



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, W, vertreten durch "H&L" Barghouthy Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/2/16, vom 12. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 2. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen Handel mit Flachglas. Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden u.a. folgende in Tz. 12 des Betriebsprüfungsberichtes festgehaltene Feststellungen getroffen:

Die in den Beilageblättern 1 bis 4 aufgelisteten Entgelte stammten aus so genannten Versicherungsfällen, in denen der Bw. die von ihm erbrachten Leistungen direkt mit den Versicherungen seiner Kunden abgerechnet habe. Dabei hätten die Versicherungen von den Entgelten laut Ausgangsfakturen für Kunden mit Vorsteuerabzugsberechtigung nur die Nettoentgelte bezahlt. Die Umsatzsteuer hätte von den Kunden entrichtet werden müssen, sei von diesen aber nicht zur Einzahlung gebracht worden.

Bei Erstellung der Abgabenerklärungen bzw. der Umsatzsteuervoranmeldungen seien daraufhin die eingegangenen Nettobeträge als Bruttobeträge verbucht und auf dieser Basis die Nettoentgelte errechnet worden. Die an das Finanzamt entrichtete Umsatzsteuer sei daher entsprechend geringer als die in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge.

Gemäß § 19 Abs. 2 Zif. 1 lit. b UStG 1994 entstehe in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden seien. Der Begriff des Entgelts sei im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG 1994 zu definieren. Im vorliegenden Fall seien diese Nettoentgelte durch Zahlung seitens der Versicherungen vereinnahmt. Die Steuerschuld sei daher unabhängig von der Vereinnahmung der Umsatzsteuer entstanden. Darüber hinaus begründe die Ausstellung der Fakturen mit Umsatzsteuerausweis eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG.

Von der Betriebsprüfung wurde daher die Differenz der Nettoentgelte laut Ausgangsrechnungen zu den verbuchten Nettoentgelten ermittelt und den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

Das Finanzamt verfügte in der Folge u.a. die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden sowie dem Umsatzsteuerbescheid 2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die steuerliche Vertretung des Bw. vor, der Bw. ermittle seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 und versteuere die Umsätze gemäß § 17 UStG 1994. Seine Ausgangsrechnungen würden zum Großteil von Versicherungen bezahlt, da es sich um Schadensfälle handle. Die Versicherungen würden zumeist nur den Nettobetrag entrichten und der Kunde sollte den Umsatzsteuerbetrag bezahlen. Nun komme es jedoch öfter vor, dass die Kunden dazu nicht gewillt seien, da sie der Meinung seien, die Versicherungen müssten den gesamten Betrag bezahlen. Der Bw. verzichte regelmäßig auf die Eintreibung seiner offenen Forderungen, da er nur über den Rechtsweg zu seinem Geld kommen könnte und ihm dieser Weg zu mühsam und zu kostspielig sei.

Alle Beträge, die bis dato auf dem Geschäftskonto des Bw. eingelangt seien, seien von diesem auch der Umsatzsteuer unterzogen worden. Die Differenz zu den fakturierten Beträgen habe er nie erhalten.

Die von der Betriebsprüfung herangezogenen gesetzlichen Bestimmungen würden keine rechtliche Deckung für die vorgenommene Hinzurechnung von Entgelten bieten. Nach Ansicht der Betriebsprüfung würde bei Vereinnahmung eines Teiles des fakturierten Betrages die gesamte Umsatzsteuerschuld entstehen. Damit würde das System der Istbesteuerung ad

absurdum geführt. Die Annahme, dass die Steuerschuld unabhängig von der Vereinnahmung entstehe, sei unrichtig.

Wer die Teilzahlung tätige, sei unerheblich. Wenn die Versicherung nur Nettobeträge überweise, so stellten diese Teilzahlungen dar und könnten nicht anders als Ratenzahlungen durch den Kunden gewürdigt werden.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüferin unter Hinweis auf die §§ 19 Abs. 1 Zif. 1 lit. b und § 4 Abs. 1 UStG 1994 aus, dass im gegenständlichen Fall die Empfänger der Leistung jene Beträge hätten aufwenden müssen, die seitens des Bw. für seine Leistungen als Glaser unter Ansatz des aufgewendeten Materials berechnet und als Nettoentgelte fakturiert worden seien. Diese Nettoentgelte seien auch tatsächlich bezahlt worden, lediglich die Umsatzsteuer, die keinen Bestandteil des Entgeltes darstelle, sei nicht bezahlt worden. Es handle sich daher nicht um Teilzahlungen auf die in Rechnung gestellten Entgelte, sondern um deren vollständige Entrichtung.

Wäre aber die Steuerschuld nicht schon gemäß § 19 Abs. 2 Zif. 1 lit. b UStG 1994 entstanden, so käme § 11 Abs. 12 UStG 1994 zur Anwendung. Die (nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. nicht geschuldete) Umsatzsteuer sei gesondert ausgewiesen, eine Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 sei nicht vorgenommen worden. Diese wäre auch kritisch zu hinterfragen, weil sich das Entgelt im Sinne der Definition des § 4 Abs. 1 UStG 1994 weder geändert habe noch uneinbringlich sei.

Abschließend werde angemerkt, dass die Nichtversteuerung der strittigen Entgelte nicht nur der Systematik des UStG 1994 widerspreche (die USt-Schuld würde in diesem Fall durch bloße Verweigerung der USt-Zahlung seitens des Letztverbrauchers außer Kraft gesetzt), sondern auch im Gegensatz zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung stehe. Der Unterschied zwischen Soll- und Istversteuerer könne letztlich nur im Zeitpunkt des Eintretens der Steuerschuld, nicht jedoch in deren grundsätzlichem Bestand und Höhe bestehen.

Unter Verweis auf die Ausführungen in Scheiner/ Kolacny/Caganek, Kommentar zum UStG 1994 vertrat der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Gegenäußerung die Ansicht, dass § 11 Abs. 12 UStG 1994 im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei.

Zu den Ausführungen der Betriebsprüferin hinsichtlich Gleichmäßigkeit der Besteuerung erklärte er, dass im Wege des § 16 UStG 1994 auch der Sollversteuerer nur die tatsächlich vereinnahmten Entgelte versteuere. Der Leistungsempfänger könne zwar zunächst die ursprünglich ausgewiesene Vorsteuer in voller Höhe in Abzug bringen, sei jedoch verpflichtet, eine Vorsteuerkorrektur nach § 16 UStG 1994 vorzunehmen, wenn er letztlich nicht den gesamten Bruttobetrag bezahle.

Es würde daher eine Bereicherung des Staates darstellen, wenn bei einem Istversteuerer ein Betrag eingefordert werde, den dieser nie erhalten habe und den der Leistungsempfänger auch nicht als Vorsteuer abziehen könne. Damit führe gerade der von der Betriebsprüfung eingeschlagene Weg zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Intention des Gesetzgebers, nur jene Beträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen, die auch tatsächlich geflossen seien, werde damit ignoriert.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. führt einen Glasereibetrieb und versteuert seine Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 nach vereinnahmten Entgelten.

Er übernahm im streitgegenständlichen Zeitraum in seinem Glasereibetrieb Aufträge von Kunden, denen die ihnen aus dem Auftrag entstandenen Kosten im Hinblick auf bestehende Versicherungsverträge von Versicherungsanstalten ersetzt wurden. Die Abwicklung erfolgte dabei in der Weise, dass die vom Bw. in Rechnung gestellten Beträge von den Versicherungen direkt an den Bw. überwiesen wurden. Für vorsteuerabzugsberechtigte Kunden wurde von den Versicherungen jedoch nur der ausgewiesene Nettobetrag entrichtet, den Umsatzsteuerbetrag sollten die Kunden selbst an den Bw. bezahlen. In den von der Betriebsprüfung aufgelisteten Fällen blieben die Kunden dem Bw. den Umsatzsteuerbetrag jedoch schuldig.

Der Bw. behandelte die an ihn bezahlten Beträge als Bruttobeträge, rechnete daraus die Umsatzsteuer heraus und ermittelte auf diese Weise die von ihm zu versteuernden Umsätze.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Betriebsprüfung in Tz. 12 des Betriebsprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen und wird vom Bw. auch nicht bestritten. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht buchführungspflichtig sind, haben gemäß § 17 Abs. 2 Zif. 1 UStG 1994 die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Gemäß § 19 Abs. 2 Zif. 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 leg. cit.) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

So lange und insoweit für eine ausgeführte Leistung kein Entgelt vereinnahmt wurde, kann bei der Istbesteuerung keine Steuerschuld entstehen (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187).

Die Steuerschuld entsteht somit unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung. Der zeitliche Abstand zwischen Leistung und Vereinnahmung ist gleichgültig, maßgebend ist der innere Zusammenhang. Keine Bedeutung hat grundsätzlich die Rechnungslegung (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, § 19 Tz 56, 57).

Ist das vereinnahmte Entgelt niedriger als das vereinbarte Entgelt, weil der Abnehmer von der Rechnung Abstriche vorgenommen hat, dann wird nur der tatsächlich vereinnahmte Betrag versteuert. Eine Berichtigung des vereinnahmten Entgelts kommt daher lediglich dann in Betracht, wenn etwa auf Grund der Gutschrift von Jahresrabatten eingenommene Beträge rückerstattet werden (vgl. Kolacny-Caganeck, UStG³, § 19 Anm. 42).

Wird das Entgelt nach der Willenserklärung des Leistenden zunächst ohne die darauf entfallende Umsatzsteuer entrichtet, ändert dies nichts daran, dass die Zahlung Gegenleistung für die vom Unternehmer erbrachte Leistung darstellt und - ungeachtet einer allfälligen Widmung als "reines Entgelt" - nach Maßgabe des Zuflusses unter Herausrechnung des darauf entfallenden Steuerbetrages der Umsatzsteuer zu unterziehen ist. Kommt es in der Folge im Zusammenhang mit der Leistungserbringung des Unternehmers zu weiteren Zahlungen (unter dem Titel der "reinen Umsatzsteuer") liegt auch darin ein Teil der Gegenleistung (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187).

Der an den Leistungserbringer entrichtete Betrag stellt somit stets einen Bruttobetrag dar, aus welchem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Nur der dabei ermittelte Nettobetrag ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es ist daher nicht zulässig, die von den Versicherungen an den Bw. entrichteten Beträge als "reine" Entgelte der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da auf diese Weise den Bw. eine Umsatzsteuerlast treffen würde, die nicht den von ihm tatsächlich lukrierten Umsätzen entsprechen würde.

Der Ansicht der Betriebsprüferin, der Bw. schulde die von Ihr errechneten Umsatzsteuerbeträge im Hinblick auf die von ihm erstellten Rechnungen, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß.

Ein Fall des § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist auch gegeben, wenn sich nachträglich das Entgelt für einen Umsatz vermindert. Die in der Rechnung ausgewiesene Steuer ist in diesem Fall höher als die gesetzlich geschuldete und wird nun auf Grund der Rechnung geschuldet sofern nicht die Rechnung berichtigt wird. Die Forderung nach Rechnungsberichtigung (die eine Verständigung des Leistungsempfängers impliziert) erscheint problematisch, soweit solche Entgeltsminderungen durch ein Verhalten des Abnehmers oder Ereignisse auf Abnehmerseite bewirkt werden. Gemäß § 11 Abs. 13 leg. cit. ist bei einer Entgeltsminderung eine Berichtigung der Rechnung im Sinne des Abs. 12 daher nur dann vorzunehmen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat.

Aus dieser Vorschrift ergibt sich, dass eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung dann nicht entsteht bzw. dass § 11 Abs. 12 UStG 1994 dann nicht anzuwenden ist, wenn sich das Entgelt für einen Umsatz mindert. In diesem Fall kann der leistende Unternehmer seine Umsatzsteuerschuld ohne Berichtigung der Rechnung an das tatsächliche Entgelt anpassen. Für den Leistungsempfänger ergibt sich die Verpflichtung zur Vorsteuerkorrektur direkt aus § 16 Abs. 1 UStG 1994 (vgl. Ruppe, aaO § 11 Tz 138).

Daraus ist abzuleiten, dass auch der Bw. nicht die von ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge, die er letztendlich nicht vereinnahmt hat, auf Grund der von ihm gelegten Rechnungen schuldet. Die von der Betriebsprüfung laut Tz. 12 des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommene Hinzurechnung von in Rechnung gestellten aber tatsächlich nicht zugeflossenen Entgelten hat daher zu unterbleiben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 27. April 2007