

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Marcus Totz Steuerberatungs KEG, 8010 Graz, Grazbachgasse 57, vom 26. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 18. Jänner 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Die angefochtenen Bescheide ergingen gemäß den vom Berufungswerber (Bw.) zunächst elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen. Der dagegen erhobenen Berufung wurden berichtigte Erklärungen beigelegt. Darin beantragte der Bw. – den Angaben der die Vorjahre betreffenden Abgabenerklärungen zufolge war er als Geschäftsführer sowie als Vortragender tätig - nunmehr, die Umsatzsteuer mit € -670,94 (Umsatzsteuer laut angefochtenem Bescheid: € 805,89) festzusetzen bzw. der Einkommensteuerbemessung selbständige Einkünfte von € 3.994,41 (laut Bescheid: € 11.378,57) zugrunde zu legen. Diese Änderung der Erklärungen 2003 sei dadurch *"entstanden, da das aus dem Verkauf des Unternehmens im Jahr 2000 in Rechnung gestellte, umsatzsteuerlich nach dem Sollprinzip versteuerte Entgelt aus dem Verkauf der Büroeinrichtung nie geflossen und heute verjährt ist."* Der Bw. habe im Jahr 2000 seinen Gewerbebetrieb (EDV-Dienstleistung) aufgegeben und seine Büroeinrichtung an die BD-GmbH verkauft. Die Rechnung sei mit 31. Jänner 2000 ausgestellt und bis heute nicht bezahlt worden. Wegen der drohenden Insolvenz der Firma sei eine klagsweise

Geltendmachung des Anspruches nicht zielführend gewesen. Die Rechnung sei bis heute nicht einbringlich gemacht worden. Auf Grund der Verjährung seien nunmehr aus der seinerzeitigen Gewerbetätigkeit nachträgliche Betriebsausgaben iHv. ATS 101.608,29 (€ 7.384,16) anzusetzen. Zusätzlich habe eine Mehrwertsteuerberichtigung iSd. § 16 UStG iHv. ATS 20.321,66 (€ 1.476,83) zu erfolgen.

Im Zuge des erstinstanzlichen Berufungsverfahren wurden vom Finanzamt ua. nachstehend angeführte Unterlagen angefordert bzw. eingesehen:

-- eine an die BD-GmbH gerichtete, mit 31. Jänner 2000 datierte Rechnung mit folgendem Text:

"Für die von mir im Rahmen meiner Betriebsaufgabe übergebene Büroeinrichtung stelle ich folgenden Betrag in Rechnung:

<i>Büroeinrichtung</i>	ATS 101.608,29
<i>+ 20% MWSt.</i>	ATS 20.321,66
<i>Summe insgesamt</i>	ATS 121.929,95

Ich bitte um Überweisung dieser Summe auf mein Konto."

Diese Rechnung ist nicht unterfertigt und enthält auch sonst keinen Hinweis darauf, wer Aussteller des Beleges ist.

-- eine an die BD-GmbH gerichtete, mit 31. Dezember 2003 datierte Zahlungserinnerung des Bw. mit folgendem Wortlaut:

"Ich musste leider feststellen, dass noch folgende Beträge ausständig sind, die mit meinem Austreten aus der BD-GmbH fällig geworden sind:

1. Verkauf Geschäftsausstattung an die GmbH bei Gründung der GmbH;
2. zuviel überwiesene Stammeinlage

.....

Ich erwarte die Überweisung dieser Summe bis spätestens 15. Jänner 2004 auf mein Konto Nr."

-- einen (undatierten) Abtretungsvertrag, welcher – der Aktenlage zufolge am 5. September 2003 - zwischen dem Bw. und Herrn KK abgeschlossen wurde. Mit diesem Vertrag hat der Bw. seinen einer gänzlich einbezahlten Stammeinlage von € 17.500,- entsprechenden Geschäftsanteil an der BD-GmbH um den Abtretungspreis von € 1,- an Herrn KK abgetreten.

-- Zusatzvereinbarung zum Abtretungsvertrag vom 5. September 2003, abgeschlossen zwischen dem Bw. und Herrn KK:

§ 2 dieser Zusatzvereinbarung berechtigte den Bw. dazu, folgende Gegenstände aus den Räumlichkeiten der GmbH "zu entfernen": Computer ATHLON 650, Computer AMD 200, Bürodrehstuhl/stahlgrau (Fa. B), Glasschreibtisch samt Schreibtischinventar, Laserdrucker HP 4ML, Monitor Iiyama (17 Zoll), CD-Ständer, diverse einvernehmlich ausgewählte Bücher, Rollboy, Ablage (hinter dem Schreibtisch im Büro des Bw.), Radio/schwarz.

Des Weiteren ergab eine vom Finanzamt per 24. März 2005 durchgeführte Firmenbuchabfrage, dass die BD-GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 1999 gegründet wurde. Bis zur am 12. September 2003 erfolgten Eintragung der mit vorangeführtem Vertrag vereinbarten Anteilsabtretung waren der Bw. und Herr KK einerseits Geschäftsführer sowie andererseits auch je zur Hälfte Gesellschafter der GmbH. Mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 28. Oktober 2004 wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet. Erhebungen des Finanzamtes (Anruf beim zuständigen Masseverwalter, Anforderung einer Kopie des Anmeldungsverzeichnisses) haben ergeben, dass der Bw. im Konkursverfahren der GmbH Forderungen aus offenen Geschäftsführerbezügen angemeldet hat. Eine Forderung aus der behaupteten Veräußerung der Büroeinrichtung wurde vom Bw. hingegen nicht angemeldet.

In der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird seitens der Abgabenbehörde erster Instanz zunächst auf das per Fax übermittelte Schreiben des Bw. vom 22. Juli 2002 verwiesen. In diesem Schreiben legte der Bw. dar, dass sich die Gesellschafter verpflichtet hätten, die auf Grund des Verkaufes der aus der vorherigen unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschafter stammenden Sachanlagen gegenüber der GmbH bestehenden Forderungen so lange nicht einzulösen, bis die wirtschaftliche Situation der BD-GmbH dies zulässt. In der Berufungsvorentscheidung wird des Weiteren ausgeführt, dass sämtliche Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der GmbH im Abtretungsvertrag aufgelistet seien, die gegenständliche offene Forderung jedoch nicht aufscheine. Hinsichtlich der Anerkennung des in Frage stehenden Rechtsgeschäftes seien ebenso strenge Maßstäbe (entsprechende Publizität, ausreichende Klarheit, Fremdüblichkeit) anzulegen wie bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Im vorliegenden Fall seien keine eindeutigen Abmachungen hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten getroffen worden; eine Verzinsung der Forderung sei gänzlich unterblieben. Im Abtretungsvertrag sei über die gegenständliche offene Forderung nicht abgesprochen worden. Die erste und einzige Mahnung sei mehr als drei Jahre nach Rechnungslegung erfolgt. Im Anmeldungsverzeichnis der mittlerweile insolventen GmbH scheine zwar eine Honorarnote (des Bw.) betreffend nicht bezahlter

Geschäftsführerbezüge auf, nicht jedoch die offene Forderung aus dem Verkauf der Büroeinrichtung. Während hinsichtlich der nicht bezahlten Geschäftsführerbezüge Klage bei Gericht erhoben worden sei, sei dem Bw. eine Klagseinbringung hinsichtlich der in Frage stehenden Forderung dem Berufungsvorbringen zufolge wegen der drohenden Insolvenz aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht zielführend erschienen. Auf Grund all dieser Umstände halte der behauptete Veräußerungsvorgang einem Fremdvergleich nicht stand.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wird ergänzend darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Verjährung "der Gesellschaft" (gemeint wohl: der Forderung) als auch des Austritts des Bw. aus der Gesellschaft zwischen ihm und seinem Mitgesellschafter, Herrn KK, bereits schwerwiegende Differenzen in der Auffassung über die Unternehmensführung bestanden hätten. Hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten sei zwar eine Rückzahlung innerhalb der Verjährung vereinbart gewesen. Auf Grund der Meinungsverschiedenheiten zwischen den beiden Gesellschaftern sei diese jedoch nie erfolgt. Die gegenständliche Forderung sei im Abtretungsvertrag deshalb nicht angesprochen, da sie bereits verjährt gewesen sei. Aus demselben Grunde sei die Forderung im Konkursverfahren der GmbH nicht angemeldet worden. Zudem wäre diese Forderung von der Masseverwalterin ohnehin sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach abgelehnt worden. Betreffend die Geschäftsführergehälter sei Klage erhoben worden, da diesbezüglich noch keine Verjährung vorgelegen sei. Der Bw. habe die Verkäufe aus dem Betriebsvermögen erklärt und die Steuern ordnungsgemäß dem Sollprinzip entsprechend entrichtet. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, *"dass – wenn versteuerte Vermögensgüter nicht einbringlich sind – diese nicht nachträglich abgesetzt werden können und so der Steuerpflichtige (....) zu Steuern herangezogen wird, die dem Grunde nach nicht angefallen sind."*

In der am 18. Jänner 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung gab der Bw. über Befragen des Referenten ergänzend an, dass es bezüglich der im Jahr 2000 erfolgten Übertragung seiner Büroeinrichtung an die GmbH keine schriftliche Vereinbarung gebe. Bei den an die GmbH übertragenen Wirtschaftsgütern handle es sich zumindest teilweise (zB Bürodrehstuhl, Rollboy) um jene, welche auch in der Zusatzvereinbarung zum Abtretungsvertrag vom 5. September 2003 enthalten seien. Ein Teil der Gegenstände laut Zusatzvereinbarung sei vom Bw. privat angeschafft worden. Unter Einem legte der Bw. (erstmals) eine für interne Zwecke erstellte Auflistung (bezeichnet mit "Übergabe folgender Büroeinrichtung an BD-GmbH per 31. Jänner 2000") der übertragenen Wirtschaftsgüter vor.

Der Finanzamtsvertreter verwies im Zuge der Verhandlung auf den Verbindlichkeitspiegel der GmbH per 30. September 2000, aus welchem seiner Ansicht nach nicht auf eine zeitweilige Forderungsstundung geschlossen werden könne. Darüber hinaus sei den Erläuterun-

gen zur Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH betreffend das Wirtschaftsjahr 2000/2001 (auf S. 3 des Anhanges zum Jahresabschluss) zu entnehmen, dass tatsächlich eine Einlage in die GmbH erfolgt sei, wenn dort ausgeführt wird, dass die aus dem Verkauf von Anlagevermögen an die GmbH resultierenden Forderungen der Gesellschafter in wirtschaftlicher Be- trachtungsweise "Quasi-Eigenkapital" (der GmbH) darstellen würden.

Diesem Vorbringen hielt der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter entgegen, dass es auf Grund der seinerzeitigen Situation des Gesellschaftsverhältnisses zwingend notwendig gewesen sei, hinsichtlich der Weiterführung der GmbH Einvernehmen mit dem Mitgesellschafter zu erzielen. Tatsächlich sei nicht beabsichtigt gewesen, "das Unternehmen der EDV-Dienstleistung, das bis einschließlich 1999 betrieben worden ist", als Einlage in die Gesellschaft zu bringen, sondern dieses an die GmbH zu verkaufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist im Wesentlichen die steuerrechtliche Qualifikation der im Jahr 2000 im Zuge einer Betriebsaufgabe erfolgten Übertragung diverser Wirtschaftsgüter vom Bw. an eine GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er war, - bzw. die steuerliche Anerkennung der daraus vom Bw. nunmehr im Streitjahr geltend gemachten Konsequenzen - strittig. Während das Finanzamt den fraglichen Vorgang als Einlage beurteilt hat (s. insbes. das diesbezügliche Vorbringen des Finanzamtsvertreters im Rahmen der mündlichen Verhandlung), will der Bw. diesen als schuldrechtliches Veräußerungsgeschäft gewertet wissen, welches von Seiten der GmbH nicht erfüllt wurde: der vereinbarte Kaufpreis sei niemals geflossen, die Forderung zwischenzeitig verjährt und über das Vermögen der GmbH mittlerweile zudem der Konkurs eröffnet worden, weshalb nunmehr begeht werde, den Ausfall dieser Forderung ertragsteuerlich gemäß § 32 EStG als nachträglichen Abzugsposten zu berücksichtigen bzw. die darauf entfallende – im Jahr 2000 erklärte – Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit gemäß § 16 UStG zu berichtigen.

Dem Berufungsbegehren kommt jedoch nach Ansicht des UFS aus folgenden Gründen keine Berechtigung zu:

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; deren Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die vor allem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von sog. Angehörigenvereinbarungen gelten somit auch für – wie im Berufungsfall – zwischen GmbH und einem Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossene Verträge (Doralt, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 158/2 und 159ff., mwN).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – steuerrechtlich nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (s. *Doralt*, aaO, § 2 Tz 160).

Ausreichende Publizität ist ganz allgemein – nicht nur im Bereich der "Familienverträge" – für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, im Rahmen der Beweiswürdigung kommt ihr jedoch besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (s. wiederum zB *Doralt*, aaO, § 2 Tz 161, und die dort zitierten Nachweise).

Hinsichtlich des geforderten Kriteriums eines klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhaltes vertritt die Judikatur einen sehr strengen Standpunkt: Es gilt die allgemeine Beweisregel, dass unklare Rechtsgestaltungen grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. So wird etwa ein Werkvertrag, in dem Art und Umfang der zu erbringenden Leistung in keiner Weise spezifiziert wurden, steuerlich nicht anerkannt (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 163ff.).

Schließlich ist unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im zweitgenannten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Maßgeblich ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 165ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).

Als Beweisregeln haben die angeführten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Fremdvergleichsüberlegungen sind insoweit am Platz, als mit ihrer Hilfe allenfalls entschieden werden kann, ob einer entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (zB *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 181).

Die hier zu beurteilende Vereinbarung wird nun den genannten Kriterien in mehrfacher Hinsicht nicht gerecht:

Eine schriftliche Vereinbarung liegt nicht vor. Zudem kann der Inhalt wesentlicher Vertragspunkte nicht in der geforderten klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Weise nachvollzogen werden. So bleibt etwa unklar, welche konkreten Wirtschaftsgüter an die GmbH übertragen werden sollten: Während in der Rechnung vom 31. Jänner 2000 lediglich ganz allgemein von "Büroeinrichtung" die Rede ist, legt die den Abgabenerklärungen des Jahres 2000 beigefügte

Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes auf Grund des Hinweises auf den "Restbuchwert der entnommenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens laut Anlagenverzeichnis" den Schluss nahe, dass sämtliche in der AfA-Liste des vormaligen Gewerbebetriebes des Bw. enthaltenen Güter umfasst sind. Darin ist jedoch nicht nur Büroeinrichtung im engeren Sinne enthalten, sondern auch diverse Computerhardware. Die im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Liste der an die GmbH übergebenen "Büroeinrichtung" beinhaltet jedoch darüber hinaus noch einige weitere Gegenstände, wie zB Autoreifen, diverse Bücher, Computerhard- und –software, ein Telefon, ein Radio, Klappstühle etc. Ein Vergleich der in der letztgenannten Liste angeführten, dem Vorbringen des Bw. zufolge an die GmbH übertragenen Gegenstände mit jenen, welche dem Bw. laut Zusatzvereinbarung vom 5. September 2003 bei seinem Aus- tritt aus der Gesellschaft überlassen werden sollten, ergibt, dass es sich hiebei – zumindest zum Teil – um dieselben Wirtschaftsgüter gehandelt hat (so hat dies der Bw. in der Ver- handlung etwa zB hinsichtlich des Bürodrehstuhles oder des Rollboys bestätigt, hinsichtlich der übrigen Gegenstände sei dies nicht mehr exakt nachvollziehbar; es scheinen jedoch einige weitere Güter in beiden Auflistungen auf, wie zB ein Schreibtisch samt Schreibtischinventar, ein 17-Zoll-Monitor der Marke Iiyama, diverse Bücher, ein Radio). Es bleiben sohin berechtigte Zweifel bestehen, ob bzw. welche Wirtschaftsgüter im Einzelnen nach der Intention der Beteiligten tatsächlich an die GmbH übertragen werden sollten. Art bzw. vor allem Umfang der behaupteten Leistung stehen nicht mit der steuerrechtlich geforderten Deutlichkeit fest.

Weitere Unklarheiten gibt es bezüglich der ausbedungenen Zahlungsweise: In Ermangelung einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung gab der Bw. über Anfrage der Abgaben- behörde erster Instanz mit Fax vom 22. Juli 2002 an, er habe sich verpflichtet, seine auf Grund des Verkaufes der Sachanlagen bestehende Forderung gegenüber der Gesellschaft so- lange nicht einzulösen, bis dies die wirtschaftliche Situation der GmbH zulasse. Diese Formu- lierung lässt jedoch eine Bestimmung des beabsichtigten Zahlungszeitpunktes bzw. der Fällig- keit der Forderung des Bw. nicht mit der zum Zwecke der steuerlichen Anerkennung erforder- lichen Eindeutigkeit zu. Dazu kommt, dass der Bw. – völlig in Widerspruch mit der be- haupteten vereinbarten Zahlungsmodalität stehend – seine fällige Forderung aus dem Verkauf der Geschäftsausstattung mittels Zahlungserinnerung vom 31. Dezember 2003 geltend ge- macht hat, obwohl auf Grund der im Jahre 2004 über das Vermögen der BD-GmbH verfügten Konkursöffnung wohl nicht davon auszugehen ist, dass sich deren "*wirtschaftliche Situation*" seit dem Jahre 2000 wesentlich verbessert hat. Des Weiteren spricht auch der Umstand, dass die GmbH in ihren Jahresabschlüssen 2000 bis 2002 zu keinem Zeitpunkt Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr ausgewiesen hat (s. die jeweiligen Verbindlichkeitsspiegel), gegen die Argumentation des Bw. Schließlich wird die Forderung des

Bw. von Seiten der GmbH laut den Erläuterungen in deren Jahresabschluss per 30. September 2001 wirtschaftlich gleichsam als Eigenkapital betrachtet.

Letztlich hält die laut Berufungsvorbringen getroffene Vereinbarung auch dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand: Ein "fremder" Veräußerer wäre wohl nicht bereit gewesen, einem offensichtlich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Vertragspartner eine Kaufpreisforderung von rund ATS 100.000, - ohne jedwede Sicherstellung sowie ohne dies in irgend-einer Form schriftlich festzuhalten – auf unbestimmte Zeit zu stellen und zudem auf jegliche Verzinsung dieses Betrages zu verzichten.

Unklar bleibt zudem, weshalb im Abtretungsvertrag vom 5. September 2003 die Forderung des Bw. mit keinem Wort erwähnt wird, in der Folge jedoch per 31. Dezember 2003 – trotz des behaupteten Eintritts der Verjährung - diesbezüglich eine Zahlungserinnerung an die GmbH ergeht.

Der Vollständigkeit halber wird - ungeachtet der bereits oa. gegen das Vorliegen einer fremd-üblichen entgeltlichen Veräußerung sprechenden Umstände - darauf hingewiesen, dass nach ha. Auffassung das in der Berufung primär herangezogene Argument der Forderungsverjährung selbst bei Vorliegen eines Verkaufes und einer in der Folge gewährten Stundung des Kaufpreises nicht zu überzeugen vermocht hätte, da durch die Stundung einer Forderung eine Hemmung (sohin ein Hinausschieben des Beginns bzw. der Fortsetzung) der Verjährung bewirkt worden wäre (so zB *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts 8. Auflage, 179).

Auf Grund all dieser Umstände kann daher dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es in freier Beweiswürdigung den im Jahre 2000 erfolgten "Übertragungsvorgang" nicht – wie vom Bw. begeht – als Verkauf von Wirtschaftsgütern an die GmbH, sondern wirtschaftlich als im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Einlage qualifiziert hat. Wie schon ausgeführt wurde selbst von Seiten der GmbH die "Forderung" des Bw. als Einlage in die GmbH betrachtet, und zwar bereits zu einem lange vor Abtretung des Geschäftsanteiles durch den Bw. gelegenen Zeitpunkt.

Wenn im Vorlageantrag darauf hingewiesen wird, dass zum Zeitpunkt des Austritts des Bw. aus der GmbH bereits schwerwiegende Differenzen zwischen ihm und dem Mitgesellschafter bestanden hätten und die Vorgangsweise bei Abtretung des Geschäftsanteiles (daher) sehr wohl fremdüblich gewesen sei, so ist zu erwideren, dass hier eben nicht der Vorgang der Anteilsabtretung im September 2003, sondern jener der Übertragung von Wirtschaftsgütern im Jänner 2000 an den für sog. "Angehörigenvereinbarungen" geltenden Kriterien zu messen war.

Da somit die im Jahr 2000 erfolgte Übertragung steuerlich nicht als Verkauf zu werten ist, kann daraus nachträglich auch kein ertragsteuerlich relevanter Forderungsausfall resultieren.

Dass die oa. an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen auch für den Bereich der Umsatzsteuer gelten, wurde bereits eingangs dargelegt. Im Weiteren gilt für den vorliegenden Fall in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht Folgendes:

Sowohl die Einlage von Vermögensgegenständen in eine Kapitalgesellschaft als auch deren Überlassung zur Nutzung (dadurch dass der Bw. bei Abtretung seines Anteiles diverse, zuerst an die GmbH "übertragene" Wirtschaftsgüter wieder mitnehmen durfte, kann hinsichtlich dieser Güter uU. auf das Vorliegen einer Nutzungseinlage geschlossen werden) führen nicht zum Leistungsaustausch. Beide Vorgänge sind daher nicht steuerbar (*Ruppe*, aaO, § 1 Tz 83).

Die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 16 UStG bezieht sich nur auf steuerpflichtige Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG. Voraussetzung ist eine nachträgliche Änderung im Umfang der Gegenleistung (*Ruppe*, aaO, § 16 Tz 12 und 15).

Unabhängig davon, dass im Berufungsfall in steuerlicher Hinsicht auf Grund der oben dargestellten Überlegungen mangels eines entgeltlichen Veräußerungsgeschäftes auch keine daraus resultierende – uneinbringlich gewordene – Forderung bestehen kann, ist der gegenständliche Sachverhalt von Vornherein vom Anwendungsbereich des § 16 UStG nicht umfasst. Dieser beschränkt sich – siehe vorhergehenden Absatz – nur auf (steuerbare und) steuerpflichtige Umsätze. Ein solcher liegt im zu beurteilenden Fall jedoch nicht vor, die als Einlage zu wertende Übertragung von Vermögensgegenständen ist vielmehr nicht einmal steuerbar.

Analog zu den Ausführungen von *Ruppe*, aaO, § 16 Tz 15 (betreffend ursprünglich als steuerpflichtig behandelte Umsätze, die sich nachträglich als steuerfrei heraus gestellt haben) vertritt der UFS die Auffassung, dass keine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliegt, wenn ein Vorgang zunächst als steuerbar und steuerpflichtig behandelt wird, sich nachträglich jedoch ergibt, dass er tatsächlich gar nicht steuerbar ist. Diesfalls liegt ein Irrtum (respektive eine unrichtige rechtliche Beurteilung) im Zeitpunkt der Entstehung der (vermeintlichen) Steuerschuld vor, welcher – bei bereits rechtskräftiger Veranlagung – allenfalls im Wege zur Verfügung stehender Verfahrenstitel zu korrigieren ist. Daher kann die Veranlagung des im Jahre 2000 - aus welchen Gründen immer - umsatzsteuerlich erfassten "Umsatzes", welchem angesichts der dargestellten Sachlage ein steuerbarer Leistungsaustausch tatsächlich nicht zugrunde lag, auch aus diesem Grunde keinesfalls im Veranlagungsjahr 2003 korrigiert werden.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass nach ha. Ansicht für den streitgegenständlichen Fall auch keine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß den Bestimmungen des § 11 Abs. 12 oder Abs. 14 UStG besteht. Dies würde das Vorliegen einer Rechnung iSd. § 11 Abs. 1 UStG voraussetzen (zB *Ruppe*, aaO, § 11 Tz 131 bzw. 147). Eine solche den

formellen Erfordernissen des UStG entsprechende Rechnung wurde im Berufungsfall jedoch auf Grund der oa. Mängel (fehlende Bezeichnung des Ausstellers, keine Angabe der Leistungsgegenstände bzw. des Leistungszeitpunktes) nicht ausgestellt, wenngleich auf Seiten der GmbH dennoch unzulässigerweise die darin ausgewiesene Vorsteuer geltend gemacht wurde. Daher kommt unter diesem Aspekt auch eine allfällige nachträgliche Rechnungsberichtigung mit anschließender Umsatzsteuerkorrektur nicht in Betracht.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. Jänner 2006