

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf als Insolvenzverwalter der A-GmbH, vertreten durch NameVertreter, AdresseVertreter, über die Beschwerde vom 15.09.2010 gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 16.08.2010, betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatzsteuer 2007 wurden wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) wurde ausgeführt, im April 2007 seien folgende Liegenschaften von der Fa. A-GmbH (kurz: A-GmbH) an die Fa. B-GmbH (kurz: B-GmbH) verkauft worden:

	netto	USt	brutto
A-Gasse 26	4.208.333,35	841.666,67	5.050.000,02
F-Gasse	2.403.750,00	480.750,00	2.884.500,00
D-Gasse 11	492.446,95	98.489,39	590.936,34
R-Gasse 63	774.539,85	154.907,97	929.447,82
N-Gasse	379.739,00	75.947,80	455.686,80
Summe	8.258.809,15	1.651.761,83	9.910.570,98

In der Umsatzsteuervoranmeldung April 2007 sei an das Finanzamt eine Umsatzsteuer in Höhe von EUR 1.651.761,83 gemeldet worden.

Die im April 2007 abgeschlossenen Verträge seien mittlerweile jedoch entweder für nichtig erklärt oder der Vertragsrücktritt anerkannt worden. Die Umsatzsteuer sei daher in Höhe von 1.651.761,83 zu korrigieren.

Sollte eine Korrektur ex tunc (im Veranlagungsjahr) rechtlich nicht möglich sein, werde um Berichtigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten sei, ersucht.

Ad A-Gasse:

Der ursprüngliche Kaufvertrag vom 18.04.2007 sei nichtig bzw unwirksam (Vollmachtmangel, Kollusion, Rücktritt von Kaufvertrag, fehlende Genehmigung der Gesellschafterversammlung).

Unabhängig davon, habe die A-GmbH bereits mit Schreiben vom 18.08.2007 den Rücktritt vom Vertrag erklärt, da von der B-GmbH der Kaufpreis nicht binnen vier Wochen treuhändig hinterlegt worden sei.

Die B-GmbH habe den Anspruch der A-GmbH anerkannt, weshalb am 17.02.2010 das Anerkenntnisurteil ergangen sei.

Es werde daher um Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von EUR 841.666,67 ersucht.

Ad R-Gasse:

Laut Vergleichsausfertigung vom 11.05.2010 anerkenne die B-GmbH die Anfechtung des Kaufvertrages vom 20.04.2007 wegen Nichtigkeit. Unabhängig davon habe die A-GmbH mit Schreiben vom 18.08.2007 den Rücktritt vom Vertrag erklärt, da von der B-GmbH der Kaufpreis nicht erlegt worden sei.

Es werde um Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von EUR 154.907,97 ersucht.

Ad F-Gasse:

Der ursprüngliche Kaufvertrag vom 18.04.2007 sei nichtig bzw unwirksam (Vollmachtmangel, Kollusion, Rücktritt von Kaufvertrag, fehlende Genehmigung der Gesellschafterversammlung). Unabhängig davon habe die A-GmbH mit Schreiben vom 18.08.2007 den Rücktritt vom Vertrag erklärt, da von der B-GmbH der Kaufpreis nicht erlegt worden sei.

Am 22.04.2008 sei ein Versäumnisurteil ergangen. Es werde um Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von EUR 480.750,00 ersucht.

Ad D-Gasse:

Bereits mit Schreiben vom 18.08.2007 sei der Rücktritt vom Vertrag erklärt worden, da die B-GmbH den Kaufpreis nicht erlegt habe. Es sei in einem Aktenvermerk schriftlich

festgehalten worden, dass bereits im August 2007 die A-GmbH ihren berechtigten Vertragsrücktritt erklärt habe.

Es werde daher um Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von EUR 98.489,39 ersucht.

Ad N-Gasse:

Bereits mit Schreiben vom 18.08.2007 sei der Rücktritt vom Vertrag erklärt worden, da die B-GmbH den Kaufpreis nicht erlegt habe. Es sei in einem Aktenvermerk (Vergleichsvorschlag zwischen den Masseverwaltern) schriftlich festgehalten worden, dass bereits im August 2007 die A-GmbH ihren berechtigten Vertragsrücktritt erklärt habe. Seitens des Handelsgerichtes seien keine Einwände gegen den Vergleichsvorschlag erhoben worden.

Es werde daher um Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von EUR 75.947,80 ersucht.

In einer Stellungnahme führte der Betriebsprüfer aus, im Zuge der Prüfung sei vom steuerlichen Vertreter der A-GmbH die Umsatzsteuervoranmeldung 4/2007 in Papierform eingereicht worden. Sie beinhalte den Verkauf von 5 Liegenschaften und habe eine Umsatzsteuer in Höhe von EUR 1.651.761,83 ausgewiesen. Dieser UVA liege ein Schreiben bei, das von Mag.M., dem geschäftsführenden Gesellschafter, unterschrieben sei und in dem dieser ausführe, nach seinem Kenntnisstand seien im April 2007 Kaufverträge über 5 Liegenschaften unter missbräuchlicher Verwendung einer Vollmacht angeblich im Namen der A-GmbH abgeschlossen worden. Es werde die Rechtsgültigkeit dieser Rechtsgeschäfte bestritten. Er habe ersucht, weder eine USt-Zahllast auf dem Abgabenkonto der A-GmbH noch eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto des vermeintlichen Erwerbers zu verbuchen.

Nach Überprüfung der Rechnungen, die auf dem Geschäftspapier der A-GmbH ausgestellt, jedoch nicht unterschrieben seien, gehe er davon aus, dass die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung geschuldet werde, da bisher weder eine Gutschrift erfolgt sei noch Rechnungskorrekturen vorgenommen worden seien. Es sei nicht feststellbar, wer tatsächlich die Rechnungen ausgestellt habe.

Darüber hinaus merkte der Prüfer an, ob die Kaufverträge rechtskräftig seien, könne erst nach einer gerichtlichen Entscheidung bzw nach Abschluss eines Vergleiches eine steuerrechtliche Würdigung erfahren.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden die Kaufverträge und Rechnungen betreffend die oben angeführten Liegenschaften vorgelegt und bekanntgegeben, die Vollmacht für Herrn X., der im Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge nicht mehr Dienstnehmer der A-GmbH gewesen sei, sei anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses mündlich widerrufen worden. Die Abmeldung von der Wiener Gebietskrankenkasse sei per 31.12.2006 erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit kollusiven Kaufverträgen vom 18.04.2007 bzw. 20.04.2007, die Herr X. in Vertretung der A-GmbH abschloss, wurden folgende, im grundbücherlichen Eigentum der A-GmbH stehende Grundstücke an die B-GmbH veräußert:

	netto	USt	brutto
A-Gasse 26	4.208.333,35	841.666,67	5.050.000,02
F-Gasse	2.403.750,00	480.750,00	2.884.500,00
D-Gasse 11	492.446,95	98.489,39	590.936,34
R-Gasse 63	774.539,85	154.907,97	929.447,82
N-Gasse	379.739,00	75.947,80	455.686,80
Summe	8.258.809,15	1.651.761,83	9.910.570,98

Auf dem Briefpapier der A-GmbH wurden der Bestimmung des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen, datiert mit 25.04.2007 bzw. 27.04.2007 bzw. 30.04.2007 ausgestellt, weshalb in weiterer Folge zu Lasten der A-GmbH im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzung für April 2007 bzw. in der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2007 eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von EUR 1.651.761,83 verbucht wurde.

Der Kaufpreis wurde von der B-GmbH nicht entrichtet. Mit Schreiben vom 01.08.2007 bzw. 18.08.2007 erklärte die A-GmbH den Rücktritt von den streitgegenständlichen Kaufverträgen.

Datiert mit 18.08.2007 erstellte die A-GmbH Storno-Rechnungen als Gutschriften hinsichtlich der auf Grund der kollusiven Kaufverträge erstellten Rechnungen.

Sämtliche Kaufverträge wurden nach Beschreiten des Rechtsweges rückabgewickelt, die bereits durchgeführten Grundbucheintragungen, die die B-GmbH als Eigentümerin auswiesen, wurden zugunsten der A-GmbH geändert.

Mit Schreiben vom 17.04.2008 erklärte der Geschäftsführer der B-GmbH, dass die A-GmbH berechtigt von den Kaufverträgen zurückgetreten ist.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der A-GmbH und die im Akt befindlichen Unterlagen und hinsichtlich der Tatsache, dass die Verkäufe der A-GmbH zuzurechnen sind, auf folgende Beweiswürdigung:

Herr X. war bis 31.12.2006 Dienstnehmer der A-GmbH. Ihm war vom Geschäftsführer der A-GmbH eine allgemeine und unbeschränkte Vollmacht erteilt worden. Das Dienstverhältnis wurde einvernehmlich gelöst, die Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse erfolgte erst am 18.06.2007. Für den angeblich im Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses mündlich erfolgten Widerruf der Vollmacht konnten keine Nachweise vorgelegt werden. In Anbetracht der Tatsache, dass die Abmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse erst im Juni 2008, somit nach Abschluss der streitgegenständlichen Kaufverträge erfolgte, erschien dem Bundesfinanzgericht der Hinweis auf den mündlichen Widerruf als Nachweis dafür, dass Herr X. nicht mehr berechtigt gewesen sei, für die A-GmbH die strittigen Kaufverträge abzuschließen, als nicht ausreichend. Die Kaufverträge waren daher der A-GmbH zuzurechnen.

Rechtliche Würdigung:

§ 16 UStG 1994 lautet:

"(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

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.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt 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.

....."

§ 11 Abs. 12 bis 14 UStG 1994 lauten:

"(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

(13) Bei einer Minderung des Entgeltes ist eine Berichtigung der Rechnung im Sinne des Abs. 12 nur vorzunehmen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat.

(14) Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag."

Das UStG 1994 stellt Fälle, in denen die Leistung rückgängig gemacht wird, der Änderung der Bemessungsgrundlage gleich. Wurde eine steuerpflichtige Lieferung oder Leistung bereits ausgeführt und wird sie in der Folge wieder rückgängig gemacht, so kommt gemäß § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 die Bestimmung des § 16 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß zur Anwendung, obwohl in diesem Fall keine Änderung der Bemessungsgrundlage im eigentlichen Sinn vorliegt.

Der die Abgabepflicht unmittelbar auslösende Sachverhalt im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 ist jener, der abgabenrechtlich die Berichtigungspflicht auslöst (VwGH 24.10.2006, 2006/15/0072).

Der Zeitpunkt der Berichtigung ergibt sich aus § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994, nach welchem Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen sind, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist, bei Änderungen auf Grund einer Vereinbarung ist der Zeitraum maßgebend, in dem die Vereinbarung geschlossen wurde (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 16 Tz 66).

Im vorliegenden Fall wurden die strittigen Lieferungen auf Grund der im April 2007 abgeschlossenen Kaufverträge ausgeführt und darüber korrekte, dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen, datiert mit 25.04.2007 bzw. 27.04.2007 bzw. 30.04.2007 gelegt. Mit Schreiben vom 18.08.2007 erklärte die A-GmbH den Rücktritt von den Verträgen, die Lieferungen wurden rückgängig gemacht.

Da der Rücktritt von den Verträgen im Jahr 2007 erklärt und dies auch vom Geschäftsführer der B-GmbH im Schreiben vom 17.04.2008 ausdrücklich anerkannt wurde, ist die Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 im Jahr 2007 vorzunehmen.

Da die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Rückgängigmachung der Lieferungen iSd § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 gegeben sind, bleibt zu prüfen, ob allenfalls eine Steuerschuld im Sinne des § 11 Abs. 12 bzw. Abs. 14 UStG 1994 entstanden ist.

In der österreichischen Literatur wird einerseits die Meinung vertreten, dass nach Rückgängigmachung einer Lieferung eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich ist (*Gaedke/Huber-Wurzing* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Tz 116), andererseits wird auch die gegenteilige Meinung vertreten (*Mayr/Ungericht*, UStG⁴ § 16 Anm 7).

Wie aber bereits oben dargestellt, wurden die in Folge der kollusiven Kaufverträge ausgestellten Rechnungen ohnedies bereits im Jahr 2007 berichtigt. Es entstand daher auch keine Steuerschuld auf Grund der Rechnungen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die Umsatzsteuer für die strittigen Liegenschaftsverkäufe nicht vorzuschreiben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Februar 2017