



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

B.

GZ. RV/4042-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende C. und die weiteren Mitglieder D., E. und F. über die Berufung der A. , G., vertreten durch H., vom 17. Jänner 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes I., vertreten durch J., betreffend Umsatzsteuer 1996 nach der am 11. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1991 wurde die A. (Bw.) gegründet, deren Stammkapital iHv 500.000,00 S zu 125.000,00 S von K., zu 125.000,00 S von dessen Gattin L. und zu 250.000,00 S von deren minderjährigem Sohn übernommen wurde. Laut Firmenbuchauszug vom 11. April 2005 bestehen diese Beteiligungsverhältnisse bis dato. Als Geschäftsführer der Bw. war bis August 2003 (somit auch im Jahre 1996) K. eingetragen, danach seine Gattin.

Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag: die Baugewerbe gemäß §§ 156 bis 162 der Gewerbeordnung, das Handelsgewerbe, insbesondere auch der Handel mit Baumaterial, Bauleistungen und Baunebenleistungen, die Bauträgertätigkeit, die Herstellung von Fertigteilhäusern und Containern sowie der Betrieb eines Sägewerkes.

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Jänner 1989 gegründeten M. haben laut elektronischem Firmenbuchauszug vom 11. April 2005 K. und L. jeweils 125.000,00 S und N. (Vater des O.) 250.000,00 S von deren Stammkapital (500.000,00 S) übernommen.

Mit Notariatsakt vom 14. November 1996, Geschäftszahl 6796, traten die Gesellschafter der P. ihre Geschäftsanteile um den Abtretungspreis von je S 1,00 an die "Q." ab (vertreten durch den alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer R.).

Mit weiterem Notariatsakt vom 14. November 1996, Geschäftszahl 6797 wurde folgender – auszugsweise wörtlich wiedergegebener - Kaufvertrag zwischen O. , L. , N. und R. als alleinvertretungsbefugtem Geschäftsführer der "q." abgeschlossen:

"Erstens:....

...Die neue Gesellschafterin der 'm. ' ist die 'Q. ' auf Grund eines am heutigen Tage errichteten Abtretungsvertrages.

...

Drittens: *Die bisherigen Gesellschafter der 'm. ' verkaufen die Geschäftsanteile und übergeben diese der neuen Gesellschafterin der 'm. ' und diese kauft und übernimmt das vorbezeichnete Unternehmen mit allen Rechten und Pflichten und dem ganzen rechtlichen und faktischen Zubehör.*

Aus der "A. " gehen sämtliche laufende Baustellen, noch nicht begonnene Aufträge zum heutigen Stichtag an die 'ma. ' über; ebenfalls werden zum heutigen Stichtag sämtliche Maschinen, Geräte und Werkzeuge an die 'ma. ' übertragen. Die Übertragung und Übernahme bezieht sich auf alle Aktiven und Passiven mit Ausnahme folgender Wirtschaftsgüter: bei der "A. " verbleiben die Superädikate in S., die Liegenschaft in T. und die mit der Liegenschaft T. zusammenhängenden Kredite und Darlehen.

Viertens: *In Erfüllung der Kaufvereinbarung übertragen die Gesellschafter an die neue Gesellschafterin der 'ma. ' und diese übernimmt unter anderem:*

a) Die bezeichneten Anlagevermögenswerte, alle in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, wobei der Wertansatz für "unfertige Bauten" nicht mit den in der Bilanz zum 31. Dezember ausgewiesenen Herstellungskosten, sondern mit Verkaufspreisen zu erfolgen hat.

Auf Basis der Werte der Bilanz zum 31. Dezember 1995 ergibt sich ein gerundeter Kaufpreis von S 12.000.000,-- , der sich aus dem Status, beigeheftet unter Beilage ./1, ermittelt und die zu übertragenden Werte der "A. " enthalten sind;

b) alle in dieser Bilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechten und Verbindlichkeiten des Unternehmens, wie zum Beispiel Nutzungsrechte,

c) alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich Anwartschaften

Fünftens: Die 'ma. tritt anstelle der "A. " in alle Rechtsverhältnisse ein, die....."

Integrierender Bestandteil des vorzitierten Notariatsaktes (s. Punkt Viertens) ist folgender als Beilage ./1 bezeichneter

"Status zum 31.12.1995

<i>Anlagen</i>	<i>24.000.000.--</i>	
<i>Finanzanlagen</i>	<i>1.169.000.--</i>	
<i>Vorräte</i>	<i>4.600.000.--</i>	
<i>Halbfertige Arbeiten</i>	<i>115.924.000.--</i>	
<i>Kundenforderungen</i>	<i>18.660.000.--</i>	
<i>Sonstige Forderungen</i>	<i>4.643.000.--</i>	
<i>Kassa, Banken</i>	<i>1.764.000.--</i>	
<i>Rückstellungen für Abfertigungen</i>		<i>1.753.000.--</i>
<i>Rückstellungen für Gewährleistungen</i>		<i>677.000.--</i>
<i>Rückstellungen für Urlaubsansprüche</i>		<i>570.000.--</i>
<i>Sonstige Rückstellungen</i>		<i>402.000.--</i>
<i>Bankverbindlichkeiten</i>		<i>25.446.000.--</i>
<i>Erhaltene Anzahlungen</i>		<i>94.173.000.--</i>
<i>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</i>		<i>21.385.000.--</i>
<i>Sonstige Verbindlichkeiten</i>		<i>14.354.000.--</i>
	<u><i>170.760.000.--</i></u>	<u><i>158.760.000.--</i></u>
		<i>170.760.000.--</i>
		<u><i>158.760.000.--</i></u>
		<u><i>12.000.000.--</i></u>

Mit Datum 31. Dezember 1996 legte die Fa. A. (Bw.) folgende **Rechnung 196/01169** (Bl. 95/96 K-Akt) an die Fa. ma. :

"Transfer, Inventur 96, Mietrecht und Wertpapiere

<i>001</i>	<i>Transfer</i>				
	<i>1.00 t.</i>	<i>à öS</i>	<i>13800000.00</i>	<i>öS</i>	<i>13,800,000.00</i>
<i>002</i>	<i>Inventur 31.12.96</i>				

	1.00t.	à öS	208033,87	öS	208,033.87
003	<i>Mietrecht U.</i>				
	1.00t.	à öS	36619.00	öS	36,619.00
	<i>Zwischensumme</i>			öS	14044652.87
004	<i>Wertpapiere</i>				
	1.00t.	à öS	55200.00	öS	55,200.00
				öS	14,099,852.87
	<i>+20.00% MWST von 140044652.87</i>			öS	2,808,930,57
	<i>FAKTURENBETRAG</i>				16,908,783.44

Gleichfalls mit Datum 31. Dezember 1996 stellte die Bw. folgende an die Fa. ma. adressierte

Gutschrift 196/01170 (Bl. 96/96 K-Akt) aus:

<i>"Gutschrift Transfer</i>		
<i>Transfer</i>		
1.00t.	à öS -13800000.00	öS -13,800,000.00
		öS -13,800,000.00
<i>+ 20 % MWSt</i>		öS -2,760,000.00
<i>Fakturenbetrag</i>		öS -16.560,000.00"

Die Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) für Dezember 1996 wurde von der Bw. (inkl. Verlust der o.a. Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996) am 17. Februar 1997 und von der Fa. ma. (Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus diesem Geschäftsfall) am 17. Jänner 1997 erstellt. Beide UVA wurden von L. unterfertigt. Das Guthaben in der UVA der Fa. ma. aus Dezember 1996 iHv S 2.030.056 wurde zugunsten des Abgabenkontos der Bw. umgebucht.

Am 10. November 1997 wurde über das Vermögen der Fa. ma. das Ausgleichsverfahren und mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 15. Jänner 1998 der Anschlusskonkurs eröffnet, der mit Beschluss vom 7. Februar 2005 aufgehoben wurde.

Die am 2. Juli 1998 von der Bw. eingereichte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 ergab eine Gutschrift von 2,760.001,00 S.

Über Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 13. August 1998 (Bl. 116/96 K-Akt), u.a. die Ursache für die Gutschrift iHv. 2,760.001,00 S darzustellen, teilte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 18. Oktober 1998** (Bl. 113/96 K-Akt) wie folgt mit:

"Zu Frage 1: Es handelt sich hier nicht um eine Vorsteuerkorrektur, sondern um eine Umsatzsteuerberichtigung: Im Jahre 1996 wurden die Gesellschaftsanteile an der Firma ma.

an die Firma qa. veräußert. In diesem Zusammenhang wurde auch vereinbart, daß ein Teil der Aktiven und Passiven der Firma A. an die Firma ma. übergehen. Der Übergang dieser Werte wurde, soweit es sich um uest-pflichtige Wirtschaftsgüter (zB Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens) handelte, auch ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterzogen. Zusätzlich wurde aber eine Differenzgröße nämlich jener Wert, um den die Aktiva und die Passiva auseinanderklaffen, in der Höhe von S 13.800.000,00 als "Transfer" der Umsatzsteuer unterzogen. Diese Transfergröße wurde aber von den Käufern der Firma ma. schon im Jahre 1996 nicht nur der Höhe nach, sondern überhaupt dem Grunde nach bestritten, nicht anerkannt und auch nicht bezahlt (inzwischen befindet sich die Firma ma. in Konkurs). Da sich herausstellte, daß dieser von mir ursprünglich angesetzte "Transfer"-Wert rechtlich nicht besteht, habe ich bei der Erstellung der Bilanz 1996 der Firma A. diesen Wert auch wieder aus den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen entnommen.

...."

Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungs- und Vorhalteverfahrens erließ das Finanzamt am 13. Dezember 1999 den **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996** (Bl. 17-20/96 K-Akt) und wich von der Steuererklärung insoweit ab, als es eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG iHv. 2.760.000,00 S festsetzte. Das Finanzamt kam in der Bescheidbegründung zum Ergebnis, dass der Rechnung 1169 vom 31. Dezember 1996 tatsächlich keine Lieferung oder sonstige Leistung zugrunde lag, sondern dass diese Rechnungslegung mit unmittelbar folgender Gutschrift missbräuchlich nur zu dem Zwecke erfolgt sei, durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuern bei der Fa. ma. im Umweg über das Finanzamt Liquidität von der kurze Zeit später insolvent gewordenen Fa. mc. zur Bw. zu transferieren. Die Umsatzsteuer auf Grund dieser Rechnung Nr. 1169 wäre daher gem. § 11 Abs. 14 UStG vorzuschreiben, wobei eine Berichtigung der Rechnung gem. § 16 UStG in einem derartigen Fall nicht möglich sei.

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 17. Jänner 2000 (Bl. 22ff/96 K-Akt) beantragte der steuerliche Vertreter die Umsatzsteuer für das Jahr 1996 erklärungsgemäß zu veranlagen und von einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG abzusehen. Dem Berufungsvorbringen zufolge könne die Ausstellung der Rechnung Nr. 1169, die die Übertragung des operativen Bereiches von der Bw. an die Fa. ma. beinhalte, nicht missbräuchlich sein, sondern sei diese zur Erfüllung des Vertrages notwendig gewesen. Die Rechnung Nr. 1170 sei nur notwendig gewesen, weil zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996 bereits bekannt war, dass von Seiten der Fa. ma. alles unternommen wurde, ihren Verpflichtungen nicht nachkommen zu müssen und dass darüber hinaus die Fa. ma. später gar nicht in der Lage gewesen sei, ihre Schulden gegenüber der Bw. auch zu begleichen. Die Ausstellung der Rechnung Nr. 1169 vom 31. Dezember 1996 sei somit nicht missbräuchlich erfolgt, um eine

ungerechtfertige Geltendmachung von Vorsteuern bei der Fa. ma. zu ermöglichen, sondern habe sich die vertragsgemäße Notwendigkeit ergeben, diese Rechnung auszustellen. Eine Berichtigung dieser Rechnung hätte – wenn schon nicht Ende 1996 –, so jedoch spätestens mit Eintritt der Insolvenz der Fa. ma. erfolgen müssen.

In der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 9. März 2000 (Bl. 35ff/1996 K-Akt) erachtete das Finanzamt das Berufungsvorbringen – unter Zitierung einzelner Textpassagen – als in höchstem Maße widersprüchlich. Aber auch das Berufungsvorbringen erbringe keinen Nachweis darüber, zu welchem Zeitpunkt zwischen den Vertragsparteien eine Einigung über den Kaufpreis erfolgt sei, vielmehr biete dieses Vorbringen nicht einmal einen Anhaltspunkt dafür, ob es überhaupt jemals zu einer Einigung gekommen sei. Für das Finanzamt sei auch nicht nachvollziehbar, wie der Wert für einen übertragenen "Transferwert", der erst im Zuge des Abschlusses der Buchhaltung 1996 im Jahr 1998 exakt ermittelt und in Rechnung gestellten werden konnte, bereits in der spätestens am 17. Februar 1997 erstellten UVA 12/96 betragsmäßig mit 13.760.000,00 S (gemeint offenbar 13.800.000,00 S) erfasst sein konnte. Im Übrigen hielt das Finanzamt an der bisher vertretenen Auffassung fest.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt – unter Hinweis auf vorangeführte Stellungnahme – im Wesentlichen die Auffassung, dass es sich beim von der Bw. in Rechnung gestellten "Transferwert" in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht um ein "nullum" gehandelt habe. Auf Grund des am 25. Jänner 2002 rechtskräftig gewordenen Vergleiches (LG x.) wäre der Wert der mit Rechnung Nr. 196/01169 fakturierte Betrag auf 0 zu korrigieren. Liege zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung jedoch keine erbrachte Leistung zugrunde, was im gegenständlichen Fall mangels Wirtschaftsgut und einer zuordenbaren Wertigkeit zutreffe, werde der in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet. Die Fakturierung der Rechnung und der Gutschrift, beide vom 31. Dezember 1996, im Rahmen der Umbuchungsvorgänge zur Erstellung der Bilanz 1996 sei einzig und allein aus dem Grund vorgenommen worden, um dem Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen, der auf Grund der bereits absehbaren Insolvenz des Rechnungsempfängers nicht mehr rückgängig gemacht werden könne. Die korrekte Vorgangsweise, nämlich gleichzeitige Berücksichtigung von Rechnung und Gutschrift ohne steuerliche Auswirkung (entweder UVA 12/96 oder bei der Umsatzsteuerjahreserklärung 1996) sei in missbräuchlicher Weise nicht wahrgenommen worden.

Im Vorlageantrag wendet der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf seine bisherigen Darstellungen ein, die im Vergleich getroffenen Vereinbarungen könnten nicht zu dem Schluss führen, die seinerzeit (1996) getroffene Vereinbarung stelle in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht ein "nullum" dar. Vielmehr bestehe seit der Vertragserrichtung am 14. November

1996 die Verpflichtung, den operativen Teil der Bw. an die Firma ma. gegen Übernahme von Schulden – also zusätzlich zu dem in den Verträgen bezeichneten Übergang der Aktiven und Passiven eine Differenzgröße ("die zu übertragenden Passiven waren um 13,8 Mio S höher als die zu übertragenden Aktiven") als Transferwert - zu übertragen.

Ergänzende Sachverhaltsfeststellungen:

Im Dezember 1998 brachten die Q. als Alleingesellschafterin der ma. sowie die beiden Gesellschafter der Q. (R. und V.) Klage gegen die früheren Gesellschafter der ma. , O., L. sowie deren steuerlichen Vertreter, Z., und die A. wegen zunächst S 6.830.000,00 sA ein, was später auf S 18 bzw. 22 Mio ausgedehnt wurde. In der diesbezüglichen Klageschrift wird u.a. ausgeführt, dass sich der Kaufpreis von S 12 Mio lt. Kaufvertrag vom 14. November 1996 auf den Status per 31. Dezember 1995 bezogen habe, der die Wertigkeit der ma. und der Kaufgegenständlichen Aktiva und Passiva der Bw. umfasst habe. Dem Klagsvorbringen zufolge habe sich herausgestellt, dass der im Kaufvertrag vom 14. November 1996 enthaltene Status unrichtig gewesen sei, wobei die Kläger – retrospektiv – davon ausgingen, dass die Kaufgegenständlichen Vermögenswerte der Bw. samt den Anteilen an der ma. zum Zeitpunkt des Kaufabschlusses einen massiv geringeren Wert – aller Voraussicht nach einen Negativwert – hätten.

Ein im Zuge des Gerichtsverfahrens erstelltes Gutachten eines Buchsachverständigen kam zum Ergebnis, dass der Unternehmensgesamtwert - ohne Ansatz eines zusätzlichen Unternehmerlohnes - maximal S 1,5 Mio betrage, bei Berücksichtigung eines angemessenen Unternehmerlohnes für einen weiteren kaufmännischen Geschäftsführers ergebe sich eine Unternehmensgesamtwert von S 0,00 (1. Teilgutachten vom 27. März 2001, Seite 48). Weiters stellte der Gutachter fest, dass der dem Kaufvertrag als integrierender Bestandteil zu Grunde liegende Status zum 31. Dezember 1995 insoweit unrichtig war, als er Überwertungen der übertragenden Vermögenswerte von rd. 25,5 Mio. enthielt (2. Teilgutachten vom 18. Juli 2001, Seite 36).

Am 3. Dezember 2001 schlossen Kläger und Beklagte einen Vergleich, demzufolge insbesondere

- die Verträge vom 14. November 1996 (6796 und 6797) mit Wirkung ex tunc aufgehoben und für nichtig erklärt wurden, unter anderem deswegen, weil das bisherige Verfahren ergeben habe, dass der Kaufgegenstand einen Wert von S 0,-- hatte,
- die Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 über S 16,908.783,44 auf S 0 zu korrigieren ist und

- die weiters im Vergleich getroffenen Vereinbarungen betreffend Schadenersatzleistungen sind nicht entscheidungsrelevant.

Einem gerichtlichen Aktenvermerk auf der Vergleichsausfertigung zufolge ist der Vergleich rechtswirksam und vollstreckbar geworden.

In der am 11. Oktober 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen der Bw. bzw. des Finanzamtsvertreters wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Aktenlage sowie der mündlichen Berufungsverhandlung geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Im Jahr 1996 fanden Verhandlungen über den Verkauf der Fa. ma. und des Baubetriebes der Bw. statt, wobei die Q. die Käuferstellung hatte. Im Zuge der Verkaufsverhandlungen gab der steuerliche Vertreter der Bw., ein Gutachten ab, in welchem seine Gutachterfunktion als die eines Schiedsrichters definiert wird, der subjektive Wertvorstellungen der Parteien gewichtet und diese in das Gutachten einfließen lasse, um daraus zu überprüfen, ob ein Wert für die Übertragung der Gesellschaftsanteile von etwa 22 Mio S angemessen sei. In Punkt 3. dieser Unternehmensbewertung hält der steuerliche Vertreter fest: „*Bei der Bewertung ist zu berücksichtigen, dass im Falle eines Verkaufes der Unternehmensanteile an der Fa. ma. vereinbart ist, dass alle laufenden Bauvorhaben, alle Anlagen, alle sonstigen Aktiven und Passiven der Bw. mit Ausnahme der Liegenschaften (.....) an die Fa. ma. übertragen werden. Diese Werte sind somit bei der Fa. md. zu berücksichtigen.*“ Der Unternehmenswert wurde vom steuerlichen Vertreter mit 24,2 Mio S errechnet.

Mit den beiden Notariatsakten vom 14. November 1996 (Abtretungsvertrag und Kaufvertrag) wurden einerseits die Anteile an der Fa. ma. und andererseits – mit Ausnahme bestimmter Wirtschaftsgüter - die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven von der Bw. auf die Fa. ma. zu einem Gesamtkaufpreis von 12 Mio S vereinbart. Der als integrierender Vertragsbestandteil zu betrachtende Status enthält eine Konsolidierung der Vermögenswerte der ma. mit den übergebenen Vermögenswerten der Bw.

Die Bw. hat in weiterer Folge über den Verkaufsvorgang u.a. die streitgegenständliche Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 über S 16,908.783,44 (inkl. S 2,808.930,57 USt) an die Fa. ma. gelegt. Die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1996 wurde von der Bw. am 17. Februar 1997 erstellt und beinhaltet diesen Umsatz. Die Fa. ma. als Rechnungsempfängerin machte in der für Dezember 1996 abgegebenen

Umsatzsteuervoranmeldung den Vorsteuerabzug aus diesem Geschäftsfall geltend. Beide Umsatzsteuervoranmeldungen wurden am 18. Februar 1997 beim Finanzamt eingebbracht und sind von L. unterschrieben. Das bei der Fa. ma. entstandene Guthaben (2,030.529,00 S) wurde auf das Abgabenkonto der Bw. umgebucht.

Dies steht im Einklang mit den Ausführungen in der Berufung (Bl. 5): *"Die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen für Dezember 1996 sowohl von der Firma a. wie auch von der Firma md. erfolgte synchron, stand zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung doch schon der Wert der zu übertragenden Wirtschaftsgüter (und auch des "Transferwertes" bzw. "Firmenwertes") fest. Frau L. hat die Umsatzsteuervoranmeldung wie auch in den vergangenen Jahren unterfertigt, sie handelt im Auftrag der Geschäftsführung, bei der Firma mc. im Auftrag der neuen Gesellschafter."*

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass O. bis 11. März 1997 als Geschäftsführer der me. im Firmenbuch eingetragen war.

Ende 1997 wurde die Fa. ma. insolvent und das Ausgleichsverfahren eröffnet, im Jahr 1998 wurde der Konkurs eröffnet.

Im Zuge der im Jahr 1998 erfolgten Bilanzerstellung für das Jahr 1996 wurde auch die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 erstellt, welche gemeinsam mit der Bilanz zum 31. Dezember 1996 und der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 am 2. Juli 1998 dem Finanzamt vorgelegt wurde. In den in der Umsatzsteuererklärung 1996 ausgewiesenen Entgelten ist der in der Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 mit einem Betrag von 13,800.000,00 S ausgewiesene „Transferwert“, welcher in der UVA Dezember 1996 erfasst wurde, nicht enthalten, was laut Erklärung eine Gutschrift von 2,760.001,00 S ergab. Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Rechtsmittelverfahren (zB Vorlageantrag Seite 5) sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung zufolge wurde auch die Gutschrift Nr. 1170 im Zuge der Erstellung der Bilanz 1996, sohin 1998, ausgestellt (steuerlicher Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung: *"Die streitgegenständliche Gutschrift 196/01170 wurde im Jahr 1998 ausgestellt, aber mit 31.12.1996 datiert, um die ursprüngliche Rechnung aus der Buchhaltung herauszubekommen."*).

Im Rahmen des eingangs erwähnten Zivilprozesses, in dem ua auch die Bw. Beklagtenstellung innehatte, wurde von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen die vom steuerlichen Vertreter der Bw. erstellte Unternehmensbewertung als fehlerhaft bezeichnet und der Unternehmensgesamtwert mit 0 ermittelt.

Einem im Dezember 2001 abgeschlossenen Vergleich zufolge – dieser wurde rechtswirksam und vollstreckbar – wurden die Verträge vom 14. November 1996 (6796 und 6797) mit Wirkung ex tunc aufgehoben und für nichtig erklärt, unter anderem deswegen, weil das bisherige

Verfahren ergeben habe, dass der Kaufgegenstand einen Wert von S 0,-- hatte. Weiters wurde vereinbart, dass die Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 über S 16,908.783,44 auf S 0 zu korrigieren ist.

Das Finanzamt geht im gegenständlichen Verfahren davon aus, dass bei der die Rechnung 1169/96 ausstellenden Bw. nicht von einem Leistungswillen im Sinne des UStG gesprochen werden könne, zumal es sich bei dem in dieser Rechnung aufscheinenden "Transferwert" in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht um ein "nullum" handle und daher § 11 Abs. 14 UStG anzuwenden sei.

Demgegenüber wendet der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ein, dass

- die Übertragung von Wirtschaftsgütern von der Bw. an die Fa. ma. im Jahr 1996 umsatzsteuerpflichtig gewesen sei;
- die gegenständliche Rechnung nur Teil der vertraglich vereinbarten Übertragung des operativen Betriebes der Bw. an die Fa. ma. gewesen sei;
- zwischen Ausstellung der Rechnung und deren Stornierung ein langer Zeitraum mit Verhandlungen der Vertragspartner gelegen sei. Die steuerliche Auswirkung der Umsatzsteuerbelastung habe sich mit Abgabe der UVA für Dezember 1996 am 17. Februar 1997 ergeben, die steuerliche Auswirkung der Rechnungstornierung mit der Umsatzsteuergutschrift erst mit Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung für 1996.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt im gegenständlichen Fall folgende Auffassung:

Im gegenständlichen Fall kann es letztlich dahingestellt bleiben, ob die Bw. den Missbrauchstatbestand des § 11 Abs. 14 UStG erfüllt hat, weil es sich – der Auffassung des Finanzamtes zufolge – bei dem in der Rechnung ausgewiesenen „Transferwert“ in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht um ein „nullum“ gehandelt hat. Dies ist im vorliegenden Verfahren vor allem deshalb nicht von Relevanz, weil auch dann, wenn man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgend sachverhaltsmäßig davon ausgeht, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter von der Bw. auf die ma. erfolgte und die streitgegenständliche Rechnung den im Vertrag getroffenen Vereinbarungen entsprochen hat, sich im Ergebnis für das Jahr 1996 keine vom angefochtenen Bescheid abweichenden umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben.

In der Berufung wird in diesem Zusammenhang u.a. Folgendes (wörtlich) ausgeführt:

"Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996, also lange nach der Ausfertigung der Rechnung, stellte sich heraus, dass einerseits die Firma mf. nicht in der Lage war, ihren Verbindlichkeiten gegenüber der Firma A. nachzukommen und zum zweiten von den Gesellschaftern der Firma mf. und ebenso vom Geschäftsführer, Herrn v. und später Herrn r., die Ansicht vertreten wurde, dass möglicherweise der gesamte Kaufvertrag nichtig wäre, dass

der Kaufvertrag in einzelnen Punkten möglicherweise anderes zu interpretieren wäre und dass es vielleicht die Möglichkeit gäbe, dass die Firma mf. ihren Verbindlichkeiten gegenüber der Firma aa. nicht nachkommen müsse. Zudem wurde die Firma mf. Ende 1997 insolvent (Ausgleichsantrag) und stellte im Jänner 1998 sogar einen Konkursantrag. Bis zu diesem Datum war die Bilanz der Firma A. des Jahres 1996 noch nicht fertig gestellt und die Steuererklärung noch nicht ausgefertigt worden. **Ich wählte daher die Vorgangsweise, die im Dezember 1996 ausgestellte Rechnung wiederum zu stornieren** (aus heutiger Warte wäre es vielleicht sinnvoller gewesen, die offene Forderung bei der Firma a. mit Insolvenzeinreichung wertzuberichtigen bzw. auszubuchen).....**Die Gutschrift Nr. 1170 wurde erst im Nachhinein und nach Feststellung der Uneinbringlichkeit der Forderung ausgestellt und erfasst.....**

....Die Rechnung Nr. 1170 war nur notwendig, weil zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996 bereits bekannt war, dass von Seiten der Fa. mf. alles unternommen wurde, ihren Verpflichtungen nicht nachkommen zu müssen und das darüber hinaus die Fa. mf. später gar nicht in der Lage war, ihre Schulden gegenüber der Bw. zu begleichen."

Die vom steuerlichen Vertreter bei Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 gewählte Vorgangsweise, bei Berechnung der Umsatzsteuer in der KZ 000 den zum 31. Dezember 1996 in Höhe von 13,8 Mio S in Rechnung gestellten „Transferwert“ unberücksichtigt zu lassen, entspricht aus folgenden Gründen **nicht** den Bestimmungen des UStG 1994:

Nach § 19 Abs. 2 UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung).

Das Gesetz stellt also grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Leistung ab, wobei der Besteuerung das vereinbarte (voraussichtliche) Entgelt zugrundezulegen ist.

Nach der im Jahr 1996 geltenden Rechtslage hatte der Unternehmer für jeden Kalendermonat die darauf entfallende Steuerschuld bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats selbst zu bemessen, zu entrichten und eine Voranmeldung abzugeben.

Für die im Laufe eines Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) entstandene Steuerschuld wird der Unternehmer gemäß § 20 UStG zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei bei der Berechnung der Steuer im Veranlagungsverfahren von der Summe der Umsätze auszugehen ist, für welche die Steuerschuld im Laufe des Veranlagungszeitraumes entstanden ist.

Folgt man nun der Darstellung des steuerlichen Vertreters, so ist hinsichtlich des in der Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 ausgewiesenen Umsatzgeschäftes die

Steuerschuld mit Ende Dezember entstanden und wurde dem auch in der für Dezember 1996 abgegebenen UVA entsprechend Rechnung getragen. Ist aber – wie dies auch vom steuerlichen Vertreter der Bw. selbst vorgebracht wird - die Steuerschuld für ein Umsatzgeschäft im Dezember 1996 entstanden, so ist dieser Umsatz zwingend auch dann in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 zu erfassen, wenn sich zu einem nach dem 31. Dezember 1996 liegenden Zeitpunkt die in der Rechnung dokumentierten Umstände ändern.

Allein unter diesem Aspekt kommt eine Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides nicht in Betracht. Es wäre diesfalls zwar keine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG in Höhe von 2,760.000,00 S auszuweisen, allerdings wäre der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen um 13,800.000,00 S zu erhöhen, was zum selben Ergebnis wie im angefochtenen Bescheid führt.

Was die Ausstellung des als „Gutschrift“ bezeichneten Beleges 196/01170 durch die Bw. betrifft, so weist der steuerliche Vertreter der Bw. in seinen Schriftsätzen sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst mehrfach darauf hin, dass dieser erst im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996, sohin im Jahr 1998, verfasst wurde.

Festzuhalten ist daher, dass eine Berichtigung der streitgegenständlichen Rechnung im berufungsgegenständlichen Jahr 1996 jedenfalls nicht vorliegt.

Sowohl die Bw. als Rechnungsausstellerin als auch die Fa. ma. als Rechnungsempfängerin haben den Geschäftsfall in der - im Februar 1997 abgegebenen - UVA für Dezember 1996 erfasst. Hätten sich hingegen bereits innerhalb des G. Voranmeldungszeitraumes Änderungen der Bemessungsgrundlage ergeben, so wäre die Steuerschuld nur nach Maßgabe der geänderten Verhältnisse entstanden, was in der UVA für Dezember 1996 entsprechend zu berücksichtigen gewesen wäre. Dies war – wie vorstehend ausgeführt – aufgrund des vom steuerlichen Vertreter dargestellten Sachverhaltes jedoch nicht der Fall.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass § 16 UStG Änderungen betrifft, die sich erst **nach** Ablauf des Voranmeldungszeitraumes ereignen. Danach sind Berichtigungen der durch die Rechnungslegung ausgelösten Steuerschuld für den Voranmeldungszeitraum (Veranlagungszeitraum) vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist. Die Vorschrift ordnet allgemein die **ex nunc-Wirkung** der Berichtigung an: die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. Ruppe, Kommentar Umsatzsteuergesetz 1994, 2. erweiterte Auflage, § 16 Tz. 66). Aber auch im Falle irrtümlicher Rechnungslegung bleibt es bei der Steuerschuld kraft Rechnungslegung, solange der Aussteller die Rechnung

nicht berichtet. Erst im Jahr der Berichtigung ist dann darüber zu befinden, ob die Berichtigung mangels mißbräuchlichen Steuerausweises auch tatsächlich in Betracht kommt. Aus vorangeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Oktober 2005