



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0241-I/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 2. April 2007 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat September 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige AB führte in Z das in ihrem Eigentum stehende Hotel „R“ zunächst im Rahmen eines protokollierten Einzelunternehmens (FN 1). Ab Mai 2004 wurde das Hotel an verschiedene Gesellschaften verpachtet. Im Mai 2004 (vgl. die Rechnung vom 3. Mai 2004) wurde das zum Hotelbetrieb gehörende Inventar von AB um 1.560.000 € zuzüglich 20 % USt (312.000 €) an die X-GmbH (nunmehr: Z-GmbH) verkauft.

In den Umsatzsteuervoranmeldungen der AB und der X-GmbH für den Monat Mai 2004 wurde dieser Anlagenverkauf entsprechend erfasst. Die Verbuchung der Rechnung vom 3. Mai 2004 erfolgte bei beiden Unternehmen über Verrechnungskonten. Die sich für AB für den Monat Mai 2004 ergebende USt-Zahllast wurde durch Umbuchung einer USt-Gutschrift vom Abgabenkonto der X-GmbH auf das Abgabenkonto der AB entrichtet. Zahlungen sind somit im Zusammenhang mit dem Anlagenverkauf keine erfolgt.

---

Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 17. Dezember 2004, xyz, wurde über das Vermögen der AB der Konkurs eröffnet. Der Anlagenverkauf vom 3. Mai 2004 wurde in der Folge vom (damaligen) Masseverwalter als unwirksam angefochten. Mit Versäumungsurteil des Landesgerichtes I vom 24. Mai 2006, abc, wurde der Verkauf des zum Hotel „R“ gehörenden Inventars für unwirksam erklärt. Nach Ansicht des Masseverwalters sei dadurch die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden und demnach eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 UStG 1994 eingetreten. Diesbezüglich sei eine Berichtigung vorzunehmen. In der am 15. November 2006 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung der AB für den Monat September 2006 wurde die zu berichtigende Umsatzsteuer unter KZ 067 mit 312.000 € ausgewiesen, was zu einer USt-Gutschrift von 304.652,41 € führte.

Im Zuge einer Außenprüfung (Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 2006) wurde die Ansicht vertreten, dass eine Berichtigung des Umsatzsteuerbetrages von 312.000 € nicht möglich sei, da eine Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 nicht vorliege. Der Masseverwalter stütze sich auf das Versäumungsurteil des Landesgerichtes I vom 24. Mai 2006, das jedoch nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 angesehen werden könne, weil darin keine Umsatzsteuer ausgewiesen und dieses nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt worden sei. Die Grundvoraussetzung für eine Berichtigung – das Vorliegen einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 – sei somit nicht gegeben.

Es wurde weiters darauf hingewiesen, dass eine Rechnungsberichtigung lt. gängiger Literatur und ständiger Rechtsprechung daran scheitern könne, dass es das rechnungsausstellende Unternehmen nicht mehr gebe (Tod, Konkurs usw.). Es sei auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer Rechnung zu tragen. Das bedeute, dass die Berichtigung einer Rechnung dann nicht möglich sei, wenn der Rechnungsempfänger zB. insolvent sei. Eine Rechnungsberichtigung sei daher im Streitfall nicht möglich (vgl. Tz 1 und 2 des Berichtes vom 23. März 2007, Bp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 2. April 2007 einen Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat September 2006, mit dem die Umsatzsteuer mit 7.347,59 € (somit ohne Berücksichtigung der in KZ 067 der Umsatzsteuervoranmeldung ausgewiesenen Berichtigung von 312.000 €) festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob BC als (nunmehriger) Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der AB am 18. April 2007 insoweit Berufung, als die in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 2006 vorgenommene Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 ausgeschieden und anstelle der ausgewiesenen USt-Gutschrift von

304.652,41 € eine USt-Zahllast von 7.347,59 € festgesetzt wurde. Er nahm Bezug auf die Vorkorrespondenz im Rahmen der Außenprüfung, insbesondere auf die Stellungnahme des (damaligen) Masseverwalters CD vom 27. Februar 2007, und begründete wie folgt:

- 1) Der ursprünglichen Rechnung vom „04.05.2007“ (richtig wohl: 3. Mai 2004) sei ein Inventarverkauf zugrunde gelegen, der sowohl bei der Gemeinschuldnerin als auch bei der Rechnungsstellerin ordnungsgemäß verbucht worden sei. Die Vorsteuer sei durch Überrechnung ausgeglichen worden. Im Zuge der Anfechtung des Inventarverkaufs sei der zugrunde liegende Kaufvertrag mit Wirkung nach Konkursöffnung für unwirksam erklärt worden. Es liege ein rechtskräftiges und vollstreckbares Versäumungsurteil vor. Auch die materiellrechtlichen Voraussetzungen für diese Anfechtung lägen unabhängig von der Tatsache, dass ein Versäumungsurteil ergangen sei, vor. Die Berichtigung der Umsatzsteuer habe gemäß § 16 UStG zu erfolgen. Diese Berichtigung des seinerzeitigen steuerpflichtigen Umsatzes sei von Gesetzes wegen vorgesehen und stehe nicht im Ermessen eines der Vertragsteile. Die gegenständliche Berichtigung sei Ausfluss einer gesetzlichen Verpflichtung.
- 2) Das Argument der Betriebsprüfung, dass eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG zu erstellen wäre, werde nicht geteilt. Insoweit werde auf die bisherigen Stellungnahmen des vormaligen Masseverwalters verwiesen. Ungeachtet dessen sei ein Berichtigungsbeleg an die X-GmbH, nunmehr Z-GmbH, abgefertigt worden. Dem Finanzamt sei dieser Beleg zur Kenntnis gebracht worden bzw. habe im Rahmen der Einschau eingesehen werden können.
- 3) Die Rechnungsempfängerin sei darüber informiert, dass der seinerzeitige Verkauf gerichtlich rückgängig gemacht worden sei; dies nicht nur durch Zustellung des Versäumungsurteils, das zwischenzeitlich rechtskräftig geworden sei, sondern auch durch Zustellung des Berichtigungsbelegs.
- 4) Die Frage der Einbringlichmachung einer allfälligen Umsatzsteuerschuld bei der Z-GmbH stelle sich nicht und sei für die Frage der Vorsteuerberechtigung ohne Belang. Auf den Grundsatz der Neutralität könne es nicht ankommen, wenn die Berichtigung aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung erfolge. Eine automatische „Aufrechnungsmöglichkeit“ zwischen den jeweiligen Steuerkonten sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.
- 5) Die nach den gesetzlichen Bestimmungen zwingend vorzunehmende Berichtigung der Umsatzsteuer und das darauf resultierende Guthaben stellten ein Masseguthaben dar, da der den Abgabebestand auslösende Sachverhalt (Anfechtung des ursprünglichen Inventarverkaufs) nach Konkursöffnung gesetzt worden sei.

Die Berufung vom 18. April 2007 wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

---

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

Dem Streitfall ist unbestritten folgender Sachverhalt zugrunde zu legen: Die Abgabepflichtige AB führte in Z das in ihrem Eigentum stehende Hotel „R“ im Rahmen eines protokollierten Einzelunternehmens (FN 1). Ab Mai 2004 wurde der Hotelbetrieb an verschiedene Gesellschaften verpachtet. Das zum Hotelbetrieb gehörende Inventar (Einrichtung, Wäsche und Geschirr, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kraftfahrzeug) wurde von AB im Mai 2004 um 1.560.000 € netto zuzüglich 20 % USt (312.000 €) an die X-GmbH verkauft. Diesbezüglich stellte AB der Käuferin am 3. Mai 2004 eine „*Rechnung Inventar R*“ aus.

Die X-GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 1. Dezember 2003 errichtet und am 6. Dezember 2003 im Firmenbuch des Landesgerichtes I eingetragen (FN 2). Sie hatte (wie das Einzelunternehmen AB) ihren Sitz in Z mit der Geschäftsanschrift Z, A-Straße. Zum Zeitpunkt des maßgeblichen Inventarverkaufs am 3. Mai 2004 war AB Alleingesellschafterin der X-GmbH und als Geschäftsführerin dieser Gesellschaft selbstständig vertretungsbefugt. Mit 13. August 2004 (Datum der Firmenbucheintragung) stellte AB ihre Geschäftsführertätigkeit ein und schied gleichzeitig als Gesellschafterin aus der X-GmbH aus. Alleingesellschafterin ist seit diesem Zeitpunkt die Holding mit dem Sitz in der Schweiz.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. Dezember 2004 wurde der Firmenwortlaut der X-GmbH geändert in Y-GmbH, gleichzeitig wurde auch die Geschäftsanschrift verlegt. Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 25. Mai 2005, bcd, wurde der Konkursantrag hinsichtlich der Y-GmbH mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Infolge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages wurde die Y-GmbH gemäß § 39 FBG aufgelöst. Seither firmiert die Gesellschaft als Z-GmbH.

Die Rechnung vom 3. Mai 2004 wurde in den Buchhaltungen der AB und der X-GmbH auf Verrechnungskonten verbucht. Der Verkauf des zum Hotelbetrieb gehörenden Inventars wurde auch in den Umsatzsteuervoranmeldungen beider Unternehmen für den Monat Mai 2004 entsprechend erfasst. Dabei beantragte die X-GmbH gemäß § 215 Abs. 4 BAO die Umbuchung des sich aus dem Anlagenkauf ergebenden Vorsteuerguthabens zugunsten der AB. Die sich für den Voranmeldungszeitraum Mai 2004 für AB ergebende USt-Zahllast wurde daraufhin durch Umbuchung einer USt-Gutschrift vom Abgabenkonto der X-GmbH auf das Abgabenkonto der AB entrichtet. Zahlungen sind im Zusammenhang mit dem Anlagenverkauf keine erfolgt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 17. Dezember 2004, xyz, wurde über das Vermögen der AB der Konkurs eröffnet. Mittels Anfechtungsklage wurde der Inventarverkauf vom 3. Mai 2004 sodann vom (damaligen) Masseverwalter CD als unwirksam angefochten. Am 24. Mai

2006 erließ das Landesgericht I zu abc ein Versäumungsurteil, mit dem ausgesprochen wurde, dass der Verkauf des gesamten betrieblichen Zubehörs des Hotelbetriebes „R“ lt. Rechnung vom 3. Mai 2004 unwirksam ist. Da seitens der beklagten Partei Z-GmbH nach Zustellung der Klage innerhalb aufgetragener Frist keine Klagebeantwortung eingebracht wurde, war über Antrag des (damaligen) Masseverwalters ein Versäumungsurteil zu fällen. Das Versäumungsurteil wurde am 18. September 2006 rechtskräftig und vollstreckbar.

Streit besteht nun darüber, ob durch das Versäumungsurteil des Landesgerichtes I eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 UStG 1994 mit entsprechender Pflicht zur Berichtigung des von AB geschuldeten Steuerbetrages eingetreten ist.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1994 gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Dem Berufungswerber (Bw.) ist zuzustimmen, dass § 16 UStG 1994 dem Wortlaut nach zwingendes Recht ist. Der Unternehmer hat – wenn die Voraussetzungen gegeben sind – den geschuldeten Steuerbetrag bzw. den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren. Bei der Interpretation ist jedoch die Interessenslage zu beachten. Der Unternehmer ist zur Berichtigung der Steuerschuld nur verpflichtet, wenn sich die Bemessungsgrundlage erhöht hat, nicht hingegen bei Verminderung. Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist nur zwingend, wenn sich die Bemessungsgrundlage vermindert hat.

Dem Bw. ist auch insoweit zu folgen, als bei einer Entgeltsminderung gemäß § 16 UStG 1994 das Berichtigungsrecht des leistenden Unternehmers nicht davon abhängig ist, ob die Finanzverwaltung in der Lage ist, die Ansprüche aus der korrespondierenden Vorsteuerberichtigung gegen den Leistungsempfänger durchzusetzen. Das Risiko der

Uneinbringlichkeit trifft den Fiskus, nicht den leistenden Unternehmer (BFH 25.2.1993, BStBl. II 643).

Wenn das Finanzamt bemängelt, dass AB bzw. der (damalige) Masseverwalter eine berichtigte Rechnung nicht ausgestellt habe und insbesondere auch das Versäumungsurteil des Landesgerichtes I vom 24. Mai 2006 nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 angesehen werden könne, weil darin keine Umsatzsteuer ausgewiesen und dieses nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt worden sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass eine Verpflichtung zur Mitteilung der Korrektur an den Geschäftspartner oder zum Belegaustausch in § 16 UStG 1994 – abgesehen von dem hier nicht interessierenden Fall des Abs. 5 - nicht vorgesehen ist. In diesem Sinne auch § 11 Abs. 13 UStG 1994, wonach bei einer Minderung des Entgeltes eine Berichtigung der Rechnung im Sinne des Abs. 12 nur im Zusammenhang mit einem (hier nicht gegebenen) Abzug von Wechselvorzinsen gefordert wird (vgl. auch Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 11 Tz 138, § 16 Tz 65).

§ 16 UStG 1994 („Änderung der Bemessungsgrundlage“) erfasst – worauf sich offensichtlich der Bw. bezieht - auch jene Fälle, in denen eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994). Durch das rechtskräftige und vollstreckbare Versäumungsurteil vom 24. Mai 2006 sei der seinerzeitige Inventarverkauf vom 3. Mai 2004 gerichtlich rückgängig gemacht worden. Das Tatbestandsmerkmal der „Rückgängigmachung einer Leistung“ setzt voraus, dass eine steuerpflichtige Leistung bereits ausgeführt worden ist, aber in der Folge rückgängig gemacht wird. Wird die Leistung rückgängig gemacht (bei Lieferungen somit die Verfügungsmacht zurückübertragen), dann sind in diesem Zeitraum auch Umsatzsteuer und Vorsteuer zu korrigieren. Es ist eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 anzunehmen (vgl. § 16 Abs. 3 UStG 1994: „gilt sinngemäß“).

Von § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 („Rückgängigmachung einer Leistung“) zu unterscheiden ist die Bestimmung des § 11 Abs. 14 leg.cit., worauf sich offensichtlich das Finanzamt bezieht. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994. Diese Gesetzesbestimmung erfasst dem Wortlaut nach (auch) jene Fallgruppe, in der durch Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis gelegt werden, obwohl eine Leistung bzw. die in der Rechnung angegebene Leistung nicht ausgeführt wird (Scheinrechnung, fingierte Rechnung; zB. VwGH 27.9.1995, 92/13/0310; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162). Wird in solchen Fällen eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis gelegt, so schuldet der Aussteller den ausgewiesenen Steuerbetrag. Diese Sanktion kann – dem Wortlaut zufolge – durch Berichtigung oder Zurückziehung der

---

Rechnung nicht vermieden oder rückgängig gemacht werden, obwohl der Leistungsempfänger im Anwendungsbereich des § 11 Abs. 14 UStG 1994 nie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Liegt eine missbräuchliche Rechnungslegung vor, dann schuldet der Aussteller den ausgewiesenen Steuerbetrag auch dann, wenn er uneinbringlich geworden ist; eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 kommt nicht in Betracht (VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162).

Judikatur und Lehre haben den Anwendungsbereich der Vorschrift des § 11 Abs. 14 UStG 1994 auf Fälle missbräuchlicher Rechnungslegung reduziert und in anderen Fällen eine Berichtigung der Rechnung zugelassen, somit die Fälle der nicht missbräuchlichen Rechnungslegung dem § 11 Abs. 12 UStG 1994 unterstellt. Noch weiter geht die EuGH-Judikatur. Im Urteil vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87 „*Genius Holding*“, hat der EuGH die Auffassung vertreten, es sei Sache der Mitgliedstaaten, den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuerrechts dadurch sicherzustellen, dass sie in ihrem Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller seinen guten Glauben nachweist. Nach EuGH-Urteil vom 19. September 2000, Rs C-454/98 „*Schmeink & Cofreth*“, verlangt der Grundsatz der Neutralität der MWSt ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte MWSt berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Die Berichtigungsmöglichkeit darf in einem solchen Fall nicht vom guten Glauben des Ausstellers der Rechnung abhängig gemacht werden, ihre Anerkennung darf nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen.

Wird hingegen die Gefährdung des Steueraufkommens nicht vollständig beseitigt (etwa weil die Rückabwicklung eines vorgenommenen Vorsteuerabzuges nicht mehr möglich ist), so können die Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung davon abhängig machen, dass der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist. Gelingt dies nicht, kommt eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung in Betracht. Damit ist der Anwendungsbereich des Abs. 14 gemeinschaftsrechtlich auf jene Fälle reduziert, in denen es durch die unrichtige Rechnungslegung zu einem nicht mehr rückgängig zu machenden Vorsteuerabzug gekommen ist und der Rechnungsaussteller keinen Gutglaubenschutz in Anspruch nehmen kann. Die Initiative zu dieser Rückgängigmachung muss wohl vom Aussteller der Rechnung ausgehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hält eine (gemeinschaftsrechtskonforme) Interpretation des § 11 Abs. 14 UStG 1994 im Sinne der EuGH-Judikatur für denkbar: Die Abgabenbehörde müsse Feststellungen darüber treffen, ob die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich gewesen ist. Sofern die Rückabwicklung

möglich sei, komme eine Ausfallhaftung auch bei missbräuchlicher (schlechtgläubiger) Rechnungsausstellung nicht in Betracht; die Berichtigung der Rechnung könne in diesem Fall nicht verwehrt werden. Sei die Rückabwicklung nicht mehr möglich, komme die Ausfallhaftung nur bei missbräuchlicher (schlechtgläubiger) Rechnungsausstellung in Betracht (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023; VwGH 28.11.2002, 98/13/0038). Praktisch bedeutet dies, dass eine Rechnungsberichtigung nur dann ausgeschlossen ist, wenn die **Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges** beim Rechnungsempfänger **nicht mehr möglich** ist (zB. wegen Insolvenz) und es **dem Aussteller am guten Glauben fehlte**. Zu den vorstehenden Ausführungen vgl. ausführlich auch Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 11 Tz 142 und 142/1, sowie Kofler, ecolex 2003, 366.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist entscheidend, dass der vorliegende Sachverhalt nicht unter den Tatbestand des § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 („*Rückgängigmachung einer Leistung*“), sondern jenen des § 11 Abs. 14 leg.cit. zu subsumieren ist. Im Streitfall wurde nicht eine bereits ausgeführte steuerpflichtige Lieferung zu einem späteren Zeitpunkt wieder rückgängig gemacht; es ist vielmehr davon auszugehen, dass in der von AB am 3. Mai 2004 ausgestellten „*Rechnung Inventar R*“ eine Scheinrechnung zu erblicken ist, dass demnach die in der Rechnung angegebene Lieferung erst gar nicht ausgeführt wurde und das zum Hotelbetrieb gehörende Inventar lediglich zum Schein an die X-GmbH verkauft werden sollte.

Diesbezüglich konnte sich der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung auf die unmissverständlichen Ausführungen im Verfahren der klagenden Partei CD wider die beklagte Partei Z-GmbH zu Zahl abc stützen. In der Anfechtungsklage vom 13. Dezember 2005 ging selbst CD als (damaliger) Masseverwalter im Konkurs der AB davon aus, dass dem Inventarverkauf lt. Rechnung vom 3. Mai 2004 gar keine Leistung zugrunde gelegen ist. Der Inventarverkauf wurde von ihm gerade mit der Begründung angefochten, dass ein „*Scheingeschäft*“ vorliege, wobei er unter Pkt. 6 der Klage wie folgt argumentierte:

#### *„6. Scheingeschäft“*

*Der „Verkauf“ des Inventars, das gemäß Hotelpachtvertrag an die Gesellschaft gemeinsam mit dem Hotel „R“ verpachtet worden ist und in laufender Benützung steht, brachte hinsichtlich der wirtschaftlichen Auswirkungen überhaupt keine Konsequenzen mit sich, die tatsächlichen Benützungsverhältnisse blieben gleich.*

*Es wurde bei einer späteren Zahlung der Jahrespacht für das Hotel „R“ auch keineswegs darauf Bezug genommen, dass aufgrund des Verkaufes die Pacht nicht mehr zur Gänze AB (bzw. der Konkursmasse) zustehe.*

*Entscheidend ist aber, dass keinerlei Kaufpreiszahlung tatsächlich geflossen ist, was am deutlichsten dokumentiert, dass Abschluss und Erfüllung eines Kaufvertrages wirtschaftlich gar nie beabsichtigt waren.*

---

*Offensichtlich machte man sich den „Verkauf“ lediglich zunutze, um die Vorsteuer zu lukrieren.*

*Dabei ist bezeichnend, dass das Vorsteuerguthaben nicht der Rechnungsempfängerin und Zahlungspflichtigen X-GmbH zukommen sollte, sondern dass in einer Beilage zur Umsatzsteuervoranmeldung der X-GmbH die „ehemalige Eigentümerin und Verkäuferin“ die Umbuchung des Vorsteuerguthabens auf ihr privates Steuerkonto beantragt hat, was wiederum eindeutig dokumentiert, dass der Verkauf „nur auf dem Papier“ als Scheingeschäft erfolgen sollte.*

*Ein Scheingeschäft wie dieses ist nichtig und daher unwirksam.“*

Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 23. Dezember 2005 wurde der beklagten Partei Z-GmbH der Auftrag zur Klagebeantwortung erteilt. Dieser Beschluss enthielt unter Pkt. 2 („*Versäumungsfolgen*“) den Hinweis, dass „*das tatsächliche Vorbringen des Klägers für wahr zu halten und auf dieser Grundlage auf Antrag des Klägers über das Klagebegehren durch Versäumungsurteil zu erkennen*“ ist, wenn die Klagebeantwortung nicht rechtzeitig überreicht wird. Da nach Zustellung der Klage innerhalb der aufgetragenen Frist keine Klagebeantwortung eingebracht wurde (die beklagte Partei demnach das Vorbringen des Klägers „*für wahr*“ gehalten hat), erließ das Landesgericht I am 24. Mai 2006 zu abc ein Versäumungsurteil, mit dem ausgesprochen wurde, dass der Verkauf des gesamten betrieblichen Zubehörs des Hotelbetriebes „R“ lt. Rechnung vom 3. Mai 2004 unwirksam ist. Das Vorliegen eines Scheingeschäfts wird somit auch durch das Versäumungsurteil vom 24. Mai 2006 untermauert.

Für das Vorliegen eines Scheingeschäfts spricht auch, dass AB zum Zeitpunkt des maßgeblichen Inventarverkaufs am 3. Mai 2004 Alleingesellschafterin und selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der X-GmbH war. Ihr musste daher die finanzielle Lage und damit die bestehende Insolvenzgefahr der X-GmbH bekannt gewesen sein. Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 25. Mai 2005, bcd, wurde schließlich der Konkursantrag hinsichtlich der Y-GmbH (vormals X-GmbH) mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. AB war daher zum Zeitpunkt des Inventarverkaufs bewusst, dass die X-GmbH nicht in der Lage sein werde, den Rechnungsbetrag von 1,560.000 € netto zuzüglich 20 % USt für das Hotelinventar zu bezahlen. Der Anlagenverkauf wurde in den Buchhaltungen auf Verrechnungskonten verbucht, Zahlungen hinsichtlich dieses Rechnungsbetrages sind in der Folge tatsächlich nie erfolgt. Trotz Kenntnis dieser Umstände wurde das Hotelinventar von AB (zum Schein) an die X-GmbH verkauft. Dies war auch ohne weiteres möglich, da sie ja gleichzeitig auch Alleingesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin der „*Käuferin*“ war.

In diesem Zusammenhang hielt auch CD in seiner Anfechtungsklage vom 13. Dezember 2005 (unter Pkt. 7) Folgendes fest:

*„Überdies war nie eine tatsächliche Zahlung des Kaufpreises und damit ein echter Wertausgleich beabsichtigt und wurde ein solcher auch nie durchgeführt.“*

*Die beklagte Partei hatte schon damals kein Vermögen und wäre nie im Stande gewesen, den Kaufpreis tatsächlich zu entrichten.*

*Eine allfällige Forderung auf Zahlung des Kaufpreises (Restkaufpreises) ist in keiner Weise werthaltig. Die X-GmbH verfügt auch jetzt über kein Vermögen, zahlreiche Exekutionen blieben ergebnislos. Ein Konkursantrag wurde mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Überdies ist die Gesellschaft praktisch „untergetaucht“, was das Konkurseröffnungsverfahren bcd und die gegenwärtige Situation eindeutig dokumentieren.“*

Für die weitere Betrachtung geht der Unabhängige Finanzsenat somit vom Vorliegen eines Scheingeschäfts bezüglich des Inventarverkaufs vom 3. Mai 2004 aus. Dabei handelt es sich um ein absolutes Scheingeschäft, da überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt war. Die Parteien riefen einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäfts mit bestimmtem Inhalt hervor, sie wollten dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht wie vertraglich vereinbart eintreten lassen. Im Hinblick auf eine (gemeinschaftsrechtskonforme) Interpretation des § 11 Abs. 14 UStG 1994 im Sinne der EuGH-Judikatur liegt daher eine missbräuchliche (schlechtgläubige) Rechnungsausstellung durch AB vor; ihr fehlte es am guten Glauben.

Des Weiteren ist auch die Rückabwicklung des der X-GmbH gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger infolge Insolvenz nicht mehr möglich. Der Konkurs hinsichtlich der Y-GmbH (vormals X-GmbH) wurde mangels Kostendeckung gemäß § 71 b KO erst gar nicht eröffnet (vgl. den Beschluss des Landesgerichtes I vom 25. Mai 2005, bcd). Infolge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages wurde die Y-GmbH gemäß § 39 FBG aufgelöst. Zur (derzeitigen) Vermögenssituation der Z-GmbH wird weiters wiederum auf die Anfechtungsklage vom 13. Dezember 2005, Pkt. 7, verwiesen. Überdies ist – dem Firmenbuch zufolge – die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift der Z-GmbH unbekannt. Auch CD sprach in seiner Anfechtungsklage davon, dass die Gesellschaft praktisch „untergetaucht“ sei. Der Rückforderungsanspruch des Abgabengläubigers ist gegenüber der Z-GmbH nicht einbringlich, weshalb - im Falle einer Rechnungsberichtigung durch den Bw. - von einer aufrechten Gefährdung des Steueraufkommens gesprochen werden müsste. Das gemeinschaftsrechtliche Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer macht es daher erforderlich, dem Bw. eine Berichtigung der Rechnung vom 3. Mai 2004 zu verwehren.

Aufgrund missbräuchlicher Rechnungslegung schuldet AB den in der „Rechnung Inventar R“ vom 3. Mai 2004 ausgewiesenen Steuerbetrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994. Eine Rechnungsberichtigung nach § 16 UStG 1994 kommt nicht in Betracht, zumal auch die Rückabwicklung des gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr

---

möglich ist (vgl. nochmals VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023; VwGH 28.11.2002, 98/13/0038; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162).

Für den Bw. ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man – zu Unrecht – davon ausgehen wollte, dass der „*Rechnung Inventar R*“ vom 3. Mai 2004 tatsächlich eine entsprechende Lieferung zugrunde gelegen wäre. § 16 UStG 1994 („Änderung der Bemessungsgrundlage“) erfasst nämlich auch jene Fälle, in denen das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist (§ 16 Abs. 3 **Z 1** UStG 1994). Das Tatbestandsmerkmal der „*Uneinbringlichkeit einer Leistung*“ setzt voraus, dass eine steuerpflichtige Leistung tatsächlich stattgefunden hat, aber nachträglich uneinbringlich geworden ist.

Wie bereits dargestellt, wurde die Rechnung vom 3. Mai 2004 in den Buchhaltungen der AB und der X-GmbH auf Verrechnungskonten verbucht. Zahlungen sind im Zusammenhang mit dem Anlagenverkauf nie erfolgt. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Wie der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht hat (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090), ergibt sich aus der Abweisung eines Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens (nach § 71 b KO) zweifelsfrei die Uneinbringlichkeit.

Der Konkursantrag hinsichtlich der Y-GmbH (vormals X-GmbH) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 25. Mai 2005, bcd, mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 71 b KO abgewiesen. Die Uneinbringlichkeit hinsichtlich des Rechnungsbetrages von 1,560.000 € netto zuzüglich 20 % USt für das Hotelinventar war somit jedenfalls bereits **im Jahr 2005** gegeben. Infolge Uneinbringlichkeit der Leistung hätte daher eine Rechnungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 bereits in diesem Jahr erfolgen müssen (und nicht erst - infolge „*Rückgängigmachung einer Leistung*“ - in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 2006).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. April 2008