



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Masseverwalterin im Konkurs der X-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Monika Ahorn, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 4-12/2009 (diese Berufung gilt gemäß § 274 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.8.2011 gerichtet) und 1-2/2010 sowie 5-6/2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Fa. XGmbH, die sich zum damaligen Zeitpunkt noch nicht in Konkurs befunden hat, fanden die Zeiträume 7/2009 bis 2/2010 sowie 5-6/2010 umfassende u.a. die Umsatzsteuer betreffende Außenprüfungen gemäß § 150 BAO statt. Den nach § 149 BAO angefertigten Berichten sowie den Niederschriften ist – soweit berufungsrelevant – Folgendes zu entnehmen:

1) Monate 4-12/2009 und 1-2/2010

1) Anzahlungsrechnungen - Teilrechnungen

Die Teilrechnungen, für die bereits Leistungen erbracht und abgerechnet wurden, werden von der BP der Umsatzsteuer unterzogen.

TR 13-101190 1.585,45

TR 13-101269 25.460,00

zus. steuerpfl. Entgelte lt. BP 27.045,45

2) Vorsteuer für Mieten

Da für die Mieten ab April 2009 keine Zahlungsbelege vorliegen, wurde der Vorsteuerabzug dafür ver- sagt.

monatliche Vorsteuer 2.476,20 11 Monate, nicht anerkannte Vorsteuer 27.238,20

3) Vorsteuer für Rechnungen des Geser/Ges Ing. F. L.

Die ab Februar 2009 gelegten Rechnungen des Ing. F. L. sind nach Ansicht der BP im Fremdvergleich extrem unüblich. Die Gesellschaft befindet sich derzeit im Ausgleich und schließt mit dem GF einen Vertrag, in dem sie sich verpflichtet ein Honorar zu zahlen, für das sie die finanziellen Mittel nicht hat. Die Zahlung soll nach dem Schriftstück vielmehr nach Abschluss der Sanierungsaktivitäten ab September 2010 erfolgen.

Es wurden lt. Herrn L. 200,- Euro pro Stunde für "Geschäftsführung - laufende Projektbearbeitung - Verkauf" in Rechnung gestellt, von diesem "Stundenlohn" ist aber in dem vorgelegten Werkvertrag keine Rede.

Für den geprüften Zeitraum betragen diese nicht bezahlten Rechnungen netto 419.585,35, Vorsteuer 83.917,07, was einem monatlichem Betrag von 38.144,12 entspricht.

Der erklärte durchschnittliche monatl. Umsatz beträgt ca. 239.000,00 im geprüften Zeitraum

Ein derartiges Honorar für Geschäftsführung hält nach Ansicht der BP keinem Fremdvergleich stand.

Es ist daher davon auszugehen, dass kein entsprechender Leistungsaustausch vorliegt und die Vorsteuer von € 83.917,07 zu versagen ist.

Das Finanzamt erließ Bescheide für die Monate 4-12/2009, 1-2/2010 sowie 5-6/2010.

Der dagegen gerichteten Berufung ist zu entnehmen:

"Tz 1

In Tz 1 der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO ... wird festgehalten, dass für Teilrechnungen, für die bereits Leistungen erbracht wurden, von der BP der USt unterzogen werden.

Grundsätzlich entbehrt alleine diese Feststellung jeder gesetzlichen Grundlage. Die Regelung für die Besteuerung von Teilrechnungen wurde genau für diese Fälle eingeführt und es ist der Sinn von Teilrechnungen, dass damit Teilleistungen fakturiert werden, nur ist es eben hier im Sinne des Gesetzgebers, dass die USt erst nach Erhalt der Zahlung zu berechnen ist. Die USt aufgrund der Rechnungsleistung ist erst nach vollständiger Erbringung der Leistung, spätestens ein Monat danach zu entrichten - und das ist mittlerweile bei diesen Rechnungen auch passiert. Dieser Punkt ist jedenfalls als gesetzeswidrig zu streichen.

Tz.2

In Tz. 2 wird die Vorsteuer für Mieten seit April 2009 aberkannt, da keine Zahlungsbelege vorgelegt werden konnten. Für den Vorsteuerabzug von Mieten sind ausschließlich Rechnungen ausschlaggebend, hier auf die Notwendigkeit einer sofortigen Zahlung abzustellen ist ganz einfach falsch und gesetzlich nicht gedeckt - siehe § 12 UStG1994 ff. Wir ersuchen daher, die Vorsteuer aus den Mieten anzuerkennen.

Tz.3

Die von Ing. L. gelegten Rechnungen entsprechen absolut den im § 11 (1) UStG 1994 genannten Erfordernissen. Alle Punkte, die in den Rechnungen und Beilagen enthalten sind, sind fremdüblich, nachvollziehbar und daher korrekt. Ausschlaggebend kann auch nicht sein, ob ein Stundensatz in einem Werkvertrag vereinbart wird oder auf andere Art, noch dazu wenn der Betrag sogar dem Prüfer bekannt ist und fremdüblich. Grundsätzlich weiß Herr L. über die Finanzen und die Erträge des Auftraggebers Bescheid und genau deshalb wurde auf Basis von kaufmännischen Grundsätzen und wirtschaftlichen Entscheidungen ein Zahlungsziel bis vorläufig (frühestens) 31.08.2010 vereinbart, an welchem Termin dann die Abstattung des verrechneten Honorars fix vereinbart wird und ist dies nicht

nur im Fremdvergleich, sondern auch im Innenvergleich üblich, da dies auch mit anderen Lieferanten vereinbart wurde. Falsch auf jeden Fall ist, dass sich das Unternehmen im Ausgleich befindet.

Befremdend ist die Aussage des Prüfers, dass es falsch ist, Rechnungen auszustellen (vgl. TZ 1). Es werden laufende Leistungen erbracht, die nach Fertigstellung abzurechnen sind und genau hier ist dies der Fall und wurde gesetzeskonform gemacht. Grundsätzlich wird in diesem Punkt sogar das Steuergeheimnis gebrochen, wo die steuerlichen Grundlagen eines anderen Steuerpflichtigen in Abs. 3 sogar als ein Argumentierversuch dargestellt werden.

Betreffend Abs. 4 bin ich aber komplett konträrer Ansicht: "..... auf die gegebene Zahlungsunfähigkeit der K.GmbH ", Ich denke nicht, dass ein Finanzbeamter, der nur eine Umsatzsteuersonderprüfung macht, eine Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens 3 Monate nach seiner Prüfung prognostizieren kann. Fakt ist, dass eine Zahlungsunfähigkeit im gesetzlichen Sinne - Andrängen der Mehrheit der Gläubiger - nach den Informationen des Geschäftsführers nicht vorliegt, ansonsten wäre er den gesetzlichen Verpflichtungen längst nachgekommen und hätte ein Insolvenzverfahren beantragt. Also bitte, bleiben wir hier auf Basis der Fakten und Unterlagen und gesetzlichen Bestimmungen und erkennen die Vorsteuer an.

Nachweise über die Tätigkeit des Herrn Ing. L. wurden dem Prüfer bereits vorgelegt und können jederzeit eingesehen werden. Diese werden in Auftragslisten, Soll-Istvergleichslisten und Geschäftsführerberichten geführt und auch laufend von der Generalversammlung überprüft. Für die Fremdüblichkeit der Aufzeichnungen muss auch nicht lange gesucht werden, da alle anderen Mitarbeiter im Unternehmen die gleichen Aufzeichnungen führen. Diese standen dem Prüfer ebenfalls zur Verfügung und können bei Bedarf jederzeit vorgelegt werden.

Abweichend von den Feststellungen der Außenprüfung wurde im Bescheid noch in einem Punkt abgewichen:

„Die für Oktober 2009 beantragte verrechenbare EUST (KZ083) i.H.v. € 1.995,21 konnte nicht anerkannt werden, da vom Zoll nur € 364,09 gemeldet wurden.“

Gem. § 12 (1) 2 UStG 1994 ist „die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind“ als abzugsfähige Vorsteuer abzuziehen und nicht die, die vom Zoll gemeldet wird. Die für das Unternehmen entrichteten EUST Beträge wurde vom Prüfer geprüft und sind daher in dieser Höhe anzuerkennen. Hier kann es sich offensichtlich nur um einen EDV Fehler handeln oder es wurde beim Zoll irrtümlich die Steuernummer oder irgendetwas anderes falsch eingegeben.“

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung lautete:

Zu Tz 1) ...Nach Ansicht des Prüfers ist zwischen einer Teilrechnung und einer Anzahlungsrechnung zu differenzieren. Teilrechnungen sind, da ein Teil der vereinbarten Leistung erbracht wurde, im Rechnungslegungszeitraum zu verrechnen. Anzahlungsrechnungen, bei denen noch keine Leistung od. Lieferung erbracht wurde, erst bei erhaltener Anzahlung.

Zu Tz 2) Miet- und Pachtverhältnisse werden von der Judikatur in Verbindung mit den Zahlungsbelegen als Rechnung anerkannt. Für den Vorsteuerabzug ist nach Ansicht des Prüfers das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung notwendig...“

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung folgenden Inhalts:

„Die Sonderbestimmung des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a 2. Absatz UStG für Anzahlungen kommt nur dann zur Anwendung, wenn ein Teil des Entgeltes vereinnahmt wird, bevor die Leistung ausgeführt wird.“

Im vorliegenden Fall wurden Teilleistungen erbracht und darüber Rechnungen ausgestellt. Wurde die Leistung (oder ein Teil davon) bereits erbracht, so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die sonstige Leistung ausgeführt wurde (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a 1. Absatz UStG).

Die Leistungen der Rechnungen 13-101190 sowie 13-101269 waren im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bereits erbracht. Da es sich somit nicht um eine Anzahlungsrechnung handelt, war die Steuerschuld bereits entstanden.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG ist unter anderem das Vorliegen einer dem § 11 UStG entsprechenden Rechnung. Bei Dauerleistungen wie bei Mietverhältnissen kann der schriftliche Mietvertrag in Zusammenhang mit den Zahlungsbelegen als Rechnung angesehen werden, wenn im Vertrag alle vom Gesetz vorgesehenen Rechnungskriterien enthalten sind. Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wurde festgestellt, dass zwar ein Mietvertrag, aber weder Rechnungen noch Zahlungsbelege vorliegen. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG sind somit nicht gegeben.

Die Vorsteuern aus den Rechnungen von Ing. A. L. können gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG nicht anerkannt werden, da der Vorsteuerabzug das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 UStG zur Voraussetzung hat. Gemäß § 11 Abs. 1 UStG müssen Rechnungen unter anderem folgende Angaben enthalten:

- Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 € übersteigt ist die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte UID-Nummer anzugeben
- Soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem (leistenden) Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer
- Eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird

Diese Merkmale fehlen bei den vorgelegten Rechnungen, weshalb der Vorsteuerabzug bereits aus diesem Grund jedenfalls zu versagen war.

Betreffend des Berufungspunktes "Vorsteuern betreffend die geschuldete auf dem Abgabenkonto verbuchte EUSt § 12 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG (KZ 083)" ist anzumerken, dass die Differenz des anerkannten EUSt-Betrages von € 364,09 zu den beantragten € 1.995,21 € 1.631,12 beträgt. Dieser Betrag wurde bereits in der Umsatzsteuervoranmeldung 09/2009 in der KZ 083 als Vorsteuer berücksichtigt, weshalb eine nochmalige Berücksichtigung im Zeitraum 10/2009 nicht möglich war.

Die Berufung war somit insgesamt abzuweisen."

Am 24.8.2011 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009. Soweit die Berufung die Monate 4-12/2009 betrifft, gilt die Berufung gemäß § 274 BAO gegen den Jahresbescheid gerichtet.

2) Monate 5-6/2010

In Tz. 1 der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO wird festgehalten:

"...Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wurden Rechnungen an die Firma F. LTD. (Rechnungsnummern 110092, 110169, 110170, 110171, 110294, 110295, 110298 und 110299) vorgefunden, die nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden. Darauf angesprochen, gab der Geschäftsführer Herr Ing. L. niederschriftlich bekannt, dass es sich (seiner Meinung nach) um Anzahlungsrechnungen handelt und diese noch nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen waren. Allerdings wurden die Lieferbedingungen von ursprünglich Leistungszeitraum Mai 2010 auf Vorauszahlung erst im Nachhinein geändert. Zusätzlich zu den Angeboten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen (selbes Datum wie Auftragsbestätigungen) wurden Abnahme- und Übergabeprotokolle über die verrechneten Leistungen vorgefunden.

Die Umsatzsteuer ist daher kraft Rechnungslegung vorzuschreiben..."

Der dagegen gerichteten Berufung ist zu entnehmen:

"...Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wurden Anzahlungsrechnungen an die Firma F. LTD. (Rechnungsnummern 110092, 110169, 110170, 110171, 110294, 110295, 110298 und 110299) der

Umsatzsteuer unterzogen, da auf den Anzahlungsrechnungen bei Lieferzeitraum der vom Programm vorgegebene Wert irrtümlich nicht korrigiert wurde.

Laut Auftragsbestätigung, die dem Prüfer vorliegt, wird mit den Leistungen erst begonnen, wenn die vereinbarte Anzahlung (Zahlungsbedingungen: 1/3 sofort, 1/3 bei Lieferbereitschaft, 1/3 vor Lieferung) am Konto ist. Da allerdings die vereinbarte Zahlung nicht kam, wurde keine Leistung bzw. Lieferung erbracht und oben angeführte Anzahlungsrechnungen wurden dahingehend korrigiert, dass beim Lieferzeitraum Vorauszahlung angegeben wurde. Diese Anzahlungsrechnungen wurden am 09.07.2010 an die Firma F. LTD, übermittelt. Da es sich also It. Angaben der Geschäftsführung um reine Anzahlungsrechnungen handelt, wurden sie nicht verustet.

Dass es sich tatsächlich um Anzahlungsrechnungen handelt, ist schon dadurch zu belegen, dass die Rechnungen dasselbe Datum wie die Auftragsbestätigungen aufweisen. Ein Auftrag in der Größenordnung könnte gar nicht am gleichen Tag bewältigt werden, daher kann es sich nur um eine Anzahlungsrechnung handeln, die erst bei Zahlungsfluss zu verusten ist. Die Geschäftsführung gibt weiters an, dass das Computerprogramm so funktioniert, dass bei Auftragseingang im gleichen Moment die Auftragsbestätigung, die Anzahlungsrechnung und die Abnahme- und Übergabeprotokolle erstellt werden.

Die Lieferungen wurden bis dato nicht durchgeführt, da kein Zahlungsfluss erfolgte und es wird daher voraussichtlich auch der Auftrag storniert werden..."

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung lautete:

"...Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wurden Rechnungen an die Firma F. LTD. (Rechnungsnummern 110092, 110169, 110170, 110171, 110294, 110295, 110298 und 110299) vorgefunden die nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden. Laut dem Geschäftsführer Herrn Ing. L. handelt es sich um Anzahlungsrechnungen die erst bei Zahlungseingang der Umsatzsteuer unterliegen. Aufgrund von Kontrollmaterial bzw. niederschriftlicher Aussagen (Koll. Li., FA Linz) handelt es sich bei diesen Rechnungen um Scheinrechnungen. Des Weiteren wurde im Zuge von abgabenrechtlichen Erhebungen festgestellt, dass die Firma XXX GmbH Ausgangsrechnungen an die H. Bank AG verkauft und dafür einen Teil der Rechnungsbeträge im Voraus erhält. Da dafür allerdings "fertige" Projekte zu Grunde liegen müssen wurden die betreffenden Übernahmeprotokolle ausgestellt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind diese Rechnungen Kraft Rechnungslegung der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Der Argumentation des Geschäftsführers konnte aufgrund des geschilderten Sachverhalts (vorhandenes Kontrollmaterial, Niederschriften usw.) nicht Folge geleistet werden.

Des Weiteren sei erwähnt, das über das Vermögen der Firma XXX GmbH -bereits ein Konkursverfahren eröffnet wurde..."

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung folgenden Inhalts:

„Aufgrund weiterer Ermittlungen wurde festgestellt, dass die in den fraglichen Rechnungen angeführten Leistungen an die Firma F. Ltd. nicht erbracht wurden (die entsprechende Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung geht Ihnen mit gesonderter Post zu).

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, schuldet diesen Betrag gemäß § 11 Abs 14 UStG.

Da in den Rechnungen 110092, 110169, 110170, 110171, 110294, 110295, 110298 sowie 110299 jeweils Umsatzsteuer ausgewiesen ist, kommt es zu einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG.“

Nach Eröffnung des Konkursverfahrens stellte die Masseverwalterin für den gesamten Streitzeitraum ohne weitere Begründung einen Vorlageantrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Festgehalten sei zunächst, dass der Berufungsvorentscheidung durch Einbringung des Vorlageantrages der Charakter eines Vorhaltes zukommt (sh. zB VwGH 29.3.2012, [2009/15/0035](#)).

1) Teilrechnung oder Anzahlungsrechnung

Die Bw. verweist zu Recht darauf, dass nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a 2. Satz UStG 1994 in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Ausführung der Leistung erbracht wurde, die Steuerschuld (erst) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde, entsteht.

Dem hält das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung entgegen, dass bereits (abgrenzbare) Teilleistungen erbracht und darüber nach der Leistungserbringung Rechnungen ausgestellt worden sind. Dieser Sachverhaltsfeststellung ist nicht entgegen getreten worden. Somit kann davon ausgegangen werden, dass die Steuerschuld bereits aufgrund der Erbringung der Teilleistung entstanden ist. Sollte hierdurch eine Doppelerfassung der Umsätze erfolgt sein, wie dies die Berufung vorbringt, könnte eine Korrektur im Zuge der noch durchzuführenden Jahresveranlagung 2010 erfolgen.

2) Vorsteuer für Mieten

Die Bw. verweist auch hier zu Recht darauf, dass für den Vorsteuerabzug aus Mieten nur das Vorliegen von Rechnungen von Bedeutung und die Zahlung nicht relevant ist.

Das Finanzamt entgegnet diesen Ausführungen unwidersprochen allerdings, dass weder Zahlungen erbracht wurden noch Rechnungen vorliegen. Wenn daher das Finanzamt den Vorsteuerabzug für die in Rede stehenden Mieten versagt hat, kann dem nicht entgegen getreten werden.

3) Vorsteuer aus Rechnungen des Gesellschafter-Geschäftsführers

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bw. gelegten Rechnungen den Formvorschriften des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht entsprechen, da die Angaben gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. b, lit. h und lit. i UStG 1994](#) fehlen. In den vorliegenden Rechnungen fehlen tatsächlich die Angaben der UID-Nummern des leistenden Unternehmers sowie des Leistungsempfängers, wobei überdies keine laufende Nummer angeführt ist. Der Vorsteuerabzug steht daher schon aus diesem Grund nicht zu.

4) Einfuhrumsatzsteuer

Das Finanzamt hat unwidersprochen dargelegt, dass die im Monat Oktober 2009 nicht anerkannte Einfuhrumsatzsteuer bereits im September 2009 abgezogen wurde. Somit konnte eine nochmalige Berücksichtigung im Oktober 2009 nicht erfolgen.

5) Rechnungen an die F. Ltd

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung sowie in der Berufungsvereinbarung wird ausgeführt, dass den einzeln angeführten Rechnungen keine Leistung zugrunde liegt, sondern es sich um bloße Scheinrechnungen handelt. Auch diese Feststellungen wurden nicht entkräftet. Da überdies die Gefährdung des Steueraufkommens nicht beseitigt wurde, erfolgte die Vorschreibung von Umsatzsteuer nach der Bestimmung des [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) zu Recht.

Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Wien, am 22. November 2013