



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0133-F/07
miterledigt RV/0134-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der bf, vertreten durch Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH&Co KEG, 6020 Innsbruck, Rennweg 18, vom 9. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 2005 und vom 12. Dezember 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck hat im Bericht vom 7.12.2005 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der Berufungsführerin unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

"Tz 1 ARP:

*Die Ausgangsrechnung vom 27.12.2004 an ca und ce P, ADR1 wurde bisher nicht verbucht.
Auf der Ausgangsrechnung scheint keine Rechnungsnummer auf.*

Nettobetrag	128.567,30
MwSt 20%	25.713,46
Bruttobetrag	154.280,76

Tz 2 Berichtigung P

*In der Buchhaltung wurden im Juli 2005 Forderungen in Höhe von insgesamt 177.687,12 brutto (netto 148.072,60, USt 29.614,52) als uneinbringlich ausgebucht.
(Kürzung Umsatz 128.567,30; sonstige Berichtigung -20.511,34)*

Die Ausbuchung dieser Forderung erfolgte aufgrund eines Konkursesdiktes vom LG Innsbruck [...] betreffend Hr. P c, ADR2.

Bisher wurden keine Ausgangsrechnungen betr. Hr. P c verbucht.

In der schriftlichen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wurde angeführt, dass bei der ausgestellten AR ein Schreibfehler auf der Rechnung unterlaufen wäre und der zugrunde liegende Auftrag nur von Hr. c P erteilt wurde.

Da eine Berichtung der AR bisher nicht erfolgte, Unterlagen betreffend die Zahlungsunfähigkeit von ca und ce P nicht vorgelegt wurden wird eine Berichtigung gem. § 16 (3) nicht durchgeführt.

Tz 3 S

Am 30.11.2004 wurde an die Firma S [...] die AR 475 gestellt.

Nettobetrag	283.630,00
MwSt 20%	56.726,00
Bruttobetrag	340.356,00

Es erfolgte bisher keine Lieferung der in der AR 475 angeführten Ware.

Am 28.2.2005 wurde eine Gutschrift zu Re.Nr 475/R vom 30.11.2004 über den gesamten Betrag ausgestellt. In der Stellungnahme vom 14.10.2005 des steuerlichen Vertreters wurde ua. wie folgt Stellung genommen:

"Die Rechnung an S wurde nur für interne Zwecke erstellt, jedoch nie versandt. ... eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entsteht nach § 19 (3) UStG allerdings erst mit Ablauf des Monats in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist."

Anlässlich einer Erhebung bei der Firma S wurde festgestellt, dass im März 2005 eine offene Forderung in Höhe von 283.630,00 + 20% USt (56.726,00) über die RA Kanzlei RA eingefordert wurden.

Weiters wurde anlässlich der Erhebung eine Kopie der AR 475/R vom 30.10.2004 über den Betrag von 283.630,00 + 20% MwSt iH von 56.726,00 (Brutto 340.356,00) vorgelegt.

In Fällen des § 11 Abs 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Die Steuerschuld in Höhe von 56.726,00 € wird daher im März 2005 festgesetzt.

Tz 4 M

Laut Verrechnungskonto wurde von der Fa. S ein Betrag in Höhe von 63.763,20 (brutto) am 28.2.2005 vereinnahmt. Laut vorgelegten Unterlagen wurde an die Firma M eine Teilrechnung über die Lieferung von Platten im Ausmaß von 3.200 m² ausgestellt.

Eine Bauleistung liegt nicht vor.

Der Erlös (netto 53.136,00, Umsatzsteuer 10.627,20) wurde bisher nicht als Einnahme verbucht.

Tz 5 M1

Am 30.10.2004 wurde an die Fa. M1 die AR 424 erstellt.

Nettobetrag	450.021,00
MwSt 20%	90.004,20
Bruttobetrag	540.025,20

Es erfolgte bisher keine Lieferung der genannten Waren.

Im Schreiben vom 27.1.2005 wurde vom steuerlichen Vertreter eine berichtigte UVA für Oktober 2004 eingebbracht. In dieser ist oben genannter Umsatz nicht mehr enthalten.

Die Begründung lautet wie folgt:

Die AR 424/R ist als Anzahlungsrechnung einzustufen, für die die USt-Pflicht erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung entsteht. Die gesamte Rechnung haftet zum 31.12.2004 noch als unberichtigt aus. Eine Umsatzsteuerpflicht für diese Rechnung besteht daher im Jahr 2004 noch nicht.

Erteilt ein Unternehmer über eine noch nicht erbrachte Lieferung oder Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, so schuldet er den ausgewiesenen Steuerbetrag auf Grund der Inrechnungstellung. Um eine Steuerschuld auf Grund der Inrechnungsetzung hintanzuhalten, muss aus der vor Ausführung der Leistung erstellten Abrechnungsurkunde zweifelsfrei ersichtlich sein, dass damit über eine Voraus- oder Anzahlung abgerechnet wird.

Daher wird die Umsatzsteuer gemäß § 11 (14) UStG in Höhe von 90.001,20 € festgesetzt.

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 14.10.2005 wird angeführt, dass die AR nie versandt wurde.

Anlässlich einer Erhebung am 19.10.2005 bei der Fa. M1 wurde eine Kopie der oben angeführten Rechnung vorgelegt.

Damit entstand die Umsatzsteuerschuld gem § 19 (3) UStG.

Tz 6 Pr

Laut Verrechnungskonto wurde von der Fa. Pr ein Betrag in Höhe von 51.439,78 € (brutto) am 28.2.2005 vereinnahmt.

Eine Ausgangsrechnung betreffend dieses Erlöses wurde nicht vorgelegt.

Der Erlös (netto 42.866,48, USt 8.573,30) wurde bisher nicht als Einnahme verbucht.

Tz 7 K

Laut Verrechnungskonto wurden von der Fa. K 2 Beträge (538, 539) 13.264,96 und 17.627,41 (brutto) am 4.4. und 20.4. vereinnahmt.

Eine Ausgangsrechnung betreffend dieser Erlöse wurde nicht vorgelegt.

Die Erlöse (netto 25.743,62, USt 5.148,73) wurden bisher nicht als Einnahme verbucht.

Laut nachträglich vorgelegten Ausgangsrechnungen handelt es sich hiebei um Bauleistungen gem. § 19 Abs 1 a UStG.

Tz 8 Hinzuschätzungen:

Es wuden diverse Ausgangsrechnungen bisher in der Buchhaltung nicht erfaßt. Es werden daher gem. § 184 BAO Zuschätzungen für den Zeitraum 7-12/2004 in Höhe von netto 60.000,00 und 1-7/2005 in Höhe von 60.000,00 den Umsätzen (20%USt) hinzugerechnet."

Mit Vorhalt vom 10.8.2006 ersuchte das Finanzamt Innsbruck die Berufsführerin folgende Fragen zu beantworten:

Abschreibung von Forderungen iHv 148.072,60 €.

Handelt es sich hiebei um die Forderungen gegenüber P ca, ce oder c?

Sie werden ersucht sämtliche Belege (Auftragserteilung, Kostenvoranschläge, Bautagebücher, Ausgangsrechnungen, Schriftverkehr, usw.), die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen (Konten) sowie den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit von ca, ce und/oder c P nachzureichen.

Wurde die ursprüngliche Ausgangsrechnung vom 27.12.2004 an ca und ce P zwischenzeitlich berichtigt oder storniert?

Wurde die Steuerschuld iHv 56.726,00 € betreffend die Ausgangsrechnung AR 475/R gegenüber der Fa. S in den Jahreserklärungen berücksichtigt?

Wurde die ursprüngliche Ausgangsrechnung zwischenzeitlich berichtigt oder storniert?

Sie werden ersucht folgende Kontoauszüge für 2005 nachzureichen:

Erlös Material + Verlegung

Erlös Material + Verlegung 0%

Teilrechnungsstorno unfertiger Bau

Sonstige betriebliche Erträge ohne USt

Miet- und Pachtaufwand (plus Belege, Verbindlichkeitskonto und Zahlungsbelege)

Provisionen an Dritte (plus Belege, Verbindlichkeitskonto und Zahlungsbelege)

Wurden die Ausgangsrechnungen M (53.136,00 €) Pr (42.866,48) und K (ins. 25.743,63 €) als Erlöse gebucht?

Wurden Hinzuschätzungen iHv 60.000,00 € netto anlässlich der Außenprüfung berücksichtigt (Nachweis)?

In der Vorhaltsbeantwortung teilte die Berufungsführerin im Wesentlichen mit:

Handelt es sich hiebei um die Forderungen gegenüber P ca, ce oder c?

Ja

Wurde die ursprüngliche Ausgangsrechnung vom 27.12.2004 an ca und ce P zwischenzeitlich berichtigt oder storniert?

Nein

Wurde die Steuerschuld iHv 56.726,00 € betreffend die Ausgangsrechnung AR 475/R gegenüber der Fa. S in den Jahreserklärungen berücksichtigt?

Nein

Wurde die ursprüngliche Ausgangsrechnung zwischenzeitlich berichtigt oder storniert?

Nein

Wurden die Ausgangsrechnungen M (53.136,00 €) Pr (42.866,48) und K (ins. 25.743,63 €) als Erlöse gebucht?

AR Pr und K wurden 2004 als Erlöse verbucht und M 2005.

Wurden Hinzuschätzungen iHv 60.000,00 € netto anlässlich der Außenprüfung berücksichtigt (Nachweis)?

Nein.

Der Vorhaltsbeantwortung waren folgende Beilagen angefügt:

Konto P

Konkursesdikt P

Konto Erlöse Material + Verlegung

Konto Teilrechnungsstorno unfertiger Bau

Konto sonstige betriebliche Erträge ohne USt

Konto Miet- und Pachtaufwand

Konto Provisionen an Dritte

Mit Vorhalt vom 4.10.2006 ersuchte das Finanzamt Innsbruck die Berufungsführerin folgende Fragen zu beantworten:

Sie werden ersucht sämtliche Belege betreffend die Materiallieferung an P (Auftragerteilung, Kostenvoranschläge, Bautagebücher, Ausgangsrechnungen, Schriftverkehr, usw), die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen (Konten) sowie den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit von ca, ce und/oder c P nachzureichen.

Sie werden ersucht für folgende Aufwendungen die Unterlagen und Belege nachzureichen:

Miet- und Pachtaufwand iHv 74.126,28 € (ER, Zahlungsbelege, Pachtvertrag)

Provisionen an Dritte iHv 84.000,00 € (Name, Anschrift der Empfänger, Verträge, Leistungsumfang, Zahlungsbelege, ER)

Umsatzsteuerkontrollrechnung

Sie werden ersucht den Nachweis über die Verbuchung der AR M iHv 53.136,00 € netto + 20% USt nachzureichen.

Wurde die Bemessungsgrundlage in den Erklärungen erklärt?

Falls ja: Nachweis

Unterlagen betr. die UB vom 31.12.2005 vom Kto 4120 auf Kto 4999 iHv -168.614,84 €.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.11.2006 teilte die Berufungsführerin im Wesentlichen mit:

Sie werden ersucht sämtliche Belege betreffend die Materiallieferung an P (Auftragerteilung, Kostenvoranschläge, Bautagebücher, Ausgangsrechnungen, Schriftverkehr, usw), die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen (Konten) sowie den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit von ca, ce und/oder c P nachzureichen.

Mündliche Auftragerteilung

Miet- und Pachtaufwand iHv 74.126,28 € (ER, Zahlungsbelege, Pachtvertrag)

Mündlicher Pachtvertrag

Provisionen an Dritte iHv 84.000,00 € (Name, Anschrift der Empfänger, Verträge, Leistungsumfang, Zahlungsbelege, ER)

Offene Mieten gegenüber Herrn WD

Sie werden ersucht den Nachweis über die Verbuchung der AR M iHv 53.136,00 € netto + 20% USt nachzureichen.

Wurde als Anzahlung mit 20% USt verbucht

Wurde die Bemessungsgrundlage in den Erklärungen erklärt?

Ja

Falls ja: Nachweis

Lt. Konto Anzahlung 20% USt (siehe USt-Verprobung)

Unterlagen betr. die UB vom 31.12.2005 vom Kto 4120 auf Kto 4999 iHv -168.614,84 €.

Wurde nur von Konto 4120 auf Konto 4020 umgeschichtet

Der Vorhaltsbeantwortung waren folgende Beilagen angefügt:

AR ca und ce Praxmarer, ADR1

Konkursdikt c P

Konto Provisionen an Dritte. Dem Konto war folgender handschriftlicher Vermerk beigelegt:

"Provisionen an die CG, [...] wird dort als Provisionsforderung verbucht. Betreffen die Leistungen der CG für die [Berufsführerin]."

Konto Miet- und Pachtaufwand. Dem Konto war folgender handschriftlicher Vermerk beigelegt:

"wird von Herrn D monatlich die USt abgeführt"

Umsatzsteuerverprobung 2005

Verrechnungskonto Anzahlungen 20%

Erlöse Sammelkonto

Mit Bescheid vom 5.12.2006 hat das Finanzamt Innsbruck der Berufsführerin

Umsatzsteuer und mit Bescheid vom 12.12.2006 Körperschaftssteuer vorgeschrieben. In den gesondert ergangenen Bescheidbegründungen führte das Finanzamt Innsbruck im Wesentlichen aus:

"In der Buchhaltung wurden im Juli 2005 Forderungen in Höhe von insgesamt 177.687,12 brutto (netto 148.072,60, USt 29.614,52) als uneinbringlich ausgebucht. Die Ausgangsrechnung vom 27.12.2004 lautet auf ca und ce P.

Schriftverkehr über die Uneinbringlichkeit der Forderung, andere Auftraggeber wurde bisher trotz mehrmaliger Aufforderung keiner vorgelegt.

Vorgelegt wurde lediglich ein Konkursesdikt vom LG Innsbruck betreffend Hr. P c,ADR2.

Da bisher keine Ausgangsrechnungen betr. Hr. P c vorgelegt wurden, wird keine Berichtigung gemäß § 16 (3) UStG durchgeführt.

Steuerliche Auswirkung:

USt:

GB der Entgelte	+ 148.072,60
Umsätze 20%	+ 148.072,60

Am 30.11.2004 wurde an die Firma S die AR 475 gestellt.

Nettobetrag	283.630,00
MwSt 20%	56.726,00
Bruttobetrag	340.356,00

Es erfolgte bisher keine Lieferung der in der AR 475 angeführten Ware.

Am 28.2.2005 wurde eine Gutschrift zu Re.Nr 475/R vom 30.11.2004 über den gesamten Betrag ausgestellt. In der Stellungnahme vom 14.10.2005 des steuerlichen Vertreters wurde ua. wie folgt Stellung genommen:

"Die Rechnung an S wurde nur für interne Zwecke erstellt, jedoch nie versandt. ... eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entsteht nach § 19 (3) UStG allerdings erst mit Ablauf des Monats in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist."

Anlässlich einer Erhebung bei der Firma S wurde festgestellt, dass im März 2005 eine offene Forderung in Höhe von 283.630,00 + 20% USt (56.726,00) über die RA Kanzlei RA eingefordert wurden.

Weiters wurde anlässlich der Erhebung eine Kopie der AR 475/R vom 30.10.2004 über den Betrag von 283.630,00 + 20% MwSt iH von 56.726,00 (Brutto 340.356,00) vorgelegt.

In Fällen des § 11 Abs 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Die Steuerschuld in Höhe von 56.726,00 € wird daher 2005 festgesetzt.

Eine Berichtigung der oben angeführten Ausgangsrechnung ist bis September 2006 nicht erfolgt bzw an die Firma S zugestellt worden.

Steuerliche Auswirkung:

USt:	Steuerschuld	56.726,00
KSt:	Bilanzgewinn	-56.726,00

Es wurden Ausgangsrechnungen (M brutto 63.763,20, vereinnahmt 28.2.2005; Pr brutto 51.439,78, vereinnahmt 28.2.2005; K brutto 13.264,95, vereinnahmt am 4.4.2005 und 17.627,41 vereinnahmt am 20.4.2005) bis zur Durchführung der Außenprüfung gem. § 150 BAO im September 2005 in der Buchhaltung nicht erfaßt. Da eine Ordnungsmäßigkeit der Bücher gemäß § 131 BAO nicht gegeben wa, wird gemäß § 184 BAO eine Zuschätzung für den Zeitraum 2005 in Höhe von netto 60.000,00 (+20% USt) hinzugerechnet.

Steuerliche Auswirkung:

USt:	GB der Entgelte	+ 60.000,00
USt:	Umsätze 20%	+ 60.000,00
KSt:	Bilanzgewinn	+ 60.000,00

In der Berufung gegen den Körperschaftssteuerbescheid vom 12. Dezember 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

"Dem Betriebsprüfer haben während seiner Prüfungstätigkeit sämtliche Unterlagen vorgelegen. Er hatte durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsordner und vorläufige Eröffnungsbilanz zum 01.01.2005 Zugriff auf sämtliche Ausgangsrechnungen des Prüfungszeitraumes. Es besteht kein Anlass und auch keine Berechtigung, weitere Umsätze gemäß § 184 BAO im Schätzungswege anzunehmen.

Die Voraussetzungen des § 184 BAO zur Schätzungsbefugnis liegen zur Gänze nicht vor:

1. *Das Finanzamt konnte sämtliche Besteuerungsgrundlagen erheben und die Steuern daraus berechnen (Abs. 1).*
2. *Die Abgabepflichtige hat sämtliche Unterlagen offengelegt, alle zweckdienlichen Angaben und Aufklärungen bereitwillig gegeben. (Abs. 2).*
3. *Die Bücher der Abgabepflichtigen sind sachlich richtig und weisen keine formellen Mängel auf (Abs. 3).*

Der Körperschaftsteuerbescheid ist dahingehend zu ändern, dass er hinsichtlich aller angefochtenen Punkte wieder den Beträgen gemäß der eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 entspricht.

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 5. Dezember 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

"Steht die Uneinbringlichkeit einer Forderung objektiv fest, muss dieser Forderungsverlust im Jahr des Entstehens als Schadensfall ausgebucht werden. c P hat den Auftrag erteilt, er ist Kunde der Berufungsberaterin. Über sein Vermögen wurde im Juli 2005 der Konkurs eröffnet. Daher wurde die Umsatzsteuer zu Recht gemäß § 16 UStG berichtet.

Die Rechnung an die S ist eine Anzahlungsrechnung. Dies geht eindeutig aus der Rechnungstextierung (Rahmenvereinbarung) und dem Fehlen eines Lieferdatums hervor. Für Anzahlungsrechnungen entsteht die Umsatzsteuerschuld erst mit Bezahlung. Diese ist noch nicht erfolgt, daher besteht auch keine Umsatzsteuerpflicht (und keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit für den Rechnungsempfänger).

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG hat darüber hinaus zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wurde, die formal alle Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG erfüllt. Der Zweck der Regelung liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug vorzubeugen (VwGH 2001/14/0023 vom 26.6.2001). Im gegenständlichen Fall fehlt der Rechnung das in § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG geforderte Merkmal "Tag der Lieferung".

Dem Betriebsprüfer haben während seiner Prüfungstätigkeit sämtliche Unterlagen vorgelegen. Er hatte durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsordner und vorläufige Eröffnungsbilanz zum 01.01.2005 Zugriff auf sämtliche Ausgangsrechnungen des Prüfungszeitraumes. Es besteht kein Anlass und auch keine Berechtigung, weitere Umsätze gemäß § 184 BAO im Schätzungswege anzunehmen.

Die Voraussetzungen des § 184 BAO zur Schätzungsbefugnis liegen zur Gänze nicht vor:

1. Das Finanzamt konnte sämtliche Besteuerungsgrundlagen erheben und die Steuern daraus berechnen (Abs. 1).
2. Die Abgabepflichtige hat sämtliche Unterlagen offengelegt, alle zweckdienlichen Angaben und Aufklärungen bereitwillig gegeben. (Abs. 2).
3. Die Bücher der Abgabepflichtigen sind sachlich richtig und wiesen keine formellen Mängel auf (Abs. 3).

Der Umsatzsteuerbescheid ist dahingehend zu ändern, dass er hinsichtlich aller angefochtenen Punkte wieder den Beträgen gemäß der eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 entspricht."

Mit Telefax vom 23. Juni 2008 ersuchte der UFS die Berufungsführerin die Rahmenvereinbarung der Berufungsführerin mit der S betreffend Lieferung von Fliesen vorzulegen.

Mit Telefax vom 16. Juli 2008 teilte die Berufungsführerin mit, dass keine schriftliche Rahmenvereinbarung der Berufungsführerin mit der S betreffend Lieferung von Fliesen vorliege. Die Vereinbarung sei nur mündlich abgeschlossen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden, so hat gemäß § 16 Abs 3 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen.

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungsführerin laut Rechnung vom 27.12.2004 an ca und ce P eine Lieferung und sonstige Leistung erbracht. Für die Behauptung, dass dieser Auftrag aber von c P erbracht worden ist, liegt kein Anhaltspunkt vor, da dieser auf der Rechnung

nicht aufscheint. Nach Auskunft der Berufungsführerin ist der Auftrag mündlich erteilt worden und als Schriftstück existiert nur die Rechnung vom 27.12.2004. Eine Rechnungsberichtigung auf c P ist nach Auskunft der Berufungsführerin bisher nicht erfolgt. Die Adresse von ca Praxmarer ist zudem eine ganz andere als die von c P. Aus der Vorlage des Konkursesdiktes c P kann daher nicht abgeleitet werden, dass die Forderung gegenüber ca und ce P uneinbringlich geworden ist. Eine Berichtigung gemäß § 16 Abs 3 UStG kommt daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Nach § 19 Abs 2 UStG entsteht die Steuerschuld im allgemeinen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Seit dem UStG 1994 gilt jedoch auch im Fall der Sollbesteuerung eine Mindest-Istbesteuerung: Wird das Entgelt oder Teile davon vor Ausführung der Leistung vereinnahmt, entsteht insoweit die Steuerschuld bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Wird eine Rechnung mit Steuerausweis gelegt, obwohl eine Leistung nicht erbracht wird, schuldet der Aussteller die Steuer auf Grund der Rechnung ohne Berichtigungsmöglichkeit. Bei Rechnungen über Anzahlungen, denen die Leistung folgt, ist die Steuer auf Grund der Anzahlung abzuführen (§ 19 Abs 2 UStG); die spätere Leistung bestätigt die Richtigkeit dieser Abfuhr. Unterbleibt aus unvorhergesehenen Gründen die Leistung, könnte vom Wortlaut her § 11 Abs 14 UStG angewendet werden. Zutreffender ist jedoch eine analoge Anwendung des § 11 Abs 12 UStG und des § 16 Abs 3 UStG. § 11 Abs 14 UStG kann bei Rechnungen über Anzahlungen nur dann eingreifen, wenn von vornherein feststeht, dass eine Leistung gar nicht erbracht werden soll. In diesem Fall entsteht die Steuerschuld bereits auf Grund der Rechnung und nicht erst mit Vereinnahmung der Anzahlung.

Wird eine Rechnung über eine erst zu erbringende Anzahlung mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt und liegt in der Folge die tatsächliche Anzahlung unter dem Rechnungsbetrag, so entsteht die Steuerschuld nur nach Maßgabe der geleisteten Anzahlung. Für den Mehrbetrag entsteht die Steuerschuld nur nach Maßgabe weiterer Anzahlungen bzw nach Maßgabe der Leistung oder nach Maßgabe der Vereinnahmung des Entgeltes (Ruppe § 11 Tz 32 f).

Erteilt der Unternehmer losgelöst von einer Voraus- oder Anzahlung über eine noch nicht erbrachte Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ("Vorausrechnung"), so schuldet er den ausgewiesenen Steuerbetrag auf Grund der Inrechnungstellung, ohne dass der Empfänger dieser Rechnung das Recht hätte, die ausgewiesene Steuer als Vorsteuer geltend zu machen. Um eine Steuerschuld auf Grund der Inrechnungstellung hintanzuhalten, muss aus der vor Ausführung der Leistung erstellten Abrechnungskunde zweifelsfrei ersichtlich sein, dass damit über eine Voraus- oder Anzahlung abgerechnet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde nur ein Teil der in der Rechnung an die S angeführten Lieferungen und Leistungen tatsächlich erbracht. Das auf die tatsächlich erbrachten Lieferungen und Leistungen entfallende Entgelt wurde von der S bezahlt. Der darüber hinausgehende Rechnungsbetrag wurde nicht bezahlt.

Das Schreiben des Rechtsanwaltes der Berufungsführerin an die M vom 3. März 2005 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

Wie mir meine Mandantschaft miteilt, hat Ihre geschätzte Firma bei meiner Mandantschaft insgesamt 14.000 m² der Fliese [...] bestellt, welche exklusiv für ihre geschätzte Firma produziert und bestellt wurde. Von diesen 14.000 m² wurden für Ihr Bauvorhaben in [...] mit Ihrem Einvernehmen 3.000 m² an die Firma N geliefert und auch von dieser bezahlt. Von den verbleibenden 11.300 m² wurden 3.200 m² zu Ihrem Bauvorhaben in [...] geliefert. Hierauf wurde von Ihrer geschätzten Firma eine Zahlung in Höhe von 63.763,20 geleistet. Insgesamt ergibt sich daher nachstehender Außenstand:

11.300 m ² [...] à 25.10 €	283.630,00 €
zzgl. 20% USt	56.726,00 €
gesamt	340.356,00 €
abzgl. Teilzahlung vom 10.2.2005	63.763,20 €
abzgl. bereits in Anspruch genommener Rückvergütung für 11.300 m ² (2004) + 6.074 m ² (2003) von	13.889,20 €
offene Forderung	262.703,60 €
zzgl. Frachtkosten 1,00 € pro m ² für die bereits gelieferten 3.200 m ²	3.200,00 €
Außenstand	265.903,60 €

Aus dieser Rechnung geht klar hervor, dass nicht nur die bereits gelieferten, sondern auch die noch nicht gelieferten Fliesen in Rechnung gestellt wurden. Es handelt sich daher eindeutig um eine Vorausrechnung. Dies geht insbesondere daraus hervor, dass auch für die noch nicht gelieferte Ware die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde und der auf die noch nicht gelieferte Ware entfallende Rechnungsbetrag auch von der Position „Außenstand“ umfaßt wurde. Es konnte daher nicht festgestellt werden, dass von vornherein beabsichtigt war, dass nur über die tatsächlich bereits erbrachten Lieferungen und Leistungen abgerechnet werden sollte.

Da auch keine schriftliche Rahmenvereinbarung der Berufungsführerin mit der S vorgelegt werden konnte, konnte auch nicht überprüft werden, ob mit der S eine Vereinbarung über die Leistung einer Anzahlung vereinbart wurde. Aus dem Verhalten der S – nämlich der Bezahlung nur der bereits gelieferten Waren und der Weigerung die noch nicht gelieferten Waren zu bezahlen, ist zu schließen, dass eine Vereinbarung über die Leistung einer Anzahlung nicht bestanden hat.

Aus dem Vorbringen der Berufungsführerin, dass die Rechnung nicht das Lieferdatum enthalten hat und sohin keine Rechnung iSd § 11 UStG vorliege und daher die Umsatzsteuerschuld nicht entstanden sei, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, da eine Vorausrechnung nicht das Lieferdatum enthalten muss, da die Lieferung erst in der Zukunft erfolgt und das Lieferdatum noch gar nicht feststehen muss.

Das Finanzamt hat in der Begründung des Körperschaftsteuerbescheides festgestellt:

"Es wurden Ausgangsrechnungen (M brutto 63.763,20, vereinnahmt 28.2.2005; Pr brutto 51.439,78, vereinnahmt 28.2.2005; K brutto 13.264,95, vereinnahmt am 4.4.2005 und 17.627,41 vereinnahmt am 20.4.2005) bis zur Durchführung der Außenprüfung gem. § 150 BAO im September 2005 in der Buchhaltung nicht erfaßt."

Diese Feststellung wird auch durch die von der Berufungsführerin vorgelegten Kontoaufstellungen Erlöse Material und Verlegung bestätigt. Zudem wurde dieser Feststellung seitens der Berufungsführerin nicht entgegengetreten.

Durch die Behauptung:

Dem Betriebsprüfer haben während seiner Prüfungstätigkeit sämtliche Unterlagen vorgelegen. Er hatte durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsordner und vorläufige Eröffnungsbilanz zum 01.01.2005 Zugriff auf sämtliche Ausgangsrechnungen des Prüfungszeitraumes. Es besteht kein Anlass und auch keine Berechtigung, weitere Umsätze gemäß § 184 BAO im Schätzungswege anzunehmen.

wurde die Feststellung, dass oa Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung nicht erfaßt wurden, nicht entkräftet.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0147). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Gemäß § 131 Z. 2 sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben von Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1456 f.).

Dem Vorbringen der Berufungsführerin, dass dem Betriebsprüfer während seiner Prüfungstätigkeit sämtliche Unterlagen vorgelegen hätten, er durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsordner und vorläufige Eröffnungsbilanz zum 01.01.2005 Zugriff auf sämtliche Ausgangsrechnungen des Prüfungszeitraumes gehabt habe, daher kein Anlass und auch keine Berechtigung bestehe, weitere Umsätze gemäß § 184 BAO im Schätzungswege anzunehmen; ist zu entgegen, dass sie den Feststellungen der BP, wonach *Ausgangsrechnungen* (M brutto 63.763,20, vereinnahmt 28.2.2005; Pr brutto 51.439,78, vereinnahmt 28.2.2005; K brutto 13.264,95, vereinnahmt am 4.4.2005 und 17.627,41 vereinnahmt am 20.4.2005) bis zur Durchführung der Außenprüfung gem. § 150 BAO im September 2005 in der Buchhaltung nicht erfaßt worden seien, nicht widersprochen hat. Zudem geht auch aus den vorgelegten Erlöskonten nicht hervor, dass diese Erlöse verbucht wurden. Aus der Tatsache, dass dem Betriebsprüfer sämtliche Unterlagen, insbesondere sämtliche Ausgangsrechnungen vorgelegen seien, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, da diese Unterlagen für sich allein keine Aufzeichnungen darstellen, die eine verlässliche Überprüfung des betrieblichen Rechnungswesens der Berufungsführerin zulassen. Erst Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben gemäß § 163 BAO die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen,

wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. § 131 Abs 1 Z 2 BAO verlangt insbesondere, dass Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Da die von der BP erwähnten im Februar bzw April 2005 getätigten Erlöse nicht im Rechenwerk der Berufungsführerin erfasst waren, war die Buchführung der Berufungsführerin weder vollständig, noch zeitgerecht geführt. Dadurch waren die Bücher sachlich unrichtig. Es bestand daher gemäß § 184 Abs 3 BAO die Verpflichtung, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen. Gegen die Höhe der Schätzung hat die Berufungsführerin nichts vorgebracht. Die Hinzuschätzung beträgt ca 12,5% der sonstigen Umsätze und liegt daher durchaus im Rahmen üblicher Hinzuschätzungen. Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 5. August 2008