

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Anschr., vertreten durch Deloitte Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH, Ignaz-Rieder-Kai 13a, 5020 Salzburg, gegen die vom Finanzamt Salzburg-Stadt ausgefertigten

- Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, jeweils vom 30. September 2013
- Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 21. Oktober 2016
- Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009, 2010, 2011, jeweils vom 30. September 2013
- Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009, 2010, 2011, jeweils vom 09. Oktober 2013

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand laut § 3 Abs. 1 des neugefassten Gesellschaftsvertrages vom 04.12.2008 der XYhandel, der XYverlag sowie der Handel mit Waren aller Art und das Betreiben einer Werbeagentur ist (Bilanzstichtag 30. Juni). Die Beschwerdeführerin ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die Jahre 2009 bis 2011 umfassend (Nachschauzeitraum 07/2011-12/2012), wurde u.a. Folgendes festgestellt (vgl. Prüfungsbericht vom 20.09.2013):

“Tz. 1 Mieterinvestition

Mit Geschäftsführungsbeschluss vom 19.4.2011 (WJ 2011) wurde u.a. die Schließung der Filiale Z. für das Wirtschaftsjahr 2012 beschlossen. Die fristgerechte Kündigung dieses unbefristeten Mietverhältnisses wurde als Ersten dem Vermieter mit Schreiben vom 14.6.2012 bekanntgegeben mit dem Ersuchen, die Kündigung vorerst vertraulich zu behandeln. Im Unternehmen werden Mieterinvestitionen generell auf 8 Jahre abgeschrieben. Der Buchwert dieser Mieterinvestition wurde im WJ 2011 auf die Restnutzungsdauer von 2 Jahren verteilt und eine Sonder-AfA von € 49.960,39 geltend gemacht.

Mieterinvestitionen sind grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Endet das Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor dem Ablauf der Nutzungsdauer, kann im Jahr der Beendigung eine AfA-Abschreibung vorgenommen oder der Restbuchwert ausgeschieden werden. Die im Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachte Sonder-AfA ist somit nicht zulässig.

Tz. 2 Erträge Überzahlungen

Im Prüfungszeitraum wurden Doppel- oder Überzahlungen von Kunden festgestellt, die folgendermaßen behandelt wurden: Mittels monatlichem EDV-Report werden jene Überzahlungen erfasst, welche älter als 12 Monate sind. Diese Überzahlungen werden generell über das 0%-Ertragskonto ausgebucht. Dagegen werden Überzahlungen, die nicht mittels EDV-Report erfasst werden, von Mitarbeitern händisch auf 10% bzw. 20% Ertragskonten ausgebucht, wobei sich der jeweilige Umsatzsteuersatz durch den ursprünglichen Umsatz bestimmt.

Diese von Kunden getätigten Doppel- oder Überzahlungen stehen im Kausalzusammenhang mit steuerbaren Lieferungen und sind somit als Teil des Entgeltes im Sinne des § 4 Abs 1 UStG anzusehen, sofern es nicht zu einer Rückzahlung und damit zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt (vgl. BFH vom 19.7.2007 - V R 11/05):

Entgelt für eine Leistung ist alles, was der Leistende für seine Leistung vom Leistungsempfänger erhalten hat. Zahlt der Kunde die Leistung irrtümlich doppelt oder zahlt er versehentlich zu viel, ist der Gesamtbetrag Entgelt (Anschluss an BFH 13.12.1995 Aktenzeichen XI R 16/95, BFHE 179).

Die vereinbarten Entgelte einschließlich der Über- und Doppelzahlungen sind demnach zunächst steuerlich zu erfassen, denn die Kunden haben über die vereinbarten Entgelte hinaus die Gesamtentgelte gezahlt, "um die Leistung zu erhalten". Dass sie sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Fortbestands der Zahlungsverbindlichkeit im Irrtum befanden, ändert nichts am Zweck der Zahlung, sondern berührt lediglich das Zahlungsmotiv. Wie der BFH bereits entschieden hat, stellt der Gesamtbetrag der tatsächlich erhaltenen Zahlungen das Entgelt für eine Leistung (auch bei Überzahlungen) dar, wenn sie aufgrund keines anderen Rechts- oder Anspruchsgrundes als eben dem der Leistung zugrundeliegenden erbracht wurden.

In der Rückzahlung eines Teils der Überzahlungen wäre eine Änderung der Bemessungsgrundlage (ex nunc) zu sehen. Soweit der restliche Teil der Überzahlungen endgültig bei der Klägerin verblieb, weil sie davon ausgehen konnte, dass die Kunden ihre verbleibenden Rückzahlungsansprüche nicht mehr weiterverfolgten, lag weder eine weitere Minderung der Bemessungsgrundlage vor noch ist im "Wegfall einer Verbindlichkeit" eine nachträgliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu sehen, weil die Umsatzbesteuerung der Gesamtentgelte bereits im Jahr der tatsächlichen Zahlung erfolgt ist.

Der BFH sieht die "Doppelbesteuerung" auch in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht. Gem. Art. 73 der MwStSystRL gehört zur Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten "erhält oder erhalten soll".

Die Bemessungsgrundlage für das Entgelt gem. § 4 öUStG umfasst alles, was der Empfänger aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten (§ 4 Abs. 1 UStG) oder freiwillig aufwendet (§ 4 Abs. 2 Z 1 UStG). Dazu gehören nach ho. Ansicht auch die vorliegenden Doppel- oder Überzahlungen [...].

Zu den "Überzahlungen" hatte die Beschwerdeführerin im Rahmen der Betriebsprüfung dem Prüfungsorgan Folgendes erläuternd mitgeteilt (e-mail vom 18.02.2013):

"Wie telefonisch besprochen, erhalten Sie die Hauptgründe, die zu einer irrtümlichen Überzahlung durch unsere Kunden führen:

1. Die Hauptursache entsteht bei Bestellungen im Internet durch abweichende Schreibweise der Kundenadressen. Der Kunde bestellt und gibt seine Adresse ein. Die Kundeneingabe entspricht aber nicht der korrekten Postadressierung (Eingabe z.B. A. Baumgartner Str. statt Anton Baumgartner Str.). Damit die Kundensendung korrekt von der Post weiterverarbeitet werden kann und das Kundenpaket auch zugestellt wird, wird die Kundenadresse im Nachgang korrigiert. Der Kunde bestellt jetzt wieder und gibt im Internet seine Kundennummer nicht ein und schreibt seine Adresse wieder abweichend von der korrekten Schreibweise. Dies hat zur Folge, dass ein neues Kundenkonto (also eine Dublette) entsteht. Die neue Bestellung läuft jetzt auf das neue Konto und die Kundenzahlung häufig auf das alte Konto (z.B. wenn der Kunde im electronic banking eine Vorlage auf die erste Kundennummer abspeichert). So erhält der Kunde eine Mahnung über das neue Konto, das ja einen offenen Saldo ausweist. Setzt sich der Kunde nicht mit uns in Verbindung und klärt den Irrtum auf (Umbuchung der Zahlung) und zahlt aufgrund der Mahnung noch einmal, bleibt die erste irrtümliche Zahlung als Überzahlung auf dem ersten Konto stehen.

2. Eine zweite Ursache von Kundendubletten sind Adressänderungen durch die Post. Durch Eingemeindungen oder Umbenennung von Straßen ändert sich die Postanschrift. Dies wird von den Kunden bei Bestellungen häufig ignoriert. Vor der Auslieferung wird

die Adresse von uns korrigiert. Bestellt der Kunde dann wieder mit seiner alten Adresse, entsteht eine Dublette wie oben geschildert und somit eine irrtümliche Überzahlung.

3. Der Kunde retourniert einen Artikel. Die Einbuchung der Retoure überschneidet sich jedoch mit der 1. Mahnung. Der Kunde zahlt jedoch die Mahnung irrtümlich zusätzlich.

4. Es bestellt ein Ehepaar. Der Gatte zahlt z. B mit electronic banking. Die Gattin findet den Erlagschein und bezahlt diesen irrtümlich zusätzlich.“

Die Abgabenbehörde folgte den oben näher dargestellten Prüfungsfeststellungen sowie einer weiteren Feststellung (die hier nicht von Relevanz sind), verfügte eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 bis 2011 und Feststellung des Einkommens des Gruppenträgers für die Jahre 2009 bis 2011 und erließ gleichzeitig neue Bescheide. Die Körperschaftsteuerbescheide für die Gruppe änderte sie für die Jahre 2009 bis 2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

Gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 (Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 vom 30.09.2013, Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.09.2013), neuen Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2011, jeweils vom 30.09.2013, und geänderten Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 bis 2011, jeweils vom 09.10.2013, brachte die Beschwerdeführerin innerhalb verlängerter Berufungsfrist mit Schriftsatz vom 14.11.2013 Berufung ein.

Im Jahre 2016 fand bei der Beschwerdeführerin eine GPLA-Prüfung (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) statt. Im Rahmen dieser Prüfung wurden Feststellungen bezüglich der Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen getroffen, die u.a. auch Auswirkungen auf die Umsatzsteuer 2011 zeitigten. Über Anregung der Beschwerdeführerin wurde zur steuerlichen Umsetzung der getroffenen Prüfungsfeststellungen (sich ergebender Mehrbetrag an Umsatzsteuer für das Jahr 2011) ein Verfahren gemäß § 300 BAO durchgeführt. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.09.2013 wurde aufgehoben und gleichzeitig durch einen neuen Bescheid ersetzt (Bescheid vom 21.10.2016).

Gemäß § 253 BAO gilt die Berufung vom 14.11.2013 auch als gegen den gemäß § 300 Abs. 3 BAO erlassenen neuen Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 21.10.2016 gerichtet. Der von der Beschwerdeführerin nach erfolgtem Ersuchen um Fristverlängerung gegen den neuen Umsatzsteuerbescheid 2011 erhobenen Beschwerde, deren Text mit jenem der Berufung vom 14.11.2013 ident ist, hätte es daher nicht bedurft.

In der Rechtsmittelschrift vom 14.11.2013 führt die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

Zu 1. Erträge Überzahlungen:

Die Finanzverwaltung berufe sich im Kern auf die Entscheidungen des deutschen BFH, die zum deutschen UStG ergangen seien.

Die entsprechende Bestimmung des § 10 deutsches UStG laute wie folgt:

"[…] Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer […]."

Die korrespondierende österreichische Fundstelle (§ 4 Abs. 1 UStG) laute aber wie folgt: "[...] Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); [...]."

Die deutsche Regelung stelle darauf ab, was der Leistungsempfänger aufwende, um die Leistung zu erhalten. Nach der Rechtsprechung des BFH komme es auf das Motiv, warum der Leistungsempfänger die Beträge aufwende, nicht an und seien somit auch irrtümlich bezahlte Beträge zum Entgelt zu rechnen. Die Formulierung des § 10 dUStG unterscheide sich von § 4 Abs. 1 öUStG jedoch entscheidend.

Die österreichische Bestimmung stelle explizit auf die Solleinnahme ab. Als Solleinnahme sei das vereinbarte Entgelt, also das Entgelt, das der Kunde vertraglich zu zahlen habe, anzusehen. Doppel- bzw. Überzahlungen seien keine bedungenen Einnahmen. Die in Rede stehenden Beträge habe der Leistungsempfänger nicht aufzuwenden, um die Leistung der X-GmbH zu erhalten. Werde die Doppel- bzw. Überzahlung nicht geleistet, schulde die X-GmbH trotzdem ihre Leistung.

Nach Art. 73 MwSt-RL umfasse die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger [...] erhalte oder erhalten soll [...]. Nach ständiger Rechtsprechung setze der Begriff Entgelt einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und empfangenem Gegenwert voraus (vgl. ua EuGH 16.10.1997 Rs C-258/95 Fillibeck, 2.6.1994, Rs C-33/93 Empire Stores Ltd; 29.7.2010, Rs C-40/09 AstraZeneca). Die unmittelbare Verknüpfung zwischen der Doppel- oder Überzahlung und der von der X-GmbH zu erbringenden bzw. erbrachten Leistung, die nach Meinung des EuGH Bedingung für die Besteuerung sei, sei nicht gegeben.

Eine etwaige Mehreinnahme könnte allenfalls als freiwillige Leistung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 UStG zu werten sein. Aber auch freiwillige Aufwendungen müssten, um Entgeltsbestandteil zu werden, mit einer konkreten Leistung in Zusammenhang stehen. Für freiwillige Leistungen gelte ebenfalls das do-ut-des Prinzip, also "Leistung um der Gegenleistung Willen". Ein derartiger Zusammenhang sei jedoch bei den vorliegenden Über- und Doppelzahlungen nicht gegeben. Der Leistungsempfänger wende nicht bewusst mehr auf, um die Leistung der X-GmbH zu erhalten oder eine besonders zufriedenstellende Leistung zu honorieren. Auch aus der nicht erfolgenden Rückzahlung könne nicht geschlossen werden, dass der Kunde die Beträge der X-GmbH tatsächlich überlassen möchte. Vielmehr passierten die Doppel- und Überzahlungen irrtümlich und seien dem Kunden gar nicht bewusst. Freiwillig aufgewendet könnte ein Betrag nur durch eine bewusste Handlung oder eine explizite Willensäußerung werden, an der es im gegenständlichen Fall jedoch fehle. Mangels Leistungswillen des Kunden könnte bei den gegenständlichen Doppel- und Überzahlungen eine freiwillige Leistung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 UStG nicht angenommen werden.

Der EuGH stelle im Gegensatz zu der von der Finanzverwaltung zitierten Rechtsprechung des BFH sehr wohl auf das Zahlungsmotiv ab (vgl. auch Gurtner/Pichler, Umsatzsteuerliche Behandlung von Über- und Doppelzahlungen, SWK 6/2008, 299).

Der BFH anerkenne, dass reine Fehlüberweisungen mangels Zusammenhang von Entgelt und Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Eine Unterscheidung zwischen Fehlüberweisung und (irrtümlichen) Doppel- bzw. Überzahlungen sei in der Praxis schwierig. In beiden Fällen mangle es dem Zahlenden jedenfalls am Leistungswillen, da seine Zahlung nicht für den Erhalt der bezogenen Leistung erforderlich sei und auch keine freiwillige Leistung vorliege. Eine Gleichbehandlung von Doppel- und Überzahlungen und Fehlüberweisungen im Sinne einer Nichtbesteuerung sei daher wohl geboten und finde auch in der MwSt-RL sowie in der ständigen EuGH-Rechtsprechung Deckung. Die Umsetzung durch § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG sei somit richtlinienkonform.

Zu 2) Mieterinvestition:

Die getätigten Mieterinvestitionen in der Filiale Z. seien unternehmens- und steuerrechtlich auf 8 Jahre (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) abgeschrieben worden. Mit Geschäftsführungsbeschluss der X-GmbH vom 19.04.2011 sei aus wirtschaftlichen Gründen die Kündigung des Mietvertrages vom 07.08.2007 für die Filiale Z. (Adresse) per spätestens 30.06.2012 beschlossen worden. Durch den Beschluss über die Kündigung des Mietvertrages am 19.04.2011 hätte sich die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer wesentlich und dauernd verkürzt.

Die außerplanmäßig auf die verkürzte Nutzungsdauer abgeschriebenen Wirtschaftsgüter seien nach der Schließung der Filiale nicht mehr verwertbar und könnten auch nicht anderweitig eingesetzt werden. Die Wirtschaftsgüter würden nach der Schließung der Filiale entsorgt werden. Die Tatsache, dass die Mieterinvestitionen nicht durch den Vermieter übernommen und abgelöst werden bzw. auch keine andere Verwendung mehr finden könnten, sei im Zeitpunkt des Schließungsbeschlusses bereits absehbar gewesen und entspreche der Erfahrung bzw. Vorgangsweise des Konzerns bei Filialschließungen.

Die Tatsache, dass die Kündigung des Mietvertrages erst am 14.06.2012 dem Vermieter bekannt gegeben worden sei, habe ebenfalls wirtschaftliche Gründe. Bei einer vorzeitigen Bekanntgabe der Auflösung des Mietvertrages sei eine ordentliche Abwicklung der Filiale nicht mehr gewährleistet. Der Geschäftsführungsbeschluss als auslösendes Moment für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung und die Verkürzung der Nutzungsdauer sei jedenfalls vollumfänglich und gemäß dem gefassten Zeitplan umgesetzt worden. Die Gründe für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (Beschluss über die Kündigung des Mietvertrages) seien bereits im April 2011 vorgelegen.

Unternehmensrechtlich seien die Mieterinvestitionen entsprechend § 204 Abs. 2 UGB zwingend außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauernd und wesentlich sei (Straube, HGB Wiener Kommentar Band II § 204 Rz 23). Nachdem der Beschluss über die Kündigung des Mietvertrages am 19.04.2011 gefasst worden sei, seien die Mieterinvestitionen

zum Abschlussstichtag, den 30.06.2011, auf die Restnutzungsdauer von 2 Jahren abgeschrieben worden. Basierend auf der unternehmensrechtlich zwingenden Abschreibung und mangels abweichender steuerlicher Vorschriften sei aufgrund der Maßgeblichkeit auch steuerlich im Wirtschaftsjahr 2011 eine außergewöhnliche AfA gemäß § 8 Abs. 4 EStG iHv € 49.960,39 geltend gemacht worden.

Die Begründung der Finanzverwaltung entspreche im Grunde der UFS-Entscheidung vom 13.02.2008, RV/0024-S/05, sowie der VwGH-Entscheidung vom 31.03.2011, 2008/15/0150. Die von der Behörde zitierte VwGH-Entscheidung sei aber zu einem abweichenden und nicht vergleichbaren Sachverhalt ergangen. Der Beschwerdeführer habe in dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt das Mietverhältnis nicht von sich aus beendet. Vielmehr sei ihm der Zutritt zu den von ihm gemieteten Räumlichkeiten vom Vermieter verwehrt worden. Dies sei allerdings erst im Veranlagungszeitraum 2002 erfolgt. Der Mieter sei im Veranlagungszeitraum 2001 (= Jahr, in dem er die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung hätte geltend machen wollen) noch von einer Fortführung des Betriebes bzw. des Mietverhältnisses ausgegangen.

Im gegenständlichen Fall seien die Voraussetzungen für die geltend gemachte Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung aber bereits im Wirtschaftsjahr 2011 eingetreten, da die X-GmbH die Kündigung des Mietverhältnisses am 19.04.2011 beschlossen habe und dies auch entsprechend festgehalten und umgesetzt worden sei. Die Absicht zur Weiterführung der Filiale Z. und des Mietvertrages für die angemieteten Räumlichkeiten über den 30.06.2012 hinaus, sei bereits im April 2011 nicht mehr gegeben gewesen. Die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung sei in dem Jahr geltend zu machen, in dem die Gründe hierfür eingetreten seien bzw. hätten auffallen müssen (Doralt, EStG³ § 8 Tz 64; VwGH 31.03.2011, 2008/15/0150). Die Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und die Verkürzung der Nutzungsdauer bis zur Beendigung des Mietvertrages im WJ 2011 sei daher rechtmäßig.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.01.2014 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

In der Begründung ihrer Entscheidung führt sie zum Punkt "Erträge Überzahlungen" aus wie im Betriebsprüfungsbericht vom 20.09.2013, stellt anhand eines Vergleiches die deutsche und österreichische Rechtslage zum Begriff des Entgelts dar, indem sie auszugsweise den § 10 Abs. 1 des deutschen UStG und den § 4 Abs. 1 und 2 des österreichischen UStG wiedergibt und äußert sich im Anschluss daran wie folgt:

Der Klammerausdruck "Solleinnahme" im § 4 Abs. 1 öUStG sei lt. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Tz 18, nicht so zu verstehen, dass Bemessungsgrundlage in der Sollbesteuerung nur das sei, was der Unternehmer bekommen soll. Außerdem stütze sich die Besteuerung der Doppel- bzw. Überzahlungen im vorliegenden Fall auf § 4 Abs. 2 UStG, in welchem dieser Begriff nicht vorkomme. Das Entgelt im Sinne des öUStG umfasse alles, was der Empfänger oder ein Dritter "aufzuwenden habe" (d.h. in erster Linie das, was zu zahlen sei, weil es vertraglich vereinbart worden sei) und was "freiwillig" aufgewendet

werde. Dazu gehörten nach Ansicht der Behörde auch die vorliegenden Doppel- oder Überzahlungen. Ob auch irrtümliche Zahlungen unter den umsatzsteuerlichen, insbesondere den "freiwilligen" Entgeltbegriff fielen, sei vom Wortlaut des österreichischen Gesetzestextes zwar nicht eindeutig abzuleiten. Die teleologische Auslegung unter Berücksichtigung von Art. 73 der MwStSystRL spräche - bei grundsätzlicher gleicher Rechtslage wie in Deutschland - auf Grund des Kausalzusammenhangs für eine Einbeziehung dieser Zahlungen in den Entgeltbegriff. Auch irrtümliche Zahlungen würden schließlich vom Kunden "willentlich" veranlasst werden. Für die Umsatzbesteuerung solcher Zahlungen sprächen insbesondere auch systematische Erwägungen (vgl. Ruppe/ Achatz, UStG⁴, § 4 Tz 16/1, ebenfalls mit Hinweis auf BFH). Echte Fehlüberweisungen, die in keinem Zusammenhang mit einer Leistung stünden, seien nicht umsatzsteuerbar (z.B. wegen Verwechslung der Kontonummer des Lieferanten). Im vorliegenden Fall handelte es sich aber um Überweisungen, denen eine tatsächliche Leistung (Lieferung) zugrunde liege. Insoweit es sich nicht um Doppel- bzw. Überzahlungen handle, sondern um solche, denen überhaupt keine Leistung gegenüberstehe, wäre der Beschwerde - nach entsprechender Nachweisung durch das Unternehmen - statzugeben. Eine Gleichbehandlung von Doppel- oder Überzahlungen (Kausalzusammenhang mit der ursprünglichen Leistung) und reinen Fehlüberweisungen (kein Kausalzusammenhang) sei nach Ansicht der Behörde in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH entgegen den Ausführungen in der Beschwerde keinesfalls geboten. Die Doppel- bzw. Überzahlungen für tatsächlich erbrachte Leistungen (Lieferungen) seien daher der Umsatzbesteuerung zu unterziehen. Erst die Rückzahlung führe gem. § 16 zu einer entsprechenden Änderung der Bemessungsgrundlage.

Was den Streitpunkt "Mieterinvestition" anlangt, wiederholt die Abgabenbehörde gleichfalls ihre bereits im Betriebsprüfungsbericht erfolgten Ausführungen und führt ergänzend aus, bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen komme es auf die voraussichtliche Vertragsdauer dh. darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen könne. Für die steuerliche Beurteilung genügten die allgemeinen Regelungen der Absetzung für Abnutzung. Eine außergewöhnliche Abnutzung liege vor, wenn infolge besonderer Umstände ein außergewöhnlicher Wertverzehr eingetreten sei, wobei eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung dann vorliege, wenn durch außergewöhnliche Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes gesunken sei bzw. die Verwendungsmöglichkeit ende oder gemindert werde. Durch die Kündigung des Mietvertrages vor Ablauf der Abschreibung der getätigten Mieterinvestitionen sei kein außergewöhnlicher Wertverzehr eingetreten, der eine außergewöhnliche Abnutzung zu diesem Zeitpunkt für zulässig erachte.

Mit Schreiben vom 04.02.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In diesem Schreiben verweist sie auf ihre Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz, die sie noch einmal wiedergibt. Ergänzend bringt sie vor, in den Ausführungen zum

Pkt. "Mieterinvestition" in der Beschwerdeentscheidung widerspreche sich die Abgabenbehörde selbst, indem sie ausführe, dass Einschränkungen der Verwendung möglicherweise als außergewöhnliche Umstände, die zu einem Sinken der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit führen, zu sehen seien, und gleichzeitig behaupte, dass eine Kündigung des Vertrages (also die darunter gravierendste Einschränkung überhaupt) keine solche Minderung der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit darstelle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010, 2011 und Feststellungsbescheide

Gruppenträger 2009, 2010, 2011

1) Doppel- oder Überzahlungen:

Die Abgabenbehörde vertritt im Beschwerdefall die Auffassung, die Doppel- oder Überzahlungen zählten zum Entgelt gemäß § 4 UStG 1994. Die Bemessungsgrundlage iSd der genannten Bestimmung umfasse alles, was der Empfänger aufzuwenden habe, um die Lieferung zu erhalten (§ 4 Abs. 1 UStG 1994) oder freiwillig aufwende (§ 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994). Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 19.07.2007, V R 11/05, im Anschluss an das Urteil vom 13.12.1995, XI R 16/95) sei Entgelt für eine Leistung alles, was der Leistende für seine Leistung vom Leistungsempfänger erhalten habe. Zahle der Kunde die Leistung irrtümlich doppelt oder zahle er versehentlich zu viel, sei der Gesamtbetrag Entgelt. Dass sich die Kunden hinsichtlich des Umfangs bzw. des Fortbestands der Zahlungsverbindlichkeit im Irrtum befunden hätten, ändere nichts am Zweck der Zahlung, sondern berühre lediglich das Zahlungsmotiv. Die Doppel- oder Überzahlungen seien als Teil des Entgelts zu erfassen, wenn sie aufgrund keines anderen Rechts oder Anspruchsgrundes als eben dem der Leistung zugrundeliegenden erbracht worden seien. Der BFH sehe sich hier auch in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht (Art. 73 der MwStSystRL).

Die Beschwerdeführerin hält dieser Auffassung entgegen, die Rechtsprechung des BFH, auf die sich die Abgabenbehörde stütze, sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die maßgebende Bestimmung des deutschen UStG (§ 10) unterscheide sich von der österreichischen Vorschrift des § 4 Abs. 1 UStG 1994 entscheidend. Die österreichische Bestimmung stelle explizit auf die Solleinnahme ab. Als Solleinnahme sei das vereinbarte Entgelt, also das Entgelt, das der Kunde vertraglich zu zahlen habe, anzusehen. Doppel- bzw. Überzahlungen seien aber keine bedungenen Einnahmen. Eine unmittelbare Verknüpfung zwischen den Doppel- oder Überzahlungen und der von ihr zu erbringenden bzw. erbrachten Leistung sei nicht gegeben. Die Doppel- oder Überzahlungen könnten auch nicht als freiwillige Leistung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 angesehen werden. Freiwillig könnte ein Betrag nur durch eine bewusste Handlung oder eine explizite Willensäußerung aufgewendet werden. Mangels Leistungswillen der Kunden stellten die Doppel- oder Überzahlungen keine freiwillige Leistung dar. Entgegen der Ansicht des BFH stelle der EuGH sehr wohl auf das Zahlungsmotiv ab. Weiters könnten irrtümliche

Doppel- oder Überzahlungen nicht anders gesehen werden als Fehlüberweisungen, eine Gleichbehandlung sei geboten.

Mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. Dies aus nachstehenden Gründen:

Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach sich die deutsche und österreichische Rechtslage hinsichtlich der Bestimmung des Entgelts erheblich voneinander unterscheiden, teilt das Bundesfinanzgericht nicht.

§ 10 Abs. 1 des deutschen UStG lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt [...]

§ 4 des österreichischen UStG lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

- (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); [...]
- (2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,

2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

[...]

(10) Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Nach der deutschen Rechtslage (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) ist Entgelt **alles**, was der Leistungsempfänger **aufwendet**, um die Leistung zu erhalten (mit Ausnahme der auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuer) – siehe dazu Schuhmann in Rau/Dürrwächter UStG § 10 Anm. 40).

Nichts anderes gilt im österreichischen Recht. Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 ist Entgelt **alles**, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung **aufzuwenden hat**, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zählt zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung **freiwillig aufwendet**, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Die Umsatzsteuer gehört gemäß Absatz 10 leg.cit. nicht zur Bemessungsgrundlage.

Demnach ist auch nach österreichischem Recht maßgebend, was der Leistungsempfänger letztlich **aufwendet**.

Die Beschwerdeführerin greift in der Beschwerdeschrift Satz 2 aus § 4 Abs. 1 UStG 1994 heraus (vgl. *Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung*

aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten [Solleinnahme]) und stellt diesen Satz der deutschen Regelung (Satz 2 des § 10 Abs. 1 UStG – vgl. *Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten*) gegenüber. Diese Vorgangsweise erweist sich jedoch als verfehlt. Die österreichische Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 kann nicht für sich allein, sondern nur zusammen mit jener des § 4 Abs. 2 leg.cit. gesehen werden, mit der sie in untrennbarem Zusammenhang steht. Zum Entgelt iSd § 4 UStG 1994 gehören auch die im Abs. 2 angeführten Leistungen (in Z 1 werden die freiwilligen Leistungen des Leistungsempfängers genannt).

Es mag zwar sein, dass die in § 4 Abs. 1 Satz 2 UStG getroffene Regelung wenig geglückt ist. Der Begriff der Soll-Einnahme ist unüblich und hat sich nicht eingebürgert. Er stimmt auch mit dem Gesetzeswortlaut nicht überein: Bemessungsgrundlage ist auch bei sog. Sollbesteuerung vorerst, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, nicht was der Unternehmer bekommen soll. Das “vereinbarte Entgelt” ist im Übrigen nur eine steuertechnische Größe. Auch bei Sollbesteuerung ist Bemessungsgrundlage das, was der Unternehmer letztlich erhält, “was wirtschaftlich tatsächlich zugeflossen, also endgültig gezahlt wurde” (VwGH 14.06.1984, 83/15/0177, VwGH 30.05.1988, 86/15/0119), gleichgültig, ob dies vereinbart ist oder nicht. Entgelte, die kraft Gesetzes geschuldet werden (zB kommunale Benützungsgebühren), zählen daher ebenso zur Bemessungsgrundlage wie nicht vereinbarte (freiwillige) Gegenleistungen (vgl. Ruppe/Achaz UStG⁵ § 4 Tz 18).

Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass der Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 Satz 2 des dUStG in seiner ursprünglichen Fassung (UStG 1967) ebenfalls darauf abstellt, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hatte, um die Leistung zu erhalten. So lautete § 10 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des UStG 1967: “*Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (Solleinnahme)*“. Mit dem Steueränderungsgesetz 1973 vom 26.06.1973 wurde § 10 Abs. 1 Satz 2 wie folgt geändert: *Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungsempfänger) aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer*“. Durch das genannte Steueränderungsgesetz wurden die Zweifel, die aufgrund der ursprünglichen Fassung entstanden waren, beseitigt. In der Neufassung wurde das Wort “vereinbarungsgemäß“ gestrichen und durch die Verwendung des Wortes “aufwendet“ deutlich gemacht, dass auch bei der Sollbesteuerung die Umsatzsteuer letztlich nur nach der Gegenleistung bemessen wird, die der Unternehmer tatsächlich erhält. Die neue Fassung stellte klar, dass auch freiwillig gewährte oder kraft Gesetzes und nicht aufgrund einer Vereinbarung geschuldeten Gegenleistungen zum Entgelt gehören (vgl. Schuhmann in Rau/Dürrwächter UStG § 10 Anm. 3).

Daraus ist ersichtlich, dass das Entgelt im Sinne des österreichischen Umsatzsteuerrechtes dem Entgelt im Sinne des deutschen Umsatzsteuerrechtes entspricht, sodass die Rechtsprechung des BFH (siehe dazu unten) auch für den Beschwerdefall Aussagekraft besitzt.

Dass zum Entgelt auch gehört, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, entspricht dem Gedanken einer Einkommensverwendungssteuer: Entscheidend ist nicht, was der Abnehmer aufzuwenden hat, sondern was er **tatsächlich aufwendet** (so auch VwGH 16.11.2006 , 2005/14/0129). Der Unternehmer hat nicht das zu versteuern, was er zu bekommen hat, sondern was er tatsächlich erhält. Zum Entgelt zählen nicht nur Aufwendungen, die getätigten werden, **um** die Leistung zu erhalten, sondern auch solche, die getätigten werden, **weil** man die Leistung erhalten hat. Für die Steuerpflicht bei einer Einkommensverwendungssteuer kann es nicht darauf ankommen, ob die freiwillige Gegenleistung vor, während oder nach der Leistungserbringung entrichtet wird , sofern es sich um eine Gegenleistung für eine erbrachte oder zu erbringende Leistung handelt (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 4 Tz 100).

Der Entgeltbegriff ist in § 4 UStG 1994 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang; vgl. auch VwGH 12.11.1990, 90/15/0014) – vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 4 Tz 10.

Nicht maßgeblich für die Entgeltseigenschaft ist,

- ob die Gegenleistung in Geld, Sachleistungen, Dienstleistungen oder sonstigem Verhalten besteht
- ob die Gegenleistung vertraglich vereinbart ist, auf Grund eines Gesetzes (zB Gebühren) oder freiwillig erbracht wird,
- ob sie ihre Rechtsgrundlage im privaten oder öffentlichen Recht (zB Gebühren) hat
- ob die Gegenleistung vom Abnehmer oder von einem Dritten gewährt wird (Entgelt von dritter Seite)
- ob die Gegenleistung vom Abnehmer an den Unternehmer oder für ihn an einen Dritten geleistet wird
- ob das geleistete Entgelt durch (echte) Subventionen refinanziert ist (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0078).

vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 4 Tz 11.

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 19.07.2007, V R 11/05, mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Doppel- oder Überzahlungen befasst. In dem genannten Urteil hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass auch derartige Zahlungen der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Zahlt der Kunde die Leistung irrtümlich doppelt oder zahlt er versehentlich zu viel, ist der Gesamtbetrag Entgelt iSd § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Doppel- oder Überzahlungen sind steuerlich zu erfassen, denn die Kunden haben – so das Höchstgericht – über die vereinbarten Entgelte hinaus die Gesamtentgelte gezahlt “um die Leistung zu erhalten“. Dass sie sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Fortbestands der Zahlungsverbindlichkeiten im Irrtum befunden haben, ändert nichts am Zweck der Zahlung, sondern berührt lediglich das Zahlungsmotiv. Der BFH nimmt in

dieser Entscheidung auf das Urteil vom 13.12.1995, XI R 16/95 (hinsichtlich der näheren Einzelheiten siehe die entsprechende Entscheidung) Bezug und weist darauf hin, dass der Gesamtbetrag der tatsächlich erhaltenen Zahlungen das Entgelt für eine Leistung iSd § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG auch bei Überzahlungen darstellt, wenn sie aufgrund keines anderen Rechts- oder Anspruchsgrundes als dem der Leistung erbracht worden sind.

Der BFH begründet seine Rechtsauffassung wie folgt (Wiedergabe erfolgt in gekürzter Form, hinsichtlich des vollständigen Wortlautes siehe das betreffende Urteil):

- a) Für die Anknüpfung des Entgelts an die tatsächlich erhaltene Gegenleistung spreche bereits der Wortlaut von Art. 11 Teil A Abs. 1 a der 6. MwSt.-RL. Danach gehöre zur Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten "erhält oder erhalten soll" (unverändert Art. 73 der MwStSystRL 2006/112).
- b) Auch die historische Auslegung spreche hierfür. Nachdem noch in § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG 1967 bestimmt gewesen sei, dass zum Entgelt nur dasjenige gehöre, was der Empfänger der Leistung "vereinbarungsgemäß" aufzuwenden gehabt hätte, um die Leistung zu erhalten, sei durch Art. 6 § 1 Nr. 4 des Steueränderungsgesetzes 1973 (vom 26. Juni 1973, BGBI I 1973, 676, 684) diese Fassung durch den heute geltenden Wortlaut mit der Anknüpfung an die tatsächliche Leistung ersetzt worden.
- c) Die Anknüpfung an das tatsächlich erhaltene Entgelt entspreche auch dem Zweck der Vorschrift, die Umsatzsteuer letztlich nach dem Entgelt zu bemessen, "das sich aufgrund der von ihm wirklich vereinnahmten Gegenleistung ergibt" (BFH-Urteil vom 16. Januar 2003 V R 72/01). Werde ein Entgelt vereinbart, das später ganz oder teilweise uneinbringlich werde, so sei die (höhere) Bemessungsgrundlage nach der ausdrücklichen Regelung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG letztlich nach dem (niedrigeren) verbleibenden Entgelt auszurichten. Nichts anderes könne aber dann auch im umgekehrten Fall gelten, wenn die tatsächliche Zahlung bewusst oder irrtümlich über das vereinbarte Entgelt hinausgehe und erst nachträglich auf die Höhe des vereinbarten Entgelts korrigiert werde.
- d) Dem Charakter einer tatsächlich erhaltenen Zahlung als Entgelt stehe auch nicht entgegen, dass bei einer Über- oder Doppelzahlung ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden aus ungerechtfertigter Bereicherung bestehe. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH führe die Erteilung einer Gutschrift erst dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, wenn der Kunde tatsächlich über die Gutschrift durch Auszahlung oder anderweitig verfügt habe (EuGH-Urteil vom 29. Mai 2001 C- 86/99, Freemans). Dann könne aber vorliegend nichts anderes gelten, wenn der Steuerpflichtige ein erhöhtes Entgelt für seine Leistung erhalten habe und eine - aber nicht realisierte - Rückzahlungsverpflichtung bestehe.
- e) Schließlich führe die Rechtsauffassung des Senats auch zu praktikablen Ergebnissen, denn gerade in Fällen, in denen - wie im Streitfall - auch im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht genau geklärt werden könne, ob die auf dem Betriebskonto eingegangenen

Zahlungen tatsächlich Über- oder Doppelzahlungen seien oder aus sonstigen Gründen erfolgt seien, brauche hier für die Festlegung des Entgelts nicht näher differenziert zu werden, solange feststehe, dass die Zahlungen in Zusammenhang mit den Leistungen des Steuerpflichtigen stünden und kein anderer Rechts- oder Leistungsgrund in Betracht komme. Auch entfalle die mit Rechtsunsicherheit verbundene Festlegung eines Zeitpunktes, in dem (vor Ablauf der Verjährungsfrist) nicht mehr mit einer Rückzahlungsforderung gerechnet werden müsse.

Die vom BFH angestellten Erwägungen gelten in gleicher Weise auch für die rechtliche Situation in Österreich (zu lit. b der Ausführungen des BFH siehe die voranstehenden Ausführungen, wonach auch nach österreichischem Recht maßgebend ist, was der Leistungsempfänger tatsächlich aufwendet).

Aus der dargelegten Judikatur des BFH ergibt sich für den vorliegenden Fall Folgendes:

Die gegenständlichen von den Kunden geleisteten Doppel- oder Überzahlungen (genau genommen handelt es sich um Doppelzahlungen) sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die Zahlungen stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung. Die Zahlungen werden von den Kunden einzigt und allein deshalb getätigt, um ihre Leistung für die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung zu vollbringen. Ein anderer Zuwendungsgrund liegt nicht vor. Die Zahlungen erfolgen seitens der Kunden aufgrund **keines anderen Rechts- oder Anspruchsgrundes** als dem, der der Leistung zugrunde liegt. Die Kunden wollen eine vermeintliche Kaufpreisschuld tilgen, die Doppel- oder Überzahlung beruht lediglich auf einem Motivirrtum. Werden die Doppel- oder Überzahlungen zurückgezahlt, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 UStG 1994 vor.

Die strittigen Doppel- oder Überzahlungen stellen einen Teil des Entgelts iSd § 4 UStG 1994 dar, das von den Kunden für die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung geleistet wurde. Ob Zahlungen in der klaren Vorstellung, eine Leistungsverbindlichkeit zu erfüllen, geleistet werden oder im Irrtum über eine vermeintliche Leistungsverbindlichkeit, darauf kommt es nicht an. Entscheidend ist, was tatsächlich gezahlt wird. Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch freiwillige Leistungen von einem Willensentschluss des Leistenden getragen sind, der sich ja gerade dadurch manifestiert, dass geleistet wird. Auch irrtümlich geleistete Zahlungen erfolgen auf Basis der Freiwilligkeit. Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin gehen daher ins Leere.

Desgleichen ist auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, der EuGH stelle im Gegensatz zu der von der Finanzverwaltung zitierten Rechtsprechung des BFH sehr wohl auf das Zahlungsmotiv ab, nicht geeignet, um der Beschwerde zum Durchbruch zu verhelfen. Die Beschwerdeführerin nimmt in diesem Zusammenhang auf den Artikel "Umsatzsteuerliche Behandlung von Über- und Doppelzahlungen" von Gurtner/Pichler, SWK 2008, 299, Bezug, die in ihren Ausführungen diesbezüglich ausdrücklich die Entscheidung Tolsma (EuGH 03.03.1994, Rs. C-16/93) ansprechen. Aus der

Entscheidung Tolsma lässt sich aber für den Beschwerdefall schon deshalb nichts gewinnen, weil es im Fall Tolsma bereits an einem Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und Leistungsempfänger mangelt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.

Auch der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht, wonach eine Gleichbehandlung von Doppel- oder Überzahlungen und Fehlüberweisungen geboten ist, vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Fehlüberweisungen und Doppel- oder Überzahlungen unterscheiden sich voneinander wesentlich. Bei einer Fehlüberweisung ohne vorangegangene Leistung ist ein steuerbarer Vorgang nicht gegeben, weil das Entgelt dann nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung steht. Im Gegensatz dazu ist bei einer Über- oder Doppelzahlung der unmittelbare Zusammenhang zwischen Entgeltszahlung und Leistung noch gegeben, weil der Kunde seine vermeintliche Kaufpreisschuld tilgen will und die Über- oder Doppelzahlung im Zusammenhang mit einem tatsächlichen Leistungsaustausch steht; sie beruht lediglich auf einem Motivirrtum (vgl. BFH 19.07.2007, V R 11/05).

2) Mieterinvestition:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Zufolge des § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob die von der Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachte Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zu Recht besteht.

Die Abgabenbehörde hat dies im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung mit der Begründung verneint, Mieterinvestitionen seien grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ende des Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor Ablauf der Nutzungsdauer, könne im Jahr der Beendigung eine Afa-Abschreibung (gemeint Afa iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988) vorgenommen oder der Restbuchwert ausgeschieden werden. Die im Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachte Sonder-Afa sei somit nicht zulässig.

Die Beschwerdeführerin vertritt demgegenüber die Auffassung, die Inanspruchnahme der Sonder-Afa iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2011 sei rechtens. Die Gründe für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung seien nämlich bereits im April 2011 eingetreten. Die Geschäftsführung habe am 19.04.2011 die Kündigung des Mietverhältnisses beschlossen. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei absehbar gewesen, dass die Mieterinvestitionen nicht durch den Vermieter übernommen und abgelöst werden bzw.

auch keine andere Verwendung mehr finden können. Der Geschäftsführungsbeschluss stelle das auslösende Moment für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung dar.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerdeführerin nicht erfolgreich.

Aus dem Akt bzw. dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung geht Folgendes hervor:

Mit Mietvertrag vom 07. August 2007 schloss die Beschwerdeführerin mit der A-GmbH, Adresse, eine Vereinbarung über die Anmietung von Räumlichkeiten im Gebäude, Adresse, zum Betrieb einer Xhandlung. In Punkt III dieses Vertrages (Vertragsdauer, Kündigungsverzicht) halten die Vertragsparteien Folgendes fest:

“[...] Das Mietverhältnis beginnt am 01.09.2007 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Eine Aufkündigung dieses Mietvertrages durch die Mieterin ist unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Quartal möglich.

Die Mieterin verzichtet aber für die Dauer von 5 Jahren, sohin bis 01.09.2012 auf eine vorzeitige Aufkündigung des Mietverhältnisses.

Vereinbart ist, dass das Mietverhältnis durch die Mieterin erstmals unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist, welche vereinbarungsgemäß jedoch schon zu diesem Zwecke in die an und für sich noch vom Kündigungsverzicht umfassten Frist fällt, so aufzukündigen kann, dass es zum 30.09.2012 endet.

Hinsichtlich der Kündigungsmöglichkeit der Vermieterin, die auf ein solches Recht nicht verzichtet, wird auf die gesetzlichen Bestimmungen des MRG verwiesen.“

Mit Beschluss vom 19.04.2011 vereinbarten die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Mietvertrag vom 07. August 2007 spätestens zu 30.06.2012 aufzukündigen, sodass der Mietvertrag zum 30.09.2012 ende (Schließung der Filiale in Adresse).

Am 14.06.2012 teilte die Beschwerdeführerin der Vermieterin schriftlich mit, dass der Mietvertrag zum 30.06.2012 gekündigt werde und somit das Mietverhältnis zum 30.09.2012 ende.

Am 15.09.2012 fand in der Filiale der letzte verkaufsoffene Tag statt, am 30.09.2012 erfolgte die Übergabe des Bestandgegenstandes an die Vermieterin.

Die Beschwerdeführerin legte bei Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung für die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehende Mieterinvestition eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 8 Jahren zugrunde. Im Hinblick auf den Geschäftsführungsbeschluss vom 19.04.2011 verteilte sie im Wirtschaftsjahr 2011 den Buchwert der Mieterinvestition auf die Restnutzungsdauer von 2 Jahren und brachte in dem genannten Jahr eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung von € 49.960,39 in Ansatz.

Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung wird die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des

Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen bezeichnet (vgl. VwGH 17.11.1992, 92/14/0141, VwGH 20.11.1996, 92/13/0304, VwGH 24.06.2003, 99/14/0015).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes richtet sich nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. VwGH 07.09.1993, 93/14/0081, VwGH 27.01.1994, 92/15/0127, VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Nach der in Literatur und Judikatur übereinstimmend vertretenen Auffassung sind Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, dann ist für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend (vgl. VwGH 25.04.2002, 99/15/0255). Endet das Mietverhältnis vorzeitig, kann entweder eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht oder der Restbuchwert als Aufwand gewinnmindernd ausgeschieden werden (siehe dazu Doralt EStG¹³ § 7 Tz 65 und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

§ 8 Abs. 4 EStG 1988 erklärt eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung für zulässig. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, liegt eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes endet oder gemindert wird. In Bezug auf eine Mieterinvestition im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters kann – so das Höchstgericht – eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung führen, wenn eine weitere (andere) Verwendungsmöglichkeit durch den Mieter nicht gegeben ist. Die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung kann laut Gerichtshof **nur** in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Gründe hiefür eingetreten sind bzw. hätten auffallen müssen (vgl. VwGH 31.03.2011, 2008/15/0150).

Eine außergewöhnliche Abnutzung iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 ist gegeben, wenn infolge besonderer Umstände ein außergewöhnlicher Wertverzehr eingetreten ist und zwar entweder durch eine technische oder eine wirtschaftliche Abnutzung (vgl. Doralt EStG¹² § 8 Tz 53). Die **außergewöhnliche Abnutzung** muss **von Dauer** sein und kann **nur** in dem **Jahr** geltend gemacht werden, in dem der **Wertverlust eingetreten** ist (vgl. Doralt EStG¹² § 8 Tz 57 und die dort angeführte Judikatur). Die Geltendmachung einer Absetzung für eine außergewöhnliche Abnutzung setzt demnach einen Wertverlust voraus. Solange ein solcher nicht eingetreten ist, kann auch eine diesbezügliche Absetzung nicht in Anspruch genommen werden.

Wie die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen selbst zugesteht, besteht im vorliegenden Fall die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung der Mieterinvestition darin, dass mit Beendigung des Mietverhältnisses ihre Verwendungsmöglichkeit für die

Beschwerdeführerin erlischt. So sind laut Beschwerdevorbringen die Wirtschaftsgüter mit Schließung der Filiale nicht mehr verwertbar und können auch nicht anderweitig eingesetzt werden, sie müssen vielmehr entsorgt werden. Die Beschwerdeführerin räumt selbst ausdrücklich ein, dass dieses Ende der Verwendungsmöglichkeit mit Beendigung des Mietverhältnisses eintritt. Das Mietverhältnis endete – dieser Umstand steht zwischen den Parteien außer Streit – mit 30.09.2012. Am Bilanzstichtag 30.06.2011 lag ein außergewöhnlicher Wertverzehr nicht vor, sodass eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung im Wirtschaftsjahr 2011 keinesfalls in Betracht kommt. Beim Geschäftsführungsbeschluss vom 19.04.2011 handelt es sich lediglich um die Absicht, das innere Vorhaben, das Mietverhältnis zum ehest möglichen Zeitpunkt [30.06.2012] kündigen zu wollen, damit es zum ehest möglichen Zeitpunkt endet [30.09.2012] (zum Umstand, wonach eine bloße Absicht noch nicht ausreichend ist, um eine Änderung der bisherigen Afa vorzunehmen - siehe VwGH 18.12.1990, 89/14/0091). Eine Kündigung vor diesem Zeitpunkt war der Beschwerdeführerin aufgrund des von ihr abgegebenen Kündigungsverzichtes für die Dauer von 5 Jahren (01.09.2007 bis 01.09.2012) im Übrigen gar nicht möglich. Der Geschäftsführungsbeschluss vom 19.04.2011 bewirkte keinen außergewöhnlichen Wertverzehr im Wirtschaftsjahr 2011, dieser ist vielmehr erst dadurch eingetreten, dass mit Beendigung des Mietverhältnisses zum 30.09.2012 die Wirtschaftsgüter für die Beschwerdeführerin nicht mehr verwendbar geworden sind.

Die Abgabenbehörde ist demnach im Recht, wenn sie die Anerkennung der im Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachten Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung verweigert hat.

Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009, 2010, 2011

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. So sollen Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid erhoben, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz BAO⁶ § 252 Tz 3 und die dort angeführte Judikatur z.B. VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069, VwGH 23.03.2000, 2000/15/0001, VwGH 28.05.1997, 94/13/0273, u.a.).

Im vorliegenden Fall sind die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2011 gegenüber der Beschwerdeführerin wirksam ergangen.

Die Beschwerdeführerin bekämpft die davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2009 bis 2011 mit der Begründung, wie sie oben dargestellt wurde.

Mit diesem Vorbringen ist aber im Hinblick auf § 252 Abs. 1 BAO eine erfolgreiche Bekämpfung der Körperschaftsteuerbescheide Gruppe nicht möglich. Die vom Beschwerdeführer erhobenen Einwendungen richten sich gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger, die nur im Beschwerdeverfahren gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger wirksam vorgebracht werden können.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da zur steuerlichen Behandlung von Doppel- oder Überzahlungen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert. Eine Revision in diesem Punkt ist daher zulässig.

Salzburg-Aigen, am 19. April 2018