

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 16.11.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 17.10.2016, betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2015 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

I.1. Das Einkommen 2015 beträgt 1.295,68 Euro. Die Körperschaftsteuer 2015 beträgt 1.750 Euro.

I.2. Die Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 101.366,20 Euro wird gestrichen. Die Umsatzsteuer 2015 beträgt daher 2.534,99 Euro.

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

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Außenprüfung wurde bei der Beschwerdeführerin (Bf) festgestellt, im Jahr 2013 sei an die Bf von der P (in der Folge P) ein Honorar iHv 519.525 Euro + 103.608 Euro USt verrechnet worden und von der Bf an eine Hauseigentümergeinschaft (H, in der Folge H) weiterverrechnet worden. Die Hauseigentümergeinschaft habe diese Rechnung gegenüber der Bf beglichen. Im Jahr 2015 seien seitens der P Gutschriften in Höhe von 506.821 Euro für nicht erbrachte Leistungen ausgestellt worden. Gegenüber der H kam es jedoch zu keiner Rückverrechnung, weil die Bf die in Rechnung gestellten Leistungen selbst erbracht habe. Durch folgende Stornobuchungen sei letztlich die Gutschrift der P im Rechenwerk der Bf und somit auch in den Abgabenerklärungen 2015 nicht erfasst worden. Seitens der Außenprüfung wurden daher die Gutschriften gewinnerhöhend erfasst und Vorsteuerberichtigungen nach § 16 UStG in Höhe von 101.366,20 Euro angesetzt. Diesen Feststellungen ist die belangte Behörde in den Abgabenbescheiden gefolgt.

Die Bf führt in ihrer Beschwerde, die sich gegen diese Feststellungen richtet, aus, die P habe 2013 auch die USt auf das Finanzamtkonto überrechnet bekommen. Zwar sei von der P im Jahr 2015 versucht worden, die Rechnung aus 2013 zu stornieren, jedoch ohne die USt zu refundieren. Die zivilrechtliche Vereinbarung sehe nur eine gesamte Rückabwicklung des Geschäftes vor, weshalb die Gutschrift der Umsatzsteuer erst Zug

um Zug erfolgen könne. Eine Gutschrift verliere die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem darin enthaltenen Steuerbetrag widerspreche (§ 11 Abs 7 UStG). Außerdem sei das Einverständnis von Aussteller und Empfänger der Gutschrift erforderlich (§ 11 Abs 8 UStG). Derzeit liege der Widerspruch gegen die Gutschrift vor, und es fehle ob der fehlenden Refundierung von gut 100.000 Euro Umsatzsteuer das Einverständnis. Auch ertragsteuerlich lasse der zivilrechtliche Hintergrund des Geschäftes keine teilweise Rückabwicklung zu, und diese sei erst in jenem Zeitpunkt zu erfassen, in dem das gesamte Geschäft rückabgewickelt sei.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung führt die belangte Behörde aus, die Bf berufe sich zu Unrecht auf die Bestimmungen des § 11 Abs 7 und 8 UStG, denn es handle sich nicht um eine Gutschrift iSd UStG, sondern um die Stornierung einer Rechnung. Weder habe die Bf aus dieser Rechnung je eine Zahlung geleistet, noch sei eine Überrechnung von ihrem Steuerkonto auf jenes der P erfolgt. Die Bf habe 2013 aus den Rechnungen der P Aufwand und Vorsteuern geltend gemacht und die 2015 erfolgte Stornierung steuerlich nicht erfasst.

Im Vorlageantrag vom 10.1.2017 bringt die Bf vor: Der Steuerberater der H habe direkt vom Guthaben ihres Finanzamtskontos namens der Bf 103.905 Euro an die P ohne Auftrag überrechnen lassen. Am 7.11.2016 sei diesbezüglich Klage beim HG Wien eingeleitet worden (beiliegend). Im übrigen sei die Bezeichnung der Stornourkunden als Gutschrift nicht unbeachtlich. Jede Auslegung eines Textes müsse beim Wortsinn in Form einer grammatikalischen Interpretation beginnen; der Sinn einer Norm sei möglichst nahe an ihrem Wortsinn festzusetzen. Vor allem im kasuistischen Umsatzsteuerrecht komme es auf die präzise Bezeichnung an.

Am 6.9.2017 gibt der Geschäftsführer der Bf vor der belangten Behörde niederschriftlich zu Protokoll: Weder zu H noch zu P liege ein Naheverhältnis vor. Mit P sei im Jahr 2010 vereinbart worden, sie solle für die Bf als Subunternehmer Leistungen erbringen, die er an H weiterverrechne. Die Nettoforderung sei von H auch an die Bf entrichtet worden. An P sei nichts bezahlt worden, weil P keine Leistung erbracht habe und deshalb auch die Rechnung storniert habe, was mittels Gutschrift erfolgt sei. Die Bf wolle nicht den als Aufwand geltend gemachten Rechnungsbetrag (506.821 Euro) oder die Vorsteuer, sondern die 101.364,20 Euro, die ohne Auftrag vom Steuerberater der H an P überrechnet worden sei. Dieses Geld wolle die P der Bf nicht geben, obwohl eine Bestätigung des Steuerberaters der H vorliege, dass der Bf dieses Geld zustehe.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hin gibt der Geschäftsführer der Bf mit Schreiben vom 12.12.2018 an, die P habe sehr wohl eine Leistung erbracht, es sei lediglich vereinbart gewesen, dass die Fakturierung erst nach Verkauf der bezug habenden Liegenschaft erfolge. Die Fakturierung im Jahr 2013 sei im Hinblick darauf erfolgt, dass dieser Verkauf aus Sicht der P unmittelbar bevor gestanden sei. Da auch eineinhalb Jahre später die Liegenschaft noch nicht verkauft gewesen sei, sei die Rechnung storniert worden.

Mit Ergänzung vom 27.12.2018 legt der Geschäftsführer der Bf weitere Unterlagen zu der seinerzeitigen Überrechnung der Umsatzsteuer von H auf P und seine Rückforderungsbemühungen vor.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die Bf hatte im Jahr 2013 Leistungen gegenüber der H erbracht, die an die H fakturiert und von dieser in Höhe des Nettobetrages bezahlt worden waren. Die Bf hat im Jahr 2013 weiters von der P eine Rechnung über 519.525 Euro +USt erhalten (ReNr 24-13 vom 18.12.2013), die im Zusammenhang mit den Leistungen der Bf an H gestanden haben (Erfolgshonorar iZm einem Liegenschaftsverkauf). Da aber die P diese Leistungen nicht erbrachte sondern die Bf selbst gegenüber der H, wurde die Rechnung der P im Ausmaß von 506.821 Euro im Jahr 2015 wieder storniert. Dies erfolgte in zwei Tranchen mit Rechnungen ReNr 15-G006 vom 7.3.2015 und 15-G008 vom 14.4.2015, jeweils mit dem Titel "Gutschrift zu Rechnung ReNr.: 24-13 vom 18.12.2013", mit Ausweis der Umsatzsteuer.

Im Zusammenhang mit den strittigen Rechnungsbeträgen sind keinerlei Zahlungen erfolgt. Buchhalterisch wurde das Storno bei der Bf zwar per 1.4.2015 als Erlös und umsatzsteuerwirksam gebucht, jedoch beide Buchungen mit 31.12.2015 wieder neutralisiert.

Die Bf rechtfertigt dieses Vorgehen damit, dass ein Rechtsstreit sowohl ihrerseits als auch seitens der H über 103.905 Euro besteht. Dies ist die Umsatzsteuer aus den strittigen Rechnungen. Diesen Betrag hat der Steuerberater der H ohne Auftrag vom Abgabekonto der H auf das Abgabekonto der P überrechnen lassen. Die P, welche letztlich die Leistungen nicht erbracht hat, hat diesen Betrag aber bisher weder an die H, die den Betrag geleistet hat, noch an die Bf, der er zusteht, überwiesen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, insbesondere aus der elektronischen Einsicht in den Arbeitsbogen und der Aussage des Geschäftsführers der Bf in seiner Vorsprache vor der belangten Behörde am 6.9.2017. Dieser Aussage wird mehr Bedeutung beigemessen, als der eineinviertel Jahre später in der Vorhaltsbeantwortung geäußerten Ansicht, die P habe doch eine Leistung erbracht. Schließlich ist auch in der strittigen Rechnung Nr 24-13, die am 27.12.2018 neuerlich vorgelegt wurde, handschriftlich vermerkt: "verrechnet, nicht geleistet, nicht bezahlt".

Letztlich könnte es dahingestellt bleiben, ob die P eine Nichtleistung fakturiert hat, oder die erbrachten Leistungen vertragswidrig (vgl die aktenkundigen Vereinbarungen, OZ 8) vor Verkauf der Liegenschaften abgerechnet hat, obwohl Akontozahlungen vertraglich ausgeschlossen waren und eine Abrechnung erst nach Verkauf hätte erfolgen dürfen. Da das Honorar vereinbarungsgemäß ein Erfolgshonorar für den Liegenschaftsverkauf war, konnte die Leistung der P erst mit eben diesem Verkauf als erbracht angesehen werden.

Die Bf ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Ertragsteuerlich sind Aufwendungen und Erträge somit in jenem Jahr zu erfassen, in das sie wirtschaftlich gehören. Seitens der P ist nie eine Leistung gegenüber der Bf erbracht worden, die Bf hat diese Leistungen

selbst erbracht. Es erschließt sich daher nicht, aus welchem Grund die Bf im Jahr 2013 einen Aufwand für Fremdleistungen gebucht hat. Durch das Bilanzieren eines verpflichtungslosen Aufwandes war die Bilanz des Jahres 2013 fehlerhaft.

Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren (oder bekannt sein mussten), ist die Bilanz jedoch zwingend zu berichtigen (zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090). Ein dem Abgabepflichtigen nicht vorwerfbarer Informationsmangel führt zu keiner fehlerhaften Bilanz, wenn er bei der Bilanzerstellung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers vorgegangen ist (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062).

Im vorliegenden Fall war der Bf bei Bilanzerstellung jedoch bewusst, dass die von der P fakturierte Leistung noch nicht erbracht worden ist und daher noch keine Verbindlichkeit gebucht werden durfte. Eine Bilanzberichtigung ist in jenem Jahr durchzuführen, in dem der Fehler passiert ist, somit im Jahr 2013. Folglich kann die rechnungsweise Stornierung des in 2013 generierten "Nichtaufwandes" im Jahr 2015 keine bilanziellen oder erfolgswirksamen Auswirkungen haben. Es liegt auch kein Fall des § 4 Abs 2 EStG vor, der rechtfertigen würde, die Korrekturbuchung ertragsteuerlich erst im Jahr 2015 durchzuführen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt folgendes: Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist neben dem Vorliegen einer Rechnung unter anderem, dass die Leistung erbracht oder die Zahlung geleistet worden ist (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG). Beides ist hier nicht der Fall. Somit stand im Jahr 2013 der Bf kein Vorsteuerabzug aus der strittigen Rechnung zu. Damit kann aber auch das erst im Jahr 2015 erfolgte Storno nicht zu einer daraus erfließenden Umsatzsteuerbelastung bei der Bf führen.

Wie nämlich die belangte Behörde im Vorlagebericht zutreffend ausführt, können dem EuGH zufolge Rechnungen storniert werden, wobei die "begutschriftete" Rechnung(snummer) erkennbar sein muss und eine eigene Storno- oder Gutschriftnummer vergeben werden darf. Diese Kriterien liegen hier vor. Mangels zulässigen Vorsteuerabzuges aus der stornierten Rechnung kann die zwei Jahre später erfolgte Stornorechnung, auch wenn sie gegengleich zur seinerzeitigen Rechnung Umsatzsteuer ausweist, nicht zu einer Steuerschuld - etwa gar kraft "Rechnung" führen.

Die angefochtenen Bescheide waren somit im Ausmaß der Gewinnerhöhung bzw Vorsteuerberichtigung mit Rechtswidrigkeit belastet und entsprechend abzuändern.

Es ist jedoch anzumerken, dass abgesehen von der falschen Besteuerungsperiode die Ansicht der belangten Behörde zutrifft. Die Tatsache, dass zwischen der Bf und ihren Geschäftspartnern über einen Entgeltsbestandteil in Höhe der USt Streit herrscht, ist deren zivilrechtliches Problem und berührt nicht die steuerlichen Wirkungen aus dem nicht durchgeführten Geschäft zwischen P und der Bf, über dessen Nichtexistenz zwischen P und der Bf Einigkeit herrscht. Da Leistungen im Ausmaß von 506.821 Euro nie von der P an die Bf erbracht worden sind, konnte seitens der Bf diesbezüglich keine Verbindlichkeit

und kein Aufwand entstehen. Aus der fehlenden Leistung und Zahlung konnte der Bf auch nie ein Recht auf Vorsteuerabzug erwachsen.

Die von der belangten Behörde vorgesehenen betragsmäßigen Auswirkungen sind somit berechtigt, allerdings nicht im Jahr 2015, sondern bereits im Jahr 2013 im Rahmen wieder aufzunehmender Verfahren durchzusetzen.

Daran würde sich auch nichts ändern, wenn dem Sachverhalt die Ausführungen der Bf vom 12.12.2018 zugrunde gelegt werden: Da es sich um ein vom Liegenschaftsverkauf abhängiges Leistungshonorar handelt, war im Jahr 2013 die Leistung noch nicht erbracht. Die Leistung durfte dann von P noch nicht in Rechnung gestellt werden, auch Anzahlungen/Akontozahlungen waren vertraglich ausgeschlossen. Es ist auch im Jahr 2013 keine Handlung ersichtlich, für die später allenfalls eintretende Leistungsverpflichtung bereits bilanziell vorzusorgen. Auch umsatzsteuerlich tritt keine Änderung ein, weil ebenso weder die Leistung erbracht noch die Zahlung geleistet worden ist.

Auf Grundlage des festgestellten Sachverhaltes erübrigt es sich, auf die rechtsirrigen Ausführungen der Bf zum umsatzsteuerlichen Begriff der Gutschrift einzugehen, weil schon die ursprüngliche Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

### **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.

Hinsichtlich der Bilanzberichtigung folgt das Erkenntnis der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Bezüglich des Vorsteuerabzuges ergibt sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz, womit gar keine Rechtsfrage entstehen kann.

Wien, am 8. Jänner 2019