

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., damals vertreten durch Stb1, nunmehr vertreten durch Stb2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 01.03.2011, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), eine GmbH, erklärte ein Guthaben aus der Umsatzsteuererklärung 2008, welches laut Bf iW aus der Ausbuchung einer uneinbringlichen Forderung aus 2001 resultierte und minderte in der Körperschaftsteuererklärung entsprechend den Gewinn.

Das Finanzamt (FA) stellte mit Schreiben vom 26.07.2010 folgendes Ergänzungersuchen an die Bf:

"Am 31.12.2008 wurde eine Gutschrift an die X-Schule zur Forderungsausbuchung (Lieferdatum 29.03.2001) ausgestellt.

Warum wurde die Rechnung ausgebucht? Welche Maßnahmen zur Eintreibung des offenen Betrages wurden unternommen? Eine Forderungsverjährung tritt nach 3 Jahren ein. Bei Nichtbezahlung wäre die Forderung bereits 2004 auszubuchen.

Um Stellungnahme wird ersucht.

Lt. ha. Unterlagen besuchte T. J. die x-Schule. Wurde ein Schulgeld mit der offenen Forderung gegengerechnet? Schulgeldzahlungen sind vorzulegen."

Entsprechende Rechnungen vom 01.12.1999 und 02.03.2001, Rechnungsempfänger X-Schule betreffend Revitalisierungsarbeiten am Wasserkraftwerk Y. über die Beträge von EUR 14.563,64 sowie EUR 40.595,05 wurden vorgelegt.

Die Bf gab folgende Stellungnahme ab:

"Der Umbau Wasserkraft Y. wurde bereits 1998 begonnen. Arbeiten wurden von uns dazu geleistet und verrechnet ... Diese wurden auch bezahlt. Nach Fertigstellung dieser Arbeiten war das Kraftwerk kurz in Betrieb.

Dann wurde mit dem Umbau des Wasserlaufs durch das Zurücklegen des Wasserrechtes des Oberliegers begonnen, das Kraftwerk wurde abgestellt und von uns eine Leistungssteigerung, die durch den Umbau des Wasserlaufes möglich erschien, angeboten und mit den Arbeiten begonnen.

Angeboten war eine Leistung von 20 kW.

In den folgenden Jahren wurde der Wasserlauf, im konkreten das Ausleitbauwerk, vom Oberlieger mehrmals umgebaut und adaptiert. Es war nicht möglich, die angebotene Leistung zu erreichen. In den folgenden Jahren haben wir unsere Leistungen zurückgenommen. 2008 hatten wir die Möglichkeit, Teile bei einem anderen Kraftwerksprojekt zu verwenden und in der Folge schrieben wir unsere offene Forderung ab.

Nach Prüfung erschien uns das Bestreben eines Rechtsstreites nicht erfolgversprechend. Heute läuft das Kraftwerk mit einer wasserlaufbedingten Leistung von ca 5 kW. Es wurde kein Schulgeld für J. T. mit den offenen Forderungen gegengebucht. In der Anlage legen wir die Verrechnungen des Schulgeldes bei. ..."

Die Belege über die Verrechnung des Schulgeldes wurden vorgelegt, ebenso eine "Gutschrift" an die X-Schule vom 31.12.2008 über den Betrag von EUR 32,702,78 betreffend Abschluss der Revitalisierungsarbeiten am Wasserkraftwerk Y..

Das FA stellte mit Schreiben vom 10.11.2010 folgendes Ergänzungersuchen wegen Verdachts der Abgabenhinterziehung an die Bf:

"Von Ihnen wurde eine Gutschrift zur Rechnung ... v. 31.12.2008 vorgelegt. Es wurde behauptet, dass weder eine Bezahlung noch eine Leistung durchgeführt wurde.

Lt. ha. Erhebungen wurde festgestellt, dass diese Gutschrift der X-Schule nicht zugestellt wurde. Weiters wurde eine Leistung erbracht und diese ist auch bezahlt worden. Siehe beiliegende Zahlungsnachweise. Um Stellungnahme wird ersucht."

Mit Stellungnahme vom 28.01.2011 brachte die nunmehr steuerlich vertretene Bf vor:

" ... Aufgrund der beiliegenden Besprechungsnotiz ... wurde festgehalten, dass in den Jahren 1998, 1999 und 2001 Rechnungen zum angeführten Kraftwerksprojekt gestellt und bezahlt wurden. Dies ist Ihnen soweit bekannt. In Folge dessen die Leistung des Kraftwerkes von 20 kW nicht erreicht wurde, wurde eine Rückzahlung mittels Scheck am 04.04.2001 iHv ATS 450.000,00 (€ 32.702,78) vorgenommen.

Dabei wurde festgehalten, dass, wie schon in der Stellungnahme vom 01.09.2010 unseres Mandanten ausgeführt, die angebotene Leistung auch später nicht erreicht werden konnte. Im Jahr 2008 hat sich gezeigt, dass diese angebotene Leistung nie erreicht werden kann und ist dies auch auf der Bestätigung zwischen der Leiterin der ...schule und unserer Mandantin festgehalten worden. Herausgestellt hat sich im Jahr 2008, dass eine weitere Steigerung der Leistung von 5 kW auf 20 kW nicht möglich ist. Die Angelegenheit war

daher mit den bisherigen Leistungen und Zahlungen, und somit auch der Rückzahlung unseres Mandanten als bereinigt anzusehen.

Deswegen ist die Ausbuchung des Betrages von € 32.702,78 (ATS 450.000) 2008 richtig als Korrektiv zur ursprünglichen Rechnung zu sehen. Eine Berichtigung gem. § 16 UStG zu den damaligen Leistungen, ist zeitlich unbefristet, zum Zeitpunkt des tatsächlichen Unmöglichwerdens der Steigerung der kritisierten Leistung von 5 kW auf 20kW, möglich."

Die Besprechungsnotiz vom 20.01.2011 war beigelegt.

Am 01.03.2011 erließ das FA die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008. Umsatz und Gewinn wurden um EUR 27.252,32 (Rechnungsnettobetrag) erhöht. In der Begründung des Umsatzsteuerbescheides (auf welche in der Begründung des Körperschaftsteuerbescheides verwiesen wurde) wurde ausgeführt:

"Lt. Vorhalteverfahren wurde nunmehr festgestellt, dass Leistungen zw. 1998 – 2001 von Ihnen an die ...schule Y. erbracht wurden. Diese Leistungen wurden zw. 1999 u. 2001 in Rechnung gestellt und von der Schule bezahlt. Lt. Schreiben v. 28.01.2011 wurde am 04.04.2001 mittels Scheck (Beleg wurde nicht vorgelegt) der Betrag v. EUR 32.702,78 rückbezahlt, da die Leistung des Kraftwerkes nicht erreicht wurde. Eine Rechnungsberichtigung hätte somit im Jahr 2001 erfolgen müssen – da die Leistung nicht wie vereinbart durchgeführt wurde und auch die Zahlung rückerstattet wurde. Eine Gutschriftrechnung im Jahr 2008 war daher nicht anzuerkennen.

Der Umsatz und der Gewinn wurden um EUR 27.252,32 (Rechnungsnettobetrag) erhöht."

In der Beschwerde vom 30.03.2011 wurde iW vorgebracht, laut Protokoll vom 20.01.2011 zwischen der Leiterin der X_Schule und dem Geschäftsführer der Bf habe sich erst im Jahr 2008 gezeigt, dass eine Leistungssteigerung von 5 auf die geplanten 20 kWh nicht möglich sei und die Angelegenheit mit den bisherigen Leistungen und Zahlungen als bereinigt angesehen werde und eine Rechnungsberichtigung bzw eine Abschreibung der Forderung vorzunehmen sei.

Dies sei dem FA bereits am 28.01.2011 mitgeteilt worden, da sich erst im Jahr 2008 herausgestellt hätte, dass die weitere Leistungssteigerung unmöglich geworden sei. Eine Berichtigung gemäß § 16 UStG zu den Leistungen 1998 bis 2001 sei zeitlich unbefristet vorzunehmen und daher zum Zeitpunkt des tatsächlichen Unmöglichwerdens der Steigerung der Leistung von 5 auf 20 kWh möglich und vorzunehmen. Der bloße Hinweis des Stpfl auf das Bestehen beträchtlicher Gewährleistungsprobleme, das im Raum Stehen nur teilweise Bezahlten von Forderungen sowie das Führen von Vergleichsgesprächen berechtige noch nicht zu einer Korrektur der Umsatzsteuer. Genau dieser Sachverhalt liege vor, sodass seit 2001 ein Betrag von EUR 27.252,32 netto offen und strittig geblieben sei. Erst im Zeitpunkt der Unmöglichkeit der Leistungsverbesserung des Kleinkraftwerkes von 5 auf 20 kWh sei die Forderung einerseits abgeschrieben und eine Rechnungsberichtigung idH von EUR 27.252,32 (Berichtigung USt iHv EUR 9.648,53) vorgenommen worden. Die Berichtigung sei grs mit Eintritt der Uneinbringlichkeit vorzunehmen.

Behebe der Übergeber den Mangel binnen angemessener Frist (2008) nicht, dann habe der Übernehmer das Recht auf Preisminderung. Die hier vorliegende Preisminderung stelle die Entgeltsminderung dar und somit sei die Berichtigung gemäß § 16 UStG vorzunehmen. Die Preisminderung bedeute zivilrechtlich eine Herabsetzung des Kaufpreisen und somit umsatzsteuerlich eine Engeltsminderung. Die Entgeltsminderung bzw eine etwaige Berichtigung sei in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten sei.

Mit Ergänzungersuchen vom 09.05.2011 führte das FA aus:

"Laut bisherigen Ermittlungen und vorliegenden Unterlagen sowie den diversen Vorhaltsbeantwortungen ergibt sich folgender Sachverhalt:

In den Jahren 1998 – 2001 erbrachte die T. GmbH verschiedene Leistungen betreffend das Wasserkraftwerk an die x-Schule.

Über diese Leistungen wurden die Rechnungen mit den Rechnungsnummern 995449 vom 1.12.1999, 98553 (Datum unbekannt, Rechnung liegt dem FA nicht vor) und FA01-105 vom 2.3.2001 ausgestellt. Die Rechnung Nr. 99549 wurde nachweislich am 28.12.1999 seitens der x-Schule bezahlt.

Hinsichtlich der Rechnung Nr. 98553 liegen keine Zahlungsnachweise vor.

Die Rechnung Nr. FA01-105 wurde nachweislich am 29.3.2001 seitens der x-Schule bezahlt.

Dieser Umstand ist sowohl seitens des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers unbestritten.

Da offenbar die vereinbarte Leistung (20 kW) nicht erreicht werden konnte, erfolgte die Rückzahlung eines Betrages von EUR 32.702,78 mittels Scheck am 4.4.2001. Darüber erfolgte bis dato kein Nachweis.

Damit wurde bereits im Jahr 2001 finanziell offenbar jener Zustand hergestellt, der den getroffenen Vereinbarungen entsprochen hat. Die x-Schule hat im Endeffekt nur für ein Wasserkraftwerk mit einer Leistung von 5 kW bezahlt.

Es bestand somit aus Sicht des Finanzamtes im Jahr 2001 weder eine offene Forderung der T. GmbH an die x-Schule noch eine offene Forderung der x-Schule an die T. GmbH. Die umsatz- und körperschaftsteuerliche Wirkung haben sich bereits im Jahr 2001 ergeben.

Die Rückzahlung des Betrages vom € 32.702,78 im Jahr 2001 war bereits im Jahr 2001 im Rechenwerk zu erfassen. Im Jahr 2008 bestand daher keine offene Forderung und war daher auch kein Raum für eine Rechnungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994.

Um Stellungnahme wird ersucht!

Sollte hingegen, wie in der Berufung ausgeführt, seitens der T. GmbH im Jahr 2008 noch eine Forderung in der Höhe von € 27.252,32 bestanden haben, so kann eine solche Forderung gemäß § 16 UStG nur dann abgeschrieben werden, wenn deren Uneinbringlichkeit feststeht.

Das Bestehen einer derartigen Forderung nach dem 4.4.2001 ist nachzuweisen.

Nachzuweisen wäre auch, dass überhaupt noch eine Leistung seitens der T. GmbH zu erbringen gewesen ist.

Aus den bisherigen Ausführungen ist nicht ersichtlich, warum sich gerade erst im Jahr 2008 herausgestellt hat, dass die volle Leistung des Wasserkraftwerkes nicht erbracht werden konnte und daher die angeblich noch offene Forderung gegenüber der x-Schule abzuschreiben sei.

Die Uneinbringlichkeit ist nachzuweisen."

Mit Schreiben vom 06.07.2011 antwortete die Bf wie folgt:

"Die bis dato erfolgten Zahlungsabwicklungen sind, wie Sie ausführen, zum Sachverhalt unbestritten. Die Rückzahlung des Betrages iHv € 32.702,78 (ATS 450.000,00) wurde am 03.04.2001 an die Schulleiterin übergeben (siehe beiliegender Bankauszug der Schule). Aus diesem Bankauszug vom 29.03.2001 ist die Einlösung des Schecks (Valuta 03.04.2001) auf das Konto des X. Schulvereins bei der Volksbank B. ersichtlich.

Die Umrechnung des Betrages in Euro ist auf dem beiliegenden Kassenbeleg ebenfalls ersichtlich.

In dem schon vorgelegten Protokoll hat die Schulleiterin der x-Schule ... bestätigt, dass im Jahr 2001 die Anlage nicht fertiggestellt wurde.

Zu diesem Zeitpunkt war die Leistungssteigerung des Kraftwerkes auf 20 kW beauftragt. Diesbezüglich verweisen wir auf das Schreiben der Vorhaltsbeantwortung ... vom 01.09.2001, in dem mitgeteilt wurde, dass der Umbau des Wasserkraftwerkes Y. im Jahr 1998 begonnen wurde.

Dargelegt wurde, dass eine Leistung von 20 kW angeboten worden ist, da zu diesem Zeitpunkt aufgrund des Umbaus des Wasserlaufes diese Leistungssteigerung möglich war. In den folgenden Jahren wurde der Wasserlauf im konkreten das Ausleitbauwerk vom Oberliegen mehrmals umgebaut und adaptiert.

Seitens Firma T. GmbH wurde in den Jahren 1998 bis 2008 versucht, den Auftrag ordnungsgemäß abzuwickeln. Erst im Jahr 2008 hat sich herausgestellt, dass durch die mehrmaligen Umbauten und Adaptierungen des Wasserlaufes die ursprüngliche Leistungssteigerung nicht mehr erreichbar sein wird. Daher wurden Teile des Kraftwerkes für ein anderes Kraftwerksprojekt verwendet und wurde gleichzeitig mit der Schulleitung der x-Schule eine Einigung getroffen, dass der erteilte Auftrag in dem erteilten Umfang nicht mehr abgewickelt wird und die Leistung bei 5 kW belassen wird.

In dem dem Finanzamt vorliegenden Schreiben vom 20.01.2011 bestätigt die Leiterin der x-Schule den Sachverhalt und dass erst im Jahr 2008 eine Einigung der Vertragspartner erzielt worden ist, da erst zu diesem Zeitpunkt die endgültige Unmöglichkeit der Leistungssteigerung vorgelegen hat.

Aufgrund dessen hat unsere Klientin Teile aus dem Kraftwerk ausgebaut und gewinnbringend für andere Projekte verwendet. Der offene Auftragsbetrag iHv ATS 450.000 brutto (€ 32.702,79) wurde zur Abschreibung gebracht.

Wie schon in unserer Berufung ausgeführt, tritt der Zeitpunkt der Berichtigung und Gutschrift seitens der Firma T. GmbH erst mit Eintritt der Uneinbringlichkeit bzw Eintritts der Unmöglichkeit der Leistungssteigerung von 5 kW auf 20 kW im Jahr 2008 ein.

Dies wird vom Kunden in einem Protokoll zwischen der Firma T. GmbH und der Schulleiterin so bestätigt.

Mehr als ein Protokoll über die Änderung des Auftrage im Jahr 2008 ist für die Ausbuchung einer Forderung nicht möglich, da diese die Einigung zwischen Kunden und Lieferanten darstellt, dh ein außergerichtlicher Ausgleich ist.

Die Erzwingung eines weiteren Rechtsstreits, der Seitens unserer Mandantschaft als wenig erfolgversprechend, insbesondere aufgrund der nicht erfolgten Leistungssteigerung von 5 kW auf 20 kW, beurteilt wird, kann die endgültige Berichtigung in Form der Abschreibung der Forderung bzw. Auszahlung des Betrages nicht vereiteln.

Das Kraftwerk funktioniert mit einer wasserlaufbedingten Leistung von rund 5 kW und die Vertragsparteien haben sich auf diese Basis der Ausbaustufe im Jahr 2008 nach Eintritt der Unmöglichkeit der Leistungssteigerung geeinigt.

Das Bestehen der derartigen Forderung zwischen 04.04.2001 und 2008 war zwischen den Vertragsparteien unbestritten.

In den Jahren 2001 bis 2008 war die Forderung aufrecht, da der Gesamtauftrag bis zu diesem Zeitpunkt den funktionierenden Ausbau des Kraftwerkes auf 20 kW umfasste.

Die gewünschte Leistungssteigerung wurde trotz diverser Umbauten und Adaptierungen nicht erreicht (Verbesserungsversuche).

Im Anschluss an die Einigung mit der Schulleitung darüber, dass keine weiteren Adaptierungen zur Leistungssteigerung mehr durchgeführt werden, wurden Teile aus dem Kraftwerk entnommen und bei einem anderen Projekt verwendet.

Die Restforderung iHv 450.000,00 brutto (€ 32.702,79) wurde zur Abschreibung gebracht. Aus dieser Einigung, nachgewiesen mit dem Protokoll der Besprechung, ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Forderung.

Aufgrund der Literatur und Judikatur sind keine weiteren Nachweise als die Einigung zwischen den Vertragspartnern (Protokoll der Besprechung) abzuverlangen. Daher ist das Vorgelegte als ausreichend anzusehen und ein weiterer Austausch von Unterlagen ist nicht notwendig. ..."

Mit abweisender BVE vom 08.08.2011 wurde in der Begründung ausgeführt:

"... folgender Sachverhalt festgestellt.

In den Jahren 1998 – 2001 erbrachte die T. GmbH verschiedene Leistungen betreffend das Wasserkraftwerk an die x-Schule.

Über diese Leistungen wurden die Rechnungen mit den Rechnungsnummern 99549 vom 1.121999, 98553 (Datum unbekannt, Rechnung liegt dem FA nicht vor) und FA 01-105 vom 2.3.2001 ausgestellt. Die Rechnung Nr. 99549 wurde nachweislich am 28.12.1999 seitens der x-Schule bezahlt.

Hinsichtlich der Rechnung Nr. 98553 liegen keine Zahlungsnachweise vor.

Die Rechnung Nr. FA01-105 wurde nachweislich am 29.3.2001 seitens der x-Schule bezahlt.

Dieser Umstand ist sowohl seitens des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers unbestritten.

Da offenbar die vereinbarte Leistung (20 kW) nicht erreicht werden konnte, erfolgte die Rückzahlung eines Betrages von € 32.702,78 mittels Scheck am 4.4.2001 (nur 6 Tage nach Überweisung des Rechnungsbetrages aus der Rechnung Nr. FA01 – 105!). Über diese Zahlung wurde nunmehr im Zuge der Vorhaltsbeantwortung ein Zahlungsbeleg vorgelegt.

Damit wurde bereits im Jahr 2001 finanztechnisch offenbar jener Zustand hergestellt, der den getroffenen Vereinbarungen entsprochen hat. Die x-Schule hat im Endeffekt nur für ein Wasserkraftwerk mit einer Leistung von 5 kW bezahlt.

Es bestand somit aus Sicht des Finanzamtes im Jahr 2001 weder eine offene Forderung der T. GmbH an die x-Schule, noch eine offene Forderung der x-Schule an die T. GmbH. Die umsatz- und körperschaftsteuerliche Wirkung haben sich bereits im Jahr 2001 ergeben. Das Bestehen einer Forderung wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Bloße Gedächtnisprotokolle aus dem Jahr 2011 stellen keinen ausreichenden Nachweis dar. Auch konnte die Leiterin der x-Schule anlässlich der persönlichen Vorsprache keine konkreten Angaben darüber machen. Die Rückzahlung des Betrages von € 32.702,78 im Jahr 2001 war bereits im Jahr 2001 im Rechenwerk zu erfassen (Rechnungsberichtigung). Im Jahr 2008 bestand daher keine offene Forderung und war daher auch kein Raum für eine Rechnungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994.

Sollten, wie in der Vorhaltsbeantwortung angegeben, seitens der T. GmbH in den Folgejahren noch Versuche unternommen worden sein, eine Leistungssteigerung herbeizuführen, aus denen sich eine Forderung gegenüber die x-Schule ergäben hätte, so wären über die erbrachten Leistungen Rechnungen auszustellen gewesen. Derartige Rechnungen wurden weder vorgelegt noch wurde behauptet, dass solche überhaupt existieren. Darüber hinaus wäre eine Berichtigung im Sinne des § 16 Abs 1 letzter Satz UStG 1994 in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Es ist in keinem Stadium des Verfahrens nachgewiesen worden, warum sich gerade im Jahr 2008 herausgestellt hat, dass eine volle Leistung des Wasserkraftwerkes nicht erbracht werden konnte. Die vorgelegte Besprechungsnotiz vom 20.1.2011 kann keinesfalls als Nachweis dienen, und kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Zeitpunkt der Berichtigung willkürlich ins Veranlagungsjahr 2008 verlegt worden ist. ..."

Die Bf stellte mit Schreiben vom 06.09.2011 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus wie folgt:

"Unter Bezugnahme auf unsere Berufungsschrift ..., dass der bloße Hinweis des Steuerpflichtigen auf das Bestehen beträchtlicher Gewährleistungsprobleme das im Raumstehen des nur teilweisen Bezahlens von Forderungen sowie das Führen von Vergleichsgesprächen mit Kunden noch nicht zu einer Korrektur der Umsatzsteuer berechtigt (Vergleich UFS 05.12.2008 RV/2573-W/08). Genau dieser Sachverhalt lag im konkreten Fall vor, sodass seit 2001 ein Betrag von € 27.252,32 netto strittig, offen geblieben war.

Erst im Zeitpunkt der Unmöglichkeit der Leistungsverbesserung des Kleinkraftwerkes von 5 kW auf 20 kW wurde die Forderung einerseits abgeschrieben (Reduktion KöSt-

Bemessung € 27.252,32) und eine Rechnungsberichtigung in der Höhe von € 27.252,32 (Umsatzsteuer € 9.648,53) vorgenommen.

Die Berichtigung ist grundsätzlich mit Eintritt der Uneinbringlichkeit vorzunehmen. Zu diesem Zeitpunkt, an dem sich herausgestellt hat, dass eine Verbesserung technisch nicht möglich und sinnvoll ist, ist somit eindeutig die Berichtigung ausgelöst worden.

Behebt der Übergeber den Mangel binnen angemessener Frist (im Jahr 2008) nicht, hat der Übernehmer das Recht auf Preisminderung.

Die hier vorliegende Preisminderung stellt die Entgeltsminderung dar und somit ist die Berichtigung gemäß § 16 UStG vorzunehmen. Insbesondere deswegen, da erst 2008 ein Teil aus dem Kraftwerk ausgebaut wurde und dieser Teil woanders verwendet werden konnte. Dies hat im Jahr 2008 zu einem Ertrag ohne gegengleichen Aufwand geführt.

Sollte das Finanzamt der Meinung sein, dass bei der Körperschaftsteuer schon im Wege einer Wertberichtigung im Jahr 2001 die Abschreibung der Forderung, zumindest teilweise, zu berücksichtigen gewesen sei, oder auch die Umsatzsteuer, ist innerhalb der absoluten Verjährungsfrist die Möglichkeit gegeben, nach der neu geschaffenen Bestimmung des § 293c BAO, dass auf Antrag der Partei (gem. § 78 BAO) ein Abgaben- oder Feststellungsbescheid insoweit berichtet wird, als in ihm ein Sachverhalt nicht berücksichtigt werden darf, der sich in der Folge bei denselben Parteien mehrfach oder gar nicht abgabenrechtlich auswirkt, obwohl seine einmalige Berücksichtigung in einer periodenübergreifenden Betrachtung geboten wäre.

Ganau dieser Sachverhalt liegt vor, da die Finanzbehörde in der Berufungsvorentscheidung der Meinung ist, dass sich die umsatz- und körperschaftsteuerliche Wirkung bereits im Jahr 2001 ereignet hätte, somit der Antrag der Berichtigung für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 in Folge Inkrafttreten der Bestimmung des § 293c BAO mit 01.09.2011 in Folge dessen die Bescheide 2001 noch nicht endgültig verjährt sind (absolute Verjährung), sind im Wege der neu geschaffenen Bestimmung des § 293c BAO zu berichtigen und insoweit der Zustand der korrekten Versteuerung vorzunehmen ist.

Die Umsatzsteuer ist daher im Jahr 2001 mit € 9.648,53 und die Bemessung der Körperschaftsteuer ist mit € 27.252,32 zu reduzieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bf ist eine GmbH. Unternehmensgegenstand ist Elektronikvertrieb und Betreuung.

Der Umbau des Wasserkraftwerkes Y., Auftraggeber X-Schule, wurde 1998 begonnen. Angeboten war eine Leistung von 20 kW.

Aus diesem Auftrag erbrachte die Bf in den Jahren 1998 – 2001 verschiedene Leistungen betreffend das Wasserkraftwerk an die x-Schule.

Über diese Leistungen wurden die Rechnungen mit den Rechnungsnummern 99549 vom 1.12.1999, 98553 (Datum unbekannt) und FA 01-105 vom 02.03.2001 ausgestellt. Die Rechnung Nr 99549 wurde am 28.12.1999 seitens der x-Schule bezahlt.

Hinsichtlich der Rechnung Nr 98553 liegen keine Zahlungsnachweise vor.

Die Rechnung Nr FA01-105 vom 03.03.2001 über den Betrag iHv € 40.595,05 brutto hat folgenden Inhalt:

"Abschluss der Revitalisierungsarbeiten am Wasserkraftwerk Y., Anlage funktionsfähig übergeben, ... Inbetriebnahme und Übergabe."

Die Anlage wurde 2001 übergeben und in Betrieb genommen.

Die Rechnung wurde am 29.03.2001 vollständig bezahlt.

Da die vereinbarte Leistung von 20 kW nicht erreicht werden konnte, erfolgte die Rückzahlung eines Betrages von € 32.702,78 brutto mittels Scheck am 04.04.2001 und das Kraftwerk wurde mit einer Leistung von 5 kW betrieben.

Damit wurden im Jahr 2001 jene Zahlungen geleistet, die den getroffenen Vereinbarungen entsprochen haben.

Die x-Schule hat im Endeffekt nur für ein Wasserkraftwerk mit einer Leistung von 5 kW bezahlt.

Es waren keine offenen Forderungen der Vertragsparteien mehr vorhanden. Der Auftrag war abgeschlossen, verrechnet und bezahlt.

Ab diesem Zeitpunkt wurden keine Leistungen in Bezug auf das Kraftwerk erbracht und auch keine Rechnungen seitens der Bf ausgestellt.

Diese Vorgänge (Zahlung und Rückzahlung) fanden im Rechenwerk der Bf jedoch offenbar keine ausreichende Berücksichtigung.

Eine möglicherweise nach wie vor erwogene Leistungssteigerung auf 20 kW wurde nie verwirklicht und es kam zu keinem Auftrag mehr.

Im Jahr 2008 baute die Bf nicht mehr benötigte Teile (ursprünglich war eine Leistung von 20 kW geplant) aus und verwendete sie bei einem anderen Kraftwerksprojekt.

Die Bf stellte 2008 eine Gutschrift zur Rechnung FA01-05 iHv brutto € 32.702,78 (Rechnungsberichtigung) an die X-Schule aus. Die Zahlung dieser Summe an die X-Schule war bereits am 04.04.2001 erfolgt (siehe oben).

Diese Rechnungsberichtigung sollte dazu dienen, die (offenbar im Rechenwerk noch bestehende, bereits bezahlte und rückgezahlte) Forderung an die X-Schule iHv netto € 27.252,32 abzuschreiben sowie die KöSt und USt Bemessungsgrundlage um jeweils € 27.252,32 zu reduzieren.

Beweiswürdigung:

Die Ausführungen über den Umbau des Wasserkraftwerkes Y. und die erbrachten Leistungen und Rechnungen sind weitgehend unbestritten und dem Vorbringen der Parteien sowie den im Akt erliegenden Rechnungen entnommen.

Der Inhalt der Rechnung Nr FA01-105 vom 03.03.2001 über den Betrag iHv € 40.595,05 ist aktenkundig.

Dass die Anlage 2001 übergeben und in Betrieb genommen wurde, ergibt sich schon aus dem klaren Wortlaut und Rechnungsinhalt der Rechnung Nr FA01-105 vom 03.03.2001. Wenn die Revitalisierungsarbeiten abgeschlossen sind, die Anlage funktionsfähig übergeben und in Betrieb genommen wurde, handelt es sich dabei um eine Endabrechnung.

Auch die Bf selbst bringt vor: „Nach Fertigstellung dieser Arbeiten war das Kraftwerk kurz in Betrieb.“

Die vollständige Bezahlung der Rechnung ist aktenkundig, ebenso wie die Rückzahlung.

Dass schon 2001 klar war, dass die vereinbarte Leistung von 20 kW nicht erreicht werden konnte, ist schon durch das Vorbringen der Bf erkennbar: „In Folge dessen die Leistung des Kraftwerkes von 20 kW nicht erreicht wurde, wurde eine Rückzahlung mittels Scheck am 04.04.2001 ... vorgenommen.“

Hätte es keine diesbezügliche Einigung zwischen den Vertragsparteien gekommen, wäre es nicht zu der Rückzahlung gekommen.

Dass das Kraftwerk mit einer Leistung von 5 kW betrieben wurde, ist unbestritten.

Wirtschaftlich gesehen ergibt sich aus dem dargestellten Ablauf, dass die x-Schule für ein Wasserkraftwerk mit einer Leistung von 5 kW bezahlt hat. Dies ergibt sich schon aus der Tatsache der Zahlung der Endrechnung durch die X-Schule und durch die Tatsache der Rückzahlung durch die Bf.

Dass keine offenen Forderungen der Vertragsparteien mehr vorhanden waren, ergibt sich aus der Tatsache der vollständigen Zahlung der Rechnungen und der Rückzahlung durch die Bf. Durch die Rückzahlung im Jahr 2001 fand der Umstand Berücksichtigung, dass nur ein Kraftwerk mit einer Leistung von 5 kW in Betrieb genommen werden konnte.

Dass in den Folgejahren Rechnungen der Bf an die X-Schule ausgestellt wurden, wurde nicht einmal behauptet. Das Bestehen allfälliger offener Forderungen wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Dass die Zahlungsvorgänge im Rechenwerk der Bf keine Berücksichtigung fanden, ist denklogisch; andernfalls hätte die Bf im Jahr 2008 keine offene Forderung aus der Rechnung Nr. FA01-105 vom 03.03.2001 abschreiben können. Die vollständige Bezahlung der Forderung ist zeitnah zu verbuchen, ebenso wie die (teilweise) Rückzahlung der Forderung. Das FA hat daher zu Recht ausgeführt: Es bestand somit im Jahr 2001 weder eine offene Forderung der T. GmbH an die x-Schule, noch eine offene Forderung der x-Schule an die T. GmbH.

Wären weiterhin Leistungen erbracht worden, wären Rechnungen ausgestellt und verbucht worden. Es ist zwar möglich, dass die ursprünglich vereinbarte

Leistungssteigerung auf 20 kW in den Jahren nach 2001 noch als denkbar angesehen wurde; sie erwies sich jedoch als unmöglich und es kam zu keinem Auftrag und zu keinen Leistungen mehr.

Derartige Überlegungen, die zu keinen Leistungen führen, sind steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Die im Jahr 2011 nachträglich verfasste Besprechungsnotiz zwischen der Leiterin der X-Schule und dem Geschäftsführer der Bf, wonach sich 2008 gezeigt habe, dass eine Steigerung der Leistung von 5 kW auf die geplanten 20kW unmöglich sei und die Angelegenheit mit den bisherigen Leistungen und Zahlungen als bereinigt angesehen werde, ist ein bloßes Gedächtnisprotokoll, welches keinen Nachweis für offene Forderungen darstellt. Vielmehr ist der Amtspartei Recht zu geben, wonach in keinem Stadium des Verfahrens nachgewiesen worden ist, warum sich gerade im Jahr 2008 herausgestellt habe, dass eine volle Leistung des Wasserkraftwerkes nicht erbracht werden könne.

Das BFG gelangt in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass der Zeitpunkt der Berichtigung willkürlich in das Veranlagungsjahr 2008 verlegt wurde, da die Bf in diesem Jahr nicht mehr benötigte Teile ausbaute und gewinnbringend anderswo verwendete. Dies führte nach ihrem eigenen Vorbringen zu einem Ertrag ohne gegengleichen Aufwand. Einen solchen Aufwand in diesem Jahr willkürlich herbeizuführen, ist jedoch nicht zulässig, da reale Vorgänge im Jahr des Vorgangs im Rechenwerk, welches die Wirklichkeit abbilden soll, zu erfassen und zu versteuern sind und nicht in einem anderen, willkürlich festgesetzten Jahr.

Rechtliche Beurteilung:

Umsatzsteuer:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 geändert, so hat gemäß § 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994 der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass letztlich nur die tatsächlich erhaltene Gegenleistung der Umsatzsteuer unterliegt. Der Tatbestand des § 16 Abs 1 leg cit ist daher erfüllt, wenn sich die Gegenleistung, die der Abnehmer (oder ein Dritter für die Leistung an den Abnehmer) aufzuwenden hat, nachträglich verändert (VwGH 08.10.1998, 98/15/0127).

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 4 UStG 1994 und ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Entgelt zu sehen (Abs 1). Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß für die Leistung aufwendet. Dem entspricht, dass die zunächst maßgebende vereinbarte Bemessungsgrundlage durch

eine nachträgliche Vereinbarung mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung verändert (erhöht oder ermäßigt) werden kann, und dass die Leistung des Unternehmers letzten Endes nur mit der Bemessungsgrundlage besteuert wird, die sich auf Grund der von ihm wirklich vereinbahrten Gegenleistung ergibt (BFH 16.01.2003, V R 72/01; 28.09.2000, V R 37/98).

Im ggstdl Fall wurde eine Leistung erbracht, in Rechnung gestellt und bezahlt. Nachträglich hat sich die Bemessungsgrundlage geändert. Die Änderung der Bemessungsgrundlage beruhte auf der Vereinbarung der Vertragsparteien, wonach die vereinbarte Leistung des Kraftwerkes auf 20 kW nicht erreicht worden war und demzufolge eine Rückzahlung mittels Scheck am 04.04.2001 vorgenommen wurde. Im Jahr 2001 hätte somit die Rechnungsberichtigung erfolgen müssen, da die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Siehe Ruppe/Achatz, UstG, 4. Auflage § 16, Tz 20: "Ist das vereinbarte Entgelt bereits entrichtet, stellt sich die Frage, ob eine bloße Vereinbarung über die Minderung des Entgelts bereits zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage iS des § 16 führt. Die jüngere Rechtsprechung lässt eine Berichtigung in diesem Fall nur dann zu, wenn und soweit es tatsächlich zu einer Rückzahlung kommt"

Im ggstdl Fall kam es zu einer Vereinbarung über die Minderung des Entgelts und die anschließende Rückzahlung im Jahr 2001.

Die Ausführungen der Bf, seit 2001 sei ein Betrag von € 27.252,32 netto strittig und offen geblieben, sind nicht nachvollziehbar, denn durch die erfolgte Rückzahlung in eben dieser Höhe ist klar, dass kein Betrag strittig und offen geblieben ist. Es handelt sich um keinen Fall von Uneinbringlichkeit. Die auf der Einigung zwischen den Parteien beruhende Rückzahlung kann zu keiner Forderung in dieser Höhe führen. Hat die Bf es verabsäumt, im Jahr 2001 die Rechnung zu berichtigen, kann dies nicht im Jahr 2008 nachgeholt werden.

Körperschaftsteuer:

Ertragsteuerlich ist die Rechnung von der Bf erlöswirksam im Rechenwerk zu erfassen. Die bestehende Forderung wurde vollständig beglichen. Mit vollständiger Bezahlung ist die Forderung aus Lieferungen und Leistungen auszubuchen.

Da keine Forderung mehr besteht, gehen die Ausführungen über die Uneinbringlichkeit der Forderung ins Leere.

Es kommt zum Vergleich zwischen den Vertragsparteien und zur Rückzahlung. Auch dieser Vorgang ist im Rechenwerk zu erfassen, und zwar aufwandswirksam als Erlösberichtigung. Durch die Bezahlung besteht keine Verbindlichkeit der Bf und keine Forderung der X-Schule.

Durch die Rückzahlung kann keine Forderung der Bf entstehen, sodass die Ausführungen der Bf über die Forderungsabschreibung ins Leere gehen. In den Jahren 2001 bis 2008 war die Forderung nicht mehr aufrecht. Forderungen entstehen durch Lieferungen und Leistungen, die nicht sofort bezahlt werden. Selbst unter der Hypothese, der Gesamtauftrag würde bis 2008 den funktionierenden Ausbau des Kraftwerkes auf 20

kW umfassen, würde keine Forderung entstehen, da keine Leistungen (mehr) erbracht wurden, die bisher erbrachten Leistungen bezahlt und keine Forderungen mehr offen sind. Dadurch, dass möglicherweise noch nach 2001 der Ausbau des Kraftwerkes auf 20 kW erwogen wurde, entsteht noch keine Forderung. Die bis 2001 erbrachten Leistungen wurden abgerechnet und verglichen, die daraus resultierenden Forderungen sind 2001 erloschen.

Der Ertrag aus dem Jahr 2008, resultierend aus dem Ausbau und der gewinnbringenden Verwendung nicht mehr benötigter Teile, ist periodengerecht zu berücksichtigen. Es ist aber nicht zulässig, deswegen einen Aufwand des Jahres 2001 willkürlich und nicht periodengerecht in das Jahr 2008 zu verlagern.

Bemerkt wird, dass über Anträge gemäß § 293f BAO betreffend das Jahr 2001 von der Abgabenbehörde erster Instanz abzusprechen ist.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die ordentliche Revision ist nicht zulässig, da keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln sind; es handelt sich einerseits um Fragen der Beweiswürdigung und andererseits bewegt sich die rechtliche Beurteilung im Rahmen der herrschenden Judikatur und Literatur.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2015