



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma O GmbH, inXY, vom 20. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 20. Oktober 2007 betreffend **Umsatzsteuer 2002** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber ist Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der O GmbH. Ehemaliger Unternehmensgegenstand der Gemeinschuldnerin war die Produktion und der Vertrieb von Parkettböden.

2. Im Jahr 1999 erwarb die Gemeinschuldnerin zahlreiche Produktionsmaschinen zu einem Kaufpreis von insgesamt 794.570,68 € (ohne USt).

Finanziert wurde diese Anschaffung mittels Kreditgewährung durch die BankX und zwar in der Weise, als die Bank die offenen Kaufpreisforderungen einlöste und gleichzeitig zur Sicherstellung der Kreditforderung das vorbehaltenen Eigentum an den Kaufgegenständen durch Besitzanweisung übertragen erhielt.

In den am **11. Mai 2000** zwischen den Verkäufern A GmbH bzw GO und der BankX als Kreditgeber geschlossenen **Verträge über die Übertragung des vorbehaltenen Eigentums** wurde unter anderen Folgendes vereinbart:

„A Schuldverhältnis

Der Kreditgeber hat dem Käufer O. GmbH,...mit Urkunde vom 11.05.2000 Kredit gewährt.

B Kaufvertrag

Der Verkäufer hat den in seinem Eigentum stehenden Kaufgegenstand....mit Kaufvertrag vom 23.12.1999 (bzw 31.12.1999) unter Eigentumsvorbehalt an den Käufer um insgesamt.....S verkauft und eine Anzahlung von.....S erhalten, so dass aus diesem Verkauf noch eine Kaufpreisforderung von.....S offen ist.

C Eigentumsübertragung

1. Einlösung:

Zur Sicherstellung und Erfüllung des o.a. Schuldverhältnisses wird der Kreditgeber im Einvernehmen mit dem Käuferdie offene Kaufpreisforderung einlösen, wobei gleichzeitig das vorbehaltene Eigentum am Kaufgegenstand dem Kreditgeber durch Besitzanweisung übertragen wird.

2. Besitzanweisung an den Käufer:

Der Verkäufer verpflichtet sich, den Käufer anzuweisen, den Kaufgegenstand in Hinkunft für den Kreditgeber als Eigentümer innezuhaben.....

4. Erfüllung Kaufvertrag:

Der Verkäufer bestätigt, durch Zahlung des Kreditgebers aus dem o.a. Kaufvertrag vollkommen befriedigt zu sein.

.....Erklärung des Käufers

.....2. Einlösungsauftrag:

Der Käufer beauftragt unwiderruflich den Kreditgeber, die offene Kaufpreisforderung zu Lasten des eingeräumten Kredites einzulösen.....

5. Entzug Benützungsrecht/Verwertung:

Der Kreditgeber ist berechtigt, falls eine der mit dem Käufer vereinbarten Kreditbedingungen nicht eingehalten wird, Terminverlust eingetreten ist, oder die gesamte Forderung fällig gestellt wird, dem Käufer das Benützungsrecht am Kaufgegenstand zu entziehen und den Kaufgegenstand ohne Intervention von Gerichten oder Verwaltungsbehörden in Gewahrsam zu nehmen und unter Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen zu verwerten.

Solche Maßnahmen bedeuten keinen Rücktritt des Kreditgebers vom Vertrag und keine Übernahme des Kaufgegenstandes an Zahlung statt, sondern dienen lediglich zur Sicherstellung und Verwertung für Rechnung des Käufers.....

6. Gutschriftserteilung an Unternehmer:

Der Kreditgeber ist berechtigt, bei Verwertung des Kaufgegenstandes den umsatzsteuerpflichtigen Erlös gem. § 11 (8) Umsatzsteuergesetz durch Gutschriftserteilung abzurechnen.“

Nachdem mit Beschluss vom 10. Mai 2002 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden war, verkaufte die Bank im Jahr 2002 im eigenen Namen und unter Ausweis von Umsatzsteuer die unter Eigentumsvorbehalt stehenden Maschinen an die Firma A GmbH. Die Verkaufserlöse wurden vereinbarungsgemäß mittels Gutschriftsabrechnungen (unter Ausweis von Umsatzsteuer), jeweils vom 4. Dezember 2002, dem Kreditkonto der Gemeinschuldnerin gutgeschrieben.

3. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass bei der Veräußerung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer (Gläubiger) zwei Lieferungen angefallen seien. Die Gemeinschuldnerin habe an den Gläubiger geliefert und dieser an den Dritten. Die Umsatzsteuer aus der Veräußerung an den Gläubiger stelle eine Masseforderung dar. Im Zuge dieses Vorgangs hätte der Masseverwalter ohnehin Rechnungen an die BankX. stellen müssen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 wieder auf und setzte mit Bescheid vom 4. November 2003 die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 mit 101.807,50 € fest.

4. In der dagegen eingebrachten Berufung vom 5. Dezember 2003 wendete sich der Masseverwalter gegen die Besteuerung des Veräußerungserlöses der von der Bank verwerteten Maschinen mit folgender Begründung:

Die Rechtsauffassung der Finanzbehörde, dass bei der Veräußerung des Sicherungsgutes zwei Lieferungen erfolgen würden, nämlich eine solche des Gemeinschuldners an den Gläubiger und eine solche des Gläubigers an den Dritten, sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Bei der Verwertung von Aussonderungsgut durch den Aussonderungsgläubiger könne nämlich eine Lieferung des Masseverwalters an den Aussonderungsgläubiger nicht angenommen werden, weil der Masseverwalter die Verfügungsmacht hinsichtlich der Vorbehaltswaren nie innegehabt habe und sohin rechtlich nie in der Lage gewesen sei, eine solche Verfügungsmacht zu übertragen. Letztlich habe es auch keine tatsächliche Übertragung einer solchen Verfügungsmacht gegeben.

Gemäß § 1 Abs 1 KO werde durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt habe, dessen freier Verfügung entzogen. Beständen an Sachen ein Aussonderungsanspruch, sei der Masseverwalter nicht berechtigt, diese zu verwerten, weil auszusondernde Sachen nicht zur Konkursmasse gehören würden. Eine

Verfüugungsmacht, die rechtlich nicht existiere, könne einem Dritten begrifflich nicht weitergegeben werden, sodass der Masseverwalter keine Verfügungsmacht verschaffen konnte. Vom Konkursverfahren würden somit ausschließlich solche Vermögenswerte erfasst werden, die dem Gemeinschuldner gehören. Fremde Sachen, nämlich solche Sachen, die dem Gemeinschuldner gemäß § 44 Abs 1 KO ganz oder teilweise nicht gehören, würden von den Wirkungen des Konkursverfahrens von vorneherein nicht berührt werden.

Auch eine tatsächliche Übertragung habe nie stattgefunden. Der Masseverwalter habe die Aussonderungware der Bank nie übergeben. Die Bank habe in ihrer Forderungsanmeldung den Aussonderungsanspruch geltend gemacht und sei vom Masseverwalter auch nie bestritten worden. Diese Erklärung stelle in keiner Weise eine Lieferung dar.

In der Rechtsprechung des VwGH werde davon ausgegangen, dass die Konkursmasse anstelle des Gemeinschuldners in den Eigentumsvorbehaltsvertrag eintrete bzw dass der Konkursmasse die Stellung als Sicherungsgeber zukomme und damit Umsätze der Konkursmasse anzunehmen seien. Diese Situation treffe gegenständlich nicht zu, weil der Konkursmasse beim abgetretenen Eigentumsvorbehalt eben nicht die Stellung des Sicherungsgebers zukomme. Dies würde nämlich voraussetzen, dass es sich beim Eigentumsvorbehaltsgut um Konkursvermögen handle. Da es sich ex lege um konkursfreies Vermögen handle, trete der Masseverwalter in dieser Hinsicht keinesfalls an die Stelle des Gemeinschuldners.

Da der Masseverwalter weder eine Verfügungsmacht verschaffen konnte noch eine tatsächlich verschafft hätte, könne begrifflich eine Lieferung iSd § 3 UStG 1994 nicht vorliegen. Er sei daher nicht verpflichtet gewesen, eine Rechnung an die Bank auszustellen.

Der Umstand, dass eine Gutschrift ausgestellt worden sei, bewirke ebenfalls keine Umsatzsteuerpflicht. Zum einen sei der Gutschrift bereits mit Schreiben vom 20. Jänner 2003 widersprochen worden und zum anderen diene die Gutschrift lediglich dazu, die von der Bank angemeldete Konkursforderung entsprechend einzuschränken. Auf Grund der eindeutigen konkursrechtlichen Situation könne daher eine Lieferung des Masseverwalters im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nicht angenommen werden.

5. In der das Berufungsbegehren abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2005 wurde begründend ausgeführt, dass an einem zur Sicherheit übereigneten Gegenstand durch Übertragung des Eigentums noch keine Verfügungsmacht verschafft werde. Bei der Sicherungsübereignung erlange der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch mache, auch die Verfügungsmacht an dem Gegenstand. Die Verwertung der zur Sicherheit übergebenen Gegenstände würden sodann zu zwei

Umsätzen führen und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber.

Der Annahme des Berufungswerbers, dass es sich bei der Aussonderungsware von vorne herein um konkursfreies Vermögen handle, könne ebenfalls nicht zugestimmt werden, da umsatzsteuerrechtlich der Konkursmasse (Fortführung und Verwertung der Firma) sehr wohl die Stellung als Sicherungsgeber zukomme.

Nach Ansicht des Masseverwalters würden die durch die Bank ausgestellten Gutschriften keine Umsatzsteuerpflicht auslösen, da diesen mit Schreiben vom 20. Jänner 2003 widersprochen worden wären. In diesem Schreiben des Masseverwalters befänden sich jedoch keinerlei Hinweise darauf, dass diesen Gutschriften widersprochen worden wäre, sondern nur der Hinweis, dass die Masse nicht in der Lage sei, eine derartige Umsatzsteuerbelastung zu tragen.

6. Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2005 stellte der Masseverwalter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

7. Der unabhängige Finanzsenat wies sowohl die Berufung als auch den Vorlageantrag mit Bescheid vom 11. Juli 2007, GZ. RV/0392-L/05, wegen rechtsunwirksamer Erlassung der als Umsatzsteuerbescheid und Berufungsvorentscheidung intendierten Erledigungen des Finanzamtes als unzulässig zurück.

8. Das Finanzamt erließ daraufhin den Umsatzsteuerbescheid vom 20. Oktober 2007, mit dem die Umsatzsteuer wiederum mit 101.807,50 € festgesetzt wurde.

9. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 20. November 2007 enthält im wesentlichen die selben Ausführungen wie in der Berufungsschrift vom 5. Dezember 2003.

10. Das in der Berufung angeführte Schreiben des Masseverwalters an die BankXY, Linz vom 20. Jänner 2003 weist folgenden Inhalt auf:

„...Zu der besprochenen Problematik Maschinenveräußerung – USt-Pflicht der Konkursmasse – darf ich folgendes mitteilen:

...Im konkreten Fall kann ich mir eine Belastung der allgemeinen Konkursmasse mit einer Umsatzsteuerverpflichtung in der Größenordnung von ca. € 40.000,- nicht vorstellen:

1. Es ist zwar denkbar, dass in steuerrechtlicher Hinsicht eine Steuerschuld der Konkursmasse entsteht, wenn es zur Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer im Namen des Sicherungsgebers kommt. Neben der reinen steuerrechtlichen Komponente darf die konkursrechtliche Seite nicht übersehen werden. Die in der Konkursordnung enthaltenen Regelungen über die Bildung und Abrechnung von Sondermassen erlauben es meines

Erachtens nicht, die allgemeine Masse mit einem Aufwand zu belasten, der eindeutig und zur Gänze das Sondermassevermögen bzw die Verwertung des Sondermassevermögens betrifft. Auf Grund der Vorsteuerabzugsberechtigung wäre ohnedies der Erwerber verpflichtet, die USt zu entrichten.

2. In wirtschaftlicher Hinsicht muss ich betonen, dass es mit Müh und Not gelungen ist, das Warenlager ... zu verwerten. Würde nun eine Belastung von € 40.000,- übernommen werden, könnte der Fall eintreten, dass die Konkursmasse zur Bestreitung sämtlicher Masseforderungen nicht ausreicht,.....“

11. Die Berufung wurde mit Vorlagebericht vom 28. März 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Stufe 1: Lieferung eines Gegenstandes unter Eigentumsvorbehalt im Jahr 1999

1. 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. Die Verfügungsmacht kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Damit eine Lieferung zu Stande kommt, muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der Inhalt dieser Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist für die Lieferung nicht erforderlich. Der **Verkauf eines Gegenstandes unter Eigentumsvorbehalt des Lieferers stellt daher umsatzsteuerlich bereits eine Lieferung dar**, weil der Lieferer dem Abnehmer trotz des Eigentumsvorbehalts die Verfügungsgewalt über den Gegenstand verschafft (vgl. *Kranich/Siegl/Waba*, UStG 1972, § 3 Anm. 30 und 32).

2. Mit Kaufverträgen von 23. Dezember 1999 sowie vom 31. Dezember 1999 erwarb die Gemeinschuldnerin diverse Produktionsmaschinen im Gesamtwert von 794.570,68 € (ohne USt) unter Eigentumsvorbehalt zugunsten der Verkäufer (Firma A GmbH sowie Firma GO.).

Die Vorbehaltsverkäufer blieben zwar zunächst zivilrechtliche Eigentümer (der Eigentumserwerb - konkret das Verfügungsgeschäft - war aufschiebend bedingt), der Gemeinschuldnerin als Vorbehaltskäuferin wurde jedoch die uneingeschränkte Verfügungsmacht über diese Gegenstände eingeräumt. Da die Übertragung zivilrechtlichen Eigentums keine tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Lieferung iSd § 3 Abs 1 leg.cit. darstellt und die sonstigen Tatbestandsmerkmale dieser Norm, insbesondere die Übertragung

der Verfügungsmacht gegeben waren, lag im Jahr 1999 eine **Lieferung der Maschinen an die Gesellschaft** entsprechend den einschlägigen umsatzsteuerlichen Vorschriften vor.

Dementsprechend lukrierte die Gemeinschuldnerin den Vorsteuerabzug und nahm die Maschinen als wirtschaftliche Eigentümerin iSd § 24 Abs 1 lit d BAO in ihr Betriebsvermögen auf.

Stufe 2: Abtretung des Eigentumsvorbehalts im Jahr 2000

1. Im Falle einer Abtretung des Eigentumsvorbehalts zur Begründung von Sicherungsrechten erhält der Verkäufer in der Regel nach Abschluss des Kaufvertrages von einem Dritten (der finanzierenden Bank) den vollen Kaufpreis und zediert dafür dem Dritten die Kaufpreisforderung bei gleichzeitiger Übertragung des vorbehaltenen Eigentumsrechts. Diese Forderungsabtretung an den finanzierenden Dritten stellt **keine Lieferung** dar, da der Verkäufer keine Verfügungsmacht mehr besitzt, welche er dem Dritten verschaffen könnte.

Davon zu unterscheiden ist das Rechtsinstrument der **Sicherungsübereignung**. Im Rahmen dieser wird einem Gläubiger zur Sicherung an einer Sache das zivilrechtliche Eigentum übertragen, das er bis zur vollständigen Bezahlung der ihm gegenüber bestehenden Schuld behält. Das Sicherungsgut bleibt in der Regel in der Verfügungsmacht des Sicherungsgebers (Kreditnehmers).

Unterschiede zwischen abgetretenem Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübereignung bestehen nicht nur im dinglichen Erwerbsakt (siehe dazu VwGH 24.10.2000, 2000/14/0086), sondern auch hinsichtlich der Behandlung des Sicherungsgutes im Konkurs. Während das Sicherungseigentum dem Sicherungseigentümer im Konkurs des Sicherungsgebers lediglich ein Absonderungsrecht gewährt, steht dem Verkäufer, der unter Eigentumsvorbehalt veräußert hat, ein Aussonderungsrecht zu.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, sich die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, nämlich dass ein Fall der Sicherungsübereignung vorläge, nicht mit der Aktenlage deckt.

2. Im gegenständlichen Fall gewährte die BankX der Gemeinschuldnerin einen Kredit. Zur Sicherstellung und Erfüllung des Schuldverhältnisses löste der Kreditgeber - entsprechend der zwischen ihm und den Verkäufern Firma A GmbH bzw Firma GO geschlossenen Verträge über die Übertragung des vorbehaltenen Eigentums, jeweils vom 11. Mai 2000 - im Einvernehmen mit der Gemeinschuldnerin die noch offenen Kaufpreisforderungen im Sinne der § 1422, 1423 ABGB ein, was zum Übergang des vorbehaltenen Eigentums auf den Kreditgeber führte. Durch die Zahlung des Kreditgebers wurden somit die Kaufverträge von beiden Seiten erfüllt und blieben jedenfalls bestehen.

Dieser Vorgang löste im Jahr 2000 **keine Umsatzsteuerpflicht** aus, da die Verkäufer keine Verfügungsmacht mehr besaßen, die sie dem Kreditgeber hätten verschaffen können.

Darüber hinaus vereinbarten die Parteien (Erklärung des Käufers, Pkt. 5 und 6) die Berechtigung des Kreditgebers im Falle der Nichteinhaltung der vereinbarten Kreditbedingungen, des Eintretens von Terminverlust oder der Fälligkeit der gesamten Forderung, die Kaufgegenstände **im eigenen Namen**, aber auf Rechnung der Gemeinschuldnerin (unter Anrechnung auf deren Geldschuld) durch Verkauf an Dritte zu verwerten und den dabei erzielten umsatzsteuerlichen Erlös gemäß § 11 Abs 8 UStG 1994 durch **Gutschriftserteilung** abzurechnen.

Stufe 3: Verwertung der unter Eigentumsvorbehalt stehenden Gegenständen im Jahr 2002

1. Wird im Falle eines abgetretenen Eigentumsvorbehalts die Kaufpreisschuld nicht beglichen und kommt es zur Verwertung von unter Eigentumsvorbehalt stehenden Gegenständen, so führt dies nach herrschender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung zu einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung vom Vorbehaltskäufer (im Falle des Konkurses von der Konkursmasse) an die Bank als Vorbehaltsverkäufer und von diesem an den Dritten (**Theorie der Doppellieferung**, vgl. *Ruppe*³, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 352; *Urtz*, Umsatzsteuer bei Eigentumsvorbehalt und Sicherungseigentum, ÖStZ 2000, 449 f; *Weidinger*, Abgetretener Eigentumsvorbehalt im Konkurs, SWK 2000, S 540 f).

Dieser Theorie liegt die Vorstellung zu Grunde, dass eine Rückgängigmachung der seinerzeitigen Lieferung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer deswegen nicht möglich ist, weil der Kaufvertrag von beiden Seiten erfüllt wurde und somit im Verhältnis der ursprünglichen Parteien aufrecht bleibt. Das Ausscheiden des Gegenstandes aus der umsatzsteuerlichen Verfügungsgewalt des Käufers kann daher umsatzsteuerlich nur durch eine Lieferung des Vorbehaltskäufers an die Bank erfolgen (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Kommentar, § 3 Abs 1, Anm. 27 f).

Dieser Ansicht folgte auch der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 27. Juni 2000, 97/14/0147, 24. Oktober 2000, 2000/14/0086 sowie vom 20. März 2002, 2000/15/0130 und stellte dabei auf die Parteienvereinbarung ab. Wenn der Vorbehaltskäufer den Kreditgeber im Falle der Geltendmachung des Eigentumsvorbehalts ermächtigt, im eigenen Namen über das Vorbehaltsgut zu verfügen, wird in dieser Vertragsgestaltung vom Gerichtshof eine die Umsatzsteuer auslösende Verschaffung der Verfügungsmacht gesehen.

2. Nachdem mit Beschluss vom 10. Mai 2002 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden war, verkaufte die Bank im Jahr 2002 **im eigenen Namen** und unter Ausweis von Umsatzsteuer die unter Eigentumsvorbehalt stehenden Maschinen an die

Firma A GmbH. Die Verkaufserlöse wurden **vereinbarungsgemäß** mittels Gutschriftsabrechnungen (§ 11 Abs 8 UStG 1994, unter Ausweis von Umsatzsteuer) dem Kreditkonto der Gemeinschuldnerin gutgeschrieben. Auf Grund dieser vertraglichen Vereinbarungen ist mit der Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes die Befähigung, im eigenen Namen über die Gegenstände zu verfügen, vom Berufungswerber übertragen worden. Damit hat umsatzsteuerlich eine Lieferung der Gegenstände an die Bank stattgefunden, wobei diese (erste) Lieferung erst ausgeführt wurde, als auch die zweite Lieferung vollzogen war (VwGH 24.10.2000, 2000/14/0086).

3. Der Berufungswerber wendete ein, dass bei der Verwertung von Aussonderungsgut durch den Aussonderungsgläubiger auf Grund der Rechtsnatur des Aussonderungsgutes im Konkurs sowie der Rechtsposition des Masseverwalters, eine Lieferung des Masseverwalters an den Aussonderungsgläubiger nicht angenommen werden könne und eine umsatzsteuerliche Lieferung auszuschließen sei.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass sich Insolvenzrecht und Umsatzsteuerrecht in ihrem Regelungsbereich unterscheiden: Das Umsatzsteuerrecht bestimmt, ob ein bestimmter Sachverhalt Umsatzsteuerpflicht nach sich zieht, das Insolvenzrecht regelt, unter welchen Voraussetzungen Umsatzsteuerforderungen des Steuergläubigers im Konkurs des Unternehmers (Steuerschuldners) geltend gemacht werden können. Insolvenzrechtliche Sachverhalte sind somit ungeachtet der Einleitung eines Insolvenzverfahrens grundsätzlich steuerlich eigenständig zu beurteilen (*Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, Einf. Tz. 102 f). Die Einleitung des Konkursverfahrens berührt nicht die Unternehmereigenschaft der Gemeinschuldnerin. Diese bleibt Zurechnungssubjekt der von der bzw an die Masse ausgeführten Leistungen und Steuerschuldner (VwGH 27.05.1998, 93/13/0052).

Die unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Maschinen befanden sich bis zum Zeitpunkt des Verkaufs durch den Kreditgeber – ungeachtet des konkursrechtlichen Aussonderungsrechtes - in der **umsatzsteuerlichen** Verfügungsgewalt der Gemeinschuldnerin bzw der vom Berufungswerber vertretenen Konkursmasse. Durch die vertragliche Vereinbarung, im Falle einer Verwertung der Sicherungsgüter durch den Kreditgeber, die erzielten Erlöse im Sinne des §11 Abs 8 UStG 1994 durch Gutschriftserteilung abzurechnen, wurde mit der tatsächlichen Geltendmachung des Eigentumsvorbehalts die **umsatzsteuerliche** Befähigung, im eigenen Namen über die Maschinen zu verfügen, vom Berufungswerber auf die Bank übertragen, womit die Gegenstände schließlich aus der Verfügungsmacht des Unternehmens ausschieden.

Hinsichtlich der Einwendungen betreffend Gutschriften ist zu bemerken, dass das gemäß § 11 Abs 8 Z 2 leg.cit. erforderliche Einverständnis zwischen dem Aussteller und dem

Empfänger der Gutschriften, nämlich dass mit einer Gutschrift über die Lieferung abgerechnet wird, vertraglich vereinbart wurde und dieses Einverständnis auch nicht durch Widerspruch untergeht. Durch einen etwaigen Widerspruch verliert die Gutschrift den Rechnungscharakter daher nicht zur Gänze, sondern nur hinsichtlich des beanstandeten Betrages (arg „*soweit*“).

Im Schreiben vom 20. Jänner 2003 widersprach der Berufungswerber dem Steuerbetrag weder dem Grunde noch der Höhe nach, sondern wendete lediglich konkursrechtliche und wirtschaftliche Bedenken hinsichtlich Belastung der allgemeinen Masse ein. Die gegenständlichen Gutschriftsabrechnungen entsprachen somit allen Anforderungen des § 11 UStG 1994 und gelten als Rechnungen des leistenden Unternehmens.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 17. September 2008