

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch JH Steuerbüro Mag. R. Vejvar - J. Haunschmid KG, Manzenreith 37, 4240 Lasberg, über die Beschwerde vom 30. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 31. August 2015 betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Über die beschwerdegegenständlichen Jahre wurde im Jahr 2015 vom Finanzamt eine Außenprüfung durchgeführt.

Zu den gegenständlichen Beschwerdepunkten wurde in der Niederschrift zur Schlussbesprechung unter Tz. 11 Folgendes festgehalten:

„TZ.11 Forderungsausfall und Schadenersatz LAND OÖ und Finanz

Sachverhalt:

*Nach einer Überprüfung des Finanzamt ***1*** (Schülerfreifahrt) und dem Amt der OÖ Landesregierung mussten Schadenersatzzahlungen auf Basis der Feststellungen von der Finanzprokurator sowie auf Basis der Feststellungen des Amt der OÖ Landesregierung geleistet werden.*

Die Höhe der Schadenersatzzahlungen betragen

- Euro 134.582,90 an die Finanzprokuratur - bezahlt am 12.03.2013 [Buchung OB 47 aus 2013] und
- Euro 404.865,87 an das Amt der OÖ Landesregierung - bezahlt wurde dies in Form der Ausbuchung von offenen Forderungen für erbrachte Leistungen. [Buchung Um 12 aus 2012 Teilbeträge: 249.851,28 + 1.898,39 + 153.116,20].

Sämtliche Schadenszahlungen wurden aufwandswirksam und umsatzmindernd mit dem ermäßigten Steuersatz verbucht.

Schadenersatz vor BP

	Erlöse (netto)	UST	Erlöse (brutto)	Veranlagungsjahr
Amt der OÖ	139.196,55	13.919,66	153.116,21	2012
Landes-	227.137,53	22.713,75	249.851,28	2012
Regierung	1.725,81	172,58	1.898,39	2012
Finanzprokuratur	122.348,09	12.234,81	134.582,90	2013

Erfolgsauswirkung vor BP	2011	2012	2013
Amt der OÖ Landesreg.	0,00	-368.059,89	0,00
Finanzprokuratur	0,00	0,00	122.348,09
Erfolgsänderung und Änderung steuerbarer Umsatz zum ermäßigten Steuersatz	0,00	-368.059,89	122.348,09

Grundsätzlich wurden die Leistungen für die Schülerfreifahrt - bezahlt vom Finanzamt ***1*** - mit dem ermäßigten Steuersatz abgerechnet. Rechnungen im Sinne des USTG § 11 liegen nicht vor. Die Abrechnung mit dem Amt der OÖ Landesregierung erfolgt grundsätzlich mit dem ermäßigten Steuersatz für die Transportleistungen. Weiters fördert das Amt der OÖ Landesregierung Transporte zu Therapie- und Werkstätteneinrichtung, sowie Transport von beeinträchtigten Kindern zu heilpädagogischen Einrichtungen, Kindergärten und Horte. Die Abrechnung der Begleitpersonen wird grundsätzlich als Nicht - Steuerbare Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes behandelt. Die Abrechnung erfolgte mit Rechnungen auf Basis der im § 11 USTG vorgesehenen Rechnungsmerkmale. Für die Abrechnung aus dem Pflichtbereich der Abteilung Soziales (dort wo das Land OÖ als Auftraggeber aufscheint) ist das Land OÖ vorsteuerabzugsberechtigt.

Für die Abrechnungen der Schulbusbegleitpersonen, welche in der Abteilung Soziales über den Förderbereich abgewickelt wurden, ist das Land OÖ nicht vorsteuerabzugsberechtigt - hier wurden Förderanträge der Fa. ABC gestellt, welche netto gefördert wurden.

Aus dem umfassenden Prüfbericht der Fa. K, der vom Amt der OÖ Landesregierung der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt wurde, hinsichtlich des Schadenersatz an das Amt der OÖ Landesregierung wird ein

- *ungefähres Schadensausmaß der Stundenabrechnung von ca. € 62.300,00 bis Euro € 96.900,00 und*
- *ungefähres Schadensausmaß der Kilometer von ca. € 128.400,00 bis € 428.300,00 ausgegangen.*

Der Mittelwert aus der Minimal und Maximalgrenze des Schadensausmaß stehen im Verhältnis von

*22,24 % Schaden der nicht steuerbaren Stundenabrechnung und
77,76% der steuerpflichtigen Kilometerabrechnung.*

Der Prüfbericht umfasst von 1999 bis 2012 den

- *Förderbereich (Schülertransport von Schülern mit Beeinträchtigung)*
- *Pflichtbereich (Transport von Personen mit Beeinträchtigung zu Werkstätten u. Einrichtungen)*
- *Bildungsbereich (Transport von Kindern mit Beeinträchtigung zu heilpädagogischen Einrichtungen)*

Der Prüfbericht umfasst das beauftragte Busunternehmen ABC G GmbH und ABC G Einzelfirma. Nach vorliegender Aktenlage wurde parallel zum Einzelunternehmen die ABC G GmbH aufgebaut und ab 2006 wurden die Beförderungsleistungen ausschließlich in der ABC G GmbH realisiert.

Aus den der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen von ABC G GmbH sind händisch geschriebene Zettel mit der Begrifflichkeit "Anbot Schadenswiedergutmachung von ABC" zu entnehmen, die für

- *Bildung von 2009 bis 2012 Gesamt: Euro 163.867,11 beschreiben und für*
- *Sozial von 2009 bis 2011 Gesamt: Euro 240.998,76 beschreibt.*

*1.) Aus dem Schreiben von A & Partner (Rechtsanwalt ABC G GmbH) an die Staatsanwaltschaft ***1*** ZL wegen §§ 146 f. StGB ist zu entnehmen, dass diese handschriftlichen Zettel mit der Begrifflichkeit "Schadenswiedergutmachung von ABC" die Handschrift von ABC H sei. Nicht aber um eine Bestätigung des tatsächlichen Schadens darzulegen, zumal ABC H die Kosten für sämtliche Begleitpersonen ab 2009 herausgerechnet habe, obwohl in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß natürlich auch tatsächlich Begleitpersonen eingesetzt und bezahlt worden sind, was ABC H mangels einschlägiger Aufzeichnungen im Detail heute (==> im Jahr 2012) nicht mehr nachvollziehen konnte.*

Um Reue zu zeigen und um den Schaden ganz sicher gut zu machen, ist H ABC daher von einer Berechnung ausgegangen, die eingesetzte Begleitpersonen überhaupt vernachlässigt, was nun den Betrag von Euro 404.865,87 ergeben hat.

2.) Eine Zuteilung auf Begleittätigkeit bzw. Transporttätigkeit ist nicht abzuleiten. Die Summe der beiden Beträge deckt sich mit jenem Betrag des Schreiben vom 24.09.2012 an A & Partner Rechtsanwälte OG (Rechtsvertretung des geprüften Unternehmen) in dem die vom Amt der OÖ Landesregierung anerkannt schuldhaft verursachten Schadenersatzbetrag in Höhe von Euro 404.865,87 beschrieben steht.

*3.) Im Abschlussbericht an die Staatsanwaltschaft ***1*** vom November 2012 sei klaggestellt und anerkannt, dass durch Vorlage unrichtiger Rechnungen und Wageneinsatzpläne wurden gem. der Anzeige des FA ***1*** zwischen 2006 und 2012 sowohl das Amt der OÖ Landesregierung als auch das FA ***1*** veranlasst, höhere Fördergelder an das Unternehmen zu entrichten, die bei Vorlage richtiger Abrechnungsunterlagen nicht zugestanden wären.*

4.) Im Schreiben (Akt ZI - ABC G GmbH) von A & Partner Rechtsanwälte (Vertreter der ABC G GmbH) an die Rechtsanwälte LF vom 24. Oktober 2012 steht beschrieben, das der Einbehalt des Betrages in Höhe von € 404.865,87 unwiderruflich akzeptiert wird. < Mit unwiderruflich wird klaggestellt, dass an dem von ABC G GmbH errechneten Betrag in Höhe von € 404.865,00 ein nicht unerheblicher Sicherheitszuschlag beinhaltet ist>.

Zum Stand vom 14.08.2012 hat sich das Amt der OÖ Landesregierung ca. Euro 808.000,00 an Abgeltung für anerkannt und korrekt abgerechnete Leistungen zurückbehalten, wobei sich das ca. daraus erklärt, dass die Transportleistung von Juli und August noch nicht detailliert abgerechnet war. Der Begleichung der Schadensforderung erfolgte letztendlich auf Basis der nicht Ausbezahlung jedoch erbrachten und in Rechnung gestellten Leistung.

Würdigung:

Die verbuchten Schadensbeträge sind (lt. Schreiben an die Staatsanwaltschaft ZI1) für den Bund in Höhe von 134.592,90 sowie für das Amt der OÖ Landesregierung in Höhe von Euro 404.865,88 nicht Ansatzweise jene Beträge die zu Unrecht abgerechnet und vereinnahmt wurden.

Nach Mitteilung vom steuerlichen Vertreter der ABC G GmbH, stehe Hr. ABC H in dieser Causa der Außenprüfung zu keiner Auskunft aus persönlichen Gründen zur Verfügung.

Weiters sollen nicht unnötig Fragen gestellt werden sofern lt. steuerlichem Vertreter der Finanzverwaltung der Sachverhalt ohnehin bekannt sein müsste (Mitteilung vom steuerlichem Vertreter am 15. Juni 2015 ~[10:05]).

Laut Außenprüfung ergeben sich folgende Änderungen hinsichtlich der Schadenswiedergutmachung.

a.) Finanzprokuratur:

Rechnungen für die abgerechneten Leistungen im Sinne des USTG § 11 liegen nicht vor. Nicht erbrachte Leistungen wurden im Zeitraum von 2006 bis 2012 abgerechnet. Die Schadenszahlung entspricht lt. Schreiben an die Staatsanwaltschaft nicht annähernd den Anteil der nicht erbrachten Leistung. Die Höhe kann mangels Aufzeichnungen jedoch nicht näher definiert werden. Man geht im Zuge der Außenprüfung von dem aus, dass somit die Bezahlung der Wiedergutmachung als pauschaler Schadenersatz als nicht steuerbare Leistung zu beurteilen war. ABC G GmbH hatte den aus Verschulden verursachte Schaden zu ersetzen, dem keine zuordenbare Leistung entgegensteht.

Im Zug der Betriebsprüfung war die Verbuchung des Schadens mit 10%igen ermäßigten Umsatzsteuersatz nicht anzuerkennen.

b.) Amt der OÖ Landesregierung:

Rechnungen für die abgerechneten Leistungen im Sinne des USTG § 11 liegen grundsätzlich vor. Nicht erbrachte Leistungen wurden im Zeitraum von 2006 bis 2012 abgerechnet. Die Schadenszahlung entspricht lt. Schreiben an die Staatsanwaltschaft nicht annähernd den Anteil der nicht erbrachten Leistung. Die Höhe kann mangels Aufzeichnungen jedoch nicht näher definiert werden. Man geht im Zuge der Außenprüfung von dem aus, dass somit die Bezahlung der Wiedergutmachung als pauschaler Schadenersatz als nicht steuerbare Leistung zu beurteilen war. ABC G GmbH hatte den aus Verschulden verursachte Schaden zu ersetzen, dem keine zuordenbare Leistung entgegensteht.

Zudem sei anzumerken: Der Wiedergutmachungsbetrag entspricht keinen Falls die in Rechnung gestellte und vereinnahmte NICHT erbrachte Leistung. Die Leistung wäre einerseits die nicht steuerbare Begleittätigkeit und andererseits die steuerpflichtige Beförderungstätigkeit. Weiters schuldet der Unternehmer die Steuer auch wenn die abgerechnete Leistung nicht erbracht wurde. Rechnungsberichtigungen gibt es hinsichtlich der Abrechnung mit dem Amt der OÖ. Landesregierung nicht. Eine Berichtigung wäre nach Ansicht der Außenprüfung nicht möglich, da mangels Aufzeichnungen die nicht erbrachte Leistung nicht zuordenbar ist. § 11 Abs. 14 USTG regelt, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, schuldet diesen Betrag. Auch verjährte Jahre seien betroffen.

Die Zahlung einer Schadenswiedergutmachung stellt keinen steuerbaren Tatbestand dar. Umsatzsteuerlich ist somit kein steuerbarer Tatbestand gegeben, der die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz im Jahr 2012 um Euro 368.059,89 minimiert .

Im Zug der Betriebsprüfung war die Verbuchung des Schadens mit 10%igen ermäßigten Umsatzsteuersatz nicht anzuerkennen.

<i>Schaden nach BP</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>
<i>Amt der OÖ Landesreg. für Begleitpers.</i>		<i>404.865,88</i>	
<i>Finanzprokuratur</i>			<i>134.582,90</i>
<i>Erfolgsänderung</i>		<i>-36.805,99</i>	<i>-12.234,81</i>
<i>Änderung steuerbarer Umsatz zum ermäßigten Steuersatz</i>		<i>368.059,89</i>	<i>122.348,09</i>

Anmerkung Steuerlicher Vertreter am 04.08.2015:

Der Steuerpflichtige legt Wert auf die folgenden Feststellungen -

Nach seiner Ansicht stellen die im Punkt 11 der Niederschrift angeführten und als Schadenersatz bezeichneten Zahlungen bzw. Gegenverrechnungen keinen sogenannten unechten Schadenersatz dar. Denn dieser hatte nach Lehre und Rechtsprechung zur Voraussetzung, dass überhaupt zwischen Geschädigtem und Schädiger ein Leistungsaustausch vorlag. Tatsächlich wurde in einem Gerichtsverfahren festgestellt, dass hinsichtlich der gegenständlichen Beträge kein Leistungsaustausch vorlag. In dem Ausmaß, in dem kein Leistungsaustausch stattgefunden hat, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung. Der Umfang der Rechnungsberichtigung bemisst sich nach dem Betrag, der schlussendlich nicht bezahlt oder wieder zurückbezahlt wurde und umfasst auch den sogenannten „Sicherheitszuschlag“, weil dieser nach Lehre und Rechtsprechung ein Element der Schätzung der Bemessungsgrundlage und kein Strafzuschlag ist.

Insoweit laut Ansicht des Landes und der FLD zu viele Kilometer in Rechnung gestellt wurden, da nur der nähere Firmenstandort als Ausgangspunkt akzeptiert wurde, liegt ein Fall des § 11 (1 Z) vor. Eine Korrektur – ähnlich wie Maßkorrekturen in der Bauwirtschaft – ist kein Schadenersatz, egal, wie die Berichtigung bezeichnet wird. Insoweit tatsächlich nicht eingesetztes Begleitpersonal in Rechnung gestellt wurde, liegt ggf. ein Fall des § 11 (14) vor.

Der diesbezüglichen Berichtigung steht in keiner Weise ein Verdacht eines Mehrwertsteuerbetruges entgegen, da vorsteuerabzugsberechtigt das Land O.O. ist, welches diesbezüglich über jeden Zweifel erhaben ist. da dem Land O.Ö. keine Kollusion unterstellt werden kann. Von einer missbräuchlichen Rechnungsausstellung wird überdies in diesem

Zusammenhang nur gesprochen, wenn die Ausstellung der fingierten Rechnung eine Täuschung der Abgabenbehörde bezweckte, nicht hingegen, wenn Dritte (entweder Banken, andere Kreditgeber) getäuscht werden sollten. (RZ 123. UStG 9)

Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Land O.Ö. auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 14 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Ziff. 1 hinsichtlich dieser Beträge nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil diesem - gerichtlich abgeklärt - keine Leistung zugrunde liegt. Der Abgabepflichtige geht davon aus, dass dies von der Behörde in pflichtgemäßer Wahrnehmung Ihres Auftrages zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bereits überprüft wurde oder überprüft wird.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Neutralität der Mehrwertsteuer zu wahren. Wenn unbestreitbar der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist die Abfuhr der Umsatzsteuer für diesen Betrag durch den Rechnungsaussteller nicht gerechtfertigt und eine Rechnungsberichtigung zu ermöglichen:

Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.

Vergleiche auch Ruppe/Achatz Umsatzsteuergesetz 4. Auflage § 11 RZ 121 ff.“

In den angefochtenen **Umsatzsteuerbescheiden 2012 und 2013 vom 31.08.2015** folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung und verwies zur Begründung auf den Bericht der Außenprüfung.

Die gegen diese Bescheide erhobene **Beschwerde vom 30.09.2015** begründete die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf) folgendermaßen:

„Diese Umsatzsteuerbescheide ergingen im wiederaufgenommen Verfahren nach einer Betriebsprüfung. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Erlösabstriche als unechter Schadenersatz qualifiziert und anstelle der in unserer Erklärungen erfolgten Mehrwertsteuerberichtigung der Veranlagung zugrunde gelegt. Dies führte im Jahr 2012 zu einer Nachzahlung von € 36.805,99 und im Jahr 2013 zu einer Nachzahlung von € 12.234,81.

Wir begründen unseren Einspruch, wie anlässlich der Niederschrift unter TZ 11 schon explizit angemerkt, folgendermaßen:

Nach unserer Ansicht stellen die im Punkt 11 der Niederschrift angeführten und umgangssprachlich als Schadenersatz bezeichneten Zahlungen bzw. Gegenverrechnungen keinen sogenannten unechten Schadenersatz im Sinne des UStG dar. Denn dieser hat nach Lehre und Rechtsprechung zur Voraussetzung, dass überhaupt zwischen Geschädigtem und Schädiger ein Leistungsaustausch vorlag. Tatsächlich wurde in einem Gerichtsverfahren festgestellt, dass hinsichtlich der gegenständlichen Beträge kein Leistungsaustausch vorlag. In dem Ausmaß, in dem kein Leistungsaustausch stattgefunden hat, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung. Der Umfang der Rechnungsberichtigung bemisst sich nach dem Betrag, der schlussendlich nicht bezahlt oder wieder zurückbezahlt wurde und umfasst auch einen „Sicherheitszuschlag“, der bei der Ermittlung der tatsächlich nicht erfolgten Leistung berücksichtigt wurde. Denn dieser ist ein Element der Schätzung der Bemessungsgrundlage und kein Strafzuschlag oder Pönale ist.

Insoweit laut Ansicht des Landes und der FLD zu viele Kilometer in Rechnung gestellt wurden, da nur der nähere Firmenstandort als Ausgangspunkt akzeptiert wurde, liegt ein Fall des § 11 (12) vor. Eine Korrektur - ähnlich wie Maßkorrekturen in der Bauwirtschaft - ist kein Schadenersatz, egal, wie die Berichtigung bezeichnet wird.

Insoweit tatsächlich nicht eingesetztes Begleitpersonal in Rechnung gestellt wurde, liegt ggf. ein Fall des § 11 (14) vor.

Der diesbezüglichen Berichtigung steht in keiner Weise ein Verdacht eines Mehrwertsteuerbetruges entgegen, da vorsteuerabzugsberechtigt das Land O.Ö. ist, welches diesbezüglich über jeden Zweifel erhaben ist, da dem Land O.Ö. keine Kollusion unterstellt werden kann. Von einer missbräuchlichen Rechnungsausstellung wird überdies in diesem Zusammenhang nur gesprochen, wenn die Ausstellung der fingierten Rechnung eine Täuschung der Abgabenbehörde bezweckte, nicht hingegen wenn Dritte (entweder Banken, andere Kreditgeber) getäuscht werden sollten.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Land O.Ö. auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 14 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Ziff. 1 hinsichtlich dieser Beträge nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil diesem - gerichtlich abgeklärt - keine Leistung zugrunde liegt. Wir gehen davon aus, dass dies von der Behörde in pflichtgemäßer Wahrnehmung Ihres Auftrages zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bereits überprüft wurde oder überprüft wird.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Neutralität der Mehrwertsteuer zu wahren. Wenn unbestreitbar der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist die Abfuhr der Umsatzsteuer für diesen Betrag durch den Rechnungsaussteller nicht gerechtfertigt und eine Rechnungsberichtigung zu ermöglichen:

„Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.

Wir stellen daher den Beschwerdeantrag, hinsichtlich dieser Punkte, die Umsatzsteuerveranlagung, wie in den ursprünglichen Erklärungen beantragt, durchzuführen.

Für den Fall, dass die Behörde zur Ansicht kommt, dass zwar kein unechter Schadenersatz vorliegt, aber Rechnungsumsatzsteuer gem. § 11 (12) und (14) UStG, wofür noch eine formelle Rechnungsberichtigung erforderlich sei, wird ergänzt: Insoweit eine Entgeltsminderung vorliegt, die nicht durch Wechselvorzinsen bedingt ist, ist gem. § 11 (13) UStG keine Rechnungsberichtigung vorzunehmen. Dies betrifft den Fall, dass der Abrechnung irrtümlich wegen unterschiedlicher Auffassung des Ausgangspunktes zu viele Kilometer zugrunde gelegt wurden, die Beförderungsleistung als solche aber erbracht worden ist. Die USt-RL (RZ) sprechen in diesem Zusammenhang zwar einengend von „Zahlungsabzügen“, das Gesetz spricht aber von einer „Minderung des Entgelts“ und dieser Begriff ist deutlich weiter als der von Entgeltsminderungen wegen Zahlungsabzügen, sodass die einengende Sichtweise der USt-RL nicht aus dem Gesetz abgeleitet werden kann.

Weiters wird ergänzt, dass die Berichtigung der Rechnungen bereits durch das Gerichtsurteil erfolgt ist:

Eine Berichtigung muss gegenüber dem Leistungsempfänger vorgenommen, das heißt sie muss einer Weise erfolgen, dass dieser erkennt, dass die dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegte Rechnung eine Änderung erfahren hat. Spezielle Rechtsvorschriften für die Form der Rechnungskorrektur sind aus dem UStG nicht abzuleiten.

Sollte das Finanzamt andere, rechtliche Argumente sehen, ersuchen wir um Bekanntgabe, um dazu Stellung nehmen zu können.

Für den Fall eines weiteren Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht, beantragen wir bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28.04.2016** wurde die gegenständliche Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*„Die Bf mit den damaligen Gesellschaftern und Geschäftsführern G und H ABC (Brüder), ist und war in der Sparte Personentransport und hier vorwiegend im Transport von Schülern, und Personen mit Beeinträchtigung tätig. In dieser Eigenschaft wurden einerseits Leistungen im Rahmen des FLAG vom BMF (über das Finanzamt ***1***) erstattet (im Rahmen von Schülerfreifahrtverträgen) und andererseits beim Land O.Ö. Rechnungen für Transportleistungen von beeinträchtigten Personen und die dafür erforderlichen Begleitpersonen gestellt.*

*Durch Kontrollen der zuständigen Stelle beim Finanzamt ***1*** wurde dann im Jahr 2012 festgestellt, dass es zu Malversationen bei den Abrechnungen gekommen war (zu weite Strecken verrechnet etc.) die in der Folge dazu führten, dass die als „zwecklose Mehrkosten“ bezeichneten Beträge seitens der eingeschalteten Finanzprokurator von der Firma mit der Begründung zurückgefordert wurden : „Dieser Schaden wurde seitens Ihrer Mandantschaft durch die falschen Angaben in den Berechnungsunterlagen rechtswidrig und schuldhaft verursacht und ist dem Finanzamt ***1*** wieder zu ersetzen“. Ursprünglich wurde von einem Schadensausmaß von 269.165,79 € ausgegangen. Aus „Kulanzgründen“ wurde dem Unternehmen schlussendlich angeboten, die Angelegenheit mit Zahlung eines Betrages von 134.582,90 „vergleichsweise zu bereinigen“*

Durch Mitteilung an das Amt der O.Ö. Landesregierung wurde auch von diesem eine Prüfung der abgerechneten Leistungen eingeleitet, die in der Folge durch einen externen Sachverständigen (K) im Jahr 2012 vorgenommen wurde. Die Quintessenz dieser Prüfung war, dass in den Jahren 1999 bis 2012 die von der Fa. ABC G GmbH in Rechnung gestellten Leistungen überprüft worden waren. Da aber zur eindeutigen Klärung notwendige Unterlagen nicht mehr vorgelegen haben, konnte keine exakte Schadenshöhe festgestellt werden. Was festgestellt wurde war, dass die Angaben in den Rechnungen nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereingestimmt haben. So wurden Begleitpersonen in Rechnung gestellt, die gar nicht vorhanden waren oder für mehrere gleichzeitig ausgeführte Transport genannt. Außerdem wurden Fahrzeuge verrechnet, die gar nicht oder nicht mehr vorhanden waren bzw. Kilometer abgerechnet wurden die offensichtlich nicht gefahren worden sind. Die Bandbreite der Schadensumme wurde mit einer Spanne zwischen 250.700 € und 787.900,00 € beziffert. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Berichts durch die K wurde seitens des Unternehmens an die Landesregierung bereits ein „Angebot Schadenswiedergutmachung von ABC“ schriftlich unterbreitet, das die Bezahlung eines Betrages von insgesamt 404.865,87 € vorsieht. Wie sich später im Strafverfahren herausgestellt hat, wurde dieses Angebot von Herrn H ABC (handschriftlich) erstellt und stellt eine Aufsummierung der in den Jahren 2009 bis 2012 an das Amt der O.Ö. Landesregierung in Rechnung gestellten Kosten für Begleitpersonal dar. Nach mehrfachem Schriftverkehr zwischen den beauftragten Rechtsvertretern in dem die O.Ö-

Landesregierung dem Angebot grundsätzlich zustimmte aber zusätzlich noch die Kosten für die von der K durchgeführte Prüfung von 65.952,00 € einforderte, wurde schließlich ein Konsens erzielt, in dem lediglich der Betrag von 404.865,87 € von den zu diesem Zeitpunkt noch offenen Zahlungen an das Unternehmen durch das Land einbehalten wurde.

Im Jahr 2015 wurde vom zuständigen Betriebsfinanzamt F eine Außenprüfung für die 2011 bis 2013 durchgeführt. Der damit betraute Prüfer, Ing. C D, stellte dabei fest, dass jene Beträge, die an den Bund respektive das Finanzamt ***1*** erstattet wurden in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2013 mit einem Nettobetrag von 122.348,09 € als Forderungsausfall dargestellt wurde. Die Ersatzleistung an das Land O.Ö. erfolgte, wie bereits oben dargestellt durch Aufrechnung mit zu diesem Zeitpunkt beim Land O.Ö. noch offenen Forderungen, die in der Folge als uneinbringlich in der Buchhaltung bezeichnet wurden.

Wie später sowohl in der Beschwerdeschrift vom 30.9.2015 als auch in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 9.12.2015 zu der Gegenäußerung des Prüfers vom 7.10.2015 argumentiert die steuerliche Vertretung auch im Rahmen der Prüfung dahingehend, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer zu Recht stattgefunden habe, da ein Fall für eine Rechnungsberichtigung vorliegen würde. Trotz Aufforderung des Prüfers konkret die zu berichtigenden Rechnungen zu benennen wurde weder im laufenden Prüfungsverfahren noch im gegenwärtigen Rechtsmittelverfahren durch den Beschwerdeführer dieser Aufforderung nachgekommen.

Im Zuge der Prüfung wurden dem Unternehmen die vorgenommene Umsatzsteuerberichtigung von insgesamt 49.040,80 € mit der Begründung verwehrt, dass es sich dabei, da die gezahlten Beträge wie es im Schreiben des H ABC bzw. dessen Rechtsvertretung an die Staatsanwaltschaft formuliert wurde „nicht annähernd dem Anteil der nichterbrachten Leistungen entspricht“ als pauschaler Schadenersatz angesehen wurde der keine steuerbare Leistung gegenüber dem Geschädigten beinhaltet. Auch seien im Fall der Ersatzleistung an das Amt der O.Ö. Landesregierung keine konkreten Rechnungsberichtigungen durchgeführt worden. Wobei Rechnungsberichtigungen in diesem Fall nach Ansicht des Prüfers nicht möglich seien, da die nicht erbrachten Leistungen und die damit in Verbindung stehenden, zugrundeliegenden Rechnungen nicht feststellbar seien.

Dies hat bereits die mit der Prüfung im Auftrag des Landes O.Ö. betraute K in ihrem Bericht festgestellt und damit auf begründet, dass die genaue Feststellung der Schadenssumme nicht möglich gewesen sei.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 die am 31.8.2015 im Zuge der Außenprüfung ergangen sind, wurde mit Schreiben vom 30.9.2015 Beschwerde erhoben.

Darin wurde ausgeführt:

„Nach unserer Ansicht stellen die im Punkt 11 der Niederschrift angeführten und umgangssprachlich als Schadenersatz bezeichneten Zahlungen bzw. Gegenverrechnungen keinen sogenannten unechten Schadenersatz im Sinne des UStG dar. Denn dieser hat nach Lehre und Rechtsprechung zur Voraussetzung, dass überhaupt zwischen Geschädigtem und Schädiger ein Leistungsaustausch vorlag. Tatsächlich wurde in einem Gerichtsverfahren

festgestellt, dass hinsichtlich der gegenständlichen Beträge kein Leistungsaustausch vorlag. In dem Ausmaß, in dem kein Leistungsaustausch stattgefunden hat, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung. Der Umfang der Rechnungsberichtigung bemisst sich nach dem Betrag, der schlussendlich nicht bezahlt oder wieder zurückbezahlt wurde und umfasst auch einen „Sicherheitszuschlag“, der bei der Ermittlung der tatsächlich nicht erfolgten Leistung berücksichtigt wurde. Denn dieser ist ein Element der Schätzung der Bemessungsgrundlage und kein Strafzuschlag oder Pönale ist.

Insoweit laut Ansicht des Landes und der FLD zu viele Kilometer in Rechnung gestellt wurden, da nur der nähere Firmenstandort als Ausgangspunkt akzeptiert wurde, liegt ein Fall des § 5 11 (12) vor. Eine Korrektur - ähnlich wie Maßkorrekturen in der Bauwirtschaft – ist kein Schadenersatz, egal, wie die Berichtigung bezeichnet wird.

Insoweit tatsächlich nicht eingesetztes Begleitpersonal in Rechnung gestellt wurde, liegt ggf. ein Fall des § 11 (14) vor.

*Der diesbezüglichen Berichtigung steht in keiner Weise ein Verdacht eines Mehrwertsteuerbetruges entgegen, da vorsteuerabzugsberechtigt das Land O.Ö. ist, welches diesbezüglich über jeden Zweifel erhaben ist, da dem Land O.Ö. keine Kollusion unterstellt werden kann. Von einer missbräuchlichen Rechnungsausstellung wird überdies in diesem Zusammenhang nur gesprochen, wenn die Ausstellung der fingierten Rechnung eine Täuschung der Abgabenbehörde bezweckte, nicht hingegen wenn Dritte (entweder Banken, andere Kreditgeber) getäuscht werden sollten. **

Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Land O.Ö. auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 14 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Ziff. 1 hinsichtlich dieser Beträge nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil diesem «— gerichtlich abgeklärt — keine Leistung zugrunde liegt. Wir gehen davon aus, dass dies von der Behörde in pflichtgemäßer Wahrnehmung Ihres Auftrages zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bereits überprüft wurde oder überprüft wird.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Neutralität der Mehrwertsteuer zu wahren. Wenn unbestreitbar der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist die Abfuhr der Umsatzsteuer für diesen Betrag durch den Rechnungsaussteller nicht gerechtfertigt und eine Rechnungsberichtigung zu ermöglichen:

„Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.“

Die elementare Frage die sich im Rahmen der Beweismwürdigung im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren stellt, ist die, was denn im gegenständlichen Fall nun tatsächlich vorliegt, nämlich ein Schadenersatz oder aber ein Fall des § 11 Abs. 14 UStG – die unrechtmäßige Fakturierung von Leistungen die so nicht erbracht worden sind und die, der jüngsten EuGH-Rechtsprechung folgend, mit Ausnahme jener Rechnungen die „missbräuchlich“ ausgestellt wurden, einer Rechnungsberichtigung zugänglich sind.

Nach Prüfung der Unterlagen und der Argumentation des Beschwerdewerbers ist die Finanzverwaltung zur Überzeugung gelangt, dass gegenständlich ein Fall von Schadenersatzleistung vorliegt und zwar ohne dass dem eine Gegenleistung des Geschädigten gegenübersteht.

Das Umsatzsteuerrecht kennt den Begriff des Schadenersatzes nicht da dieser dem Zivilrecht entstammt.

§ 1293 ABGB definiert den Schaden als jenen Nachteil, den jemand an seiner Person, an seinem Vermögen oder an seinen sonstigen geschützten Interessen erleidet.

Nach Eintritt des Schadens stehen sich grundsätzlich der Verursacher und der Geschädigte gegenüber.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist nun zu untersuchen, ob zwischen den beiden Parteien ein Vorgang stattfindet, der einem Leistungsaustausch entspricht.

Schadenersatzleistungen können nur dann der Umsatzsteuer unterliegen, wenn der den Leistungen zu Grunde liegende Sachverhalt die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllt (Ruppe UStG³, § 1 Tz 156). Es handelt sich dabei um einen unechten steuerbaren Schadenersatz. Ein derartiger unechter Schadenersatz läge vor, wenn der Geschädigte (= Empfänger des Schadenersatzes) ein eigenständiges „Tun oder Unterlassen“ entfaltet. Beispiele dafür sind Absiedelungsentschädigungen, Entschädigungen für den Verzicht der Ausübung einer Tätigkeit oder die Zurücklegung Konzession.

Liegen hingegen die oben genannten Tatbestände nicht vor, sind die Schadenersatzzahlungen nicht steuerbar und es ist von einem echten Schadenersatz auszugehen. Dies wird idR der Fall sein, da dem Verhalten des Geschädigten üblicherweise der Wille fehlt, dem Schädiger einen individuellen Nutzen zukommen zu lassen und deshalb keine ustliche Leistung seinerseits vorliegt.(vgl. Berger/Bürgler Kanduth-Kristen/Wakounig RZ 225 zu § 1 UStG)

Dies findet auch in der Judikatur ihren Niederschlag.

„Der Verwaltungsgerichtshof verneint in ständiger Rechtsprechung einen Leistungsaustausch, wenn Schadenersatzleistungen gezahlt werden, weil man einen Schaden verursacht hat (echter Schadenersatz). Stellt hingegen die Ersatzleistung des Schädigers eine Gegenleistung für eine besondere Leistung des Geschädigten dar, dann liegt ein Leistungsaustausch vor (unechter Schadenersatz) (vgl. VwGH 30.4.1979, 927/69; 27.4.1972, 1698/71; VwGH 17.4.1989, 87/15/83).“

UFS 28.6.2010, RV/0294/W10

Vergleichszahlung: Eine Vergleichszahlung ist ohne Zusammenhang mit einer konkreten Leistung echter Schadenersatz

RV/0326-L/05

„Allerdings ist nicht jede Verminderung der Gegenleistung des Leistungsempfängers automatisch als Minderung der Bemessungsgrundlage anzusehen. Eine solche liegt nur vor, wenn tatsächlich die Gegenleistung für die fragliche Leistung aus Gründen herabgesetzt wird, die ihre Ursache im ursprünglichen Leistungsgeschäft haben. Wird hingegen eine Ersatzleistung erbracht, weil ein Schaden verursacht wurde (echter, nicht steuerbarer Schadenersatz), liegt kein Entgelt für eine Leistung und damit kein Leistungsaustausch vor. ...“

Weder im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren wurde irgendein Umstand festgestellt, der darauf schließen lässt, dass im Zusammenhang mit den vom Unternehmen geleisteten Zahlungen seitens der Geschädigten (Land O.Ö. und Bund vertreten durch das Finanzamt ***1*** bzw. die Finanzprokuratur) in irgendeiner Form eine Gegenleistung erbracht wurde.

Vielmehr wurden laut Aktenlage vermutlich bereits ab 1999 nicht erbrachte Leistungen abgerechnet. Die K als Gutachter des Landes O.Ö. fand ausreichende Anhaltspunkte für Malversationen zumindest ab dem Jahr 2006. Die Bandbreite der Schadenssumme wurde von der Gutachterin mit einer Spanne zwischen 250.700,00 und 787.900,00 Euro beziffert.

Der Abgabepflichtige selbst, respektive der damalige (Mit-)Geschäftsführer H ABC rechnet in seinem Vergleichsangebot ab September 2009 konkrete monatliche Schadenssummen aus, wobei die angeführten Zahlen aber keinerlei rechnerische Grundlage haben. Die Zuordnung erfolgte offensichtlich willkürlich. Versuche im Rahmen der Prüfung eine Klärung diesbezüglich herbeizuführen scheiterten, da seitens des Unternehmens bzw. der steuerlichen Vertretung erklärt wurde, dass Herr H ABC für Fragen nicht zur Verfügung stehe.

Die Befassung mit der Frage, ob die Vergleichszahlung des Abgabepflichtigen in einem ursächlichen Zusammenhang mit den bereits versteuerten Grundgeschäften der Jahre ab 2006 steht, ergibt folgendes Ergebnis:

Die Vergleichszahlung wurde pauschal für nicht erbrachte Leistungen vieler Jahre geleistet, wobei eine Zuordnung der Vergleichssumme zu einer konkreten Abrechnung oder auch nur einem konkreten Leistungszeitraum nicht möglich ist.

Die Ersatzzahlung steht in Zusammenhang mit effektiv nie ausgeführten Leistungen der Abgabepflichtigen. Ein Zusammenhang mit erbrachten Leistungen besteht keinesfalls. Weder Bund oder Land OÖ, als die Geschädigten noch der Abgabepflichtige selbst als Verursacher noch die K oder das Finanzamt als externe Prüfungsorgane sind bzw. waren in der Lage festzustellen welche Leistungen in welchen Zeiträumen konkret nicht erbracht worden waren.

Eine Zuordnung der geleisteten Schadenersatzzahlung zu konkreter Rechnungen ist daher unmöglich, wodurch auch eine Berichtigung der entsprechenden Rechnungen undenkbar ist und daher auch von der steuerlichen Vertretung nicht durchgeführt worden war, obwohl der Prüfer das Thema mehrmals zu Sprache brachte.

Ebenso wenig ist eine Zuordnung der Vergleichssumme zu bestimmten, vom Land OÖ geltend gemachten Vorsteuern und damit eine Vorsteuerkorrektur gern. § 16 UStG möglich.

Mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs zu den Grundgeschäften und zu den tatsächlich an das Land OÖ und an den Bund erbrachten Leistungen stellt die Vergleichszahlung keine Entgeltsminderung dar.

Zu der eingangs dargestellten Aufrechnung der Ersatzleistung mit im Jahr 2012 gegenüber dem Land OÖ bestehenden noch unbeglichenen Forderungen ist noch anzumerken:

Im gegenständlichen Fall erfolgte eine Aufrechnung der pauschalen Vergleichssummen mit im Jahr 2012 bestehenden Forderungen gegenüber dem Land OÖ für offensichtlich in einem späteren Jahr tatsächlich erbrachten Leistungen. Es handelt sich also keinesfalls um einen Nachlass für konkrete Leistungen des Jahres 2012. Wie bereits dargestellt wurde, handelt es sich auch nicht um einen Nachlass für konkrete Leistungen vorangegangener Jahre. Die

Aufrechnung der Vergleichssumme mit tatsächlich erbrachten Leistungen des Jahres 2012 (bzw. der Jahre 2011 und 2011) stellt sich aus der Sicht des Finanzamtes als reine Zahlungsmodalität dar.

Unter Zugrundlegung des Ergebnisses der freien Beweiswürdigung - nämlich dass ein Schädiger und ein Geschädigter vorhanden sind und dass der Schädiger sein Fehlverhalten durch Leistung eines Geldbetrages versucht zu „beheben“, sowie dass seitens des Geschädigten keine Gegenleistung erbracht wurde - gelangt die Finanzverwaltung zur Überzeugung, dass im gegenständlichen Fall eine Form der Schadenersatzleistung vorliegt.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, wie es auch, wie bereits eingangs zitiert, im Schreiben an die Staatsanwaltschaft formuliert wurde, dass die bezahlten Beträge „nicht annähernd dem Anteil der nichterbrachten Leistung entsprechen“ und seitens der Geschädigten (Land O.Ö. und Republik Österreich vertreten durch die Finanzprokuratur) gegenüber dem Schädiger, aus Sicht der Finanzverwaltung, auch keine irgendwie geartete Gegenleistung erbracht wurde, kann in dieser Geldleistung kein umsatzsteuerlich relevanter Vorgang erkannt werden. Das Finanzamt geht daher im gegenständlichen Fall davon aus, dass eine nichtsteuerbare (echte) Schadenersatzleistung vorliegt.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Das Finanzamt geht, wie umfassend dargestellt wurde, im gegenständlichen Fall vom Vorliegen eines echten Schadenersatzes aus. Die Begründung der BVE ist daher den obigen Ausführungen zu entnehmen.

Lediglich der Vollständigkeit halber und im Hinblick auf eine ev. Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wird hier erwähnt, wie der Fall aus der Sicht des Finanzamtes zu betrachten wäre, wenn man vom Vorliegen eines unechten Schadenersatzes ausginge:

*Nichtanwendbarkeit von § 11 Abs. 12 und § 11 Abs. 13 UStG im vorliegenden Fall: Zur in keiner Weise zahlenmäßig konkretisierten Argumentation in der Beschwerde mit § 11 Abs. 12 UStG für die „nach Ansicht der FLD zu viel verrechneten Kilometer“ wird angemerkt, dass aus dem Schreiben vom 3.1.2013 der Finanzprokuratur eindeutig hervorgeht, dass jegliche Änderungen, die Mehrkilometer für die Verkehrsunternehmen zur Folge haben, stets nachträglich verrechnet werden dürften und folglich auch vom Finanzamt ***1*** vergütet werden würden.*

Die vom Abgabepflichtigen zu Unrecht verrechneten Kilometer werden jedoch von der Finanzprokuratur als „zwecklose Mehrkosten“ bezeichnet, dieser Schaden sei durch die falschen Angaben in den Berechnungsunterlagen rechtswidrig und schuldhaft verursacht worden.

So betrachtet, ginge die Argumentationslinie des Abgabepflichtigen mit einer (zahlenmäßig nicht näher konkretisierten und de facto wohl auch unmöglich konkretisierbaren) anteiligen Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 UStG ins Leere.

Die in der Beschwerde strittigen Beträge wären demnach dem § 11 Abs. 14 UStG zuzuordnen.

Vermindert sich das Entgelt aufgrund von Zahlungsabzügen, wie Skonti, Rabatte etc., ist eine Rechnungskorrektur gemäß § 11 Abs 13 zur Vermeidung einer Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 nicht erforderlich. Der leistende Unternehmer kann die Steuerschuld an das tatsächliche Entgelt

ohne das Erfordernis einer Rechnungskorrektur anpassen. Für den Leistungsempfänger ergibt sich die Notwendigkeit einer entsprechenden Vorsteuerkorrektur.

Die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung setzt aber grundsätzlich keine Rechnungsberichtigung voraus, sodass die Vorsteuerberichtigung auch unabhängig von der Rechnungsberichtigung vorzunehmen wäre.

IgF käme die Anwendung des §11 Abs. 13 UStG nicht in Betracht, weil es sich um keine Entgeltsminderung für erbrachte Leistungen, sondern um einen nachträglichen Entfall des Entgelts für nicht erbrachte Leistungen iSd des §11 Abs. 14 UStG handeln würde.

Steuerschuld gem. § 11 Abs. 14 UStG:

Der Rechnungsbegriff des Abs 14 ist weiter als der Rechnungsbegriff des Abs 2. Bei Anwendung des Rechnungsbegriffs des Abs 2 hätte Abs 14 keinen Anwendungsbereich, da Abs 2 nur Abrechnungen umfasst, die von Unternehmern für tatsächlich erbrachte Leistungen ausgestellt werden. Abs 14 betrifft aber Abrechnungen, denen keine Leistung zugrunde liegt oder die durch Nicht-Unternehmer ausgestellt werden. Es sind somit Urkunden umfasst, die die Kriterien des Abs 1 erfüllen, jedoch keinen Rechnungen iSd Abs. 2 entsprechen.

Die Berichtigung ist zeitlich nicht an eine gewisse Frist gebunden, wirkt aber ex nunc. Für die Rechnungskorrektur ist im Falle des unrichtigen Steuerausweises § 16 Abs. 1 sinngemäß anzuwenden. Der Rechnungsaussteller darf den geschuldeten Steuerbetrag korrigieren, der Leistungsempfänger hat den vorgenommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Korrekturen sind in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rechnungsberichtigung durchgeführt wurde.

Im gegenständlichen Fall erfolgte bisher keine Rechnungsberichtigung, es könnte daher zu keinem Wegfall der Steuerschuld im Prüfungszeitraum kommen.“

Mit Schreiben vom 01.06.2016 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr Vorbringen folgendermaßen:

„Das do. Finanzamt hat über unsere Beschwerde vom 30.9.2015 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.4.2016, zugestellt am 3.5.2016 entschieden und diese als unbegründet abgewiesen. Wir stellen hiermit den Antrag auf Entscheidung über diese Beschwerde durch das Finanzgericht. In Zusammenfassung und Ergänzung der bisherigen Argumentation und unter Verweis auf die selbige begründen wir dies wie folgt:

Sachverhalt:

Unser Unternehmen ist im Bereich Personentransporte tätig und übt unter anderem dabei zwei Arten von Transporte aus, die für dieses Rechtsmittel relevant sind:

*A) Im Zeitraum 2006 bis 2012 wurden im Raum ***1*** sogenannte Schülerfreifahrten durchgeführt, welche mit dem Finanzamt ***1*** abgerechnet wurden, dessen Interessen von der Finanzprokurator wahrgenommen werden. Unser Firmensitz ist in L, in ***1*** verfügen wir über eine Betriebsstätte. Unsere Fahrzeuge sind aber in L stationiert. Bei Vereinbarung der Schülerfreifahrten wurde uns (mündlich) zugesagt, dass wir auch die Anfahrstrecke ab L mit*

abrechnen können. Andernfalls hätten wir den Auftrag für diese Fahrten gar nicht annehmen können, da sich die kurzen Strecken in ***1*** nicht gerechnet hätten. Ab dem Jahr 2009 weiteten wir diese Tätigkeit im 1er Raum (in Verbindung mit einer Ausweitung des Fuhrparks) massiv aus.

Im Jahr 2012 erfolgte aufgrund einer Kontrolle eine weitergehende Überprüfung. Dabei wurde einerseits der Anreiseweg ab L nicht mehr akzeptiert, sondern als „zu weite verrechnete Strecke“ bzw. als „zwecklose Mehrkosten“ qualifiziert. Weiters wurde festgestellt, dass wir in Einzelfällen die Schüler durch gute Logistik mit weniger Bussen beförderten als wir abgerechnet hatten.

Das erfolgte im Wesentlichen ab dem Jahr 2009, von welchem Zeitpunkt an die Finanzprokuratur an uns eine Rückforderung stellte, und zwar mit einem Betrag von brutto € 134.582,90 bzw. netto € 122.348,09.

Der Betrag wurde am 12.3.2013 von uns zurückbezahlt.

Auf Grund der Art der Abrechnung gibt es hier keine formellen Rechnungen von unserem Unternehmen. Diese Leistungen im Bereich Personentransport unterliegen dem 10%igen Mehrwertsteuersatz.

Im Rahmen der Schülertransporte werden auch behinderte Schüler transportiert. Dies ist aufwendiger, da zusätzliche Begleitpersonen erforderlich sind. Für diese Begleitpersonen gibt es eine eigene Förderung (ohne Mehrwertsteuer) vom Land O.Ö. Hierzu wurde festgestellt, dass die als Begleitpersonen in Form von Dienstverhältnissen gemeldeten Personen nicht ausreichen, die Begleittätigkeit sowohl für diese Schülertransporte als auch für die Behindertentransporte (siehe Punkt B) abzudecken.

B) Weiters führte unser Unternehmen Transporte von beeinträchtigten Personen durch wozu ebenfalls Begleitpersonen erforderlich sind. Die Bezahlung erfolgte durch das Land O.Ö. im Rahmen der Förderung behinderter Personen. Über diese Leistungen wurden Rechnungen mit 10 % Mwst erstellt.

Durch eine Anzeige der Finanzprokuratur ließ das Land O.Ö. durch die K eine Überprüfung unserer Leistungen durchführen. Dabei wurden Malversationen festgestellt, nämlich dass von uns im Rahmen der Transporte dieser Personen Begleitpersonen in Rechnung gestellt worden waren, die unter Berücksichtigung der für die Schülerfreifahrten mit behinderten Schülern erforderlichen Begleitpersonen im Rahmen der von uns als Dienstnehmer gemeldeten Personen zeitlich keine Deckung fanden. Bei den Ermittlungen ging die K davon aus, dass diese Personen nur abgerechnet, tatsächlich aber nicht im abgerechneten Ausmaß eingesetzt wurden. Laut K hätte sich im Zeitraum 1999 bis 2012 für das vermutete Schadenausmaß ein sehr weiter Rahmen ergeben. Im Zuge des zivilrechtlichen Verfahrens hat Herr H ABC, Gesellschaftergeschäftsführer unserer GmbH, eine Aufstellung vorgelegt, wie hoch der maximale Schaden im Jahr 2009 bis 2012 gewesen sein könnte. Dabei wurde mangels Unterlagen ein Maximalbetrag angesetzt, was damit begründet wurde, um Reue zu zeigen und den Schaden ganz sicher gutzumachen, wohl aber auch, da die Unterlagen für eine genauere Berechnung fehlten und um allfällige Forderungen für Jahre davor abzupauschalieren.

Diese Berechnung ergab einen Bruttobetrag von € 404.865,87, der schlussendlich vom Land O.Ö. auch akzeptiert wurde.

Ursprünglich war vom Rechtsanwalt des Landes, Herrn Dr. M N auch noch der Ersatz der Prüfungskosten der K verlangt worden. Diese Forderung wurde aber in weiterer Folge nicht

aufrecht erhalten, sondern es erfolgte lediglich die Verrechnung des Betrages von € 404.865,87, und zwar in der Form, dass noch offene Forderungen an das Land aus Personentransporten

<i>in Höhe von netto</i>	<i>368.059,89</i>
<i>das entspricht einem Bruttobetrag von</i>	<i>404.865,87</i>

nicht bezahlt wurden.

Vom Schadensausmaß entfallen unter Stützung auf die Berechnungen der K schätzungsweise anteilig 77,76 % auf die steuerpflichtigen Transporte mit Begleitpersonen und 22,24 % auf die nicht steuerbaren Förderungen für Begleitpersonen bei Schülertransporten mit behinderten Kindern, wie auch von der BP im Entwurf zur Niederschrift vom 9.6.2015 dargestellt (Beilage).

Unsere rechtliche Beurteilung:

Sowohl bei den Schülerfreifahrten, die mit dem Finanzamt abgerechnet wurden, als auch bei den Behindertentransporten mit Begleitpersonen, welche dem Land O.Ö. in Rechnung gestellt wurden handelt es sich grundsätzlich um typische Leistungen unseres Unternehmens.

*Bei der Abrechnung der im Rahmen der Schülertransporte gefahrenen Kilometer mit dem Finanzamt ***1*** wurden im Zuge der Überprüfung unsere Abrechnungen dahingehend berichtigt, dass nicht die gesamten gefahrenen Kilometer vergütet wurden, sondern nur die ab Standort ***1***. In Einzelfällen wurde die Anzahl der für die Schülertransporte benötigten Busse korrigiert, wenn die K davon ausgegangen ist, dass wir beim Transport gegenüber den abgerechneten Bussen Fahrzeuge eingespart hatten. Damit liegt den Korrekturen grundsätzlich ein Leistungsaustausch zugrunde, der, wie sich eben nachträglich durch die Überprüfung herausgestellt hat, nicht zur Gänze in dem Ausmaß erfolgt ist, wie er abgerechnet wurde. Gleiches gilt für Abrechnung mit dem Land, bei welcher mehr Begleitpersonen abgerechnet wurden als tatsächlich zum Einsatz kamen.*

Auch wenn der Beweggrund teilweise ein anderer gewesen sein mag ist die Situation doch vergleichbar mit der eines Bauunternehmers, der über Bauausführungen Rechnungen legt, wobei sich dann aber im Nachhinein durch die Überprüfung von Ziviltechnikern herausstellt, dass z.B. die abgerechneten Kubikmeter an Beton vielleicht geplant, tatsächlich aber nicht verbaut worden sind oder wenn statt der geplanten 3 Arbeiter/Tag tatsächlich nur 2 Arbeiter erforderlich waren. In diesen Fällen kommt es - mehr oder weniger plangemäß - zu einer Korrektur in Form von sogenannten Forderungsabstrichen. In unserem Fall ist die Situation nicht anders und es liegt somit ein Fall des § 11 (12) und (13) UStG vor. § 11 (14) UStG würde nur zutreffen, wenn überhaupt dem Grunde nach eine Scheinrechnung, also eine fingierte Rechnung gelegt worden wäre.

Hinsichtlich der für die Förderung durch das Land überhöht abgerechneten Begleitpersonen für Schülertransporte mit behinderten Kindern (nicht steuerbare Stundenabrechnung) handelt es sich um die Rückzahlung zu hoher bezogener Förderungen, welche keine umsatzsteuerliche Wirkung hat.

Auch wenn die Entgeltsminderung in einem zivilrechtlichen Verfahren bzw. schlussendlich einvernehmlichen und auf Basis geschätzter Grundlagen ermittelt wurde ändert das nichts am Charakter der Entgeltsminderung einer eben ursprünglich zu hoch fakturierten Leistung. Damit liegt im umsatzsteuerlichen Sinn entgegen der Ansicht des Finanzamtes kein echter Schadenersatz vor.

Daran ändert auch die Bezeichnung „Schadenersatz“ durch die Anwälte nichts. Diese haben keine umsatzsteuerliche, sondern eine zivilrechtliche Sichtweise und wollen damit zum Ausdruck

bringen, dass mit der Rückzahlung der überfakturierten Beträge der entstandene „Schaden“ gutgemacht wurde und darüber hinaus keine Forderungen an ihre Mandanten gestellt werden.

Auch der Umstand, dass die Entgeltsminderung im Schätzungswege auf die Rückzahlung überhöhter Förderungen einerseits und die Rückzahlung zu hoher fakturierter Beträge andererseits aufgeteilt werden muss ändert am Umstand nichts, dass hier eine Entgeltsminderung vorliegt und kein echter Schadenersatz im Sinne des UStG. Die begründete (auf dem Prüfbericht der K basierende) schätzungsweise Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen ist eine legitime steuerrechtliche Vorgangsweise.

Antrag:

Es wird daher der Beschwerdeantrag gestellt, die Rückzahlungen an das Finanzamt (Finanzprokuratur) sowie an das Land O.Ö. insoweit es sich nicht um die Rückzahlung überhöhter Forderungen handelt als nachträgliche Entgeltsminderung im Zeitpunkt des Vergleiches bzw. der Rückzahlung steuerlich zu behandeln und nicht als echten Schadenersatz. Dabei soll der Anteil der Minderung, der auf die Rückzahlung überhöhter Fördergelder entfällt, mit 22,24 % im Schätzungswege festgesetzt werden.

Sollte das Gericht zur Ansicht kommen, dass zwar kein echter Schadenersatz vorliegt, dass aber eine Rechnungsberichtigung erforderlich sei wird ergänzt, dass diese Rechnungsberichtigung im Sinne der Judikatur bereits durch das Ergebnis der zivilrechtlichen Verhandlung erfolgt ist: Die Berichtigung wurde gegenüber dem Leistungsempfänger in einer Weise vorgenommen, dass dieser erkannt hat, dass die dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegte Rechnung eine Änderung erfahren hat.

Abschließend erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass im Zuge des Rechtsmittelverfahrens die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde.

Mit **Vorlagebericht vom 16.06.2016** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte unter Hinweis auf TZ 11 der Niederschrift vom 04.08.2015, Seite 14, sowie insbesondere auf die Beweiswürdigung und die rechtliche Würdigung in der Beschwerdevorentscheidung die Abweisung der Beschwerde.

Mit **E-Mail vom 21.03.2022** übermittelte das Finanzamt einen Vorhalt an das Amt der o.ö. Landesregierung mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

„...“

Im Rahmen eines derzeit in diesem Zusammenhang laufenden Rechtsmittelverfahrens, welches unmittelbar mit der vom Unternehmen im Jahr 2012 geleisteten Wiedergutmachung in Höhe von 404.865,87 € steht, sind aus der Sicht der Finanzverwaltung noch Fragen aufgetaucht, deren Beantwortung für eine korrekte steuerliche Beurteilung der damit in Verbindung stehenden Vorgänge von Bedeutung sind. Aus diesem Grund werden Sie daher gemäß § 143 Bundesabgabenordnung ersucht die in der Folge angeführten Fragen im Zusammenhang mit der Abrechnung mit der Fa. ABC G GmbH zu beantworten.

Wie aus den Unterlagen des Unternehmens hervorgeht, erfolgte die Entrichtung des schließlich von Seiten des Landes O.Ö. akzeptierten Wiedergutmachungsbetrages von 404.865,67 € in der Form, dass Gelder aus Abrechnungen des Unternehmens für im (Schul-)Jahr 2011/2012

erbrachte Leistungen, welche zu diesem Zeitpunkt vom Amt der O.Ö. Landesregierung noch nicht ausbezahlt worden sind, einbehalten wurden.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob und in welchem Ausmaß das Land O.Ö. für die in der Folge angeführten Abrechnungen einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat.

.....

.....

Wurde der der Wiedergutmachungsbetrag von 404.865,87 € von Seiten des Landes O.Ö. einer Vorsteuerkorrektur unterzogen oder wurde dieser als umsatzsteuerfreier Schadenersatz behandelt?“

In der Vorhaltbeantwortung führte das Amt der Oö. Landesregierung im Wesentlichen aus:

„...“

Es ist richtig, dass in der Abteilung Soziales zum Zeitpunkt der Prüfung dieser Angelegenheit unbezahlte Rechnungen im Ausmaß von 764.238,64 € (inkl. 10% Mwst) auflagen. Diesem Betrag wurde das Wiedergutmachungsangebot der Firma ABC im Ausmaß von 404.865,87 (inkl. 10% Mwst) gegengerechnet.

Zur Anweisung an die Firma ABC am 11.12.2012 gelangte die Differenz in Höhe von 359.372,77 Euro. Es erfolgte eine Beihilfenkorrektur – das Land Oö machte lediglich eine Beihilfe von 10% des Anweisungsbetrages (also in Euro 32.670,25) geltend (siehe beiliegenden Ausdruck aus unserem Buchungssystem).“

Beim **Erörterungstermin am 29.04.2022** wurde von den Parteien im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

„Der Richter übergibt der Vertreterin der BF eine Kopie der E-Mail samt Anhang vom 21. April 2022 des Finanzamtes.

Der Fall wird von beiden Parteien ausgiebig diskutiert. Beide Parteien beharren im Wesentlichen auf ihre schon in Schriftsätze dargestellte Meinung zum Sachverhalt und zur rechtlichen Beurteilung.

Herr O: Das Finanzamt schließt sich insofern der Meinung der Vertretung des Bf. an, als es gegenüber dem Finanzamt Schülerfreifahrten keine Rechnungen im Sinne des UStG gegeben hat. Das Finanzamt ist der Meinung, dass Rechnungskorrekturen nur möglich sind, für Jahre die nicht verjährt sind.

Das Finanzamt schließt aus dem Urteil des EuGH C 835/18 Terracult, dass die österreichische Rechtslage und Verwaltungspraxis diesem Urteil entspricht.

Diese Ausführungen hinsichtlich der Verjährung sind nur insoweit relevant, als sich das BFG der Rechtsmeinung des Finanzamtes, dass echter Schadenersatz vorliegt, nicht anschließt.

Frau Mag. P bringt vor, dass die Rechnungsberichtigung durch Offenlegung im Verfahren vor dem Strafgericht erfolgt ist und das geht auch ausdrücklich aus den Schriftverkehr der Anwälte hervor, die dezidiert einen Betrag samt Umsatzsteuer fordern.

Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der mündlichen Verhandlung:

Hiermit wird der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der Beschwerdeführerin zurückgezogen.“

In einem **ergänzenden Schreiben vom 02.05.2022** führte die Steuerberaterin der Bf aus:

„Die Erlösminderungen wurden entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch zeitlich klar zugeordnet:

Die Finanzprokurator ermittelte den Betrag der überhöhten Kosten, indem die durchschnittlichen Mehrkosten von € 1.000,-- pro Schüler in den Schuljahren 2009/2010 sowie 2010/2011 gegenüber dem Schuljahr 2011/2012 berechnet und entsprechend der beförderten Anzahl der Schüler in den Schuljahren 2009/2010 und 2010/2011 mit (auf den Cent genau) € 269.165,79 berechnet wurden und damit diesem Zeitraum zugeordnet wurde. (Schreiben der Finanzprokurator an die Rechtsanwälte A & Partner vom 13.2.2013, Beilage 1). Unter Bezugnahme auf dieses Schreiben erklärte sich die Finanzprokurator mit einem pauschalen Betrag in Höhe von 50% des im Vergleichsweg ermittelten Betrages, somit in Höhe von € 134.582,90 einverstanden (Beilage 2), der dementsprechend eine teilweise Rückzahlung des ursprünglich in Rechnung gestellten und ursprünglich auch bezahlten Betrages dargestellt hat. Aus der Berechnung und dem Ausmaß der Rückforderung geht hervor, dass es sich hier um Bruttobeträge, also um Beträge inklusive der Mehrwertsteuer gehandelt hat.

Hinsichtlich des Landes OÖ hat die Firma ABC im Verfahren selbst eine Aufstellung für die einzelnen Schuljahre, gegliedert nach Monaten erstellt (siehe Beilage 3), wobei sich für den Bereich Bildung eine Summe von € 163.867,11 ergab, für den Bereich Sozial ein Betrag von € 240.998,76, sohin insgesamt € 404.865,87.

Dieser Betrag würde auch rückverrechnet (ohne dass der zusätzliche, ursprünglich für die Kosten der Überprüfung durch die K geforderten Schadenersatz bezahlt werden musste). Auch hier liegt eine centgenaue Ermittlung mit zeitlicher Zuordnung vor. Laut Mitteilung des Landes vom 25.3.2016 an das Finanzamt handelt es sich dabei um den Betrag inklusive 10% Mehrwertsteuer. Auch hier handelt es sich um die teilweise Rückzahlung bzw. Rückverrechnung eines ursprünglich in Rechnung gestellten und bezahlten Betrages. Dabei erfolgte die Rückverrechnung in der Form, dass teilweise eine Gegenverrechnung mit unbestrittenen Forderungen gemacht wurde. Buchhalterisch wurde der Vorgang irrtümlich als uneinbringlich gewordene Forderungen erfasst, was hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinn jedoch grundsätzlich zum selben Ergebnis führt bzw. führen muss (weshalb die geforderte Umsatzsteuerkorrektur zusteht). Die nicht korrekte Verbuchung ändert nichts am Charakter der Wiedergutmachung / des „Schadenersatzes“ als Rückverrechnung zu hoch fakturierter Leistungen.

Auch die pauschale Aufteilung der Erlösminderung (auf den Anteil, der entsprechend dem Prüfbericht der K auf die nicht steuerbaren Stundenabrechnungen und auf die überhöhten steuerpflichtigen Kilometerabrechnungen entfällt) ändert nichts am Charakter der Rückverrechnung als Erlösminderungen. Der Aufteilungsvorgang selbst ist eine fundierte Schätzung welche von Auftraggeber und Auftragnehmer übernommen wurde und daher als vereinbart gilt, was alleine für eine Erlösminderung maßgeblich ist.

Nochmals möchte ich darauf hinweisen, dass nicht Bezeichnungen wie Schadenersatz oder Wiedergutmachung oder Buchhaltungstechniken, wie das Erfassen einer Erlösminderung als Ausfall der mit der Erlösminderung verrechneten Forderungen maßgeblich sind für die steuerliche Beurteilung, sondern der Sachverhalt. Wie dargelegt handelt es sich um konkrete

überhöht fakturierte einheitliche Leistungen, bei denen Rückverrechnungen vorgenommen wurden. Damit liegen hinsichtlich eines konkreten Leistungsaustausches Erlösminderungen vor und kein echter Schadenersatz. Ein echter Schadenersatz kann auch nicht konstruiert werden, indem die ursprüngliche Leistung in einen erbrachten und einen nicht erbrachten Teil aufgespalten wird, das würde dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung im Umsatzsteuerrecht widersprechen.“

In der **Replik vom 09.05.2022** antwortete das Finanzamt darauf Folgendes:

„Zum Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.5.2022 sieht sich das Finanzamt veranlasst, insbesondere darauf hinzuweisen, dass keine klare Zuordnung der im Schreiben der steuerlichen Vertretung als Erlösminderungen bezeichneten Schadenersatzzahlungen zu bestimmten Zeiträumen bzw. Abrechnungen erfolgt ist.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift, die im Vorlagebericht genannten Beweismittel und die diesbezüglichen Ausführungen in der BVE wird noch einmal hingewiesen.

Insbesondere liegt hinsichtlich des Angebots auf Schadenswiedergutmachung des Herrn ABC an das Land OÖ (Beilage 3 des Schreibens der steuerlichen Vertretung) weder eine Berechnung des tatsächlichen Schadens, noch eine Zuordnung zu konkreten Zeiträumen vor (Auszug aus TZ 11 der Niederschrift vom 4.8.2015, Hervorhebung durch mich):

*„1.) Aus dem Schreiben von A & Partner (Rechtsanwalt ABC G GmbH) an die Staatsanwaltschaft ***1*** Zl2 wegen §§ 146 f. StGB ist zu entnehmen, dass diese handschriftlichen Zettel mit der Begrifflichkeit "Schadenswiedergutmachung von ABC" die Handschrift von ABC H sei.*

Nicht aber um eine Bestätigung des tatsächlichen Schadens darzulegen, zumal ABC H die Kosten für sämtliche Begleitpersonen ab 2009 herausgerechnet habe, obwohl in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß natürlich auch tatsächlich Begleitpersonen eingesetzt und bezahlt worden sind, was ABC H mangels einschlägiger Aufzeichnungen im Detail heute (==> im Jahr 2012) nicht mehr nachvollziehen konnte.

Um Reue zu zeigen und um den Schaden ganz sicher gut zu machen, ist H ABC daher von einer Berechnung ausgegangen, die eingesetzte Begleitpersonen überhaupt vernachlässigt, was nun den Betrag von Euro 404.865,87 ergeben hat.

2.) Eine Zuteilung auf Begleittätigkeit bzw. Transporttätigkeit ist nicht abzuleiten. Die Summe der beiden Beträge deckt sich mit jenem Betrag des Schreiben vom 24.09.2012 an A & Partner Rechtsanwälte OG (Rechtsvertretung des geprüften Unternehmen) in dem die vom Amt der OÖ Landesregierung anerkannt schuldhaft verursachten Schadenersatzbetrag in Höhe von Euro 404.865,87 beschrieben steht.

*3.) Im Abschlussbericht an die Staatsanwaltschaft ***1*** vom November 2012 sei klaggestellt und anerkannt, dass durch Vorlage unrichtiger Rechnungen und Wageneinsatzpläne wurden gem. der Anzeige des FA ***1*** zwischen 2006 und 2012 sowohl das Amt der OÖ Landesregierung als auch das FA ***1*** veranlasst, höhere Fördergelder an das Unternehmen zu entrichten, die bei Vorlage richtiger Abrechnungsunterlagen nicht zugestanden wären.*

4.) Im Schreiben (Akt Zl - ABC G GmbH) von A & Partner Rechtsanwälte (Vertreter der ABC G GmbH) an die Rechtsanwälte LF vom 24. Oktober 2012 steht beschrieben, das der Einbehalt des Betrages in Höhe von € 404.865,87 unwiderruflich akzeptiert wird. < Mit unwiderruflich wird

*klargestellt, dass an dem von ***Bf1*** errechneten Betrag in Höhe von € 404.865,00 ein nicht unerheblicher Sicherheitszuschlag beinhaltet ist.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Hinsichtlich des Sachverhaltes wird auf die – oben in diesem Erkenntnis angeführte - **Sachverhaltsdarstellung im Schlussbesprechungsprogramm in der TZ. 11 „Forderungsausfall und Schadenersatz LAND OÖ und Finanz“** verwiesen.

Ausdrücklich wird noch festgestellt:

Es besteht kein Umstand, der darauf schließen lässt, dass im Zusammenhang mit den von der Bf geleisteten Zahlungen von den Geschädigten (Land OÖ und Bund, vertreten durch das Finanzamt ***1*** bzw. der Finanzprokurator) in irgendeiner Form eine Gegenleistung erbracht wurde.

Im vorliegenden Fall erfolgte eine Aufrechnung der pauschalen Vergleichssummen mit im Jahr 2012 bestehenden Forderungen gegenüber dem Land OÖ für offensichtlich in einem späteren Jahr tatsächlich erbrachten Leistungen. Es handelt sich dabei um keinen Nachlass für konkrete Leistungen des Jahres 2012. Auch handelt es sich nicht um einen Nachlass für konkrete Leistungen vorangegangener Jahre. Die Aufrechnung der Vergleichssumme mit tatsächlich erbrachten Leistungen des Jahres 2012 (bzw. der Jahre 2011 und 2010) stellt eine reine Zahlungsmodalität dar.

2. Beweiswürdigung

Es ist grundsätzlich nicht strittig, dass von Seiten der Bf für nicht durchgeführte Transportleistungen von beeinträchtigten Personen, nicht vorhandene Begleitpersonen etc., Schadenersatzzahlungen an das Finanzamt ***1*** und das Land O.Ö. geleistet wurden; auch die Höhe dieser Schadenersatzleistungen ist nicht strittig.

Die Vergleichszahlung (Schadenersatzzahlung) wurde pauschal für nicht erbrachte Leistungen vieler Jahre geleistet, wobei eine Zuordnung zu einer konkreten Abrechnung oder auch nur zu einem konkreten Jahr oder Leistungszeitraum nicht möglich ist.

Die K als Gutachter des Landes O.Ö. fand ausreichende Anhaltspunkte für Malversationen zumindest ab dem Jahr 2006. Die Bandbreite der Schadenssumme wurde von der Gutachterin mit einer Spanne zwischen 250.700,00 und 787.900,00 Euro beziffert.

Die Bf bzw. der damalige (Mit-)Geschäftsführer H ABC rechnete in seinem Vergleichsangebot

ab September 2009 konkrete monatliche Schadenssummen aus, wobei die angeführten Zahlen aber keine rechnerische Grundlage haben. Die Zuordnung erfolgte offensichtlich willkürlich.

Die im Schreiben vom 02.05.2022 vorgebrachten Umstände führen zu keiner anderen Beurteilung. Das Gericht schließt sich den Argumenten des Finanzamtes an, dass insbesondere hinsichtlich des Angebots auf Schadenswiedergutmachung des Herrn ABC an das Land O.Ö. weder eine Berechnung des tatsächlichen Schadens, noch eine Zuordnung zu konkreten Zeiträumen vorliegt. Insbesondere wird auf die Ausführungen der Niederschrift vom 04.08.2015 zu Tz 11 mit folgenden Inhalt verwiesen:

*„1.) Aus dem Schreiben von A & Partner (Rechtsanwalt ABC G GmbH) an die Staatsanwaltschaft ***1*** ZL wegen §§ 146 f. StGB ist zu entnehmen, dass diese handschriftlichen Zettel mit der Begrifflichkeit "Schadenswiedergutmachung von ABC" die Handschrift von ABC H sei. Nicht aber um eine Bestätigung des tatsächlichen Schadens darzulegen, zumal ABC H die Kosten für sämtliche Begleitpersonen ab 2009 herausgerechnet habe, obwohl in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß natürlich auch tatsächlich Begleitpersonen eingesetzt und bezahlt worden sind, was ABC H mangels einschlägiger Aufzeichnungen im Detail heute (==> im Jahr 2012) nicht mehr nachvollziehen konnte.*

Um Reue zu zeigen und um den Schaden ganz sicher gut zu machen, ist H ABC daher von einer Berechnung ausgegangen, die eingesetzte Begleitpersonen überhaupt vernachlässigt, was nun den Betrag von Euro 404.865,87 ergeben hat.

2.) Eine Zuteilung auf Begleittätigkeit bzw. Transporttätigkeit ist nicht abzuleiten. Die Summe der beiden Beträge deckt sich mit jenem Betrag des Schreibens vom 24.09.2012 an A & Partner Rechtsanwälte OG (Rechtsvertretung des geprüften Unternehmens) in dem die vom Amt der OÖ Landesregierung anerkannt schuldhaft verursachten Schadenersatzbetrag in Höhe von Euro 404.865,87 beschrieben steht.

*3.) Im Abschlussbericht an die Staatsanwaltschaft ***1*** vom November 2012 sei klargestellt und anerkannt, dass durch Vorlage unrichtiger Rechnungen und Wageneinsatzpläne wurden gem. der Anzeige des FA ***1*** zwischen 2006 und 2012 sowohl das Amt der OÖ Landesregierung als auch das FA ***1*** veranlasst, höhere Fördergelder an das Unternehmen zu entrichten, die bei Vorlage richtiger Abrechnungsunterlagen nicht zugestanden wären.*

4.) Im Schreiben (Akt ZI - ABC G GmbH) von A & Partner Rechtsanwälte (Vertreter der ABC G GmbH) an die Rechtsanwälte LF vom 24. Oktober 2012 steht beschrieben, das der Einbehalt des Betrages in Höhe von € 404.865,87 unwiderruflich akzeptiert wird. Mit unwiderruflich wird klargestellt, dass an dem von ABC G GmbH errechneten Betrag in Höhe von € 404.865,00 ein nicht unerheblicher Sicherheitszuschlag beinhaltet ist.“

Eine Feststellung, dass die Schadenersatzzahlungen in einem ursächlichen Zusammenhang mit bereits versteuerten Grundgeschäften stehen, konnte daher nicht getroffen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtliche Grundlagen:

§ 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (steuerbare Umsätze) lautet:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben

(Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

b) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat. Lit. b ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden;

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

(2) Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

(3) Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfaßt das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland

dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). Das Fürstentum Monaco gilt als Gebiet der Französischen Republik; die Insel Man gilt als Gebiet des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland. Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Mitgliedstaat im Sinne dieses Gesetzes ist ein solcher der Europäischen Union.

§ 16 Umsatzsteuergesetz 1994 „Änderung der Bemessungsgrundlage“ lautet:

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

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

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

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

(4) Ist eine Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Der letzte Satz des Abs. 1 gilt sinngemäß.

(5) Werden die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert (zB Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Abnehmer der Lieferungen oder dem Empfänger der sonstigen Leistungen einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

§ 11 Umsatzsteuergesetz 1994 (Ausstellung von Rechnungen) lautet:

§ 11.

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

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

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

....

Rechtliche Beurteilung

Das Thema Schadenersatz bildet ein Sonderthema bei der Beurteilung dahingehend, ob gemäß § 1 UStG 1994 ein steuerbarer Umsatz vorliegt. Steuergegenstand ist stets ein Leistungsaustausch bestehend aus Leistung und Gegenleistung. Im Falle des echten Schadenersatzes fehlt eben dieser Leistungsaustausch, weshalb dieser einen nicht steuerbaren Tatbestand darstellt. Aus diesem Grunde ist es notwendig eine klare Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Schadenersatz vorzunehmen.

Das UStG 1994 kennt den Begriff *Schadenersatz* nicht, er stammt aus dem bürgerlichen Recht. Umsatzsteuerlich ist in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch oder ein nicht steuerbarer („echter“) *Schadenersatz* vorliegt. Der Vergleich gehört gemäß § 1380 ABGB zu den zweiseitig verbindlichen Verträgen. Eine Vergleichszahlung, wie im vorliegenden Falle, kann nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt Entgelt sein. Wenn eine Vergleichszahlung oder Ersatzleistung eines Schädigers eine Gegenleistung für eine Leistung des Geschädigten darstellt, dann liegt ein Leistungsaustausch vor (*unechter Schadenersatz*) (vgl. u.a. VwGH vom 27.4.1972, 1698/71, UFS vom 10.2.2004, RV/0093-K/02, UFS vom 21.11.2011, RV/0543-W/03).

Bei der umsatzsteuerlich-rechtlichen Beurteilung von *Schadenersatzsachverhalten* ist zu prüfen, ob der zu leistende Geldersatz auf Grund einer Leistung erfolgt ist. Im diesem Fall sind die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Z 1 erfüllt, die *Schadenersatzzahlungen (unechter Schadenersatz)* unterliegen der Umsatzsteuer. Dabei kommt es auf den Leistungswillen des *Schadenersatzempfängers* an. Nur wenn der Unternehmer im Vergleichsweg einen Teil der

ihm zugesicherten Erlöse erhält, ohne selbst eine relevante Leistung erbracht zu haben, stellt diese Vergleichszahlung kein Entgelt für eigene Leistungen des Unternehmers dar, sondern einen nicht steuerbareren *Schadenersatz*.

Im vorliegenden Fall besteht kein Umstand, der darauf schließen lässt, dass im Zusammenhang mit den von der Bf geleisteten Zahlungen von den Geschädigten (Land OÖ und Bund, vertreten durch das Finanzamt ***1***. bzw. der Finanzprokurator) in irgendeiner Form eine Gegenleistung erbracht wurde. Im vorliegenden Fall stellt daher diese Vergleichszahlung (Schadenersatzzahlung) kein Entgelt für eigene Leistungen des Unternehmers dar, sondern einen **nicht steuerbareren Schadenersatz**.

Mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs zu den Grundgeschäften und zu den tatsächlich an das Land O.Ö. und an den Bund erbrachten Leistungen stellt die Vergleichszahlung (Schadenersatzzahlung) keine Entgeltsminderung dar.

Eine Zuordnung der Vergleichszahlung (Schadenersatzzahlung) zu konkreten Rechnungen ist unmöglich, womit eine Berichtigung der entsprechenden Rechnungen nicht möglich ist.

Ebenso wenig ist eine Zuordnung der Vergleichszahlung (Schadenersatzzahlung) zu bestimmten, vom Land O.Ö. geltend gemachten Vorsteuern und damit eine Vorsteuerkorrektur gem. § 16 UStG 1994 möglich.

Dieser nachträglichen Schadensvergütung liegt kein Leistungsaustausch zugrunde, sodass von einem umsatzsteuerrechtlich nicht relevanten "echten" Schadenersatz auszugehen ist. Somit ist keine Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 durchzuführen.

Angemerkt wird noch, dass die erfolgte Aufrechnung der pauschalen Vergleichssummen mit im Jahr 2012 bestehenden Forderungen gegenüber dem Land OÖ für offensichtlich in einem späteren Jahr tatsächlich erbrachten Leistungen, **eine reine Zahlungsmodalität darstellt**.

Ergänzend wird angeführt, dass auch in dem Fall, dass ein echter Schadenersatz vorläge, nicht anders zu entscheiden wäre.

Zur Begründung wird diesbezüglich auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 28.04.2016 zur Nichtanwendbarkeit des § 11 Abs. 12 und § 11 Abs. 14 UStG 1994 verwiesen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die entscheidungswesentlichen Umstände – insbesondere die Feststellung ob ein Zusammenhang der Schadenersatzzahlungen zu konkreten Rechnungen besteht –im Bereich der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung lagen.

Linz, am 1. Dezember 2022