 Paletten).

7. Sind im Zuge dieser Geschäfte die folgenden Firmen oder Personen in Erscheinung getreten:

AL. , Verantwortlicher der A. Investment Group,

WL., Vertreter des AL. usw

Antwort: Es sind im Zuge dieses Geschäftes Herr AL. und Herr WL. in Erscheinung getreten.

Dieser Sachverhalt wurde in der Buchhaltung der Bw. in den Monaten Jänner bis März 2000 verbucht, was für die Monate Jänner bis März 2000 zu folgenden Vorsteuerguthaben führt:

Vorsteuerguthaben aus der Holzlieferung 8.614.788,73 S, Vorsteuerberichtigung resultierend aus Holzlieferungen aus Vorperioden – 1.542.166,67 S und ein Vorsteuerguthaben aus der Anzahlungsrechnung vom 28.2.2000 in Höhe von 13.766.910,45 S, was insgesamt ein Gesamtguthaben von 20.839.532,51 S ergibt.

Nach weiteren Ausführungen der Betriebsprüfung ergeben sich aus obigen Sachverhalt keine steuerpflichtigen Umsätze. Die Lieferung des Grundstückes in Höhe von 40.300.000,00 S ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 9a UStG 1994 befreit und die Übertragung der Euroanleihen in Höhe von 2.699.426,58 S gemäß § 6 Abs. 1 Z 8f UStG 1994. Die Holzlieferung nach Deutschland in Höhe von 82.660.186,17 S ist als innergemeinschaftliche Lieferung nach Art. 6 BMR steuerfrei.

Die Betriebsprüfung führt folgende weitere Argument für das Vorliegen von Scheingeschäften an, die nur dazu dienen, Vorsteuern in Höhe von 20.839.532,51 S zu lukrieren und andererseits die Bilanzen gegenüber den Gläubigerbanken zu verschönern:

1) Die Einstandspreise des von der Firma Z. GmbH an die Bw. gelieferten Holzes, welches durch die Z. GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 erworben wurde, betrug laut vorhandenen Aufzeichnungen inklusive Transportkosten 6.450.165,00 S. Dass dieses Holz aus verschiedenen Gründen praktisch fast unverkäuflich war, ist dem Prüfer aus einer Vorprüfung bekannt und ergibt sich auch aus der Logik der Umstände, weil sonst wäre ja dieses Holz im Jahr 2000 gar nicht mehr vorhanden gewesen. Wenn man noch diverse mit der Lagerung des Holzes verbundene Unkosten (Lagerung usw.) hinzukalkuliert, dann belaufen sich die Einstandskosten des gelieferten Holzes auf rund 7.000.000,00 S. Somit wäre für die Z. GmbH durch den Holzverkauf eine gigantische Gewinnrealisation wie in der Folge dargestellt erfolgt:

Verkauf lt. Rechnung vom 31.1.2000 an Bw. (gerundet)	43.073.944,00
- Einstandspreis (Wareneinsatz) des verkauften Holzes	-7.000.000,00
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>36.073.944,00</b>

2) Die Anschaffungskosten des gelieferten Grundstückes in H. betrugen laut Anlagenverzeichnis der Bw. 3.055.390,00 S. Wenn man davon ausgeht, dass dieses Grundstück im Zuge eines gerichtlichen Vergleiches im Jahr 1996 relativ günstig erworben wurde – es handelt sich um 17.000 m<sup>2</sup> Lagerplatz mit einem darauf befindlichem Gebäude – so ist der realisierbare Verkaufspreis mit Sicherheit in einer Relation zu dem im Grundbuch eingetragenen Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von 4.200.000,00 S zu sehen. Wenn man annimmt, dass das eingetragene Pfandrecht 70 % des tatsächlichen Wertes beträgt, so ergibt sich ein Verkehrswert



von 5.714.000,00 S . Wenn man von diesem Wert den im Anlagenverzeichnis angeführten Wert des Gebäudes in Höhe von 1.019.000,00 S in Abzug bringt, ergibt sich für den nackten Grund und Boden ein Verkehrswert von 4.695.000,00 S , was einem Wert von 276,00 S/m<sup>2</sup> entspricht, welcher auch ohne Sachverständigengutachten realistisch erscheint. Somit ergibt sich auch für die Bw. durch den Grundstücksverkauf folgende Gewinnrealisation:

Verkaufspreis des Grundstücke lt. Kaufvertrag vom 15.2.2000 an die Z.GmbH	40.300.000,00 S
-seinerzeitige Anschaffungskosten des Grundstückes	-3.055.390,00 S
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>37.244.610,00 S</b>

3) Eine weitere Verschönerung der Bilanz der Bw. ergibt sich durch den Verkauf des Holzes nach Deutschland an ein deutsches Unternehmen:

Verkaufspreis lt. div. Rechnungen (ig. Lieferung ohne USt)	82.660.186,00 S
-Einstandspreis des Holzes lt. Pkt.1	-43.073.944,00 S
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>39.586.242,00 S</b>

Insgesamt ergibt sich durch die unter Punkt 2 und 3 angeführten Geschäftsvorfälle ein buchmäßiger Gewinn für die Bw. in Höhe von 76.830.852,00 S. Tatsächlich hält sich der steuerliche Gewinn der Bw. jedoch in Grenzen, weil die Anzahlungsrechnung der F. GmbH vom 28.2.2000 zu einem steuerlichen Aufwand in Höhe von 68.834.552,24 S (netto) führt.

Die Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung haben in die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 28. Juli 2000 für die Monate Jänner und März 2000 Eingang gefunden. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 29. August 2000 der Steuerberatungsgesellschaft NH. wurde mit Bescheid vom 4. April 2002 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen, weil inzwischen am 18. Jänner 2002 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 2000 ergangen ist.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 26. Jänner 2001 wurde über die Bw. der Konkurs eröffnet und seit 27. Jänner 2001 Rechtsanwalt Dr. N. zum **Masseverwalter** bestellt.

In der **Berufung vom 20. Februar 2002**, eingelangt am 21. Februar 2002, begehrt der Masseverwalter die Anerkennung der bislang nicht berücksichtigten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der Z. GmbH und der F. GmbH. Das Finanzamt hat dem Masseverwalter mit Bescheid vom 27. Februar 2002 aufgetragen, die Mängel der Berufungsschrift vom 20.

Februar 2002 bis 29. März 2002 durch Abgabe einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und durch Ausführung der Berufungsgründe zu beheben. Es wurde mit Schreiben vom **27. März 2002** eine **Ergänzung der Berufung**, erstellt von der Steuerberatungsgesellschaft NH., eingebracht. Darin wurde ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungskommission gestellt. Weiters wurde der Inhalt der **Eingabe vom 28. August 2000** (gemeint offenbar **29. August 2000**) auch zum Inhalt dieser Berufungsschrift erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt keinen einzigen gesetzlich gedeckten Grund anführen könne, wonach die Anerkennung der fraglichen Vorsteuern verweigert werden könnte: Es liegen dem § 11 UStG 1994 vollkommen entsprechende Rechnungen von Unternehmern vor. Die Leistungen wurden entsprechend § 12 von steuerpflichtigen Unternehmern im Inland an die Bw. für ihr Unternehmen ausgeführt. Eine gesetzliche Bestimmung, die den Vorsteuerabzug ausschließen könne, kann nicht festgestellt werden. Der von der Abgabenbehörde versuchte Nachweis eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt nicht gelingen. Auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.2000, 98/15/0008, in einem ähnlichen Fall wird verwiesen.

Weiters wurde im Schreiben vom 29. August 2000 gegen das Nichtanerkennen von Scheingeschäften eingewendet, dass die Finanzverwaltung aufgrund von Fiktionen und Spekulationen Sachverhalte zu konstruieren versuche, die mit den realen Abläufen im Betrieb der Bw. nichts zu tun habe. Die Finanzbehörde gehe so weit, Personen und Personenidentitäten zu erfinden, die nicht nachvollziehbar seien. Dieser Versuch sei insoweit gescheitert, als das gegen den Gesellschafter Johann S. eingeleitete gerichtliche Verfahren nicht weitergeführt werde und die gegen ihn verhängte Untersuchungshaft nach kurzem aufgehoben werden musste.

Weiters wurde die Bw. seitens der finanzierenden Banken gedrängt, bei dem der Bw. angeschlossenen Firmenkonglomerat eine Bereinigung herbeizuführen, weil die Banken das so genannte "Klumpenrisiko" nicht mehr leicht überblicken konnten, worauf die Bw. den Rückzug auf das Kerngeschäft eingeleitet habe. In dieser Situation haben sich Umstände ergeben, die eine wesentliche Verbesserung der Ertrags- und Finanzlage erhoffen ließ:

1. Es konnte ein günstig erworbenes Grundstück in H. zu einem interessanten Kaufpreis veräußert werden.
2. Aufgrund der Zusammenarbeit mit Herrn AL. konnte der Ertrag durch weitere Geschäfte erhöht werden.

3. Weiters ist es gelungen, das aufgrund des Kollektivvertrages zu teure Arbeitskräftepotential der Bw. an ein Unternehmen auszulagern, das einem wesentlich günstigeren Kollektivvertrag unterliegt, und dadurch Kosten- und Finanzierungsvorteile zu erzielen.

4. Durch die über Herrn AL. eröffneten Möglichkeiten der Verrechnung ergaben sich beträchtliche Finanzierungsvorteile, da die Leistungen des vormaligen Personals im Rahmen der Kooperation mit der F. GmbH nicht mehr bar bezahlt werden mussten, sondern im Verrechnungsweg ausgeglichen werden konnten.

5. Schließlich wurde ihnen zugesichert, dass im Falle von Problemen die Kooperation mit der F. GmbH durch andere Gesellschaften im Einflussbereich des Herrn AL. fortgesetzt würde.

Die Aussagen des Geschäftsführers der Br. seien unverständlich, da der Bw. zugesichert wurden, die Holzlieferungen an die Br. abgenommen und ordnungsgemäß verrechnet werden. Die Fakturen wurde von der Br. ohne Beanstandung akzeptiert.

Im Hinblick auf den vorstehend dargelegten Sachverhalt ist die Bw. der Meinung, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner und März 2000 unverändert zu buchen seien.

Johann S. wurde aufgrund eines internationalen Haftbefehls vom 23. Oktober 2003 Ende 2003 in Deutschland verhaftet und nach Österreich überstellt, wo über ihn in Wiener Neustadt die Untersuchungshaft u.a wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung verhängt wurde, die derzeit noch aufrecht ist.

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

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

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten: 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers, 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung, 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung, 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder

den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und 6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten beiden Sätze sinngemäß.

Es gehört zu den durch § 12 Abs. 1 UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, dass eine Rechnung vorliegt, in der die tatsächlich gelieferten Gegenstände ausgewiesen sind. Dabei normiert das Gesetz die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Umsatzsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen. Liegt eine Diskrepanz zwischen tatsächlich gelieferter Ware und in der Rechnung enthaltener Bezeichnung der Ware vor, ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wobei es auf eine Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers nicht ankommt (VwGH vom 22.6.2001, 98/13/0043).

Eine Rechnung muss weiters, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, den Erfordernissen nach § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 genügen. Nach dieser Gesetzesstelle gehört zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des Entgeltes für die Lieferung oder sonstige Leistung. Es muss sich um das tatsächlich beabsichtigte Entgelt handeln (VwGH vom 12.9.2001, 98/13/0111). Kann im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (Hingabe kopierter Verrechnungsschecks und damit Unterbleiben eines tatsächlichen Zahlungsflusses, auffällig hoher Preis der Ware, ungewöhnliche Geschäftsanbahnung) die Feststellung getroffen werden, dass für die Warenlieferungen zwischen den Unternehmern der von Werner Rydl aufgebaute Lieferantenkette überhaupt nicht beabsichtigt war, das Entgelt tatsächlich (und in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe) zu leisten, ist bereits deshalb der Vorsteuerabzug zu versagen (VwGH vom 28.8.2002, 96/15/0270).

Der zu beurteilenden Rechtsfrage liegt folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt zugrunde:

"a) Mit Rechnung der Z. GmbH. vom 31.1.2000, Rechnung-Nr. 2000/31, wurde mit Lieferdatum 31.1.2000 das gesamte Holz, welches in den Lagern M., Sch. und G. vorhanden war, an die Bw. geliefert.

Die Rechnungssumme lautet wie folgt:

Summe	43.073.943,65
-------	---------------

20 % MWSt	8.614.788,73
Endsumme	51.688.732,38

b) Mit Kaufvertrag vom 15.2.2000, abgeschlossen zwischen der Bw. als Verkäuferin und der Z. GmbH als Käufer wurde folgende Grundstückstransaktion durchgeführt: Die Bw., welche aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches vom 22.11.1996 bürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaften EZ.H. ist, verkauft diese an die Z. GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von 40.300.000,00 S. Die Z. GmbH erklärt die aus der Pfandurkunde vom 10.7.1997 resultierenden Verpflichtungen, da es sich dem Grunde nach um ihre Kredite bzw. Darlehen handelt, ohne Anrechnung auf den Kaufpreis zu übernehmen (Haftung für CA-Kredite und Darlehen bis zum Höchstbetrag von 4.200.000,00 S).

Die Bw. quittiert mit Vertragsunterfertigung (15.2.2000) den richtigen und vollständigen Erhalt des Kaufpreises (in Form der Holzlieferung – kein Geldfluss).

c) Die Quittung über den richtigen und vollständigen Erhalt des Kaufpreises für das Grundstück bedeutet nicht, dass der Kaufpreis für das Grundstück in bar erfolgt ist, sondern unter anderem die Gegenleistung für das unter a) gelieferte Holz darstellt. Die Bezahlung der unter a) angeführten Rechnung stellt sich wie folgt dar:

Bruttosumme lt. a)	51.688.732,38
--------------------	---------------

Dieser Betrag setzt sich zusammen aus:

1) Kaufpreis für Grundstück lt. b)	40.300.000,00
2) Anzahlungen der Bw. aus Vorperioden	9.253.000,00
3) Übertragung Euro-Anleihen in 3/2000	2.699.426,58
	<b>52.252.426,58</b>
	Differenz zugunsten der Bw. 563.694,20

Tatsächlich dürfte die Übertragung der Anleihen notwendig geworden sein, weil der in der Bilanz der Z. GmbH zum 31.12.1998 ausgewiesene Kredit der CA 6.868.999,48 S beträgt und das auf dem Grundstück bestehende Pfandrecht nur den Höchstbetrag von 4.200.000,00 S ausmacht. Es kann angenommen werden, dass die Euroanleihen als Besicherung für den über das Pfandrecht hinausgehenden Betrag bei der CA hinterlegt waren. Daher kann davon ausgegangen werden, dass der positive Saldo nicht mehr hereingebracht werden kann.

d) Im März 2000 wurde das von der Z. GmbH durch die Bw. erworbene Holz (siehe Punkt a) mittels 16 LKW-Ladungen von den Lagern in M., G. und Sch. nach Deutschland geliefert. Das

Holz wurde nach Auskunft von Herrn Johann S., Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Bw., im Auftrag von AL, Alleingesellschafter der F. GmbH, an folgende deutsche Firma geliefert: Br.

Die 16 Ausgangsrechnungen in Höhe von 82.660.186,17 S wurden im Auftrag von AL. an die deutsche Firma ohne Umsatzsteuer (ig. Lieferung) fakturiert. Direkte geschäftliche Beziehungen zwischen der deutschen Firma und der Bw. (Angebote, Auftragsbestätigungen, Schriftverkehr) sind bei der Bw. offenbar nicht vorhanden.

e) Die Gegenleistung für die unter d) angeführten Lieferungen nach Deutschland bestehen nicht in einer Zahlung durch die deutsche Firma, sondern die Gegenleistung wird durch die F.GmbH in der Form erbracht, dass ca. 80 bis 100 Arbeitskräfte, welche in der Vergangenheit bei der Bw. angemeldet waren, nunmehr bei der F. GmbH. angemeldet sind und für die Bw. ab 2/2000 Arbeitsleistungen erbringen. Zu diesem Zweck liegt bei der Bw. eine Anzahlungsrechnung in Höhe von Euro 5.002.402,00 + 20 % USt vor, dies ergibt in ATS

Nettosumme	68.834.552,24
+USt	13.766.910,45
Gesamtsumme	82.601.462,69

f) Die unter a) bis e) angeführten Sachverhalte wurden in der Buchhaltung der Bw. in den Monaten Jänner bis März 2000 verbucht. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2000 führen die oben angeführten Sachverhalte bei der Bw. nur zu Vorsteuerguthaben und zwar:

aa) Vorsteuerguthaben lt. a)	8.614.788,73
bb) Vorsteuerberichtigung, resultierend aus c2)	-1.542.166,67
cc) Vorsteuerguthaben lt. e)	13.766.910,45
Gesamtguthaben Vorsteuern aus obigen Transaktionen	<b>20.839.532,51</b>

Aus obigen Sachverhalt ergeben sich keine steuerpflichtigen Umsätze und zwar:

1) Die Lieferung des Grundstückes lt. b) in Höhe von 40.300.000,00 S führt zu einem gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG unecht steuerbefreiten Umsatz.

2) Die Übertragung der Euroanleihen in Höhe von 2.699.426,58 S führt zu einem unecht steuerbefreiten Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994.

3) Die unter d) angeführte Lieferung nach Deutschland in Höhe von 82.660.186,17 S wurde als innergemeinschaftliche Lieferung nach Art. 6 BMR steuerfrei belassen.

g) Aus dem unter d) und e) Gesagten ergibt sich, dass die Bw. die Lieferung des Holzes nach Deutschland, welche im Auftrag von AL., Alleingesellschafter der F. GmbH, erfolgte, als Anzahlung für die von der F. GmbH zu erbringenden Dienstleistungen betrachtet. Tatsächlich wurde ab Mitte Februar 2000 seitens der F. GmbH für die Bw. Dienstleistungen in der Form erbracht, dass ca. 80 bis 100 Arbeitskräfte der F. GmbH auf Baustellen der Bw. tätig waren. Damit die von der F. GmbH an die Bw. erstellte Anzahlungsrechnung auch zu einem Vorsteuerabzug führt, wurde von AL. per 31.3.2000 eine Zahlungsgutschrift über einen Betrag von 82.660.186,17 S für Parkettlieferungen der Bw. an die Br. ausgestellt. Diese Zahlungsgutschrift ist einlösbar bei der F. GmbH, deren Alleingesellschafter AL. zu diesem Zeitpunkt ist. Damit die F. GmbH überhaupt über die Bw. mit 80 bis 100 Arbeitskräften tätig sein kann, ist es somit erforderlich, dass der Alleingesellschafter, Herr. AL., die F. GmbH mit den notwendigen finanziellen Mitteln in Form eines Gesellschafterzuschusses versorgt, weil ja die Anzahlung der Bw. für die Dienstleistungen der F. GmbH nicht direkt an die F. GmbH, sondern an deren Alleingesellschafter, Herrn AL., in Form der Holzlieferung nach Deutschland geflossen ist. Somit kann man natürlich vom Standpunkt der F. GmbH nur insoweit von einer erhaltenen Anzahlung sprechen, als seitens des Alleingeschafters, welcher in dieser Zeit nicht Geschäftsführer war, finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt wurden, um den Betrieb möglich zu machen. Beispielsweise wurden laut Auskunft des seit 25.5.2000 im Firmenbuch eingetragenen Notgeschäftsführers der F. GmbH, Herrn Rechtsanwalt Dr. Scho., die für die Bw. tätigen Arbeitskräfte durch einen Mittelsmann von Herrn AL. in bar (im Sackerl) bezahlt. Für Zwecke der steuerlichen Würdigung der vorerwähnten Sachverhalte ist die Sachverhaltsdarstellung wie folgt zu ergänzen:

1) Der Einstandspreis des in der Sachverhaltsdarstellung unter Punkt a) gelieferten Holzes, welches durch die Z. GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 erworben wurde, betrug laut den Zahlen der vorhandenen Aufzeichnungen inklusive der Transportkosten 6.450.165,00 S. Dass dieses Holz aus verschiedenen Gründen praktisch fast unverkäuflich war, ist dem Prüfungsorgan aus einer Vorprüfung bekannt und ergibt sich auch aus der Logik der Umstände, weil sonst wäre ja dieses Holz im Jahr 2000 gar nicht mehr vorhanden gewesen. Wenn man noch diverse mit der Lagerung des Holzes verbundene Unkosten hinzukalkuliert, dann belaufen sich die Einstandskosten des gelieferten Holzes auf rund 7.000.000,00 S. Somit wäre für die Z. GmbH durch den in Punkt a) der Sachverhaltsdarstellung erfolgten Verkauf eine gigantische Gewinnrealisation wie in der Folge dargestellt erfolgt:

Verkauf lt. Rechnung vom 31.1.2000 an Bw.	43.073.944,00
-Einstandspreis (Wareneinsatz) des verkauften Holzes	-7.000.000,00
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>36.073.944,00</b>

2) Die Anschaffungskosten des in der Sachverhaltsdarstellung unter Punkt b) gelieferten Grundstückes betrugen laut Anlagenverzeichnis der Bw. 3.055.390,00 S. Wenn man davon ausgeht, dass dieses Grundstück im Zuge eines gerichtlichen Vergleiches im Jahr 1996 relativ günstig erworben wurde – es handelt sich um 17.000 m<sup>2</sup> Lagerplatz mit einem darauf befindlichen Gebäude – so ist der realisierbare Verkaufspreis mit Sicherheit in einer Relation zu dem im Grundbuch eingetragenen Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von 4.200.000,00 S zu sehen. Wenn man annimmt, dass das eingetragene Pfandrecht 70 % des tatsächlichen Wertes beträgt, so ergibt sich ein Verkehrswert von 5.714.000,00 S. Wenn man von diesem Wert den im Anlagenverzeichnis angeführten Wert des Gebäudes in Höhe von 1.019.000,00 S in Abzug bringt, ergibt sich für den nackten Grund und Boden ein Verkehrswert von 4.695.000,00 S, was einem Wert von 276,00 S pro m<sup>2</sup> entspricht, welcher auch ohne Sachverständigengutachten realistisch erscheint. Somit ergibt sich auch für die Bw. durch den in Punkt b) der Sachverhaltsdarstellung erfolgten Verkauf eine wundersame Gewinnrealisation wie in der Folge dargestellt:

Verkaufspreis des Grundstückes lt. Kaufvertrag vom 15.2.2000 an die Z. GmbH	40.300.000,00
-seinerzeitige Anschaffungskosten des Grundstückes	-3.055.390,00
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>37.244.610,00</b>

3) Eine weitere Verschönerung der Bilanz der Bw. ergibt sich durch den in Punkt d) erfolgten Verkauf des Holzes an ein deutsches Unternehmen:

Verkaufspreis lt. div. Rechnungen (ig. Lieferung ohne USt)	82.660.186,00
-Einstandspreis des Holzes lt. Punkt 1)	-43.073.944,00
Gewinn aus dieser Transaktion	<b>39.586.242,00</b>

Insgesamt ergibt sich durch die Verbuchung der unter 2) und 3) angeführten Geschäftsvorfälle ein buchmäßiger Gewinn für die Bw. in Höhe von 76.830.852,00 S.

4) Tatsächlich hält sich der steuerliche Gewinn der Bw. jedoch in Grenzen, weil die unter Punkt e) angeführte Anzahlungsrechnung der F. GmbH dann zu einem steuerlichen Aufwand



führt, wenn die entsprechenden Arbeitsleistungen durch die mehr als 80 bis 100 Dienstnehmer der F. GmbH tatsächlich erbracht wurden. Bei voller Erbringung der Arbeitsleistungen ergibt sich ein Aufwand von 68.834.552,00 S netto (ohne USt).

Wie bereits oben erwähnt, handelt es sich bei den unter 1) bis 4) angeführten Punkten um Ergänzungen des Sachverhaltes, damit eine steuerliche Würdigung überhaupt erst möglich wird. "

#### **Zur Rechnung vom 31. Jänner 2000 der Z. GmbH:**

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates steht fest, dass das seit Jahren in den Lagern in M., G. und Sch. eingelagerte Holzparkett im März 2000 nach S. in Deutschland transportiert wurde. In die Lieferkette wurde ein weiterer Händler, nämlich die Bw., eingeschaltet, was durch die Rechnung vom 31. Jänner 2000 dokumentiert werden soll. Ein derartiger Geschäftsablauf ergibt aber keinen wirtschaftlichen Sinn. Diese Vorgangsweise erhöht nur den Preis der Ware. Im vorliegenden Fall wurden sämtliche Einkäufe von der Firma Z. GmbH an die Bw. versechsfacht (von rund 7 Mio S auf rund 43 Mio S) und die Holzlieferungen von der Bw. an die vermeintliche Käuferin in Deutschland, die Firma Br., mit einem Aufschlag von 91,59 % versehen. Beispielhaft wird angeführt in ATS:

	Einkauf von Z. GmbH vom 31.1.2000	Verkauf an Br. It. Faktura vom 24. bzw. 31.3.2000	Aufschlag
Amapa	968,35	1.855,25	91,59 %
Amapa doce	1835,05	3.515,75	91,59 %
Guariuba	1.091,40	2.091,00	91,59 %
Jarana	3.843,44	7.363,60	91,59 %
Jatoba	1.647,80	3.157,00	91,59 %
Jatoba White	2.433,18	4.661,70	91,59 %
Louro gamela	2.819,45	5.401,75	91,59 %
Louro itauba	1.321,45	2.531,75	91,59 %
Massaranduba	1.027,20	1.968,00	91,59 %
Piquia	2.182,80	4.182,00	91,59 %
Piquiarana	1.461,62	2.800,30	91,59 %
Sucupira	1.690,60	3.239,00	91,59 %
Tuari branco	1.899,25	3.638,75	91,59 %

Uchi Torrado	2.247,00	4.305,00	91,59 %
Angelim pedra	1.829,70	3.505,50	91,59%
Arura	2.088,64	4.001,60	91,59 %
Castanharana	1.679,90	3.218,50	91,59 %
Cupiuba	1.615,70	3.095,50	91,59 %
Fava	3.054,85	5.852,75	91,59 %
Ipe	1.439,15	2.757,25	91,59 %

Die von der Bw. verrechneten Preise an die Br. übersteigen die von ihren Lieferanten bzw. den Produzenten der Ware in Brasilien um ein Vielfaches. Der Einstandspreis des durch die Firma Z. GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 von der Firma MW erworbenen Holzes betrug laut den Zahlen der vorhandenen Aufzeichnungen der Z. GmbH inklusive Transportkosten 6.450.165,00 S (bei Abzug der erfolgten Holzverkäufe). Wenn man- wie die Betriebsprüfung ausgeführt hat- die mit der Lagerung des Holzes verbundenen Unkosten hinzukalkuliert, dann belaufen sich die ursprünglichen Einstandskosten auf rund 7.000.000,00 S. Auf der nächsten Lieferstufe am 31. Jänner 2000 – nämlich von der Z. GmbH an die Bw. – wird das Holz mit 43.073.943,65 S netto (plus 8.614.788,73 S, insgesamt 51.688.732,38 S brutto) veranschlagt, um dann einige Wochen später – im März 2000 - letztendlich um 68.834.552,24 S (plus 13.766.910,45, insgesamt 82.601.462,69 S brutto) als innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland geliefert zu werden. Für den Abnehmer wäre es billiger gewesen, unmittelbar bei der Z. GmbH oder überhaupt beim Produzenten zu kaufen. Für den unabhängigen Finanzsenat ist eine Versechsfachung des Holzpreises von einer Zwischenhändlerstufe (Z. GmbH) zu einer anderen Zwischenhändlerstufe (Bw.) - obwohl das Holzparkett durch jahrelange Lagerung nicht gerade im Wert zunimmt – ebenso wie nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Diese Tatsachen wurden der Bw. von der PAST und auch von der Betriebsprüfung vorgehalten. In der Berufung wurde nichts dagegen vorgebracht.

Neben dem hohen Preis, zu dem die Z. GmbH an die Bw. verkaufte, ist der wirtschaftliche Zweck der Zwischenschaltung der Bw. – außer der Versechsfachung des Preises – nicht verständlich. Unüblich erscheint dem unabhängigen Finanzsenat auch, dass die Bw. ihrem Lieferanten kein Geld überwiesen hat, obwohl selbst in der Rechnung vom 31. Jänner 2000 ein Geldbetrag als Gegenleistung angeführt ist. Vielmehr erfolgt statt eines Geldflusses in weiterer Folge eine Gegenverrechnung mit Sachwerten der Bw. Diese Sachwerte bestehen im Verkauf eines Grundstückes in der Höhe von 40.300.000,00 S, der Übertragung von Anleihen im Wert vom 4.200.000,00 S und der Verrechnung von Anzahlungen.

Mit Kaufvertrag vom 15. Februar 2000 verkaufte die Bw. der Z. GmbH ein Grundstück in H. mit EZ. H. um 40.300.000,00 S, die Anschaffungskosten im Jahr 1996 betrugen 3.055.390,00 S, was - wie die Betriebsprüfung ausführt - eine "wundersame Gewinnrealisation" ist und weit mehr als – wie in der Berufung behauptet – eine Veräußerung "zu einem interessanten Kaufpreis, die sich aufgrund einer glücklichen Fügung ergab". Selbst der Gutachter im vom Masseverwalter der Bw., Herrn Dr. N., veranlassten Zwangsversteigerungsverfahren der Bw. hat den Verkehrswert der Liegenschaft EZ. H. im Dezember 2001 mit insgesamt 5.265.000,00 S beziffert, ein Betrag, der weit entfernt ist von 40.300.000,00 S. Es wird weiters vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass laut Grundbuch weiterhin die Bw. als Eigentümerin eingetragen ist und im Versteigerungsverfahren das Eigentumsrecht der Z. GmbH nicht eingewendet wurde, selbst der Masseverwalter der Bw. hat die Liegenschaften in EZ.H zu den noch vorhandenen Vermögenswerten der Bw. gezahlt.

Es wird aus diesen Feststellungen folgender Schluss gezogen:

1. Aufgrund des Auseinanderklaffens zwischen der in der Rechnung ausgewiesenen und der tatsächlich erbrachten Leistung im Zusammenhang mit dem Unterbleiben des tatsächlichen Zahlungsflusses (in voller Höhe) und einer ungewöhnlichen Geschäftsabwicklung wird auf die fehlende Absicht, das Entgelt tatsächlich in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe zu leisten, geschlossen. Ist aber ein tatsächlich beabsichtigtes Entgelt in der Rechnung nicht angeführt, so sind die Merkmale des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 nicht erfüllt, weshalb der Bw. der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung zu versagen war. Bei dem angeführten Entgelt handelt es sich vielmehr um Utopiezahlen, denn zu dem in Rechnung gestellten Entgelt hat ein tatsächlicher Zahlungsfluss in der als Entgelt vereinbarten Höhe nie stattgefunden. Der im BP-Bericht angeführte Sachverhalt wurde lediglich in der Buchhaltung der Bw. in den Monaten Jänner bis März 2000 verbucht. Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen wäre grundsätzlich das Zivilrecht. Außer der Rechnung vom 31. Jänner 2000 liegen der Abgabenbehörde keine Vertragsunterlagen vor, wonach sie die Ernsthaftigkeit des Vertragswillen der Parteien hätte prüfen können. Vielmehr wird von der Bw. eine sogenannte "Gegenrechnung" behauptet, die in Leistungen bestehen, bei denen ebenfalls von einer überhöhten Fakturierung ausgegangen werden kann. Das in der Faktura angeführte Entgelt wird jedenfalls nicht entrichtet.

Auch das Vorliegen eines Tausches müsste in Vertragsunterlagen zum Ausdruck kommen.

Gemäß § 3 Abs. 10 UStG 1994 liegt ein Tausch vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. § 4 Abs. 6 UStG 1994 stellt klar, dass der Wert jedes Umsatzes als

Entgelt für den anderen Umsatz ist, wobei das Entgelt durch Tausch von vornherein vereinbart worden sein oder zusätzlich oder nachträglich an Zahlungs statt geleistet werden kann.

Da im vorliegenden Fall - wie oben ausgeführt - ein krasses Missverhältnis zwischen den Leistungen und dem behauptetem Entgelt besteht, fehlt es auch im Falle eines Tausches an der Absicht, das Entgelt tatsächlich in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe zu leisten. Bemessungsgrundlage bestimmt sich im Falle des Tausches nach dem gemeinen Wert des anderen Umsatzes. Somit wäre auch nicht die Vereinbarung, sondern der wirkliche Wert der Gegenleistung maßgebend.

2. Das Holzparkett hat sich von seiner Anlieferung aus Brasilien bis zu seiner Lieferung nach Deutschland immer in den Lagern in M., Sch. und G. befunden. Das Auftragsschreiben der Bw. vom 6. März 2000, in der die Speditionsfirma T. beauftragt wird, Führen von Parkett zur Firma Br. nach Deutschland zu transportierten, nennt als Abgangsort die Lager in M., Sch. und G. Die Rechnung vom 31. Jänner 2000 der Z. GmbH. nennt als Lieferort ebenfalls die Lager in M., Sch. und G., dh die Ware hat bis zum Abtransport nach Deutschland die Lager in M., Sch. und G. nicht verlassen und die streitgegenständliche Rechnung dokumentiert nur scheinbar eine Lieferung von der Z. GmbH an die Bw. Eine Warenbewegung ist jedenfalls erst anlässlich des Abtransportes nach Deutschland erfolgt.

Gemäß § 3 Abs. 1 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. Diese Verschaffung der Verfügungsmacht deckt sich nicht mit den zivilrechtlichen Begriffen von Innehabung, Besitz bzw. Eigentum, auch wenn sie oft mit Eigentumsübertragung zusammenfallen wird. Sie ist daher nach dem Sinn und Zweck des Umsatzsteuerrechts auszulegen. Der Unternehmer muss dem Abnehmer wirtschaftlich die Substanz, den Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden. Maßgebend ist, dass der Abnehmer durch eine vom leistenden Unternehmer abgeleitete Befähigung faktisch in die Lage versetzt wird, den Gegenstand der Lieferung wie ein Eigentümer zu verwenden. Als Übergabsarten werden neben der körperlichen Übergabe auch die Übergabe durch Zeichen oder die Übergabe von handelsrechtlichen Traditionspapieren, wie Lagerschein, in Frage kommen. Eine körperliche Übergabe ist nicht erfolgt, da die Waren bis zur Lieferung nach Deutschland im März 2000 in den Lagern in M., Sch. und G. verblieben sind. Eine andere Übergabe wurde nicht behauptet, im Gegenteil gab Herr WM., Geschäftsführer der Z. GmbH im Zeitraum Jänner bis März 2000 in einer Vernehmung vom 16. März 2000, befragt zum Verkauf des gesamten inländischen Lagerbestandes an Holz und nach Vorlage der Rechnung vom 31. Jänner 2000, an: "*Ich sehe diese Rechnung zum ersten Mal. Ich, als Geschäftsführer der*

*Z. GmbH, habe diese Rechnung weder geschrieben, noch in Auftrag gegeben, weshalb diese meiner Meinung nach auch keinerlei Rechtsgültigkeit hat. Wenn aufgrund dieser Rechnung die E. GmbH – wie ich dies in den letzten Tagen feststellen musste – das gesamte Holz abtransportieren lässt, so geschieht dies meiner Meinung widerrechtlich."*

Ansichts der Aussage des Geschäftsführers der Lieferantin, die Johann S. am 17. März 2000 anlässlich seiner Vernehmung im Landesgerichtlichen Gefangenenhaus Wien vorgehalten wurde, besteht für den unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung, vom Vorliegen einer Lieferung auszugehen.

Diese Aussage rechtfertigt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Annahme, dass die in der Rechnung beschriebene Lieferung tatsächlich nicht erbracht wurde. Da es somit an einer Lieferung fehlt, muss der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung versagt werden.

Davon abgesehen wäre selbst bei Vorliegen einer tatsächlichen Lieferung der Vorsteuerabzug aus den unter Punkt 1. angeführten Gründen nicht zulässig.

Ein weiterer Umstand, der gegen die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges spricht, ist die für das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderte handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes. Der Zweck der Sicherstellung der Erhebung der Umsatzsteuer erfordert es, dass ein objektiver Rechnungsleser durch bloßen Einblick in die Rechnung erkennen kann, was Gegenstand der Lieferung war. Nach der Z 3 des § 11 ist in der Rechnung die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände anzugeben. Demnach müssen die Angaben in der Rechnung nicht nur die gelieferten Gegenstände, sondern auch deren Menge erkennen lassen. Diesen Anforderungen entspricht die Rechnung vom 31. Jänner 2000 nicht. Es werden bloß lateinische Bezeichnungen angeführt, und auch wenn ein Kenner die lateinischen Bezeichnungen der tropischen Holzarten erkennt, wird damit nichts über die Verarbeitungsart ausgesagt. Es könnte sich beispielsweise um Rohholz handeln oder wie im vorliegenden Fall um verarbeitetes Holz in Form von Tropenholzparketten.

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen, wie zB Eisenwaren oder Werkzeuge stellen keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können. Eine nähere Konkretisierung ist erforderlich.

Ein objektiver Rechnungsleser kann beispielsweise aus der Angabe "Amapa - Brosimum rubescens" nicht erkennen, dass es sich um Tropenholz in Form eines Parkettes handelt. Es sind zwar Maße angegeben (zB 22x90x270) und weitere Zahlen in Listenform (66,00 oder

64,15 oder 968,35), was diese Zahlen bezeichnen (Gewicht, Größe oder sonstige Mengenangaben), ist nicht ersichtlich.

Eine derartige, nicht einmal Mindestangaben aufweisende Bezeichnung in der Rechnung ist nicht branchenüblich und reicht daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können.

Der Vorsteuerabzug war daher auch aus diesem Grund zu versagen.

### **Zur Rechnung vom 28. Februar 2000 der F. GmbH:**

Die andere streitgegenständliche Rechnung ist jene der Firma F. GmbH vom 28. Februar 2000, die folgenden Wortlaut hat:

*"Anzahlungsrechnung laut Vertrag vom 27.01.2000 für Dienstleistungsvertrag 10% der Auftragssumme" Gesamtbetrag EUR 5.002.402,00*

Das Entgelt gestaltet sich wie folgt:

20 % MwSt.	EUR 5.002.402,00
	EUR 1.000.480,40
Gesamt	EUR 6.0002.882,40

Die vorhandene Rechnung will offenbar als Anzahlungsrechnung einen Vorsteuerabzug schon vor Ausführung der Leistung möglich machen.

Abweichend von dem in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erster Satz enthaltenen Grundsatz, wonach der Vorsteuerabzug erst zulässig ist, wenn eine Leistung für das Unternehmen ausgeführt ist, lässt § 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz den Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen schon vor Ausführung der Leistung zu. Voraussetzungen für den vorgezogenen Vorsteuerabzug sind, dass

1. eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer vorliegt und
2. die Zahlung geleistet worden ist.

Erst wenn beide Voraussetzungen vorliegen, ist ein Vorsteuerabzug möglich. Ein Überrechnen der Vorsteuerbeträge vom Leistungsempfänger auf den Leistenden vor der Zahlung ist daher nicht möglich. Wird ein Wechsel begeben, so ist ein Vorsteuerabzug erst mit der Einlösung oder der Gutschrift des Wechsels möglich (OFD Koblenz, UStR 1989, 392).

Die Rechnung muss auch den Vorschriften des § 11 Abs. 1 entsprechen.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Gegenleistung nicht in einer Zahlung, sondern es wurden 80 bis 100 Arbeitskräfte, die zuvor bei der Bw. angemeldet waren und nunmehr bei der F. GmbH beschäftigt sind, ab Februar 2000 auf Baustellen der Bw. tätig. Gleichzeitig wird darin eine Gegenleistung zu den insgesamt 16 Ausgangsrechnungen der Bw. an die deutsche Br. über Holzlieferungen von den Lagern in M., Sch. und G. nach Deutschland in Höhe von 82.660.186,17 S gesehen.

Die Anzahlung der Bw. für die Dienstleistungen der F. GmbH ist daher nicht direkt an die F. GmbH, sondern an deren Alleingesellschafter AL., der jedoch nicht Geschäftsführer der F. GmbH war, in Form von Holzlieferungen nach Deutschland geflossen. Eine Barzahlung erfolgte nicht, auch wenn dies im "Dienstleistungsvertrag vom 27.01.2000" angekündigt wurde.

Damit die von der F. GmbH an die Bw. erstellte Anzahlungsrechnung zu einem Vorsteuerabzug führt, wurde von Herrn AL. per 31. März 2000 eine Zahlungsgutschrift über einen Betrag von 82.660.186,17 S für Parkettlieferungen der Bw. an die deutsche Firma Br. ausgestellt. Diese Zahlungsgutschrift ist einlösbar bei der F. GmbH, deren Alleingesellschafter Herr AL. zu diesem Zeitpunkt war.

Damit wird aber die Rechtslage verkannt. Ein Vorsteuerabzug aus einer Anzahlungsrechnung ist erst möglich, wenn eine Zahlung geleistet worden ist. Selbst im Schreiben vom 29. August 2000 hat die steuerliche Vertreterin die "beträchtlichen Finanzierungsvorteile" angesprochen, da sie "die Leistungen des vormaligen Personals im Rahmen der Kooperation mit der F. GmbH nicht mehr bar bezahlen mussten, sondern im Verrechnungsweg ausgleichen konnten." Auch in der "Grundsätzlichen Vereinbarung" wird angekündigt, die Anzahlung zu 100 % mit Gegenleistungen zu kompensieren.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die in der Anzahlungsrechnung vom 28. Februar 2000 angesprochenen Leistungen nicht bar bezahlt wurden und nach obigen Ausführungen ein Vorsteuerabzug zu versagen war. Die Zahlungsgutschrift vom 31. März 2000, die AL. über einen Betrag von 6.001.150,01 Euro für Parkettlieferungen an den Vertragshändler Br. ausgestellt hat, erfüllt diese Voraussetzungen jedenfalls nicht. Ein Geldfluss wird damit nicht dokumentiert.

Ein weiterer Umstand, der gegen die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges spricht, ist die mangelhafte Rechnung. Nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 ist in der Rechnung die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzugeben. Auch die Anzahlungsrechnung muss den Vorschriften des § 11 Abs. 1 entsprechen. Demnach müssen u.a. die Angaben in der Rechnung nicht nur die Art der erbrachten Leistung, sondern auch deren Umfang erkennen lassen. Es

wird zwar Bezug genommen auf einen "Dienstleistungsvertrag vom 27.1.2000", über welche Leistungen abgerechnet werden soll, wird nicht angeführt. Es gibt auch keine Angabe über den Umfang der Leistungen, es wird lediglich auf 10 % der Auftragssumme Bezug genommen. Eine Konkretisierung des Umfanges der zu erbringenden Leistungen erfolgt nicht. Darüber hinaus fehlt es an einer Angabe über den voraussichtlichen Leistungszeitraum einer zukünftigen Leistung. Die Merkmale des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 sind daher ebenfalls nicht gegeben.

Überdies entspricht die vorliegende Rechnung auch nicht dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 über die Angabe des tatsächlichen Entgelts. Es wird auf obige Ausführungen zur Rechnung vom 31. Jänner 2000 der Z. GmbH verwiesen. Es wurde ausgeführt, dass das Holz, das Ende Jänner von der Z. GmbH an die Bw. geliefert worden sein soll, im März mit fast 100 % Aufschlag an die deutsche Firma Br. fakturiert wurde. Die Gegenleistung für die Ausgangsrechnungen der Bw. über 16 Ladungen Holz besteht nicht in der Zahlung der Br., sondern in der Form, dass nunmehr bei der F. GmbH angemeldete Arbeitskräfte bei der Bw. ihre Arbeitsleistungen erbringen. Die "Grundsätzliche Vereinbarung" verdeutlicht die ungewöhnlichen Geschäftsbeziehungen und – abläufe und erschwert das Erkennen von Leistungsbeziehungen, wie sie das Umsatzsteuerrecht fordert. Für die Annahme eines Leistungsaustausches müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen unmittelbaren Zusammenhang stehen. Ein Leistungsaustausch kann nur zustande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind. Neben 6 verschiedenen Vertragspartnern werden nacheinander verschiedene Leistungen und Gegenleistungen aufgezählt. Eine Erfüllung soll Zug um Zug in einem Zeitraum von maximal 30 Tagen erfolgen. Es handelt sich dabei um ein Bündel von Leistungen, woraus man ein oder mehrere Leistungsbeziehungen konstruieren könnte, ganz konkrete Leistungsbeziehungen sind jedoch daraus nicht eindeutig erkennbar.

Es wird auch aufgezeigt, dass Personen auftreten, die mehrfache Funktionen (Gesellschafter oder Geschäftsführer von mehreren Gesellschaften wie z.B. AL. ist u.a. Gesellschafter bei der F. GmbH und der Z. GmbH, Herr Johann S. ist Gesellschafter bei der Bw. und Geschäftsführer bei der Bw. und bis 21.5.99 bei der Z. GmbH) in den Leistungsbeziehungen erfüllen. Es ist beim Auftreten des Herrn AL. nicht ersichtlich, ob er nun als Alleingesellschafter der F. GmbH auftritt (obwohl ein Geschäftsführer – nämlich Herr WM. - vorhanden ist) oder im eigenen Namen oder im Namen der A. Investment Group. Nach dem Wortlaut der "Grundsätzlichen



Vereinbarung" tritt AL. als Vertreter der A. Investment Group auf. Für den unabhängigen Finanzsenat steht fest, dass selbst die beteiligten Personen nicht immer wüssten, für welche Firma sie auftreten. Weiters wird als Gegenleistung für die Anzahlung u.a. der komplette Lagerbestand an Tropenholzparkett angeführt, ohne genau anzuführen, wer an wen leisten soll. Das Holz wurde von der Bw. im März 2000 an die deutsche Firma Br. fakturiert. Es existieren jedenfalls im Arbeitsbogen 16 Rechnungen der Bw. an die deutsche Br. mit Datum 24. bzw. 31. März 2000. Es bleibt fraglich, warum die Holzlieferungen dann in den Geschäftsabwicklungen der an der "Grundsätzlichen Vereinbarung" beteiligten Firmen auftauchen. Selbst im Schreiben vom 29. August 2000 führt die steuerliche Vertreterin aus, dass ihnen die deutsche Br. – entgegen der Aussagen des Geschäftsführers - zugesichert hätte, dass die Holzlieferungen von der deutschen Firma abgenommen und ordnungsgemäß abgerechnet werde und die Fakturen ohne Beanstandung akzeptiert worden seien. Es besteht offenbar auch unter den beteiligten Firmen und Personen Uneinigkeit darüber, wer nun tatsächlicher Eigentümer des Parkettlagers ist. Herr Johann S. gab auch in seiner Vernehmung vom 17. März 2000 an, dass die "Grundsätzliche Vereinbarung" als aufgelöst zu betrachten ist, falls die A. Investment Group keine Zahlungen leistet.

Die Ausstellung einer Zahlungsgutschrift über einen Betrag von 6.007.150,01 Euro für Parkettlieferungen durch Herrn AL. kann keine Anzahlung für die am 28. Februar 2000 von der F. GmbH verrechneten Leistung sein, da bei einer Anzahlung eine Zahlung geleistet worden sein muss und diese Zahlung darüber hinaus von der Bw. zu leisten wäre, was im streitgegenständlichen Fall nicht gegeben ist. Die Zahlungsabwicklung ist daher insgesamt ungewöhnlich, da niemals liquide Mittel erbracht werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27.11.2003, 2000/15/0076, zum Ausdruck gebracht hat, lässt ein krasses Missverhältnis zwischen den Leistungen und dem behaupteten Entgelt im Zusammenhang mit dem Unterbleiben des tatsächlichen Zahlungsflusses (betreffend den vollen Rechnungsbetrag) und eine ungewöhnliche Geschäftsabwicklung auf die fehlende Absicht, ein Entgelt tatsächlich und in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe zu leisten, schließen. Ist aber ein tatsächlich beabsichtigtes Entgelt in der Rechnung nicht angeführt, ist das Rechnungsmerkmal des § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 nicht erfüllt. Gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 gehört zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung nämlich auch das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung. Eine Rechnung muss daher auch hinsichtlich dieses Merkmales den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechen, soll sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Da somit im zu beurteilenden Fall die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen nicht zulässig ist, war die Erledigung des Finanzamtes zu bestätigen und spruchgemäß zu entscheiden.

Auch ein Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0008, geht ins Leere, da die Versagung eines Vorsteuerabzuges nicht mit dem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts begründet wird.

Dem Antrag auf mündliche Verhandlung war nicht zu folgen, da nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO bzw. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO der Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittsklärung selbst zu stellen ist. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH vom 27.2.2001, 2000/13/0137). Da ein solcher Antrag nicht rechtzeitig in der Berufung vom 20. Februar 2002, sondern erst mit der nachgereichten Berufungsbegründung vom 27. März 2002 gestellt worden ist, hat die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben können. Darüber hinaus wurde die Möglichkeit einer Nachholung von Anträgen auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis zum 31. Jänner 2003 nicht gemäß § 323 Abs. 12 BAO wahrgenommen. Eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat hatte daher nicht stattzufinden.

Wien, 19. Juli 2004