



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Leopold Lenitz und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Siegfried Fenz, Walter Supper und Dr. Dieter Simon im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuer & Beratung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 26/10, vom 2. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, vertreten durch Hofrat Dr. Josef Harbich, vom 2. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer für 2000 nach der am 28. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Zivilingenieur, hatte im Jahr 1991 von der Familie A.. als Generalunternehmer den Auftrag zum Ausbau eines Dachbodens (Bauprojekt in ... R.gasse; Tz. 13 des Berichtes) übernommen. Mit der baulichen Ausführung, und zwar den Baumeisterarbeiten laut Angabe des Bw. in der mündlichen Verhandlung, beauftragte er Anfang März 1991 die Fa. P... Bau GmbH. An Acontozahlungen an die Fa. P... Bau GmbH leistete er im Jahr 1991 ATS 1.900.000,-- bzw. im Jahr 1992 ATS 280.000,--. Der Betrag von ATS 2.180.000,-- ist im Jahresabschluss zum 31.12.1992 als geleistete Anzahlung ausgewiesen. Die Leistung der Fa. P... Bau GmbH war mit Ende des Jahres 1992 abgeschlossen, da das Auftragsverhältnis mit der Familie A. . aufgelöst wurde.

Die Fa. P... Bau GmbH legte - nach den Angaben des Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung durch ihn - keine Rechnung. Daher legte der Bw. per 30. September 1994 eine 'Gutschrift' in

der Höhe der von ihm geleisteten Zahlungen, brutto ATS 2.180.000,-- (Schreiben des Bw. vom 5. Mai 2004, eingereicht im Zuge der BP; AB 503;).

Unter Tz. 13 des Berichtes traf die Betriebsprüfung (BP), welche umfassend die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführt wurde, die folgenden berufsgegenständlichen Feststellungen:

"Am 30.9.1994 wurde seitens (des Bw.) die Leistung mittels Gutschrift abgerechnet. Von der (Vor)BP (1994 - 1997) wurde der Vorsteuerabzug aus dieser Gutschrift nicht anerkannt, da eine Gutschrift nur dann als Rechnung anzuerkennen ist, wenn (neben anderen Erfordernissen) die Gutschrift dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt hat, zugeleitet worden ist. Da dies nicht der Fall war, wurde der Vorsteuerabzug von der Vor-BP versagt.

Mit Datum 28.9.2000 wurde erneut das Bauvorhaben mittels Gutschrift abgerechnet und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Gutschrift wurde der Fa. P... Bau GmbH mittels Fax und eingeschriebenem Brief zugestellt.

Aufgrund einer Anfrage der BP bei der Fa. P... Bau GmbH [Die Fragen lauteten wie folgt: Wurde die Abrechnung mittels Gutschrift durch den Leistungsempfänger (Bw.) mit der Fa. P... Bau GmbH vereinbart? Besteht zwischen der Fa. P... Bau GmbH und (dem Bw.) Einverständnis über die Abrechnung mittels Gutschrift? Oder wurde die Gutschrift einseitig durch den Leistungsempfänger ausgestellt und ohne Einverständnis der Fa. P... Bau GmbH zugestellt?] teilte der steuerliche Vertreter der Fa. P... Bau GmbH der BP Folgendes schriftlich mit: Die Abrechnung mittels Gutschrift durch den Leistungsempfänger (den Bw.) wurde nicht mit der Fa. P... Bau GmbH vereinbart.

Es besteht kein Einverständnis zwischen der Fa. P... Bau GmbH und (dem Bw.) über die Abrechnung mittels Gutschrift.

Die Gutschrift wurde einseitig durch den Leistungsempfänger ausgestellt und ohne Einverständnis der Fa. P... Bau GmbH zugestellt.

Eine Kopie dieses Schreibens wurde dem (Bw.) übergeben.

Gemäß § 11 Abs. 8 Z 2 UStG 1994 muss zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Da dies offensichtlich nicht der Fall ist, ist der Vorsteuerabzug aufgrund der Gutschrift nicht zulässig.

	2000	
Netto	1.816.666,67 S	
USt	363.333,33 S	
Brutto	2.180.000,00 S"	

Das Finanzamt folgte den obigen Feststellungen der BP und ergab sich aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages eine Nachforderung in Höhe von € 37.926,36.

Die Berufung richtet sich mit nachstehender Begründung gegen die Nichtanerkennung der Gutschrift an die F. P... Bau GmbH verbunden mit der Kürzung der Vorsteuer für das Jahr 2000:

"Leistungserbringung - Rechnungslegung

- Firma P... Bau GmbH erbringt in den Jahren 1991 und 1992 Leistungen an (den Bw.)
- Firma P... Bau GmbH erhält in den Jahren 1991 und 1992 Anzahlungen in Höhe von EUR 158.426,78 (S 2.180.000,00)
- Firma P... Bau GmbH stellt keine Rechnung an (den Bw.)
- (Der Bw.) rechnet am 30.09.1994 mittels Gutschrift über EUR 158.426,78 (S 2.180.000,00) ab

Amtswegige Wahrheitsermittlung durch das Finanzamt im Zuge der (Vor)BP der Jahre 1994 - 1997

- Feststellung bzw. Bestätigung der tatsächlichen Leistungserbringung der Firma P... Bau GmbH
- Kontaktaufnahme mit der Firma P... Bau GmbH und dabei offensichtlich (nach der grundsätzlichen Aufgabenstellung der Finanzbehörden und der in diesem Falle üblichen Vorgangsweise bzw. nach Aussagen des Betriebsprüfers)
 - Überprüfung ob die von der Firma P... Bau GmbH geschuldete Umsatzsteuer abgeführt wurde
 - Überprüfung der in diesem Zusammenhang korrekten Rechnungslegung
- Feststellung des Finanzamtes, dass nach Aussage des steuerlichen Vertreters der Firma P... Bau GmbH die Gutschrift nicht zugegangen ist.
- Aberkennung der Vorsteuer aus der Gutschrift mit der Begründung, dass die Gutschrift nicht nachweislich beim Empfänger eingelangt ist.

Aus dem Schriftverkehr und den Aussagen (des Bw.) geht weiters hervor, dass der Betriebsprüfer selbst zur Behebung des Mangels angeregt hat, dass (der Bw.) eine neuerliche Gutschrift ausstellen und diese zwecks Dokumentation des Empfanges eingeschrieben an die Firma P... Bau GmbH senden soll.

Rechtliche Würdigung

Verpflichtung zur Rechnungslegung

Grundsätzlich sind Unternehmer gemäß § 11 UStG 1994 verpflichtet, auf Verlangen Rechnungen auszustellen. Entsprechend den Bestimmungen der ÖNORM besteht die Verpflichtung für den leistenden Unternehmer ohne Aufforderung nach Erbringung der Leistung eine Rechnung zu legen. Voraussetzung für diese Verpflichtung ist, dass das Unternehmen eine Leistung erbracht hat. Der Zeitpunkt ab wann diese Verpflichtung eintritt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. nach der Vereinnahmung des Leistungsentgeltes. Grundsätzlich ist der Zeitpunkt, ab dem die Rechnung auszustellen ist, jener Zeitpunkt ab dem die Leistung erbracht wurde. Bei Anzahlungsrechnungen ist der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Rechnungslegung jener Zeitpunkt, in dem die Anzahlung vereinnahmt wird.

Dass die Firma P... Bau GmbH die Leistung erbracht hat, wurde im Schriftverkehr mehrmals bestätigt, und dass die Firma P... Bau GmbH zumindest einen Teil des Entgeltes vereinnahmt hat, wurde ebenso im Schriftverkehr bestätigt. Das Ende des Leistungsverhältnisses zwischen der Firma P... Bau GmbH und (dem Bw.) stand ebenfalls bereits fest. Der Leistungsumfang wurde von gerichtlich beeideten Sachverständigen im Zuge nachfolgender Gerichtsverfahren bestätigt.

U.E. liegt daher eine Verpflichtung zur Rechnungslegung seitens der Firma P... Bau GmbH vor, diese Verpflichtung hat (der Bw.), wie auch im entsprechenden Schriftverkehr belegt, mehrmals eingefordert.

Abrechnung mittels Gutschrift

[Wiedergabe der Bestimmung des § 11 Abs. 8 UStG]

Behauptete Mängel bei der Abrechnung durch die Gutschrift seitens (des Bw.)

Bei der vorangegangenen BP, die auch das Jahr der erstmaligen Ausstellung der Gutschrift (1994) betroffen hat, wurde vom Finanzamt lediglich die fehlende Dokumentation über die erfolgte Zustellung der Gutschrift bemängelt, und mit dieser Begründung – und nur mit dieser Begründung – die Gutschrift nicht anerkannt.

Dieser Mangel wurde jedenfalls mit neuerlicher Übermittlung der Gutschrift an die Firma P... Bau GmbH mittels eingeschriebenen Briefes (vom Bw.) aufgehoben.

Bei der neuerlichen BP wurde nun nicht mehr die mangelnde Dokumentation der Zustellung, sondern das fehlende Einverständnis des Gutschriftempfängers als Begründung für die neuerliche Nichtanerkennung der Gutschrift von Seiten der Finanzverwaltung angeführt. Für das Einverständnis der beiden am Geschäft Beteiligten, nämlich des Ausstellers und des Empfängers der Gutschrift, sieht das Gesetz keine erhöhte Formvorschrift vor. Weder Schriftlichkeit noch etwaige sonstige Formalerfordernisse sind für das Einverständnis

notwendig. Das Einverständnis kann daher auch durch konkludentes Verhalten hergestellt werden.

Dass ein derartiges Einverständnis jedenfalls bei der Ausstellung der Gutschrift vorgelegen sein muss, zeigt deutlich das Verhalten der Firma P... Bau GmbH. Es wird in keiner Art und Weise bestritten, dass die Leistung erbracht wurde; es wird in keiner Art und Weise bestritten, dass das Entgelt vereinnahmt wurde. Aufgrund der Leistungserbringung, des Abschlusses des Leistungsverhältnisses und der Vereinnahmung des Entgeltes müsste jedenfalls eine Rechnung gelegt werden, wenn nicht im Wege einer Gutschrift abgerechnet wird.

Der Umstand, dass die Firma P... Bau GmbH über das empfangene Entgelt bzw. über die erbrachte Leistung bis heute (10 Jahre nach Leistungserbringung) keine Rechnung ausgestellt hat, zeigt deutlich, dass die Firma P... Bau GmbH mit der Abrechnung im Wege der Gutschrift im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Rechnungsausstellung jedenfalls einverstanden gewesen sein muss. Dass der steuerliche Vertreter im Jahr 2004 angibt, dass eine Zustimmung (nun nicht mehr) vorliegt, ändert nichts daran, dass im Zeitpunkt der Abrechnung mittels Gutschrift diese Zustimmung vorhanden war.

Dass diese Zustimmung zur Abrechnung mittels Gutschrift jedenfalls im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Rechnungslegung vorgelegen ist, zeigt auch die Vorgangsweise des Finanzamtes im Zuge der amtswegigen Wahrheitsermittlung bei der ersten Betriebsprüfung. Es kann davon ausgegangen werden, dass das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Beurteilung einer Gutschrift alle nicht vorliegenden Voraussetzungen für die Abrechnung mittels Gutschrift im Betriebsprüfungsbericht erwähnt. Der Umstand, dass im Betriebsprüfungsbericht lediglich darauf hingewiesen wird, dass die Zustellung der Gutschrift nicht bestätigt wird, weist darauf hin, dass das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass die Zustimmung über die Abrechnung jedenfalls vorlag, weil über die Leistungserbringung und die Vereinnahmung des Entgeltes keine abweichenden Annahmen getroffen wurden, und weil weiters auch keine über die erbrachte Leistung und vereinnahmtes Entgelt abrechnende Rechnung der Firma P... Bau GmbH im Zeitpunkt der Betriebsprüfung vorgelegen ist.

Hätte das Finanzamt auch nur in Ansätzen erkennen können, dass diese Zustimmung über die Abrechnung mittels Gutschrift nicht vorgelegen wäre, dann hätte das Finanzamt jedenfalls darauf drängen müssen, dass die Firma P... Bau GmbH ihrer Verpflichtung aus dem Umsatzsteuergesetz, nämlich die zeitgerechte Ausstellung einer Rechnung, nachkommen muss.

Dass in derartigen Fällen jedenfalls der Eingang der entsprechenden Umsatzsteuer durch die zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichteten Firma P... Bau GmbH im Rahmen der

Betriebsprüfung (beim Bw.) auch mit überprüft wurde, geht aus den vorliegenden Akten und den Aussagen der Beteiligten hervor.

Der Umstand, dass das Finanzamt in keinsten Art und Weise die Rechnungslegung der Firma P... Bau GmbH gefordert hat, wie (der Bw.) glaubhaft versichert, der Betriebsprüfer die neuerliche Ausstellung einer Gutschrift angeregt hat, ist ein eindeutiger Beweis dafür, dass zu diesem Zeitpunkt von Seiten der Finanzverwaltung keinerlei Bedenken hinsichtlich der Zustimmung des Gutschriftempfängers zur Abrechnung mittels Gutschrift vorlagen."

Die BP gab nachfolgende Stellungnahme zur Berufung ab:

"Der (Bw.) hat in der Vergangenheit in Zusammenhang mit einem Bauprojekt in ... R...gasse ... Zahlungen an die Firma P... Bau GmbH geleistet.

Am 30.9.1994 wurde seitens (des Bw.) die Leistung mittels Gutschrift abgerechnet.

... Die Firma P... Bau GmbH ... weigerte sich in der Folge, eine Rechnung iSd § 11 UStG auszustellen.

Auch wenn die Firma P... Bau GmbH verpflichtet ist eine Rechnung auszustellen, berechtigt dies (den Bw.) nach Ansicht der BP nicht, anstatt der Rechnung einseitig mittels Gutschrift abzurechnen.

Der (Bw.) hätte vielmehr auf Ausstellung einer Rechnung zivilrechtlich klagen müssen. Ob die Firma P... Bau GmbH ihrerseits die USt abgeführt hat oder nicht, ist für den Vorsteuerabzug (beim Bw.) irrelevant.

Dies wurde dem (Bw.) bzw. seinem seinerzeitigen steuerlichen Vertreter in mehreren Besprechungen mitgeteilt und auf die entsprechenden Richtlinien und Kommentare hingewiesen. Es ist daher nicht zulässig, um eine Zivilklage zu vermeiden, einfach eine Gutschrift auszustellen.

Es konnte im gesamten Prüfungsverfahren kein Nachweis erbracht werden, dass die Abrechnung mittels Gutschrift je vereinbart wurde und darüber beiderseits Einverständnis geherrscht hat.

Für die BP gibt es keine Hinweise bzw. Nachweise, dass in der Vergangenheit Einverständnis darüber bestanden hat.

Verweigert der leistende Unternehmer die Ausfertigung einer Rechnung nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 überhaupt, vermittelt die Erstellung einer Gutschrift jedenfalls keinen Anspruch auf den Vorsteuerabzug.

Der Anspruch auf Erteilung einer § 11-Rechnung ist ein zivilrechtlicher und daher vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen.

Ein entsprechend erwirktes Urteil ersetzt jedoch nicht die fehlende oder formgerechte Rechnung (UStG-Kommentar, Ruppe, § 11 - Tz. 15).

Schweigen des Gutschriftempfängers ("stillschweigendes Einverständnis") wird idR nicht ausreichen. Einverständnis ist nicht dasselbe wie fehlender Widerspruch (UStG-Kommentar, Ruppe, § 11 - Tz. 102)."

Zur Stellungnahme der BP wurde die Gegenäußerung wie folgt erstattet:

"Abrechnung durch Gutschrift mit Firma P... Bau GmbH

Wie wir bereits in unserer Berufung ... dargelegt haben, lag die Zustimmung von beiden Vertragsteilen zumindest im Zeitpunkt der Ausstellung der Gutschrift vor. Nachweisbar ist das (damalige) Vorhandensein der Zustimmung durch konkludentes Verhalten u.a. durch folgende Tatsachen:

1. Das leistende Unternehmen stellt keine Rechnung aus

Im Wissen um die umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung der Rechnungsausstellung sowie der Ausnahme durch Abrechnung mittels Gutschrift kann das leistende Unternehmen rechtlich nur dann korrekt gehandelt haben, indem die Abrechnung mittels Gutschrift vereinbart wurde. ...

Als Information für die Verhandlung vor dem UFS regen wir an zu überprüfen, ob die Firma P... Bau GmbH die in der Gutschrift enthaltene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.

2. Das Finanzamt zweifelt nicht an der gegenseitigen Zustimmung durch Abrechnung mittels Gutschrift

Bei ernsthaften Zweifel über den Umstand, dass auch das leistende Unternehmen der Abrechnung mittels Gutschrift zustimmt, hätte bereits bei Überprüfung der Gutschrift im Rahmen der ersten Betriebsprüfung jedenfalls auf diesen Mangel hingewiesen werden müssen.

Da im Rahmen der amtswegigen Wahrheitsermittlung anlässlich der Betriebsprüfung alle für den zu beurteilenden Sachverhalt wesentliche Umstände zu überprüfen sind, muss der die Betriebsprüfung durchführende Beamte damals bereits erkannt haben, dass wohl die Zustimmung zur Abrechnung durch Gutschrift vorgelegen ist. Lediglich die Dokumentation der Zustellung wurde als mangelhaft beanstandet.

Wenn die Finanzverwaltung heute in ihrer Beurteilung der Sachverhaltsmerkmale von jener Beurteilung im Rahmen der ersten Betriebsprüfung abweicht, dann ist u.E. im gegenständlichen Fall jenem Finanzbeamten, dessen Beurteilung in zeitlicher Nähe zur Gutschriftausstellung gelegen ist, jedenfalls mehr Gewicht beizumessen.

3. Der steuerliche Vertreter der Firma P... Bau GmbH sagt aus, dass die Gutschrift beim Empfänger nicht eingelangt ist

Der steuerliche Vertreter muss also darüber informiert gewesen sein, dass die Abrechnung mittels Gutschrift zu erfolgen hat, und dass der Empfang dieser Gutschrift zu erwarten ist. Auf die Fragen des Betriebsprüfers gab der steuerliche Vertreter an, dass diese lediglich nicht eingelangt sei. Es wurde auch seitens des steuerlichen Vertreters nicht bezweifelt, dass durch Gutschrift verrechnet werden sollte. Das Nichteinlangen einer Gutschrift kann nur registriert werden, wenn mit eben diesem Einlangen gerechnet wird.

Im Übrigen verweisen wir auf die Ausführungen in der Berufung."

In der Folge erließ das Finanzamt eine die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung.

Der Vorlageantrag wurde ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens eingebracht.

In der am 28. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter auf ein Zivilgerichtsverfahren zwischen dem Bw. und der Familie A. . aus dem Jahr 1993 hingewiesen. Gegenstand seien ausständige Zahlungen an den Bw. gewesen. In diesem Verfahren habe ein Sachverständiger die Bauleistungen des Bw. und der Fa. P... Bau GmbH festgestellt und bewertet.

Weiters wies der steuerliche Vertreter auf eine Eingabe des Vertreters der P.. Bau GmbH zur Vor-BP vom 17. August 2000 hin, wonach aus Sicht seiner Mandantschaft die Baustelle noch nicht abgeschlossen sei. Der Bw. habe sich geweigert, weitere Zahlungen an die P... Bau GmbH zu leisten. Die bisher durchgeführten Arbeiten bei diesem Auftrag würden sich auf ca. S 2,7 Mio. ohne Zusatzarbeiten und Mehrwertsteuer belaufen.

Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass acht Jahre nach Ende der durch den Bw. zu verantwortenden Bautätigkeit die Baustelle noch nicht abgeschlossen sei. Es entspreche auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, acht Jahre nach Ende der Bautätigkeit mehr Geld zu verlangen, als ursprünglich vereinbart.

Die Leistungen der P... Bau GmbH seien daher abgeschlossen worden.

Der steuerliche Vertreter stellte die Beweisanträge zu klären, ob die Fa. P... Bau GmbH mit ihren damaligen Anzahlungen nach Abschluss der Leistung die Umsatzsteuer erklärt habe und ob diese Beträge vom Finanzamt veranlagt worden seien.

Nach der durch den EuGH und VwGH gestützten Systematik der Umsatzsteuer müssten Unternehmer untereinander von der Umsatzsteuer entlastet sein.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, dass in diesem Verfahren nur die Formerfordernisse für den Vorsteuerabzug zu überprüfen seien und nicht die Erbringung der Leistung.

Die Beweisanträge wurden nach Beratung des Senates abgewiesen.

Über Befragen, in welcher Art vom Bw. von der P... Bau GmbH Rechnungen verlangt worden seien, gab der Bw. an, dass mit dem Geschäftsführer der P... Bau GmbH, nachdem der damalige Auftrag infolge des Liquiditätsengpasses der Familie A. . storniert worden war, vereinbart worden sei, dass mit Gutschrift abgerechnet werden sollte.

Auf die Frage, warum dieses Vorbringen nicht im vorangegangenen Verfahren erstattet worden sei, antwortete der steuerliche Vertreter, das sei bereits im Bericht der Vor-BP 2000 vorgebracht worden und Gegenstand dieser (Vor)Betriebsprüfung gewesen.

Über weiteres Befragen gab der Bw. an, von der Fa. P... Bau GmbH nur mündlich die Abrechnungen verlangt zu haben. Es gebe keine schriftlichen Aufforderungen dazu. Gebe es solchen Schriftverkehr doch, müsste er archiviert sein.

Zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutschrift habe jedenfalls das Einvernehmen dazu bestanden.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte dazu vor, die Gutschrift müsse bei Zutreffen des Vorbringens des Bw. tatsächlich im Rahmen der Veranlagung des Jahres 1994 Berücksichtigung finden und beantragte die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges.

Auf die Frage eines Beisitzers, warum das gute Verhältnis zur Fa. P... Bau GmbH verloren gegangen sei, antwortete der Bw., dass er das auch nicht verstünde.

Abschließend brachte der steuerliche Vertreter nochmals vor, dass die Leistung erbracht worden sei, dass es damals ein Einverständnis über die Ausstellung der Gutschrift gegeben habe, dass zu keiner Zeit ein Rechtsstreit zwischen ihm und der Fa. P Bau GmbH geherrscht habe, und beantragte schließlich die Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständlich zu beurteilende erneute "Abrechnung - Gutschrift" vom 28. September 2000 enthält - abgesehen von den Namen und Anschriften sowie Datum - folgende Angaben:

"Betrifft: ... Wien, R...gasse ...

Abrechnung - Gutschrift

Für das Bauvorhaben lege ich lt. Ö-Norm und gemäß § 11 Abs. 7 UStg die Abrechnung wie folgt:

Leistungszeitraum 1991 – 1993.

	ATS	1.816.666,67
+ 20 % UST	ATS	363.333,33

	ATS	2.180.000,--
	EURO	158.426,80

Der Rechnungsbetrag wurde bereits im Leistungszeitraum von mir bezahlt."

Feststellungen der Vor-BP:

Die Vor-BP (umfassend die Jahre 1994 bis 1997 - Bericht vom 19.9.2000, DB 53ff) hatte, soweit dies für die gegenständliche Berufung relevant ist, folgende Feststellungen getroffen, die hier übernommen werden:

"Für die Eingangsrechnung 7... P... Bau GmbH iHv netto 1.816.666,67 (20% USt) wurde nur eine Gutschrift des (Bw.) vom 30.9.1994 vorgewiesen.

Laut niederschriftlicher Aussage des steuerlichen Vertreters der Firma P... Bau GmbH vom 17.3.2000 erlangte diese erst durch die Finanzbehörde Kenntnis von dieser Gutschrift. Desgleichen wurde auch von der Firma P... Bau GmbH keine Schlussrechnung mit USt-Ausweis bis dato gelegt. ...

Im Schreiben vom 14.4.2000 (Beantwortung des Vorhaltes vom 24.3.2000) führt der steuerliche Vertreter ... aus, "als Beilage erhalten sie die Kopie eines Faxes und den diesbezüglichen Sendebericht, aus dem die Übermittlung der Gutschrift zu ersehen ist". Beigeschlossen ist die Kopie eines Schreibens des (Bw.). Dieses Schreiben weist im Briefkopf die Telefonnummer 0...74 und die Faxnummer 0...7143... auf. Es ist nicht ersichtlich, ob und an wen das Schreiben gefaxt wurde. Der beiliegende Sendebericht, aus dem nicht hervorgeht, was am 14.10. (das Jahr fehlt) gesendet wurde, weist demgegenüber die Faxnummer 0...7517... auf.

Den Einwendungen des steuerlichen Vertreters im Zuge der Schlussbesprechung ... folgend, wurden über Ersuchen der BP im Amtshilfeweg weitere Erhebungen bei der Firma P... Bau GmbH durchgeführt. Im Zuge dieser Erhebungen wurde vom steuerlichen Vertreter der Firma P... Bau GmbH mitgeteilt:

'... Die Gutschrift (des Bw.) vom 30.09.1994 wurde weder mittels Fax noch auf dem Postweg empfangen.

Da die Gutschrift nicht empfangen wurde, befindet sie sich auch nicht in der Belegablage des Unternehmens.

Aus der Sicht meiner Mandatschaft ist die Baustelle noch nicht abgeschlossen, da sich der Auftragnehmer geweigert hat, weitere Zahlungen an die Firma P... Bau GmbH zu leisten. Die bisher durchgeführten Arbeiten bei diesem Auftrag belaufen sich auf ca. S 2,7 Mio ohne Zusatzarbeiten und Mehrwertsteuer, sodass mein Mandant mit den bisher erhaltenen Akontozahlungen bei weitem nicht die adäquate Gegenleistung erhalten hat. ... '

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:
Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 8 UStG 1994 ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn (neben anderen Erfordernissen) folgende Voraussetzung vorliegt:

... die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Da dies laut amtlichen Ermittlungen nicht der Fall war bzw. auch der (Bw.) hiezu keinen Nachweis erbringen konnte, ist ein Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen.

Daher Vorsteuerkürzung 1994 lt BP	363.333,33 S
-----------------------------------	--------------

Erhöhung Anzahlungen P... Bau GmbH 1994 bis 1997 je brutto 2.180.000,00 S.

Erhöhung Rückstellung Baustelle ...R...gasse 1994 bis 1997 je 2.180.000,00 S."

Rechtliches:

Gemäß § 11 Abs. 8 UStG 1994 ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;
2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Eine Gutschrift kann als Rechnung nach § 11 Abs. 1 nur unter den im Abs. 8 angeführten Voraussetzungen anerkannt werden.

Wird festgestellt, dass eine der im Abs. 8 angeführten Voraussetzungen nicht zutrifft, so verliert die Gutschrift ihre Eigenschaft als Rechnung (Kranich - Siegl - Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch, Anm. 19 zu § 11, zur inhaltsgleichen Bestimmung des UStG 1972).

Die Abrechnung per Gutschrift kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger voraus. Insbesondere kann somit nicht eine fehlende oder unvollständige

Rechnung vom Leistungsempfänger einseitig durch eine Gutschrift ersetzt werden. Gleiches gilt, wenn sich der leistende Unternehmer weigert, eine Rechnung iSd § 11 auszustellen. Wie das Einverständnis hergestellt wird, ist gleichgültig. Mündliche Vereinbarung genügt; ebenso Unterwerfung unter Allgemeine Geschäftsbedingungen. Schweigen des Gutschriftsempfängers ("stillschweigendes Einverständnis") wird idR nicht ausreichen. Einverständnis ist nicht dasselbe wie fehlender Widerspruch (der in § 11 vorgesehene Widerspruch betrifft erst die wirksame Gutschrift). Ob Einverständnis hergestellt wurde, ist Beweisfrage. Schriftliche Vereinbarungen sind zweckmäßig, aber nicht nötig. Zeugenbeweis ist jedenfalls zulässig (Ruppe, UStG-Kommentar, Tz. 102 zu § 11 mwN und Scheiner/ Kolacny/ Caganek, UStG-Kommentar, Anm. 187ff zu § 11).

Die Gutschrift gilt nicht als Rechnung, wenn ohne Einverständnis des Leistenden mit Gutschrift abgerechnet wird Ein solches Einverständnis wird fehlen, wenn trotz Gutschrift der Leistende eine Rechnung ausstellt ("... die Gutschrift tritt nicht an die Stelle der Rechnung"). Für Zwecke der USt schließen sich Rechnung und Gutschrift aus.

Das Einverständnis ist ein privatrechtlicher Vertrag. Auf welche Weise das Einverständnis herbeigeführt wird (zB Vertrag, sonstige Geschäftsunterlagen, allg Geschäftsbedingungen), ist gleichgültig (Kolacny - Mayer, UStG-Kommentar, Anm 22 zu § 11 mwN).

Diese übereinstimmende Literaturmeinung fußt auf der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wie sie u.a. dem Erkenntnis vom 24.3.1998, ZI. 97/14/0116 zur gleichlautenden Bestimmung des UStG 1972 zu entnehmen ist.

Nach der 6. EG-RL ist zulässig:

- ...
- die Bindung des Vorsteuerabzuges an den Besitz einer Rechnung, die bestimmte Angaben enthält; die formalen Anforderungen an die Rechnung dürfen jedoch nicht so gestaltet sein, dass die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug damit praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (Ruppe, UStG-Kommentar, Tz. 11 zu § 12 mwN).

Die Anwendung dieser Rechtsausführungen ergibt Folgendes:

Nach dem oben Gesagten kann die Abrechnung per Gutschrift nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger voraus.

Es ist daher das Vorbringen in der Gegenäußerung, wonach es seitens des steuerlichen Vertreters nicht bezweifelt worden sei, dass durch Gutschrift verrechnet werden sollte, zu überprüfen: Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zu den in den BP-Bericht aufgenommenen Angaben des steuerlichen Vertreters der Firma P... Bau GmbH, wo es heißt:

"Die Abrechnung mittels Gutschrift durch den Leistungsempfänger (den Bw.) wurde nicht mit der Firma P... Bau GmbH vereinbart.

Es besteht kein Einverständnis zwischen der Firma P... Bau GmbH und (dem Bw.) über die Abrechnung mittels Gutschrift.

Die Gutschrift wurde einseitig durch den Leistungsempfänger ausgestellt und ohne Einverständnis der Firma P... Bau GmbH zugestellt."

Für die Richtigkeit des behaupteten Einverständnisses wurde kein Nachweis erbracht, ja nicht einmal ein Beweismittel ins Treffen geführt.

Aus dem im Zusammenhang mit dem Erkenntnisstand des Prüfers der Vor-Betriebsprüfung erstatteten Vorbringen kann für die Beurteilung der Frage des Bestandes eines Einverständnisses zwischen der Firma P... Bau GmbH und dem Bw. wegen folgender Überlegung nichts gewonnen werden: Entscheidungswesentliche Bedeutung kommt nur der Beantwortung der Frage zu, ob bzw. auf welche Weise zwischen der Firma P... Bau GmbH und dem Bw. das Einverständnis herbeigeführt wurde, also zB dem Inhalt des zwischen diesen geschlossenen Vertrages. Aus der Beantwortung der vom Bw. aufgeworfenen Fragen, ob der Prüfer der Vor-Betriebsprüfung seinerzeit sämtliche Voraussetzungen der Abrechnung mittels Gutschrift geprüft hat und ob das Finanzamt seinerzeit erkennen hätte können, dass das Einverständnis vorgelegen oder nicht vorgelegen ist, kann kein Rückschluss betreffend eines zwischen der Firma P... Bau GmbH und dem Bw. herbeigeführten Einverständnisses gezogen werden.

Das Vorbringen in der Berufungsschrift insbesondere unter der Überschrift 'Verpflichtung zur Rechnungslegung' weist eindeutig darauf hin, dass keine Abrechnung mittels Gutschrift vereinbart war; andernfalls hätte es der Bw. in der Hand gehabt eine Gutschrift auszustellen und wäre es nicht dazu gekommen, dass der Bw. die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung seitens der Firma P... Bau GmbH mehrmals eingefordert hat.

Die im Gegensatz zu den Feststellungen der BP stehende Angabe des Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass mit dem Geschäftsführer der P... Bau GmbH, nachdem der damalige Auftrag infolge des Liquiditätsengpasses der Familie A. . storniert worden war, vereinbart worden sei, dass mit Gutschrift abgerechnet werden sollte, wurde erstmalig und über Befragen gemacht und ging über das Aufstellen einer Behauptung nicht hinaus.

Im Übrigen hat sich der Bw. mit seiner Angabe in der mündlichen Verhandlung in Widerspruch zum zuvor in der Berufung erstatteten Vorbringen gesetzt. In der Berufung und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird mit einem durch konkludentes Verhalten hergestellten Einverständnis argumentiert. Es ist in der Berufung und auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP keine Rede davon, dass vereinbart worden sei, mit

Gutschrift abzurechnen. Hingegen wird vom Bw. und vom steuerlichen Vertreter u.a. ins Treffen geführt, ihres Erachtens "liegt ... eine Verpflichtung zur Rechnungslegung seitens der Firma P... Bau GmbH vor, diese Verpflichtung hat (der Bw.), wie auch im entsprechenden Schriftverkehr belegt, mehrmals eingefordert."

Die Angabe des Vertreters der P... Bau GmbH im August 2000, wonach aus der Sicht seiner Mandantschaft die "Baustelle noch nicht abgeschlossen" ist, ist im Übrigen nicht dahingehend zu verstehen, dass noch vereinbarte, ausstehende Arbeiten hätten erbracht werden sollen, sondern dahin, dass die "Baustellenabrechnung noch nicht abgeschlossen" ist. Darauf lassen die nachfolgenden Detailangaben bezüglich des bezifferten Wertes der durchgeführten Arbeiten und der erhaltenen Akontozahlungen schließen.

Eine Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer kann aus zwei **weiteren** Gründen nicht erfolgen:

Gemäß § 11 Abs. 8 UStG 1994 ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn (neben anderen Erfordernissen) folgende Voraussetzung vorliegt:

Z. 3: die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten.

Nach Z. 3 des angeführten Abs. 1 müssen Rechnungen ... die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Diese Angaben sind, wie der oben wiedergegebenen "Abrechnung - Gutschrift" zu entnehmen ist, in der Abrechnung des Leistungsempfängers nicht enthalten.

Außerdem wurde auch der aufgrund der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 geforderte Leistungszeitraum nur in einer groben Schätzung (Beginn und Ende des Zeitraumes mit Jahreszahlen) angegeben.

Im Zusammenhang mit dem Anführen von weiteren zwei Gründen ist auf die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO hinzuweisen, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Hinweis des Bw. auf die durch den EuGH und VwGH gestützte Systematik der Umsatzsteuer, wonach Unternehmer in der Unternehmerkette von der Umsatzsteuer entlastet sein müssen, mag grundsätzlich richtig sein. Die Vorschriften und Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (§§ 11, 12 UStG 1994) müssen dabei allerdings erfüllt werden. Dies ist hier nicht geschehen.

Im Sinne dieser Ausführungen wurden die in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisangebote zu Recht abgewiesen: Es ist nicht Sache dieses Verfahrens die Aktivitäten der P... Bau GmbH bzw. des Finanzamtes in diesem Zusammenhang zu überprüfen. In diesem Verfahren gilt es zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des § 11 Abs. 7 und 8 UStG 1994 bezüglich der vom Bw. gelegten Gutschrift erfüllt sind.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. September 2005