



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GesmbH., 1010 Wien, Herrengasse 2-4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt vom 17. April 2000 und 10. Mai 2004 betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1999 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer 1999 wird in Höhe von 15.990,71 € (220.037,00 S) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### 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**

Bw. (der Berufungswerber, Bw.) erklärte 1998 Umsätze aus der Vermietung einer Werkshalle samt eines Verwaltungsgebäudes in Höhe von S 1.238.257,25. Die Umsatzsteuer wurde vom Finanzamt mit Bescheid in Höhe von S 247.651,00 festgesetzt.

In der Folge fand eine Prüfung der Aufzeichnungen für den Zeitraum 1996 bis 1998 statt. Der Betriebsprüfungsbericht enthält unter Tz. 13 folgende Ausführungen:

*„Der Abgabepflichtige vermietete ab 1989 bzw. 1990 eine Werkshalle und ein Verwaltungsgebäude in A. an die Fa. B. Realitäten GmbH. Diese wiederum vermietete die Gebäude an die FA. C. Bau GmbH weiter.*

*Der Abgabepflichtige erhielt die Miete von der Fa. B. Realitäten GmbH bis einschließlich Juli 1998. In der Umsatzsteuererklärung 1998 wurde die vereinnahmte Miete angesetzt. Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner 1999 bis Juli 1999 wurde seitens des Abgabepflichtigen angegeben, dass das Mietverhältnis mit der Fa. B. Realitäten GmbH mit 30. Juni 1999 endete. Da der Abgabepflichtige auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 ausdrücklich verzichtet hat, ist er verpflichtet, die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten abzuführen. Aus diesem Grunde wurde dem Abgabepflichtigen bei der damaligen Umsatzsteuersonderprüfung die Umsatzsteuer für Umsätze aus der Vermietung der o.a. Gebäude von der Bp vorgeschrieben. Vollständigkeitshalber wird auch noch darauf hingewiesen, dass in den ausgefertigten Mietverträgen Umsatzsteuer ausgewiesen wurde.*

*Nach der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung legte der Abgabepflichtige eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum September 1999. In dieser Voranmeldung wird Umsatzsteuer in Höhe von S 433.561,92 vom Finanzamt rückgefordert. Diese Rückforderung wurde mit einer Berichtigung gem. § 16 UStG 1994 begründet und bezieht sich auf das Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH. Die Fa. B. Realitäten GmbH hatte am 10.9.1999 eine „Belastungsnote“ gelegt, in der sie den Abgabepflichtigen mit der Miete hinsichtlich der Gebäude in A. und der entsprechenden Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 belastet. In einer am 14. Dezember 1999 abgehaltenen Besprechung wurde von den steuerlichen Vertretern des*

Abgabepflichtigen angegeben, dass das Mietverhältnis zwischen ihm und der Fa. B. Realitäten GmbH bereits mit 30. Juni 1998 endete. Da diese Aussage im Widerspruch zur Angabe bei der seinerzeitigen Umsatzsteuersonderprüfung steht, wurde die Fa. B. Realitäten GmbH von der Bp um Auskunft zu diesen Angaben ersucht.

Im Schreiben der Fa. B. Realitäten GmbH vom 15. Februar 2000 wird angegeben, dass das Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH mit 30. Juni 1999 aufgelöst wurde, jedoch faktisch bereits am 31. Juli 1998 (bei diesem Datum dürfte es sich um einen Schreibfehler handeln, denn gemeint ist offensichtlich der 30. Juni 1998) beendet wurde, da ab dem 30. Juni 1998 die Submieterin, nämlich die Fa. C. Bau GmbH, an die Fa. B. Realitäten GmbH keine Miete mehr bezahlte und somit die Voraussetzung für die Mietenzahlungen an den Bw. weggefallen ist.

Zum gleichen Zeitpunkt wurde laut o.a. Schreiben faktisch auch das Mietverhältnis zwischen der Fa. B. Realitäten GmbH und der Fa. C. Bau GmbH (Submieter) aufgelöst, da die Submieterin eben keine Miete mehr bezahlte.

Ergänzend dazu wird von der Bp angeführt, dass zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH eine Vereinbarung besteht, nach der die Fa. B. Realitäten GmbH nur zu Mietzahlungen verpflichtet ist, wenn ihre Submieterin bezahlt. Die Fa. C. Bau GmbH (Submieterin) hatte die Mietzahlungen eingestellt, da sie zahlungsunfähig war und sich seit 14. September 1998 aufgrund eines eröffneten Konkursverfahrens in Liquidation befindet.

Es herrscht nun zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH Einigkeit darüber, dass das gegenständliche Mietverhältnis zwischen ihnen dem wahren wirtschaftlichen Gehalte nach mit 30. Juni 1998 beendet wurde.

Dokumentiert und bestätigt wird dies durch die sogenannte „Belastungsnote“ vom 10. September 1999 und dem Schreiben vom 15. Februar 2000, beides ausgefertigt von der Fa. B. Realitäten GmbH, und durch die Angaben der steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen in der Besprechung vom 14. Dezember 1999.

Da aber auch nach dem 30. Juni 1998 die o.a. Gebäude von der Fa. C. Bau GmbH bis zum 30. Juni 1999 angemietet worden waren und der entsprechende Vermieter nicht mehr die Fa. B. Realitäten GmbH war, verbleibt als tatsächlicher Vermieter für den o.a. Zeitraum nur der Gebäudeeigentümer, nämlich der Bw.

Hinsichtlich der Anmietung der Gebäude durch die Fa. C. Bau GmbH wurde von der Bp auch der Masseverwalter dieser GmbH, Dr. D., befragt. Dieser gab an, dass die Fa. C. Bau GmbH die Gebäude bis zum 30. Juni 1999 angemietet hatte und die Miete für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 noch nicht entrichtet wurde. Weiters führte er aus, dass er hinsichtlich der

---

*offenen Miete nur den Bw. als Vermieter anerkennt. Die noch offene Miete wurde bisher nicht bezahlt, da er als Masseverwalter über das Vermögen der Fa. C. Bau GmbH eine Klage gegen den Bw. beim Landesgericht Korneuburg eingebracht hat. Laut dieser Klage hätte der Bw. der Fa. C. Bau GmbH einen Schaden von rund S 91.000.000,00 zugefügt. Von der Klagssumme wurden u.a. die Mietforderungen für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 von S 2.640.447,60 inkl. USt in Abzug gebracht. Sollte diese Klage nicht zu Gunsten der Fa. C. Bau GmbH entschieden werden, dann ist bei der Fa. C. Bau GmbH ausreichend Massevermögen vorhanden, um die Mietforderungen zu bezahlen.*

*Nach Prüfung des Sachverhaltes kommt die Bp zu folgender Entscheidung:*

*Bis 30. Juni 1998 anerkennt die Bp ein Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH. Für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 geht die Bp davon aus, dass hinsichtlich der o.a. Gebäude ein Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. C. Bau GmbH vorlag. Im Hinblick darauf, dass der Abgabepflichtige die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten anzusetzen hat, wird von der Bp die Miete für den Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1998 den erklärten Entgelten bei Berechnung der Umsatzsteuer 1998 hinzugerechnet. Da die noch offene Miete voraussichtlich beglichen wird, sei es durch Gegenverrechnung oder durch tatsächlichen Geldfluss, sieht die Bp keinen Grund, Entgeltsminderungen anzusetzen.“*

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung nahm das Finanzamt das Umsatzsteuerverfahren 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid. Die Umsatzsteuer wurde mit S 431.559,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage betrug S 2.157.792,95 (S 1.057.606,40 für 1 – 6/1998 plus S 1.100.186,50 Zurechnung laut Betriebsprüfung für 7 – 12/1998).

In einer Niederschrift vom 9. September 1999 über die erwähnte Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner 1999 bis Juli 1999 ist festgehalten, dass für den angegebenen Zeitraum keine Umsatzsteuer abgeführt bzw. keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingebracht wurden, obwohl Umsätze erzielt worden seien. Das Mietverhältnis mit der Fa. B. Realitäten GmbH. habe mit 30. Juni 1999 geendet. Da der Abgabepflichtige auf die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG ausdrücklich verzichtet habe, sei die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten abzuführen. Für Jänner bis Juni 1999 sei daher insgesamt ein Betrag von S 1.083.904,80 mit 20% zu versteuern.

Im Sinne dieser Feststellungen erfolgte durch das Finanzamt eine Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Juni 1999 in Höhe von S 216.781,00.

---

Für September 1999 brachte der Bw. daraufhin eine Umsatzsteuervoranmeldung ein, mit welcher eine Berichtigung gemäß § 16 UStG in Höhe von S 433.561,92 für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 beantragt wurde.

Im Zuge der Prüfung der Jahre 1996 bis 1998 fand auch eine Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum August 1999 bis Dezember 1999 statt.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes kam der Betriebsprüfer zu folgendem Ergebnis:

Da von der Bp die von der Fa. B. Realitäten GmbH für Juli 1998 bezahlte Miete bei Ermittlung der Umsätze für 1998 in Abzug gebracht worden sei und für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 weder ein Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. B. Realitäten GmbH vorliege noch Umsatzsteuer für Umsätze aus einem solchen Mietverhältnis abgeführt worden sei, gehe die mittels Umsatzsteuervoranmeldung beantragte

Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG ins Leere. Außerdem sei die vorgelegte von der Fa. B. Realitäten GmbH ausgefertigte „Belastungsnote“ keinesfalls ein ausreichender Umsatzsteuerberichtigungsbeleg, um eine Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG zu begründen. Ein Rechnungsberichtigungsbeleg hätte vom leistenden Unternehmen, in diesem Fall vom Abgabepflichtigen ausgefertigt werden müssen.

Die Umsatzsteuerzahllast für September 1999 betrage daher 0,00 S.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Betriebsprüfers und setzte die Umsatzsteuer für September 1999 mit 0,00 S fest ohne eine Berichtigung gemäß § 16 UStG vorzunehmen.

Der Bw. brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 und die Festsetzung der Umsatzsteuer für September 1999 eine Berufung ein. Der Bw. führt darin hinsichtlich der Vermietung der Werkshalle und des Verwaltungsgebäudes aus, dass zwischen ihm und der Fa. B. Realitäten GmbH die Vereinbarung bestanden habe, dass letztere nur dann Mietzahlungen zu leisten habe, wenn die Submieterin diese auch tatsächlich bezahle.

Aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der C. Bau GmbH seien die Mietzahlungen an die Fa. B. Realitäten GmbH mit Juli 1998 eingestellt worden. Somit sei das Mietverhältnis zwischen ihr und dem Bw. dem wirtschaftlichen Gehalt nach mit 30. Juni 1998 beendet worden, was auch im Rahmen der Betriebsprüfung anerkannt worden sei. Dem wirtschaftlichen Gehalt nach sei somit auch das Mietverhältnis zwischen der Fa. B. Realitäten GmbH und der C. Bau GmbH beendet.

Die Tatsache, dass die Liegenschaft noch einige Zeit nach dem 30. Juni 1998 von der C. Bau GmbH genutzt worden sei, da der Masseverwalter das Mietverhältnis rein formal erst zu einem späteren Zeitpunkt aufgelöst habe, begründe jedoch kein neues Mietverhältnis zwischen der C. Bau GmbH und dem Bw.

Da es keinen neuen Mietvertrag gebe, existiere somit auch keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG, die eine Umsatzsteuerpflicht aufgrund Rechnungslegung rechtfertigen würde. Überdies wäre es dem Bw. aufgrund seiner Inhaftierung nicht möglich gewesen, ein neues Vertragsverhältnis einzugehen und aufrecht zu erhalten. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer 1998 mit lediglich 247.651,00 S festzusetzen.

Hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer für September 1999 verweist der Bw. auf die vorstehenden Ausführungen und insbesondere darauf, dass ab 30. Juni 1998 kein Mietverhältnis mehr bestanden habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Zur Begründung wurde dem Bescheid folgende Stellungnahme des Betriebsprüfers beigelegt:

*„Es ist unbestritten, dass die o.a. Objekte im Zeitraum 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 von der Fa. C. Bau GmbH benutzt wurden. Der Abgabepflichtige duldet die Nutzung der Mietobjekte durch die Fa. C. Bau GmbH. Wenn nun behauptet werden sollte, dass der Abgabepflichtige aufgrund seiner Inhaftierung nicht in der Lage war, gegen die Nutzung der Objekte durch die Fa. C. Bau GmbH einzuschreiten, so ist dem entgegenzuhalten, dass er über seine Vertreter agieren hätte können. Vom gesetzlichen Vertreter der Fa. C. Bau GmbH Dr. D. in der Funktion des Masseverwalters, wurde dem Abgabepflichtigen ein angemessenes Mietentgelt für den Zeitraum 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 zuerkannt. Seitens des Abgabepflichtigen wurde die Uneinbringlichkeit der Miete auch nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Aufgrund der Angaben des Masseverwalters der Fa. C. Bau GmbH gegenüber der Bp, kann als gesichert angenommen werden, dass die Mietforderungen des Abgabepflichtigen durch Gegenverrechnung oder Bezahlung getilgt werden.“*

*Infolgedessen ging die Bp davon aus, dass der Abgabepflichtige für den Zeitraum 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 gegenüber der Fa. C. Bau GmbH eine sonstige Leistung (Duldung) gegen Entgelt erbrachte. Somit wurden steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994 erzielt. Die Umsätze aus der Vermietung der o.a. Objekte (Geschäftsräumlichkeiten) wären gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 steuerbefreit. Da aber seitens des Abgabepflichtigen auf die Steuerpflicht hinsichtlich dieser Umsätze optiert wurde, erfolgte von der Bp die Vorschreibung der entsprechenden Umsatzsteuer. Im Berufungsschreiben wurde diese Option nicht widerrufen. Zur Klarstellung wird von der Bp noch angeführt, dass die Vorschreibung der Umsatzsteuer keinesfalls gem. § 11 Abs. 12 bzw. § 11 Abs. 14 UStG 1995 aufgrund einer Rechnungslegung erfolgte.“*

Hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung für September 1999 führt der Betriebsprüfer wie folgt aus:

*„Im Berufungsschreiben vom 15. Mai 2000 wird hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung für September 1999 lediglich auf die Ausführungen der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 verwiesen. Diese Ausführungen richten sich gegen die Annahme eines Mietverhältnisses zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. C. Bau GmbH durch die Bp und die infolgedessen vorgeschriebene Umsatzsteuer.*

*Für September 1998 (offenbar gemeint 1999) wurde von der Bp keine Umsatzsteuer aus dem o.a. Mietverhältnis festgesetzt, da aufgrund der Bp-Feststellungen dieses Mietverhältnis bereits mit 30. Juni 1999 (offenbar gemeint 1998) endete.*

*Im o.a. Berufungsschreiben wird weiters beantragt, die für den Zeitraum Jänner 1999 bis Juni 1999 festgesetzte Umsatzsteuer im Rahmen einer Umsatzsteuerberichtigung im Zeitraum September 1999 gutzuschreiben.*

*Dazu wird seitens der Bp angeführt, dass gegen die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 1999 bis Juni 1999 nicht berufen wurde und somit der entsprechende Bescheid rechtskräftig ist. Für eine Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 UStG infolge Änderung der Bemessungsgrundlage sieht die Bp keinen Grund.*

*Hinsichtlich der Annahme eines Mietverhältnisses zwischen dem Abgabepflichtigen und der Fa. C. Bau GmbH für den Zeitraum 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 durch die Bp wird auf die Stellungnahme der Bp vom 2. Juni 2000 zur Berufung vom 15. Februar 2000 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 verwiesen.“*

Der Bw. beantragte, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 sowie die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer September 1999 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Weitere Ausführungen zum Berufungsthema sind in dem Schreiben nicht enthalten.

In weiterer Folge gab der Bw. eine Umsatzsteuererklärung 1999 ab, in der lediglich in der Zeile „Gutschrift“ ein Betrag eingesetzt wurde, nämlich -216.781,00 S.

Vom Finanzamt wurde hingegen die Umsatzsteuer 1999 mit S 216.780,96 (€ 15.754,09) bei einer Bemessungsgrundlage von S 1.083.904,80 festgesetzt.

Der Bw. brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 eine Berufung ein und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer 1999 mit 0,00 €. Zur Begründung verweist er auf die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid September 1999.

Auf Anfrage der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelte der Masseverwalter Dr. D. als Auskunftsperson Auszüge aus einer umfangreichen Klage gegen den Bw. vom November 1999 sowie eine Kopie der Vergleichsausfertigung vom 19. März 2002.

Er führte dazu aus, dass er bei der Ermittlung der Schadenersatzforderung von 54.302.902,00 S gegenüber dem Beklagten u.a. nicht bezahlte Mietzinse für Juli 1998 bis Juni 1999 von insgesamt 2.640.447,60 S (220.037,30 S monatlich brutto) abgezogen habe. Das Verfahren habe durch einen gerichtlichen Vergleich vom 19. März 2002 geendet. Hierbei handle es sich um einen so genannten Prämienvergleich, welcher seitens des Bw. in den Punkten 2 und 3 erfüllt worden sei.

Aus der vorgelegten Vergleichsaufstellung ergibt sich folgender Inhalt:

*"Erstens: Die beklagte Partei verpflichtet sich an die klagende Partei den Betrag von € 3.946.345,88 (S 54.302.902,00) samt 4% Zinsen seit 24. November 1996 und die mit € 80.130,59 ... verglichenen Kosten bis 31. Juli 2002 bei sonstiger Exekution zu bezahlen.*

*Zweitens: Die beklagte Partei kann sich von ihrer Zahlungsverpflichtung, wie unter Punkt 1 näher beschrieben, befreien, wenn sie bis 30. Juni 2002 an die klagende Partei einen Abschlagsbetrag von € 534.125,71 auf das Konto des Klägers ... bezahlt hat.*

*Drittens: Die beklagte Partei willigt weiters ein in die Ausfolgung des ... Sparbuches ... von S 3.000.000,00 ... zu Gunsten der klagenden Partei.*

*Viertens: Die unter Punkt 1 dieses Vergleiches angeführte Schuld der beklagten Partei lebt auch bei Zahlung des Abschlagsbetrages gemäß Punkt 2 dieses Vergleiches dann zur Gänze wiederum auf, wenn die klagende Partei nach der Bestimmung der §§ 28 ff KO aus dem Titel Anfechtung verhalten wäre, diesen Zahlbetrag wiederum an einen etwaig zukünftigen Masseverwalter der beklagten Partei zurückzuzahlen.*

*Fünftens: Dieser Vergleich kann seitens der klagenden Partei bis 10. Mai 2002 widerrufen werden, wobei der schriftliche Widerruf bis dahin bei Gericht eingelangt sein muss."*

In der am 24. Mai 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass die Weiterbenutzung der Gebäude in A. durch die Fa. C. Bau GesmbH. ab Juli 1998 unbestritten sei. Allerdings setze ein Dulden der Weiterbenutzung auch voraus, dass der Bw. von der Benutzung gewusst hätte. Auf Grund seiner Inhaftierung ab Februar 1998 sei dies aber nicht der Fall gewesen.

Auf Vorhalt der Vertreterin des Finanzamtes, die Unkenntnis der Weiterbenutzung der Gebäude sei trotz Inhaftierung unglaublich, räumt der steuerliche Vertreter des Bw. ein, dass der Bw. möglicherweise davon Kenntnis gehabt habe. In der damaligen Situation des Bw. sei jedoch verständlich, dass er sich nicht darum gekümmert habe.

Der steuerliche Vertreter weist darauf hin, dass bei einer Schadenersatzforderung von fast 100 Mio S. die davon in Abzug gebrachten Mietforderungen überhaupt nicht ins Gewicht

fallen, daher habe der Bw. gegen die Gegenrechnung der Mietforderung durch den Masseverwalter nicht Einspruch erhoben.

Die Vertreterin des Finanzamtes meint, dass spätestens bei Einbringung der Klageschrift das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und Fa. C. Bau GesmbH. vom Bw. akzeptiert worden sei.

Dazu entgegnet der Vertreter des Bw., dass der Bw. faktisch keine Möglichkeit gehabt habe, gegen die Gegenrechnung des Mietentgelts Einspruch zu erheben.

Zum Antrag auf Berichtigung gemäß § 16 UStG erläutert der Vertreter des Bw., dass ursprünglich der Betriebsprüfer von einem Weiterbestehen des Mietverhältnisses des Bw. mit der Fa. B. Realitäten GesmbH. bis Juni 1999 ausgegangen sei.

Zu dem Umstand, dass vom Finanzamt 1998 eine Bemessungsgrundlage von 183.364,00 S monatlich angesetzt wurde, 1999 hingegen eine Bemessungsgrundlage von 180.650,00 S monatlich, meint der Vertreter des Bw., dass letzter Betrag richtigerweise vom Finanzamt auch für 1998 hätte herangezogen werden sollen. Dies deshalb, weil das Finanzamt ein Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der Fa. C. Bau GesmbH. unterstellt habe.

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

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Der Bw. vermietete seit 1989 bzw. 1990 eine Werkshalle und ein Verwaltungsgebäude an die Fa. B. Realitäten GesmbH, welche die Gebäude an die Fa. C. Bau GesmbH. weitervermietete. Die Umsätze aus der Vermietung wurden vom Bw. gemäß § 6 Abs. 2 UStG als steuerpflichtig behandelt. Als die Fa. C. Bau GesmbH. zahlungsunfähig wurde, erfolgte in beiden Mietverhältnissen eine Einstellung der Mietzahlungen. Beide Mietverhältnisse wurden formal mit 30. Juni 1999 beendet, wobei zwischen dem Bw. und der Fa. B. Realitäten GesmbH. Einvernehmen darüber herrscht, dass die Mietverhältnisse faktisch bereits am 30. Juni 1998 aufgelöst wurden. Dies wurde auch vom Finanzamt anerkannt.

Die gegenständlichen Gebäude wurden nach dem 30. Juni 1998 von der Fa. C. Bau GesmbH. weiterhin benutzt. Deren Masseverwalter Dr. D. ging davon aus, dass zwischen 1. Juli 1998 und 30. Juni 1999 die Fa. C. Bau GesmbH. die Gebäude direkt vom Bw. angemietet hatte und anerkannte grundsätzlich die für diesen Zeitraum dem Bw. geschuldeten Mietzahlungen von 2.640.447,60 S inkl. Umsatzsteuer. Aus diesen Gründen wurde das auf den strittigen Zeitraum entfallende Mietentgelt vom Finanzamt der Umsatzsteuer unterzogen.

Es ist davon auszugehen, dass das Mietentgelt im Wege der Kompensation durch Abschluss des gerichtlichen Vergleichs vom 19. März 2002 und der damit einhergehenden Anerkennung des eingeklagten Betrages laut Punkt 1.) des Vergleiches als entrichtet anzusehen ist.

---

Laut Firmenbuchauszug (FB.) sind als Gesellschafter der Fa. C. Bau GesmbH. AG, MG, RG und FG. eingetragen. Die Löschung der Funktion des Bw. als Gesellschafter und als Geschäftsführer wurde am 18. März 1998 eingetragen. Der Konkurs der Gesellschaft wurde mit Gerichtsbeschluss vom 14. September 1998 eröffnet.

In formalrechtlicher Hinsicht ist zur Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für September 1999 festzustellen, dass am 10. Mai 2004 ein Umsatzsteuerjahresbescheid 1999 erlassen wurde.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, sofern dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen wurde.

Ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden. Die Berufung vom 15. Mai 2000 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 1999 gilt somit als auch gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 1999 gerichtet, da eine Besteuerung des Mietentgeltes für Jänner bis Juni 1999 vorgenommen wurde, ohne eine Berichtigung gemäß § 16 UStG anzuerkennen.

Die später eingebrachte Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 ist als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung zu werten (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 274, Tz 11).

Strittig ist nun, ob im Zeitraum vom 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 vom Bw. eine umsatzsteuerpflichtige Leistung erbracht wurde bzw. ob 1999 eine Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG wegen Änderung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen ist.

Steuerfrei ist gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Der Unternehmer kann aber gemäß § 6 Abs. 2 UStG einen Umsatz, der nach obiger Bestimmung steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Der Bw. hat auf die Steuerfreiheit der Grundstücksvermietung verzichtet und diese Option nicht widerrufen. Die Vermietung der gegenständlichen Gebäude gilt daher grundsätzlich als umsatzsteuerpflichtig. Fraglich ist jedoch, bis zu welchem Zeitpunkt eine Vermietung bzw. eine steuerpflichtige Leistung angedauert hat. Der Bw. bringt dazu vor, dass das Mietverhältnis mit der Fa. B. Realitäten GesmbH. dem wirtschaftlichen Gehalt nach am 30. Juni 1998 geendet hat und mit der Fa. C. Bau GesmbH. für den Folgezeitraum kein Mietvertrag abgeschlossen wurde.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

---

Leistung kann jedes wirtschaftlich relevante Verhalten sein, somit neben positiven Tun auch Dulden oder Unterlassen (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz. 14). Die umsatzsteuerliche Leistung erfordert keine vertraglich oder anders begründete Verpflichtung zur Leistung; tatsächliche Leistung genügt (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz. 19).

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 5.4.1989, 85/13/0086, in dem es um eine nach Ablauf der vereinbarten Mietdauer geduldete Weiterbenützung eines Kraftfahrzeuges ging, festgestellt, dass die Fortdauer eines formellen Mietvertrages nicht Voraussetzung dafür ist, dass für die tatsächliche Gebrauchsüberlassung eines Kraftfahrzeuges eine umsatzsteuerliche Gegenleistung erbracht wird.

Im vorliegenden Fall wird – in Übereinstimmung mit beiden Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens - davon ausgegangen, dass das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der Fa. B. Realitäten GesmbH. faktisch am 30. Juni 1998 geendet hat.

Ein neuer Mietvertrag mit der Fa. C. Bau GesmbH. wurde vom Bw. nicht abgeschlossen. Ungeachtet dessen erfolgte jedoch eine Weiterbenützung der Mietobjekte durch die Fa. C. Bau GesmbH.

Es wird davon ausgegangen, dass der Bw. trotz seiner Inhaftierung über die Weiterbenützung informiert war. Schließlich war der Bw. nicht nur Eigentümer und Vermieter des Grundstücks, sondern bis März 1998 auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Fa. C. Bau GesmbH. Auch aus der Gesellschafterstellung der Familienmitglieder (siehe Firmenbuchauszug) lässt sich schließen, dass der Bw. über das Schicksal der Gesellschaft in den Jahren 1998 und 1999 mit Sicherheit in Kenntnis gesetzt war.

Mit der Duldung der Weiterbenützung hat der Bw. eine wirtschaftlich relevante Leistung im Sinne obiger Ausführungen erbracht. Dabei ist ohne Bedeutung, dass zwischen dem Bw. und der Fa. C. Bau GesmbH. kein formeller Mietvertrag bestanden hat. Auch ist nicht relevant, aus welchem Grund der Bw. darauf verzichtete, eine Räumung der Mietobjekte zu verlangen. Es ist zwar durchaus verständlich, dass sich der Bw. in der damaligen Situation keine Gedanken über die Überlassung der Mietobjekte machte, jedoch ändert dies nichts an der Tatsache der Duldung der Weiterbenützung. Es trifft auch nicht zu, dass der Bw. wegen seiner Inhaftierung keine Möglichkeit gehabt hätte, eine Räumung zu verlangen, weil er durch Vertreter hätte handeln können.

Wesentlich ist, dass die Überlassung des Grundstücks gegen Entgelt erfolgte. Der Masseverwalter der Fa. C. Bau GesmbH. Dr. D. hat die Begleichung des Mietentgelts für 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 zugesichert. Mittlerweilen ist - wie bereits erwähnt - von der Entrichtung des Mietentgelts im Wege der Kompensation (Ruppe, UStG 1994, § 17, Tz. 37) durch Abschluss des Vergleichs vom 19. März 2002 auszugehen.

---

Dass der Bw. für den strittigen Zeitraum eine unentgeltliche Überlassung des Grundstücks beabsichtigt hat, wurde weder vom Bw. behauptet noch geht dies aus dem Sachverhalt hervor.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung).

Dies bedeutet die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Leistungserbringung (Prinzip der Sollbesteuerung) an Stelle der Entgeltsvereinnahmung, der Rechnungslegung oder anderer Umstände (Ruppe, UStG 1994, § 19, Tz 33). Ist der Tatbestand verwirklicht, dh eine Leistung erbracht worden, dann entsteht grundsätzlich (bei Sollbesteuerung) für diese Leistung die Steuerschuld. Der Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 UStG liegt hier unbestritten nicht vor.

Abschließend ist daher festzustellen, dass im Zeitraum zwischen 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt und das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht für diesen Zeitraum Umsatzsteuer vorgeschrieben hat.

Hinsichtlich der Höhe der steuerpflichtigen Leistungen wurde dem Umsatzsteuerbescheid 1998 für Juli bis Dezember ein Betrag von 183.364,41 S monatlich zu Grunde gelegt. Dieser Betrag entspricht dem von der Fa. C. Bau GesmbH. vereinbarungsgemäß zuvor an die Fa. B. Realitäten GesmbH. entrichteten monatlichen (Netto-) Mietentgelt und wurde auch vom Masseverwalter Dr. D. dem Bw. zuerkannt. Für Jänner bis Juni 1999 wurden hingegen im Umsatzsteuerbescheid 1999 steuerpflichtige Umsätze von 180.650,80 S monatlich herangezogen, was dem von der Fa. B. Realitäten GesmbH. an den Bw. entrichteten (Netto-)Mietentgelt entspricht.

Ist das Entgelt im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nicht (exakt) feststellbar, ist es zu schätzen. Die spätere Beseitigung der Unsicherheit ist keine Änderung der Bemessungsgrundlage, sondern ex tunc zu berücksichtigen (Ruppe, UStG 1994, § 19, Tz 44, 45). Mit Abschluss des gerichtlichen Vergleiches hat der Bw. das Mietentgelt auch der Höhe nach anerkannt. Die Höhe des Entgelts steht nunmehr jedenfalls mit 183.364,41 S monatlich (auch für Jänner bis Juni 1999) fest, sodass für 1999 – abweichend zum Umsatzsteuerbescheid – steuerpflichtige Umsätze von insgesamt 1.100.186,46 S vorliegen.

Zum Antrag des Bw. auf Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 UStG hat der Unternehmer, der einen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungs-

---

zeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Nach Abs. 3 leg. cit. gilt dies sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leitung uneinbringlich geworden ist.

§ 16 UStG erlaubt eine Anpassung, wenn sich das Entgelt nachträglich mindert oder uneinbringlich wird. Der Bw. beantragte mit Umsatzsteuervoranmeldung für September 1999 die Berichtigung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 in Höhe von S 433.561,92.

Nach den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates wurden die Umsätze im Zeitraum Juli 1998 bis Juni 1999 durch Überlassung der Mietobjekte gegen Entgelt an die Fa. C. Bau GesmbH. erzielt. Eine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt nicht, ebensowenig ist von einer Uneinbringlichkeit des geschuldeten Mietentgeltes auszugehen, wurde doch das Mietentgelt in voller Höhe anerkannt und entrichtet. Die fehlende Vereinnahmung eines Entgelts von der Fa. B. Realitäten GesmbH. kann nicht zu einer Berichtigung führen, da für den strittigen Zeitraum keine Umsätze mit der Fa. B. Realitäten GesmbH. der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 7. Juni 2005