

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Preyer in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. A., Dr.-Heinrich-Maier-Straße 59/Haus 5/1, 1180 Wien gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 8/16/17 vom 14.03.2013, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum November 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um einen planenden Baumeister. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum 10 bis 12/2012 wurde folgende Feststellung hinsichtlich einer Vorsteuerkorrektur gemäß § 16 UStG getroffen und mit 14.3.2013 eine Umsatzsteuerfestsetzung für 11/2012 vorgenommen:

"Mit Rechnung vom 26.4.2012, Rechnungsnummer R1 (=R1), wurden Objekte aus einer Versteigerung (Verkäuferin war die Fa. B. GesmbH (=B.GesmbH), Adr.B., vertreten durch Masseverwalter Dr. W.(=W.), Versteigerer war die K. GesmbH (=K.GesmbH)) zum Nettopreis in Höhe von Euro 250.000 zzgl. 20% USt in Höhe von Euro 50.000 erworben.

Hinzu kamen die Versteigerungsgebühr in Höhe von Euro 37.500 netto zzgl. 20% USt in Höhe von Euro 7.500.

Aus dieser Rechnung wurde in der Umsatzsteuervoranmeldung 04/2012 Vorsteuer in Höhe von Euro 57.500 geltend gemacht und vom Finanzamt anerkannt.

Mit Stornorechnung vom 27.11.2012, Rechnungsnummer R2(=R2), wurde obige Rechnung R2 mangels Lieferung storniert.

Aus diesem Grunde erfolgte im November 2012 eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von Euro 57.500."

Gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 14.3.2013 wurde fristgerecht Berufung (jetzt Beschwerde) erhoben und wie folgt eingewendet:

Mit dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2012 wird eine Nachforderung in der Höhe von € 57.500,00 festgesetzt, die daraus resultiert, dass die K. Ges.m.b.H. mit - willkürlichem! - Datum vom 27.11.2012 zu Rechnungsnummer R2 eine Stornorechnung ausgestellt hat, die ein Storno von Umsatzsteuer, und zwar Storno Inkasso - MwSt Euro 50.000,00 und Storno 20% MwSt auf Aufgeld Euro 7.500,00, ausweist.

Die Stornorechnung der K.Ges.m.b.H. mit dem willkürlichen Datum 27.11.2012 gründet darauf, dass der mit Rechnung der K.Ges.m.b.H. Nr R1 vom 26.04.2012 an die Bf (=BfGmbH) fakturierte und an diesem Tag zustande gekommene Verkauf von Massevermögen der S. GmbH (=S.GmbH) an die BfGmbH in der Höhe von € 250.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer € 50.000,00 und € 37.500,00 Aufgeld zuzüglich daraus resultierende 20% Umsatzsteuer € 7.500,00 am 09.08.2012 aufgehoben wurde.

Die zivilrechtliche Grundlage für die Aufhebung des Kaufvertrages bildet der am 09.08.2012 von RA Dr W. als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der S.GmbH erklärte Rücktritt vom Kaufvertrag vom 26.04.2012. Diese Rücktrittserklärung vom 09.08.2012 wurde am 09.08.2012 um 09:55 Uhr per E-Mail von RA Dr W. an die Insolvenzschriftführerin Bf GmbH übermittelt und ist somit gegenüber der damaligen Käuferin Bf GmbH am 09.08.2012 wirksam geworden.

Beweis:

- Rechnung K.Ges.m.b.H. Nr R1 vom 26.04.2012 (Beilage .1)
- Rücktrittserklärung RA Dr W. vom 09.08.2012 vom Kaufvertrag vom 26.04.2012 samt Sendebericht von 09:55 Uhr (Beilage .12)
- Stornorechnung K.Ges.m.b.H. Nr R2 vom 27.11.2012 (Beilage .13)
- Einvernahme RA Dr W., Rechtsanwalt, Adr.W. als Zeuge
- Einvernahme RA Dr A. (=A.), Rechtsanwalt, Adr.A (=Adr.A) als Partei

Da der Rücktritt vom Kaufvertrag bereits am 09.08.2012 wirksam geworden ist und der Kaufvertrag vom 26.04.2012 bereits am 09.08.2012 aufgehoben wurde, hätte richtigerweise die Korrektur der Umsatzsteuerbeträge aus der Rechnung vom 26.04.2012 im Monat des Vertragsrücktrittes, sohin bereits im Monat August 2012, erfasst werden müssen und nicht, wie von der Abgabenbehörde irrtümlich angenommen, im Monat November 2012.

Unabhängig von (zufälligen) Zeitpunkt der Ausstellung einer formellen Stornorechnung ist die umsatzsteuerrechtliche Berichtigung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die zivilrechtlichen Grundlagen für den Vertragsrücktritt verwirklicht worden sind, im vorliegenden Fall im August 2012 aufgrund der Rücktrittserklärung vom 09.08.2012.

Dieser Vertragsrücktritt - also die Rückgängigmachung der Leistung - bewirkt, dass die Umsatzsteuerpflicht rückwirkend beseitigt wird. Die Rückgängigmachung einer Leistung ist wie eine Änderung des Entgeltes zu behandeln (§ 16 Abs 3 Z 3 UStG) und wirkt somit ex nunc (vgl Ruppe, UStG³ § 1 Tz 39). Wird die Leistung rückgängig gemacht, dann sind in diesem Monat, in dem die Rücktrittserklärung erfolgte, auch Umsatzsteuer und Vorsteuer zu korrigieren (vgl Ruppe, UStG³ § 16 Tz 91). § 16 UStG ordnet an, dass die Berichtigungen für den Voranmeldungszeitraum und für den Monat vorzunehmen sind, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Das ist der Voranmeldungszeitraum, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist (vgl Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth- Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.03 UStG § 16 Rz 13).

Im vorliegenden Fall ist diese Änderung mit Rücktrittserklärung vom 09.08.2012 im Voranmeldungszeitraum August 2012 eingetreten. Werden - wie im vorliegenden Fall - steuerpflichtige Leistungen rückgängig gemacht (§ 16 Abs 3 Z 3 iVm Abs 1 Z 2 UStG) bewirkt dies, dass Berichtigungen für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen sind, in dem die Änderung des Entgeltes (hier Rücktrittserklärung am 09.08.2012) eingetreten ist, also für den Monat August 2012.

Der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2012 erweist sich somit insoweit als rechtswidrig, als die aus der Rechnungsstornierung resultierende Nachforderung in der Höhe von € 57.500,00 nicht im Monat November 2012 erfasst werden hätte dürfen, sondern viel mehr in jenem Monat, in dem die zivilrechtlichen Voraussetzungen für das Storno der Rechnung vorgelegen und verwirklicht worden sind, erfasst werden hätte müssen, sohin im Monat August 2012.

Die Festsetzung von Umsatzsteuer für November 2012 hätte nur in der bisher vorgeschriebenen Höhe von € 2325,00 erfolgen dürfen. Eine Nachforderung, welche aus der im August 2012 erfolgten Aufhebung des Kaufvertrages vom 26.04.2012 resultiert, hätte bereits im Monat August 2012 erfasst werden müssen.

Beweis:

- Rechnung K.Ges.m.b.H. Nr R 1 vom 26.04.2012 (Beilage ./1)
- Rücktrittserklärung RA Dr W. vom 09.08.2012 vom Kaufvertrag vom 26.04.2012 samt Sendebericht von 09:55 Uhr (Beilage .12)
- Stornorechnung K.Ges.m.b.H. Nr R2 vom 27.11.2012 (Beilage ./3)
- Einvernahme RA Dr W., Rechtsanwalt, Adr.W. als Zeuge
- Einvernahme RA Dr A. , Rechtsanwalt, Adr.A. als Partei"

Die Beschwerde wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 11.6.2013 als unbegründet abgewiesen, dass ein gültiger Rücktritt vom Kaufvertrag für RA Dr. W. als Insolvenzverwalter der Fa. B.GesmbH nur unter den allgemeinen Bestimmungen

des ABGB möglich gewesen wäre. Es hätte daher mit der Rücktrittserklärung eine angemessene Nachfristsetzung verbunden werden müssen, was jedoch unterblieb. Erst dann, wenn der Schuldner in der gesetzten Nachfrist nicht leistet oder erklärt, nicht mehr erfüllen zu wollen, hätte die Rücktrittserklärung die Vertragsauflösung bewirkt.

Im Vorlageantrag vom 26.6.2013 ergänzend eingewendet:

"1. Am 13.06.2013 wurde die Berufungsvorentscheidung zugestellt.

Die Berufung wurde abgewiesen, wobei sich die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Abweisung darauf stützt, dass die von mir relevierte Rücktrittserklärung des Verkäufers RA Dr W. vom 09.08.2012 „rechtlich unbeachtlich“ sei.

2. Die Beurteilung dieser zivilrechtlichen Vorfrage durch die Abgabenbehörde erster Instanz beruht auf einem Tatsachen- und Rechtsirrtum.

Zur Vermeidung von Wiederholungen verweise ich auf die ausführliche Darstellung in der Berufung von 16.04.2013 zur Rücktrittserklärung des Verkäufers RA Dr W. vom 09.08.2012.

3. Ergänzend zum schon bisher erstatteten Vorbringen lege ich das Schreiben des Herrn RA Dr W. als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der B.GmbH zu xxxxxx beim Landesgericht U. vom 25.06.2013 vor.

In diesem Schreiben wird - in Übereinstimmung mit meinem Berufungsvorbringen - bestätigt, dass die zivilrechtliche Grundlage der Vertragsaufhebung die Rücktrittserklärung des Verkäufers RA Dr W. als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der S.GmbH vom 09.08.2012 war und dass der ursprüngliche Kaufvertrag direkt zwischen der Insolvenzmasse S.GmbH, vertreten durch den Masseverwalter RA Dr W., einerseits und der (späteren Insolvenzschuldnerin) Bf.GmbH andererseits zustande kam.

Insbesondere ergibt sich aus dem Schreiben des verkaufenden Masseverwalters RA Dr W. vom 17.07.2012 eine ausdrückliche Nachfristsetzung.

Beweis:

-Schreiben MV Dr W. an MV Dr A. vom 25.06.2013 (/I)

-Auktionskündigung (72)

-Insgesamt sechs Schreiben MV Dr W. an Bf.GmbH vom 14.05.2012, 31.05.2012, 22.06.2012, 17.07.2012, 19.07.2012 und zuletzt die Rücktrittserklärung vom 09.08.2012 (/3)

Alle bisherigen Beweisanträge, die ich in der Berufung von 16.04.2013 gestellt habe, insbesondere die Einvernahme des RA Dr W. und meine Einvernahme jeweils als Zeuge, bleiben (unverändert) aufrecht.

Aus all dem ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Rechnungsberichtigung bereits am 09.08.2012, mit Zugang der Rücktrittserklärung des allein dazu befugten

Dr W. bei der BfGmbH, erfüllt wurden und somit die Umsatzsteuerberichtigung, welche aus der Rücktrittserklärung vom 09.08.2012 resultiert, im Monat des Zuganges der Rücktrittserklärung als empfangsbedürftige Willenserklärung, somit im August 2012, zu erfassen war."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so hat gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 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 (§ 16 Abs. 1 Z 2 UStG).

Gemäß § 16 Abs. 3 UStG lautet: 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.

§ 16 Abs. 3 Z 2 und 3 behandelt Fälle, in denen rückwirkend eine Berichtigung der Besteuerung durchgeführt werden müsste. Auch in diesen Fällen soll - wie bei der Minderung der Bemessungsgrundlage - die Berichtigung erst für den Veranlagungszeitraum durchgeführt werden, in dem die Änderung eingetreten ist. Zwei Fälle sind vorgesehen:

-Für eine vereinbarte Leistung wurde ein Entgelt (Anzahlung) entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt.

-Eine steuerpflichtige Leistung wurde rückgängig gemacht.

Eine Rückgängigmachung des Umsatzes liegt z.B. bei Rücktritt, Retouren, Storni etc. vor (UStG, Kolacny/Caganec, 3. Aufl., Anm 6).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Vorsteuerkorrektur bereits im Zeitpunkt der Rücktrittserklärung des Lieferanten vom 9.8.2012 oder im Zeitpunkt des Storno der ursprünglichen Rechnung mit 27.11.2012 durchzuführen ist.

Tatsache ist, dass lt. Rechnung R1 der Fa. K.GesmbH vom 26.4.2012 am 30.3.2012 im Namen und für Rechnung des Auftraggebers B.GesmbH, vertreten durch den Insolvenzverwalter Dr. W., unter Maßgabe der allgemeinen Geschäftsbeziehungen der Fa. K. im Rahmen einer Auktion diverse Objekte an die Bf. verkauft wurden. Die

Zuschlagssumme betrug Euro 250.000, was unter Addition von 20% USt, 15% Aufgeld sowie 20% USt auf das Aufgeld die Endsumme von Euro 345.000 ergab.

Laut Rechnung vom 26.4.2012 war von der Bf. am 19.4.2012 ein Betrag von Euro 50.000 auf das Versteigerungskonto der Fa. K. eingezahlt worden, die Restzahlung von Euro 295.000 und Abholung sollte bis zum 4.5.2012 auf das Konto der Fa. K. erfolgen. Festgehalten wurde, dass das Datum der Rechnung als Zeitpunkt der Leistungserbringung galt. Von der Bf. wurden in der Folge weitere Euro 100.000 auf das Versteigerungskonto der Fa. K. eingezahlt, am 15.6.2012 von der Bf. eine Anzahlung von Euro 50.000 durch Überrechnung auf das Finanzamtskonto der Fa. B.GesmbH entrichtet und weitere Euro 7.500 durch Überrechnung auf das Finanzamtskonto der Fa. K. gezahlt.

Mit Schreiben vom 9.8.2012 an die Bf. erklärte RA Dr. W. als Insolvenzverwalter der Fa. B.GesmbH unter Berufung auf Punkt 6.3 der allgemeinen Geschäftsbedingungen der Fa. K. den Rücktritt vom Kaufvertrag.

Mit Schreiben vom 20.11.2012 teilte RA Dr. W. dem Vertreter der Bf. mit, dass er die weitere Abwicklung der Rückzahlung der von der Bf. geleisteten Akontozahlung mit dem Steuerberater der Fa. K. besprochen habe und übermittelte eine vorläufige und unpräjudizielle Abrechnung.

Die Stornorechnung R2 der Fa. K. an die Bf. wurde am 27.11.2012 erstellt, einen Tag später erfolgte die zweite Versteigerung eines Großteils der ursprünglich von der Bf. gekauften Waren.

Aus den oben geschilderten Sachverhalt ist ersichtlich, dass der Kaufvertrag über diverse Objekte zwischen der Bf. und der Fa. K.GesmbH abgeschlossen wurde, die dabei als Vermittlerin im Namen und für Rechnung der Fa. B. GesmbH, vertreten durch Insolvenzverwalter Dr. W., auftrat. Als RA Dr. W. als Insolvenzverwalter der Fa. B.GesmbH unter Berufung auf Punkt 6.3 der allgemeinen Geschäftsbedingungen der Fa. K. den Rücktritt vom Kaufvertrag erklärte, verkannte er dabei, dass gemäß Punkt 6.3 zwar der Versteigerer berechtigt ist, vom Kaufvertrag zurückzutreten, in Punkt 1.1 der Geschäftsbedingungen aber klargestellt wird, dass unter Versteigerer ausschließlich die Fa. K.GesmbH zu verstehen ist. Gemäß Punkt 1.2 der Geschäftsbedingungen gelten diese unabhängig davon, ob der Kaufvertrag direkt dem Versteigerer oder mit dessen Auftraggeber zustande kommt. Ein gültiger Rücktritt vom Verkaufsvertrag war daher wie das Finanzamt zu Recht feststellte für RA Dr. W. als Insolvenzverwalter der Fa. B.GesmbH nur unter den allgemeinen Bestimmungen des ABGB möglich.

Es hätte daher mit der Rücktrittserklärung vom 9.08.2012 eine angemessene Nachfristsetzung verbunden werden müssen, was jedoch unterblieb. Erst dann, wenn der Schuldner in der gesetzten Nachfrist nicht leistet oder erklärt, nicht mehr erfüllen zu wollen, bewirkt die Rücktrittserklärung die Vertragsauflösung. Die vom Bf. eingewendete Aufforderung vom 17.07.2012 zur Bezahlung des offenen Betrages bis 20.07.2012 war nicht verbunden mit einer Rücktrittserklärung. Nach dem Gesetz müssen Rücktrittserklärung und Nachfristsetzung eine Einheit bilden. Die Rücktrittserklärung

vom 9.08.2012 enthält jedoch weder eine Nachfristsetzung zur Leistung noch wurde lt. Aktenlage die Leistung später erbracht.

Somit ist die Rücktrittserklärung von RA Dr. W. vom 9.8.2012 in Hinblick auf den Vertrag zwischen der Bf. und der Fa. K.GesmbH rechtlich unbeachtlich. Der Rücktritt vom Vertrag erfolgte letztlich wie das Finanzamt zu Recht feststellte, erst im Wege der Ausstellung der Stornorechnung durch die Fa. K.GesmbH vom 27.11.2012. Die Änderung der Bemessungsgrundlage ist daher erst im Veranlagungszeitraum November 2012 eingetreten, weshalb für diesen Monat Umsatzsteuer und Vorsteuer zu berichtigen waren.

ad Antrag auf *Zeugeneinvernahmen* des RA Dr. W. und RA Dr. A.)

Dem Antrag auf die zusätzliche Einvernahme der RA Dr. W. und Dr. A. war nicht zu entsprechen, da davon keine neuen Erkenntnisse zu erwarten und somit als unerheblich zu beurteilen war. Dass die Rückgängigmachung des Umsatzes vom 9.8.2012 steuerlich nicht anzuerkennen war, ergibt sich unter Verweis auf § 918 ABGB. Allfällige Aussagen dazu hätten daran nichts zu ändern vermocht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beurteilt wurde.

Wien, am 29. Dezember 2014