

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf (beschwerdeführende Gesellschaft, Beschwerdeführerin, Bf.), Adresse Bf, vertreten durch StbGesellschaftX, und durch StbGesellschaftY, über die Beschwerde der Bf. vom 15. Dezember 2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 des Finanzamtes C (belangte Behörde) vom 22. Mai 2015 zu St.Nr. Steuernummer,

zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO wird der Beschwerde Folge gegeben und wird der angefochtene Bescheid abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 2013 sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft, deren Firma früher lautete: alterFirmenwortlaut, und deren Firma nunmehr lautet: Bf (Firmenbuchauszug zu Firmenbuchnummer: BFG-Akt Bl. 102 f; Stichtag für den Jahresabschluss: 31. Dezember).

Die Bf. als Auftraggeberin schloss am 13. Februar 2007 mit der BaugesAlterFirmenwortlaut (BaugesNeuerFirmenwortlaut, abgekürzt: Baugesellschaft) als Auftragnehmerin einen Generalunternehmervertrag (BFG-Akt Bl. 4 ff) über die schlüsselfertige Errichtung eines Gebäudes ab.

Die Auftragnehmerin rechnete das Bauvorhaben mit Schlussrechnung vom 27. Oktober 2008 ab. Die Bf. bezahlte den offenen Saldo aus der Schlussrechnung größtenteils bis Ende Februar 2009; mit einer Restzahlung am 28. Juli 2010 wurde der Werklohn zur Gänze beglichen.

Der in Punkt 8.7 des Generalunternehmervertrages vorgesehene Haftungsrücklass (Hafrücklass) diente der Sicherstellung der Erfüllung aller Verpflichtungen der Baugesellschaft aus und im Zusammenhang mit dem Vertrag, insbesondere allfällige Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche, wobei die Bf. sich aus dem

Haftungsrücklass für sämtliche Ansprüche aus dem Vertrag schadlos halten konnte. Nach Abschluss der Mängelbehebungsarbeiten konnte der Haftungsrücklass von der Auftragnehmerin gegen Stellung von zwei abstrakten Bankgarantien abgelöst werden. In diesem Sinne übernahm die Bankgesellschaft mit Schreiben vom 23. Februar 2009 (BFG-Akt Bl. 31) im Auftrag der Baugesellschaft gegenüber der Bf. eine Bankgarantie im Betrag von 1.206.000 € mit einer Laufzeit bis 21. August 2013).

Nach vollständiger Bezahlung des Werklohnes sind „*Mängel bzw. Schäden zu Tage getreten*“ (von beiden Streitparteien verwendete Formulierung), welche die Bf. noch vor der Insolvenz der Baugesellschaft mehrfach rügte, ohne dass sie von der Baugesellschaft behoben wurden.

In der Ediktsdatei (Insolvenzdatei) wurde Mitte 2013 die Eröffnung des Konkurses über Baugesellschaft bekanntgemacht.

Mit Schreiben vom 20. August 2013 (BFG-Akt Bl. 32) erklärte die Bf. gegenüber der Bankgesellschaft, „*dass im Grundverhältnis der Garantiefall eingetreten ist und Baugesellschaft ihre Verpflichtungen aus dem Generalunternehmervertrag nicht erfüllt hat. Wir fordern Sie daher auf, den Betrag in Höhe von EUR 1.206.000,- ... zu überweisen ...*“. Letzteres tat die Bankgesellschaft im September 2013.

Die Bf. meldete im November 2013 elektronisch die UVA-Daten für 09/2013 an das Finanzamt, wobei für die Kennzahl 067 (Berichtigung gem. § 16) ein Betrag von 201.000 € angegeben war (BFG-Akt Bl. 151). Die aus den UVA-Daten für 09/2013 resultierende Zahllast wurde im November 2013 auf dem Steuerkonto der Bf. verbucht und entrichtet (BFG-Akt Bl. 148).

Die Bf. meldete im Mai 2014 insoweit geänderte UVA-Daten für 09/2013 an das Finanzamt, als die Berichtigung gemäß § 16 UStG (Kennzahl 067) nicht mehr enthalten war (BFG-Akt Bl. 150 verso).

Unter Zugrundelegung dieser geänderten Daten erließ das Finanzamt C einen mit 10. Juni 2014 datierten Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2013 (BFG-Akt Bl. 145) an die Bf., woraus eine Zahllast resultierte, die um 201.000 € niedriger war als die im November 2013 verbuchte Zahllast für 09/2013.

Das Finanzamt C führte danach für den Voranmeldungszeitraum 09/2013 eine USO-Prüfung durch.

Die damalige steuerliche Vertretung der Bf. teilte der Prüferin im Juli 2014 die Überlegungen mit, die zu der Auffassung führten, dass hier keine Entgeltminderung gemäß § 16 UStG vorliege (BFG-Akt 152 f): Die Bf. habe die Bankgarantie aufgrund mangelhafter Bauausführung im August 2013 gezogen. In der Einlösung der Bankgarantie liege echter Schadenersatz vor, welcher keine Entgeltminderung darstellen könne. Vergleich mit Versicherungsleistungen: Der im Schadensfall an den Versicherten bezahlte Geldersatz sei weder eine Gegenleistung für die bezahlten Prämien noch das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Versicherten. Die Bank decke nur einen Vermögensschaden wie eine Versicherung ab. Entgeltminderung sei nur zwischen der

Vertragparteien der (ursprünglichen) Leistung möglich (Verweis auf BFH 15.2.2012, XI R 24/09 zum damaligen, dem österreichischen § 16 Abs. 1 Z 1 UStG vergleichbaren § 17 Abs. 1 Z 1 dUStG). Die Ziehung der Bankgarantie sei ohne Mitwirkung der Baugesellschaft bzw. ihres Masseverwalters vorgenommen worden. Die Bank habe die Zahlung als eine am ursprünglichen Leistungsaustausch nicht Beteiligte geleistet. Durch die Auszahlung der Bankgarantie ergebe sich keine Auswirkung auf die von der Baugesellschaft abgeführte Umsatzsteuer, sodass nach der gewählten Vorgehensweise sich USt und Vorsteuer in identer Höhe gegenüberstünden.

In einer Stellungnahme seitens der Bf. vom 12.12.2014 (BFG-Akt Bl. 37 f) wurde zusätzlich vorgebracht, dass die für den Fall des § 16 Abs. 1 Z 1 UStG (Korrektur der Umsatzsteuer beim Unternehmer) erfolgte Auslegung zur Wahrung der Neutralität des staatlichen Umsatzsteueraufkommens wohl ebenso für § 16 Abs. 1 Z 2 UStG (Korrektur der Vorsteuer beim Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden sei) gelten müsse.

Da im gegenständlichen Fall die Bank nicht in den Leistungsaustausch involviert gewesen sei, könne die Zahlung der Bank keine Entgeltminderung des Umsatzes darstellen. Das gleiche gelte, wenn sich die Bank in der Folge regressiere.

Am Ende der Prüfung wurde eine Schlussbesprechungsniederschrift kombiniert mit Außenprüfungsbericht vom 13.5.2015 erstellt (BFG-Akt Bl. 39 ff). Nach Ansicht der Prüferin könnten nicht von der Behandlung der Leistungen eines Versicherungsunternehmens im Schadensfall auf die Behandlung der gegenständlichen Zahlungen aufgrund einer Bankgarantie Rückschlüsse gezogen werden. Im Versicherungsfall könnten zwar Leistungen echten Schadenersatz darstellen. Davon unterscheide sich aber der Fall der Bf.

Werde die Bankgarantie in Anspruch genommen, führe dies letztendlich dazu, dass der Leistungsempfänger einen geringeren Betrag aufzuwenden habe. Auf Seiten des Leistenden könne davon ausgegangen werden, dass sich die Bank nach Auszahlung des Garantiebetrages – im Gegensatz zu einem Versicherungsvertrag – am Leistenden schadlos halten werde.

Der Haftrücklass sei eine Forderung mit späterer Fälligkeit, d.h. ein Teil des Entgeltes für die erbrachte Leistung. Deshalb könne ein einbehaltener Haftrücklass auch nicht als nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz angesehen werden. Nichts anderes könne für eine Bankgarantie gelten, die – wie hier – an die Stelle eines Haftrücklasses getreten ist. Werde die Bankgarantie in Anspruch genommen, führe dies letztendlich dazu, dass der Leistungsempfänger einen geringeren Betrag aufzuwenden habe.

Wörtlich führte die Prüferin u.a. aus (Heraushebungen wie in Tz 1): *„Bei der Beurteilung der gegenständlichen Garantiezahlung ist zu prüfen, ob es sich um nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatz handelt. Gewährleistung ist gem. § 922 ff ABGB das gesetzlich angeordnete Einstehenmüssen des Schuldners für Sach- und Rechtsmängel, welche die Leistung im **Zeitpunkt ihrer Erbringung** aufweist, das heißt Gewährleistung*

bedeutet das Entstehenmüssen für Mängel **des ursprünglichen Geschäftes** (vgl. UFS 28.10.2010, GZ RV/0294-W/10).

Genau dies trifft im vorliegenden Fall zu: Gem. Pkt. 8.7.2 des Generalunternehmervertrages dient der Hafrücklass der Sicherstellung der Erfüllung aller Verpflichtungen des Auftragnehmers **aus und im Zusammenhang mit diesem Vertrag**, insbesondere allfälliger Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche. Der Auftraggeber hat das Recht, sich aus dem Hafrücklass für sämtliche Ansprüche **aus diesem Vertrag** schadlos zu halten. Ebenso nehmen die vertraglich vereinbarten Bankgarantien Bezug auf den Hafrücklass bzw. ist deren Laufzeit von der Mängelbehebung und Gewährleistungsfrist abhängig (vgl. Pkt. 8.7.3).

Unter Pkt. 10.3.1 des Vertrages wird ausdrücklich auf die Vorschriften des ABGB verwiesen bzw. darauf hingewiesen, dass der Auftraggeber nach freiem Ermessen entscheiden kann, ob die Mängelbehebung durch Verbesserung, Nachtrag, **Preisminderung** etc. erfolgen soll (vgl. § 932 ABGB). Nach Auszahlung des Betrages aufgrund der Bankgarantie wurden seitens des Leistungsempfängers keine weiteren Schritte gesetzt. Es wurde weder ein Schadenersatzprozess geführt, noch wurde eine Klage auf Leistung des ausstehenden Entgelts eingebracht. Von einem außergerichtlichen Vergleich ist ebenso wenig etwas bekannt. Damit hat der Auftraggeber die Lieferung eines mangelhaften Gegenstandes unter Berücksichtigung einer Verminderung des Kaufpreises zur Kenntnis genommen, der ein Verzicht auf die Restforderung durch den Auftragnehmer - das heißt eine Entgeltsminderung - gegenübersteht.

Stellt sich – wie im gegenständlichen Fall – somit nachträglich heraus, dass eine gelieferte Ware mangelhaft ist oder erbrachte Leistung nicht der vereinbarten Leistung entspricht, kommt es nach einer Entscheidung des UFS vom 14.4.2004, GZ. RV/0041-G/03, dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, wenn der Leistungsempfänger dafür einen Preisnachlass erhält oder das bereits entrichtete Entgelt teilweise rückerstattet wird. Der UFS führt in dieser Entscheidung weiter aus, dass für die umsatzsteuerliche Beurteilung die **Art der Verrechnung** – Minderung des Entgelts der betreffende Lieferung oder Verrechnung mit Entgeltsforderungen aus nachfolgenden Lieferungen – **nicht entscheidend** ist.“

Weiters verwies die Prüferin darauf, dass die gegenständliche Situation anders als bei dem Fall sei, der dem Urteil des BFH vom 15.2.2012, XI R 24/09 zugrundegelegt sei. VwGH 12.11.1990, 90/15/0014 sei eine frühere Rechtsprechung mit Verweis auf die entgegenstehende, neuere EuGH-Rechtsprechung.

Da am 4. Dezember 2014 bereits die Umsatzsteuererklärung der Bf. für das Jahr 2013 elektronisch eingelangt war (BFG-Akt Bl. 99), sei die nach Ansicht der Prüferin erforderliche Vorsteuerberichtigung (Kennzahl 067) iHv 201.000 € in der Jahresveranlagung vorzunehmen (Tz 2).

Dementsprechend erließ die belangte Behörde (Finanzamt C) einen mit 22. Mai 2015 datierten Umsatzsteuerbescheid 2013 (BFG-Akt Bl. 44) an die Bf., in welchem eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG iHv 201.000 € angesetzt wurde. Die für das

Jahr 2013 festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) ergab eine Nachforderung im Ausmaß von ca. 201.000 € gegenüber dem Vorsoll.

Am 23. Juni 2015 wurde seitens der Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist gegen den vorgenannten, am 28. Mai 2015 zugestellten Bescheid, bis zum 15. August 2015 beantragt, welchem Antrag die belangte Behörde mit Bescheid vom 23. Juni 2015 stattgab. (BFG-Akt Bl. 45 f)

Am 27. Juli 2015 wurde seitens der Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 15. Oktober 2015 beantragt, welchem Antrag die belangte Behörde mit Bescheid vom 27. Juli 2015 stattgab. (BFG-Akt Bl. 47 f)

Am 24. September 2015 wurde seitens der Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31. Dezember 2015 beantragt, welchem Antrag die belangte Behörde mit Bescheid vom 25. September 2015 stattgab. (BFG-Akt Bl. 48 f)

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2015 (BFG-Akt Bl. 50 ff) erhob die Bf. – vertreten durch bisherige Steuervertretung in Subvollmacht (BFG-Akt Bl. 33) der nunmehrigen Steuervertretung – Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 mit dem Begehren, die Vorsteuerberichtigung iHv 201.000 € nicht vorzunehmen. Weiters wurde gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt, dass eine Beschwerdeentscheidung unterbleibe. Begründend wurde u.a. vorgebracht, dass nach vollständiger Bezahlung des Werklohnes „*Mängel bzw Schäden zu Tage getreten*“ seien, die die Bf. noch vor Insolvenz der Baugesellschaft mehrfach gerügt habe, von der Baugesellschaft aber nicht behoben worden seien. Einer schriftlichen Aufforderung der Bf. vom 21. Mai 2013, die Laufzeit der Bankgarantie zur Sicherung der Schadensbehebung entsprechend dem Generalunternehmervertrag zu verlängern, sei die Baugesellschaft ebenfalls nicht nachgekommen. Nach Ziehung der Haftrücklassgarantie seien bis dato keine weiteren Verhandlungen oder sonstige Kontaktnahmen zwischen dem Masseverwalter der Baugesellschaft und der Bf. zur Regulierung wechselseitiger Ansprüche erfolgt.

Gegen die Vorsteuerberichtigung werden folgende Argumente vorgebracht:

In einem ersten Schritt sei die umsatzsteuerliche Behandlung der Garantieleistung an die Bf. zu klären. Erst in einem zweiten Schritt stelle sich die Frage, ob dadurch zeitgleich eine Änderung der Steuerbemessungsgrundlage aus dem Generalunternehmervertrag eintreten könne.

Die Garantieleistung sei nicht steuerbar. Die Bankgesellschaft habe die Garantieerklärung im Auftrag der Baugesellschaft abgegeben. Zwischen Bf. und der Bank habe weder ein Auftragsverhältnis noch eine sonstige umsatzsteuerlich relevante Leistungsbeziehung bestanden. Damit könne die Auszahlung des Garantiebetrages auch kein Entgelt für irgendeine Leistung der Bf. gegenüber der Bank darstellen. Als Begünstigte der Garantie sei die Bf. gegen mögliche Leistungsstörungen bzw. Schadenersatzansprüche aus dem Generalunternehmervertrag abgesichert worden. Die Zahlung der Bank habe insoweit als (vorläufiger) Ersatz für die Abdeckung von Vermögensschäden aus dem Vertragsverhältnis gedient. Sie sei auf Grundlage einer selbständigen, vom

Grundgeschäft losgelösten Zahlungsverpflichtung der Bank geleistet worden. Deshalb habe man die Zahlung des Garantiebetrages im Rahmen der Außenprüfung mit einer Versicherungsleistung verglichen. Mangels Leistungsaustausches zwischen Bf. und Bank sei die Zahlung der Bank wie echter Schadenersatz nicht umsatzsteuerbar. Die Garantiezahlung vom September 2013 habe damit keine unmittelbaren umsatzsteuerlichen Folgen bei der Bf.

Ohne sich mit der Frage der Steuerbarkeit der Garantiezahlung selbst näher auseinanderzusetzen, habe die Außenprüfung diese unmittelbar und zeitgleich zum Anlass einer Vorsteuerberichtigung aus dem Vertragsverhältnis zwischen Bf. und Baugesellschaft genommen.

Anstelle eines realen Sachverhaltes sei ein Verzicht des Masseverwalters auf Werklohnforderungen aus dem besicherten Generalunternehmervertrag im geprüften Zeitraum September 2013 bzw. bis Ende des Jahres 2013 fingiert worden. [Diesen Argumenten auf den Seiten 5 und 8 der Beschwerdeschrift folgt das BFG im Ergebnis mit dem Resultat der Stattgabe für das Streitjahr 2013. Über die anderen Argumente kann das BFG im Beschwerdeverfahren zu 2013 nicht entscheiden, weil sie für 2013 nicht entscheidungsrelevant sind und höchstens in Form von „obiter dicta“ angesprochen werden könnten. Deshalb werden sie hier nicht weiter im Detail dargestellt.]

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 10. März 2016 – also innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO – dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

Im April 2016 reichte die belangte Behörde eine Stellungnahme an das BFG nach (BFG-Akt Bl. 63 ff). Die Garantiezahlung sei bei der Bf. ohnehin nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Folgende Ausführungen in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 5. April 2016 sind auf diejenige Argumentation der Bf. bezogen, welche schließlich für das vorliegende Erkenntnis entscheidend ist:

„Da nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Garantiezahlung vom September 2013 keine unmittelbare Rückwirkung auf das Grundgeschäft habe, erfordere eine derartige Entgeltsminderung allerdings entweder einen Verzicht des Werkunternehmers auf Teile des Werklohns, eine Einigung der Vertragspartner auf einen Preisnachlass oder eine (gerichtliche) Durchsetzung des Gewährleistungsanspruches durch den Leistungsempfänger. Ein Vergleich oder eine sonstige finale Regulierung wechselseitiger Ansprüche habe nach Ansicht der Beschwerdeführerin - unter Bezugnahme auf die in der Niederschrift angeführten Entscheidungen - zwischen der Beschwerdeführerin und der Auftragnehmerin gerade nicht stattgefunden. Überdies sei für eine Minderung des vereinbarten Entgelts die tatsächliche Rückgewähr des nachgelassenen Entgelts an den Leistenden erforderlich, um eine Berichtigungspflicht auszulösen. Auch eine Vereinbarung einer Herabsetzung des Entgelts alleine stelle nach Ansicht der Beschwerdeführerin (mVa EuGH 29.05.2001, Rs. C-86/99, Freemans plc) noch keine Änderung der

Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs. 1 UStG 1994 dar, wenn das ursprünglich vereinbarte Entgelt bereits vereinnahmt worden sei.

Die Beschwerdeführerin verneint das Vorliegen einer Entgeltsminderung weiters damit, dass die Auftragnehmerin trotz mehrfacher schriftlicher Aufforderung nicht bereit gewesen sei, gerügte Mängel zu beheben oder die Laufzeit der Bankgarantie zu erstrecken. Das Insolvenzverfahren betreffend die Auftragnehmerin sei bis dato noch nicht abgeschlossen, von einer finalen Regulierung der Ansprüche zwischen den Vertragsparteien könne insoweit keine Rede sein. Die Auftragnehmerin habe das volle Entgelt erhalten und das Ausmaß der Regresspflicht gegenüber der Auftragnehmerin dürfte ebenfalls noch nicht feststehen.

...

Hierzu wird vom ho. Finanzamt wie folgt Stellung genommen:

...

Die Beschwerdeführerin setzt für eine Minderung der Bemessungsgrundlage einen (anteiligen) Verzicht auf den Werklohn oder eine Durchsetzung des Gewährleistungsanspruchs durch den Leistungsempfänger oder eine Einigung der Vertragspartner auf einen Preisnachlass voraus. Die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, dass eines dieser Erfordernisse für eine Minderung der Bemessungsgrundlage zwingend vorliegen muss, wird vom ho. Finanzamt nicht geteilt. Ausreichend ist, dass der Leistungsempfänger anstatt der Verbesserung eine Preisminderung begehrt und im Ergebnis weniger aufzuwenden hat, damit eine Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage eintritt. (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, 4. Aufl., § 16 Tz 38 iVm § 1 Tz 247). Die Begründung der Beschwerdeführerin (mVa EuGH 29.05.2001, Rs. C-86/99, Freemans plc), dass eine bloße Vereinbarung einer Herabsetzung des Entgelts noch keine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 Abs. 1 UStG 1994 darstelle, sondern die tatsächliche Rückgewähr des nachgelassenen Entgelts erforderlich sei, steht den Feststellungen der Betriebsprüfung auch nicht entgegen. Der Haftrücklass bzw. die an seine Stelle tretende Bankgarantie wurden zwischen der Beschwerdeführerin und der Auftragnehmerin vertraglich ausbedungen und die Ansprüche der Beschwerdeführerin wurden durch Ziehung der Bankgarantie bzw. Auszahlung der Garantiesumme seitens des Kreditinstitutes im Auftrag der BaugesAlterFirmenname, realisiert. Der angeführten Entscheidung des EuGH zufolge kann eine Änderung der Bemessungsgrundlage auch dann erfolgen, wenn es im Nachhinein zu keiner Vertragsänderung kommt (Rn. 32—33 der o.a. E. des EuGH). Entscheidend für den Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage ist der tatsächliche Zu-/Abfluss des Betrages, dh der Zeitpunkt, in dem der Leistungsempfänger über das Guthaben verfügt (Rn. 35). Dass die Bf über den ausbezahlten Garantiebetrug tatsächlich verfügt, steht nach Ansicht des ho. Finanzamtes fest.

Es ist zwar zutreffend, dass die in der Entscheidung des UFS vom 14.04.2004, RV/0041-G/03, festgestellte Preisminderung iZm mit einem gerichtlichen Vergleich erfolgt ist. Ein

solcher stellt nach Ansicht des ho. Finanzamtes aber weder eine notwendige noch eine hinreichende Voraussetzung für eine Änderung der Bemessungsgrundlage dar...“

[Andere Gegenargumente in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 5. April 2016 gegen solche Argumente der Bf., welche für die Entscheidung für das Streitjahr 2013 schlussendlich nicht relevant sind, werden hier nicht weiter im Detail dargestellt.]

Am 14. September 2016 wurde der Steuerakt der Bf. von der belangten Behörde an das Finanzamt D abgetreten, von welchem er nunmehr unter St.Nr. neueSteuernummer geführt wird.

Erwägungen über die Beschwerde:

Nach dem Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 Satz 1 UStG (1994) unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze: *„Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.“*

Eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne muss einen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt haben, wogegen die Begleichung des Entgeltes für eine solche Leistung keinen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt hat (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 16. Aus den Ausführungen aaO § 3 Tz 185 ff und § 4 Tz 136 kann geschlossen werden, dass beim Tausch bzw. tauschähnlichen Umsatz nicht die Gegenleistung als solche umsatzsteuerbar wird, sondern dass die Umsatzsteuerbarkeit daraus resultiert, dass die – auch Entgelt (Gegenleistung) darstellende – Lieferung oder sonstige Leistung bereits aus sich selbst heraus umsatzsteuerbar ist.)

Die Begleichung des Entgeltes kann daher als solches nicht umsatzsteuerbar sein; vielmehr bestimmt das Entgelt nur die Bemessungsgrundlage für die Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne. Wie hoch das Entgelt war bzw. ob bzw. in welchem Ausmaß es gemindert wurde, wird hier aus dem Sachverhalt iZm dem Entgelt (Gegenleistung) abzuleiten sein und nicht aus rechtlichen Überlegungen iZm der Steuerbarkeit von Zahlungsvorgängen.

Im vorliegenden Fall liegt kein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz vor, sodass eine gedankliche Trennung der Gegenleistung in einerseits einen Vorgang der Begleichung des Entgeltes und andererseits eine steuerbare Leistung nicht erforderlich ist. Vielmehr ist im vorliegenden Fall bereits unmittelbar erkennbar, dass die Begleichung des Entgeltes (Gegenleistung) kein umsatzsteuerbarer Vorgang war und somit die Streitfrage der Engeltminderung nicht von der Steuerbarkeit der Inanspruchnahme der Bankgarantie bzw. der Zahlung des Garantiebetrages abhängen kann. Somit können die in Bezug auf folgende Themen vorgebrachten Argumente für die Entscheidung über die hier streitgegenständliche Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG nicht relevant sein:

- Einlösung der Bankgarantie als echter Schadenersatz;
- Vergleich mit Versicherungsleistungen;

- mangelnde Involvierung der Bankgesellschaft in die ursprüngliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne;

Die gegenständliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne wurde von der Baugesellschaft an die Bf. erbracht. Zwischen Baugesellschaft und Bf. gab es in Bezug auf die gegenständliche Leistungserbringung keine Zwischenhändler oder ähnliches. Nur hinsichtlich der Begleichung des Entgeltes (Gegenleistung), und zwar in Bezug auf dessen strittige, teilweise rückgängigmachung mittels Ziehung der Bankgarantie kann die Bankgesellschaft als ein zwischen Bf. und Baugesellschaft eingeschalteter Rechtsträger angesehen werden.

Im bisherigen Verfahren wurde auch mit der Behandlung von nachträglichen Rabatten (Rückvergütungen) in Fällen mit Zwischenhändlern argumentiert, in denen die Rückvergütung (Preisminderung) vom Hersteller/Importeur direkt an einen Käufer erfolgte, welcher die Ware vom letzten Zwischenhändler in der Kette gekauft hatte. Solche Fälle mit einer Kette von zumindest drei Unternehmern auf der Lieferseite (Leistungsseite) sind aber vom Fall der Bf. (nur zwei Unternehmer, nämlich die Baugesellschaft und die Bf.) auf der Leistungsseite grundverschieden. Das den Fällen mit zumindest drei Unternehmern in der Lieferkette zugrundeliegende Problem – die nachträgliche Rabattgewährung mit Überspringen zumindest einer Händlerstufe – stellt sich im Fall der Bf. nicht. Die in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente und diesbezügliche Urteile des BFH (15.2.2012, XI R 24/09) und EuGH (C-317/94, C-427/98, C-462/16; vgl. auch anschließend) sind für die Entscheidung über die hier streitgegenständliche Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG nicht relevant. Das Erkenntnis des VwGH vom 12.11.1990, Zl. 90/15/0014 ist im Übrigen zum UStG 1972 ergangen und durch den Wechsel zum UStG 1994 und die Bindung an europäische Richtlinien überholt, wie die Urteile des EuGH vom 24.10.1996, C-317/94 (Elida Gibbs), vom 15.10.2002, C-427/98 (Kommission/Deutschland) und vom 20.10.2017, C-462/16 (Boehringer Ingelheim Pharma) zeigen.

Klarzustellen ist, dass auch folgende Literaturstelle und BFH-Judikatur nicht für die Entscheidung des vorliegenden Falles herangezogen werden: Laut *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 16 Tz 34/2, mit Verweis auf BFH 24.10.2013, V R 31/12 und *Gaedke/Huber-Wurzinger*, SWK 2014, 613, gelte Folgendes: Wenn bei Bauleistungen ein Haftrücklass einbehalten werde, mit dem allfällige Gewährleistungsansprüche abgedeckt werden sollen, sei der leistende Unternehmer bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt, d.h. er habe nur das tatsächlich erhaltene Entgelt zu versteuern. Die Übertragung des genannten – auch durch die deutsche Verfassungslage geprägten – BFH-Urteiles, welches sich idR zugunsten des Leistungserbringers auswirkt, auf die Höhe der abziehbaren Vorsteuer, d.h. idR zu Lasten des Leistungsempfängers, und überhaupt auf die österreichische Rechtslage erscheint einerseits als kaum möglich. Andererseits ist der hier anhängige Fall überdies dadurch gekennzeichnet, dass die leistungserbringende Baugesellschaft eine Bankgarantie zur Ablöse des Haftrücklasses stellen konnte, wogegen der BFH-Fall dadurch gekennzeichnet war, dass

der leistungserbringende Steuerpflichtige keine Bank-Bürgschaften zur Ablösung der Sicherheitseinbehalte erlangen konnte.

Die Abs. 1 und 3 des § 16 UStG (1994) mit der Paragraphenüberschrift „*Änderung der Bemessungsgrundlage*“ bestimmen:

„(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.“

„(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.“

Die Bemessungsgrundlage für den streitgegenständlichen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG ist gemäß § 4 Abs. 1 UStG das Entgelt. Eine Änderung (hier relevant: Minderung) der Bemessungsgrundlage ist somit eine Entgeltänderung (hier relevant und strittig: Entgeltminderung).

Die streitgegenständliche Bankgarantie war die Ablöse für einen der Bf. zustehenden Haft(ungs)rücklass. Die Vereinnahmung des Garantiebetrages im September 2013 samt anschließendem Einbehalt dieses Betrages muss folglich im Hinblick auf die Streitfrage der Entgeltminderung im Wesentlichen genauso beurteilt werden wie die alternative Situation ohne Bankgarantie, nämlich die Einbehaltung des Hafrücklasses über den September 2013 hinaus. (Vgl. auch OGH 25.6.2015, 8 Ob 19/15z: „... *Sinn einer Bankgarantie, die an Stelle eines sonst vereinbarten Hafrücklasses gegeben wird, ist nicht nur, dem Begünstigten eine Sicherheit zu geben. Vielmehr soll der Begünstigte so gestellt werden, als ob er (im gegebenen Zusammenhang) die fragliche Summe noch gar nicht aus der Hand gegeben hätte ...*“) Allenfalls kann die alternative Situation ohne Bankgarantie verjährungsmäßig unterschiedlich zu beurteilen sein, indem der Verjährungsbeginn hinsichtlich des Hafrücklasses (Fälligkeit; vgl. *Dehn in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB*⁵, § 1478 Tz 2) ein anderer Zeitpunkt (Ende der Gewährleistungsfrist) als der Verjährungsbeginn hinsichtlich der anschließend behandelten Leistungskondition (Inanspruchnahme der Bankgarantie; vgl. OGH 25.11.2016, 10 Ob 62/16i) gewesen wäre.

Soweit dem im September 2013 ausgezahlten Garantiebetrags kein Gewährleistungs- oder Schadenersatzanspruch der Bf. gegenüber der Baugesellschaft (bzw. ihrer Konkursmasse

bzw. ihres Masseverwalters) zugestanden sein sollte, konnte die Baugesellschaft (bzw. ihre Konkursmasse bzw. ihr Masseverwalter) als Garantierauftraggeber analog § 1431 ABGB Bereicherungsansprüche (Leistungskondiktions-Ansprüche) gegen die Bf. als Begünstigte geltend machen (*Koziol/Spitzer in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB⁵, § 1434 Rz 3; OGH 25.11.2016, 10 Ob 62/16i: drei Jahre Verjährungsfrist in Abkehr von OGH 15.12.1998, 1 Ob 182/98s).

Für die Entscheidung des vorliegenden Falles ist – zunächst bzw. im vorliegenden Fall: allein (wie sich zeigen wird) – sachverhaltsmäßig relevant, ob bzw. inwieweit der vereinnahmte Garantiebetrug (mit hinreichender Sicherheit) auf Dauer der Bf. verbleiben würde. (Dem entspräche in der Alternativsituation ohne Bankgarantie: ob bzw. inwieweit der einbehaltene Haftrücklass mit hinreichender Sicherheit über den September 2013 hinaus nicht an die Baugesellschaft bzw. deren Masseverwalter zu zahlen sein würde.) Da das gegenständliche Verfahren über die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2013 stattfindet, ist hier nur relevant, ob bis zum Ablauf des Jahres 2013 eine solche (hinreichende) Sicherheit des dauerhaften Verbleibens des im September 2013 vereinnahmten Garantiebetrages bei der Bf. eingetreten ist.

Das gegenständliche Zu-Tage-Treten von „*Mängel[n]* bzw. *Schäden*“ im Streitjahr 2013 deutet einerseits auf Mängel im Sinne des Gewährleistungsrechtes und andererseits auf Folgeschäden hin, wobei es im Streitjahr 2013 (und bis jedenfalls 2015) nur die Sichtweise der Bf. gab, während die Baugesellschaft bzw. ihr Masseverwalter sich (noch) nicht um dieses Thema kümmerten.

Das Schweigen der Baugesellschaft bzw. ihres Masseverwalters konnte seitens der Bf. im Streitjahr 2013, als das äußerst umfangreiche (und bis dato nicht abgeschlossene) Baugesellschaft-Insolvenzverfahren erst am Anfang stand, nicht als Einverständnis von Baugesellschaft bzw. Masseverwalter dazu aufgefasst werden, dass die Bf. den ausgezahlten Garantiebetrug behalten könne. Ein allfälliger Bereicherungsanspruch gegen die Bf. wäre erst in August/September 2016 verjährt. Aus dem Vorbringen der Bf. ist bekannt, dass der Masseverwalter bis Dezember 2015 nicht an die Bf. herangetreten ist. Ob der Masseverwalter im Jahr 2016 an die Bf. herangetreten ist, ist für das Streitjahr 2013 unerheblich.

(Das Schweigen der Baugesellschaft bzw. ihres Masseverwalters hätte in der alternativen Situation ohne Bankgarantie jedenfalls im Streitjahr 2013, als das äußerst umfangreiche Insolvenzverfahren erst am Anfang stand, keinen Anlass geboten, vom Erlöschen der Verbindlichkeit der Bf. aus dem Titel des in der Alternativ-Situation einbehaltenen Haftrücklasses gegenüber der Baugesellschaft auszugehen. Die dreijährige Verjährung des im Alternativszenario einbehaltenen Haftrücklasses hätte erst mit dessen Fälligkeit mit Ende der fünfjährigen Gewährleistungsfrist laut Punkt 10.2 zu laufen begonnen, sodass im Streitjahr 2013 noch keine Verjährung eingetreten wäre.)

Die von der belangten Behörde herangezogene Literaturstelle *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 247 ("*... Begehrt der Abnehmer anstatt der Verbesserung Preisminderung, so tritt*

eine Minderung der ustl Bemessungsgrundlage ein....") ist im dortigen Zusammenhang unter der Voraussetzung zu verstehen, dass der Gewährleistungsfall dem Grunde und der Höhe nach zwischen Leistendem und Leistungsempfänger unstrittig ist. Davon ist im vorliegenden Fall für das Streitjahr 2013 eben nicht auszugehen.

Da die Bf. im Streitjahr 2013 noch gar nicht (mit hinreichender Sicherheit) erkennen konnte, ob der vereinnahmte Garantiebetrags auf Dauer bei der Bf. verbleiben würde, kann im Jahr 2013 aus der Vereinnahmung des Garantiebetrages (noch) keine Entgeltminderung iSd § 16 UStG resultieren. Folglich ist im vorliegenden Erkenntnis auch nicht zu beurteilen, ob bzw. in welchem Ausmaß ein der Bf. allfällig auf Dauer verbleibender Betrag aus der Garantiesumme insb. auf echten Schadenersatz bzw. auf Entgeltminderung entfallen würde. Dies kann erst für denjenigen (nach dem 31. Dezember 2013 liegenden) Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum zu beurteilen sein, in welchem gegebenenfalls klar wird, dass die Bf. den Garantiebetrags (bzw. einen Teil davon) auf Dauer wird behalten können.

Sohin ist die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Vorsteuerberichtigung bei der mit dem vorliegenden Erkenntnis erfolgenden Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2013 nicht vorzunehmen. Damit wird dem Beschwerdebegehren aufgrund eines Argumentes der Bf. stattgegeben.

Zur (Un)Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die (sog. ordentliche) 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.

Im vorliegenden Fall war die Entscheidung über den Streitpunkt schließlich durch Lösung einer Tatfrage (auf Ebene der Sachverhaltsfeststellung) möglich, ohne dass die von den Streitparteien aufgeworfenen Rechtsfragen dann noch entscheidungsrelevant gewesen wären. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 20. September 2018

