



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Günter Denk über die Berufung der Bw., Baubetrieb, XXX, gegen den Bescheid des Finanzamtes S, betreffend Umsatzsteuer 1995, nach der am 18. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist festzuhalten, dass mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 17. Juli 2003 über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet und RA zum Masseverwalter bestellt wurde.

Die berufungswerbende GesmbH & Co KG (Bw.) betrieb in OrtBw. ein Bauunternehmen. Den Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres (Bilanzstichtag 31. März) ermittelte die Bw. gemäß § 5 EStG 1988.

An der Bw. waren die GmbH zu 95% (Komplementär) und der Kommanditist KP zu 5 % beteiligt.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 1996 wurde die Umsatzsteuer 1995 für das Wirtschaftsjahr vom 1. April 1994 – 31. März 1995 erklärungsgemäß, vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO, festgesetzt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1992 bis 1995 (GBp 107064/96, durchgeführt zwischen Februar – März 1997) wurden von Seiten der Großbetriebsprüfung keine relevanten Feststellungen hinsichtlich Umsatzsteuer getroffen.

Mit Bescheid vom 14. Juli 1997 wurde die Umsatzsteuer 1995 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Zu Beginn der auf § 99 Abs. 2 FinStrG basierenden Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 2000 – Prüfungsbeginn 14. Mai 2002, Schlussbesprechung 7. November 2002 – erstattete der Geschäftsführer der Bw. Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG (siehe ABp AS 3). Demnach hatte der Geschäftsführer von den in der Anzeige angegebenen Kundenanzahlungen per 31.3.1998 und 31.3.2000 keine Umsatzsteuer bzw. die Umsatzsteuer nicht fristgerecht abgeführt.

Der Betriebsprüfer traf unter anderem nachstehende berufungsrelevante Feststellung (TZ 27 Umsatzsteuer in Verbindung mit Punkt 6 der Niederschrift der Schlussbesprechung):

Punkt 6, Diverse Bauleistungen:

Nachfolgend angeführte Bauleistungen wären aufgrund der Fertigstellung und der teilweisen Rechnungslegung abzurechnen und dementsprechend zu verbuchen.

a) Projekt1

Baubeginn	Juni 1993 (wahrscheinlich)		
Bauende	September 1994		
Schlussrechnung	vom 11.11.1994 (korrigiert)	netto ÖS	8.990.007,34
		USt	1.798.001,47
		brutto	10.788.008,81

Diese Bauleistungen habe die Bw. in den Bilanzen bis zum Bilanzstichtag 31.3.2000 (letztes erklärt Wirtschaftsjahr) als halbfertige Arbeiten und erhaltene Anzahlungen in den Bilanzen ausgewiesen.

Wirtschaftsjahr	1994	1995	1996 - 2000
halbfertige Arbeiten	4.000.000,00	9.596.000,00	9.596.000,00
erhaltene Anzahlungen	nicht gegliedert	nicht gegliedert	9.596.399,17

b) Projekt2

Baubeginn	Frühjahr 1993		
Bauende	Frühjahr 1994 (wahrscheinlich)		
Schlussrechnung	keine vorgelegt		

Diese Bauleistungen habe die Bw. ebenfalls in den Bilanzen bis einschließlich 1999 als halbfertige Arbeiten und erhaltene Anzahlungen in den Bilanzen ausgewiesen.

Wirtschaftsjahr	1994	1995 bis 1999
-----------------	-------------	----------------------

halbfertige Arbeiten	959.500,62	1.214.000,00
erhaltene Anzahlung	959.500,62	1.214.850,62

Anlässlich der Bilanzierungsarbeiten im Wirtschaftsjahr 2000 sei die Ausbuchung der halbfertigen Arbeiten gegen das Konto erhaltene Anzahlungen erfolgt. Den Differenzbetrag von ÖS 850,62 habe man über das Konto Erlöse ausgebucht.

c) Projekt3

Baubeginn	Frühjahr 1993
Bauende	Spätherbst 1994 (vermutlich)
Schlussrechnung	keine vorgelegt

Auch diese Bauleistungen habe die Bw. bis einschließlich 1999 als halbfertige Arbeiten und erhaltene Anzahlungen in den Bilanzen erfasst.

Wirtschaftsjahr	1994	1995	1996	1997-1998	1999
halbf. Arbeiten	nicht gegliedert	7.100.000	7.100.000	7.100.000	7.100.000
erh. Anzahlung		nicht gegliedert	7.491.406	7.403.136	7.121.616

Anlässlich der Bilanzierungsarbeiten habe man im Wirtschaftsjahr 2000 die Ausbuchung der halbfertigen Arbeiten gegen das Konto erhaltene Anzahlungen vorgenommen. Der Differenzbetrag von ÖS 21.616 sei laut Buchungsanweisung über Erlöse ausgebucht worden.

In der TZ 27 ergeben sich somit zusammengefasst dargestellt für das Jahr 1995 nachstehende Auswirkungen:

Zeitraum - Wirtschaftsjahr	1995	1998 bis 7/2002
Entgelte lt. Vlg. (in ÖS)	31.017.585,00	...
+ lt. Bp, Pkt. 6a der Niederschrift	8.990.007,34	...
+ lt. Bp, Pkt. 6b der Niederschrift	1.012.375,52	...
+ lt. Bp, Pkt. 6c der Niederschrift	5.934.680,00	...
Entgelte lt. Betriebsprüfung	46.954.647,86	

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheid vom 22. November 2002, nach Wiederaufnahme des Verfahrens, in Anlehnung an die getroffenen Feststellungen die Umsatzsteuer 1995 neuerlich fest.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2002 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung und führte mit Schriftsatz vom 27. Februar 2003 begründend – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – aus:

"Die Betriebsprüfung stellt die Annahme auf (siehe Punkt 6 BP-Bericht), dass diverse Bauleistungen (Projekt1, Projekt Schule OrtBw., Projekt2, Projekt3) zum Zeitpunkt der

Fertigstellung dieser Projekte (Wirtschaftsjahr 1994/1995) nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen worden wären.

Die zur Diskussion stehenden Jahre wurden von Herrn GBp-Prüfer (Großbetriebsprüfung) im Rahmen einer BP betreffend die Jahre 1992 – 1995 geprüft; überdies wurden von Herrn GBp-Prüfer die Umsätze für die Voranmeldungszeiträume April 1995 bis Dezember 1996 und die darauf entrichtete Umsatzsteuer rechnerisch geprüft (Umsatzsteuernachschauf).

Im Bereich der nicht abgerechneten Leistungen und der Forderungen wurden keine Feststellungen getroffen, offenbar war also der Prüfer der Ansicht, dass alle Umsatzsteuern ordnungsgemäß abgeführt worden sind.

Weiters sei nochmals erwähnt, dass die Unterlagen hinsichtlich dieser Zeiträume aus Versehen vernichtet wurden und daher seitens unseres Mandanten leider nicht als Beweis herangezogen werden können.

Die Behauptung der Behörde im BP-Bericht (siehe Punkt 6 des BP-Berichtes), dass die angeführten Bauleistungen aufgrund der Fertigstellung und der teilweisen Rechnungslegung abzurechnen seien, entsprechend zu verbuchen seien und der Umsatzsteuer zu unterziehen seien, beinhaltet keine wie immer geartete Nachweis- oder Beweisführung.

Unser Mandant steht auf dem Standpunkt, dass sämtliche Abgaben hinsichtlich dieser Zeiträume ordnungsgemäß bezahlt worden sind – dieses Conclusio kann auch aus dem BP-Bericht bzw. der Umsatzsteuernachschauf (Bericht vom 6. Mai 1997) gezogen werden.

Ein Nachweis der Nichtentrichtung der Abgaben kann dem BP-Bericht nicht entnommen werden – die Behörde geht von einer Nichtentrichtung, ohne diese eingehend zu begründen bzw. zu beweisen aus. ...

Wir beantragen im Falle der Vorlage an die 2. Instanz eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat."

In seiner zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 11. März 2003 hält der Prüfer fest, dass sich die Darstellung in der Berufungsbegründung nicht mit dem Akteninhalt decke. Konkret sei festzuhalten, dass im Arbeitsbogen des Vorprüfers – GBp-Prüfer , Großbetriebsprüfung betreffend die Jahre 1992 bis 1995 – eine Zusammenstellung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen 4/94 – 3/96 (ABp AS 239 und 240) vorgefunden worden sei. Aus dieser Zusammenstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen ergebe sich, dass die in Rede stehenden Bauleistungserlöse in den betreffenden Monatsvoranmeldungen nicht enthalten sein können, da in den einzelnen Monaten wesentlich niedrigere Umsätze gemeldet worden seien. Zu den Feststellungen im Einzelnen:

a) Projekt1:

Rechnung vom 11.11.1994, netto ÖS 8.990.007,34;

der monatliche Gesamtumsatz lt. UVA 11/94 beträgt netto ÖS 2.511.765,68;

Obwohl die Schlussrechnung bereits am 11.11.1994 gelegt worden sei, habe die Bw. diese Bauleistung bis zum Prüfungsjahr 1999/2000 als "*halbfertige Arbeit*" in Höhe von ÖS 9.596.000 und als "*Kundenanzahlung*" mit ÖS 9.596.399,17 bilanziert.

Eine entsprechende Korrektur sei im Zuge des Prüfungsverfahrens erfolgt, ein Rechtsmittel gegen diese Feststellung habe die Bw. nicht erhoben.

b) Projekt2:

Laut Aussage des Geschäftsführers sei dieses Projekt im Frühjahr 1994 fertig gestellt worden und habe der Auftraggeber angeblich nur 2 Teilrechnungen (Anzahlungen) aber keine Schlussrechnung erhalten (ABp AS 44a ff).

In den Wirtschaftsjahren 1994 bis einschließlich 1999 sei diese Bauleistung als "*halbfertige Arbeit*" in Höhe von ÖS 959.500,63 bzw. ab 1995 mit ÖS 1.214.000 sowie als "*Kundenanzahlung*" in selbiger Höhe bilanziell behandelt worden.

Die steuerneutrale Ausbuchung dieser Bauleistung (Kundenanzahlung | halbfertige Arbeiten) sei im Prüfungsjahr erfolgt. Ein Rechtsmittel gegen diese Feststellung sei ebenfalls nicht erhoben worden.

c) Projekt3:

Laut Aussage des Geschäftsführers war Baubeginn im Frühjahr 1993 und Baufertigstellung sowie Schlussrechnungslegung im Spätherbst 1994. Bis zur Schlussbesprechung sei eine Schlussrechnung nicht vorgelegt worden. Die gegenständliche Bauleistung sei in den Bilanzen mit ÖS 7.100.000 ausgewiesen worden. Im gesamten Umsatzsteuerzeitraum 4/93 – 3/96 sei kein Umsatz in dieser Höhe ausgewiesen worden.

Nicht nachvollziehbar sei für den Prüfer, wie die in Rede stehenden Bauleistungserlöse in den umsatzsteuerpflichtigen Jahreserlösen enthalten sein können, "*wenn laut Buchhaltung der Bw. die betreffenden Bauleistungen bisher lediglich anlässlich der Vereinnahmung als Bankeinnahme gegen das Kundenkonto/Anzahlungen und anlässlich der Bilanzierungsarbeiten des jeweiligen Zeitraumes als halbfertige Arbeit an (Bestandsveränderung-) Erlöse (nicht umsatzsteuerpflichtig) verbucht wurden.*"

Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung replizierend hält der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 31. März 2003 im Wesentlichen fest, dass die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, die in Rede stehenden Bauleistungserlöse können in den betreffenden UVA-Zeiträumen nicht enthalten sein, wohl nur eine Annahme bzw. eine Schlussfolgerung sein könne, aber keinesfalls einen Beweis hinsichtlich der Nichtabfuhr darstelle. Es sei keinesfalls

denkunmöglich, dass hinsichtlich der erwähnten Kunden mehrere Teilschlussrechnungen gestellt worden seien, wodurch sich die einzelnen Beträge auf mehrere UVA-Monate verteilen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen erklärten Monatsumsätze der Bw. der Wirtschaftsjahre 1995 und 1996 (April 94 bis März 96) stellen sich wie folgt dar:

Wirtschaftsjahr 1995		Wirtschaftsjahr 1996	
April 94	2.381.294,06	April 95	2.873.822,46
Mai 94	2.293.420,51	Mai 95	2.882.930,43
Juni 94	2.683.689,79	Juni 95	4.127.234,86
Juli 94	1.758.837,18	Juli 95	2.366.925,83
August 94	3.651.400,56	August 95	5.028.989,26
September 94	2.765.250,99	September 95	5.100.496,48
Oktober 94	3.991.556,86	Oktober 95	4.190.468,77
November 94	2.511.765,68	November 95	4.171.302,52
Dezember 94	1.796.371,92	Dezember 95	4.004.108,56
Jänner 95	1.607.318,40	Jänner 96	2.431.943,11
Februar 95	1.785.267,54	Februar 96	1.520.376,35
März 95	2.398.836,69	März 96	2.921.885,28

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und des Berufungsvorbringens stellt sich als strittig heraus, ob die berufungsrelevanten Bauleistungen infolge der Fertigstellung und teilweisen Rechnungslegung bzw. Abrechnung durch die Bw. der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden.

a) Projekt1:

Mit der korrigierten Schlussrechnung vom 11. November 1994 stellte die Bw. dem Auftraggeber für die erbrachten Bauleistungen (Turnhalle, Nebenräume, Zu- und Umbauten) ÖS 8.990.007,34 zzgl. 1.798.001,47 an Umsatzsteuer abzüglich einem 5%-igen Haftrücklass, somit in Summe ÖS 10.248.608,81, in Rechnung.

Eine umsatzsteuerliche Erfassung dieses in Rechnung gestellten Betrages müsste (spätestens) am 15. Jänner 1995 in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum XI/94 aufscheinen. Es ist offensichtlich, dass bei einem von der Bw. erklärten Monatsumsatz des Umsatzsteuervoranmeldungszeitraumes XI/94 von ÖS 2.511.765,68, der in der korrigierten Schlussrechnung ausgewiesene Rechnungsbetrag in Höhe von ÖS 8.990.007,34 als Umsatz nicht enthalten sein kann.

Der unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass eine Versteuerung dieses Rechnungsbetrages durch die Bw. nicht erfolgte.

b) Projekt2:

Dem Auftraggeber stellte die Bw. mit zwei Teilrechnungen vom 15.11.1993 und 1.2.1994 ÖS 683.887,54 und ÖS 275.613,08 (ohne ausgewiesener Umsatzsteuer) – zusammen somit ÖS 959.500,62 – für die erbrachten Bauleistungen in Rechnung. Den Gesamtbetrag verbuchte die Bw. in der Bilanz zum 31. März 1994 unter den Konten "*halbfertige Arbeiten*" (Aktivkonto) sowie "*erhaltene Anzahlungen*" (Passivkonto).

Das Ende der Bauarbeiten ist im Frühjahr 1994 anzusetzen. Dies kann aus der bisher unwidersprochenen Aussage des Geschäftsführers der Bw. geschlossen werden. Eine Schlussrechnung wurde durch die Bw. nicht verbucht und im Zuge der Betriebsprüfung bzw. im Rechtsmittelverfahren auch nicht vorgelegt.

Der Kontostand des Kontos "*halbfertige Arbeiten*" zum Bilanzstichtag 31. März 1995 betrug ÖS 1.214.000,00, jener des Kontos "*erhaltene Anzahlungen*" wies eine Höhe von ÖS 1.214.850,62 auf.

Bis zum Bilanzstichtag 31. März 1999 erfolgte keine Veränderung der Kontenstände. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden lediglich die Buchungen auf den Konten ***Bank I Kunde 1.214.850,62*** sowie ***halbfertige Arbeiten I erhaltene Anzahlungen 1.214.000,-*** durchgeführt.

Aufgrund des Umstandes der Erhöhung des Passivkontos "*erhaltene Anzahlungen*" um ÖS 255.350 geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Bw. diesen Betrag im Wirtschaftsjahr 1995 vom Auftraggeber für erbrachte Bauleistungen erhielt. Nach diesem Bilanzstichtag erfolgten keine weiteren Buchungen auf diesen Konten, was den Schluss zulässt, dass weitere Zahlungen des Auftraggebers nicht erfolgten. Der unabhängige

Finanzsenat teilt die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, dass die Bautätigkeiten hinsichtlich diese Bauprojektes im Wirtschaftsjahr 1995 beendet wurden.

Erst anlässlich der Bilanzierungsarbeiten für das Bilanzjahr 2000 wurde die Ausbuchung der halbfertigen Arbeiten I erhaltene Anzahlungen 1.214.000,00 vorgenommen. Den Differenzbetrag von ÖS 850,62 buchte die Bw. über das Konto Erlöse aus.

Eine Umsatzversteuerung der eingenommenen und verbuchten Entgelte in Höhe von ÖS 1.214.850,62 ist nicht erfolgt.

c) Projekt3:

Nach Angaben des Geschäftsführers der Bw. während der Betriebsprüfung erfolgte der Baubeginn nach der Beauftragung im Frühjahr 1993, während die Bauübergabe bzw. die Schlussrechnung im Spätherbst 1994 erfolgte bzw. gelegt wurde. Eine Verbuchung der Schlussrechnung wurde nicht vorgenommen.

Mit Bilanzstichtag zum 31.3.1995 wies das Bilanzkonto "halbfertige Arbeiten" einen Stand von ÖS 7.100.000,-- auf.

Eine bei der Bw. eingegangene Bauleistung in dieser Höhe wurde in keinem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum des Jahres 1995 erklärt, sodass der unabhängige Senat daher von der Nichterfassung des Nettoerlöses von ÖS 5.934.680,-- ausgeht.

Diese Feststellung erhärtet sich auch aus der bilanziellen Behandlung des Betrages bzw. Kontos bis zum Bilanzstichtag 31.3. 2000. Erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt die Ausbuchung laut Buchungsanweisung erhaltene Anzahlungen I halbfertige Arbeiten 7.100.000,-- sowie erhaltene Anzahlungen I Erlöse 21.616,13.

Entgegen der in der Berufungsschrift vertretenen Ansicht, wonach die gegenständlichen Bauleistungserlöse sehr wohl der Umsatzbesteuerung unterzogen worden seien, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, wie die Bauleistungserlöse in den umsatzsteuerpflichtigen Jahreserlösen enthalten sein sollen, wenn die betreffenden Bauleistungen anlässlich der Vereinnahmung einerseits als

Bankeinnahme I Kundenkonto/Anzahlungen und anlässlich der Bilanzierungsarbeiten des jeweiligen Zeitraumes als halbfertige Arbeiten I (Bestandsveränderung-) Erlöse (nicht umsatzsteuerpflichtig) verbucht wurden und andererseits in den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen zweifelsfrei nicht enthalten sein können. In diesem Zusammenhang vermag der Einwand der Denkmöglichkeit – mehr Teilschlussrechnungen verteilen sich auf mehrere UVA-Monate – der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, zumal diese Denkmöglichkeit in der Buchhaltung der Bw. letztlich keinen Niederschlag findet. Auch

müssten diese Teilschlussrechnungen sukzessive auf den Konten gebucht worden sein und nicht in einem Einmalbetrag.

Darüber hinaus bleibt festzuhalten, dass die in der Berufungsschrift aufgestellten Behauptungen durch keinerlei Unterlagen eine Bekräftigung bzw. einen Nachweis erfahren, zumal nach eigenen Angaben des Bw. sämtliche bezughabenden Unterlagen irrtümlich vernichtet worden sind.

In der umsatzsteuerlichen Abrechnung der berufsgegenständlichen Bauprojekte durch das Finanzamt mit dem Umsatzsteuerbescheid 1995 kann eine Rechtswidrigkeit nicht erkannt werden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Oktober 2006