



GZ. RV/0041-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid vom 8. August 2001 des Finanzamtes Judenburg betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Antrag vom 15. Jänner 2003 betreffend Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Februar 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung [Tz 17 e) und f) des Betriebsprüfungsberichtes vom 9. August 2001 und Punkt 3) e) der Niederschrift

über die Schlussbesprechung vom 26. Juli 2001] die der Bw. entstandenen Kosten aus der Behebung von Mängeln der von der Fa. R. GmbH gelieferten Gegenstände als Entgeltsminderung im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 qualifiziert und die darauf entfallende Vorsteuer in Höhe von S 44.532,79 gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 zahlasterhöhend berichtet.

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Hinweis der Betriebsprüfung auf Anm. 25 zu § 1 in Kolacny-Mayer, UStG 1994, Wien 1997, gehe ins Leere, da diese Kommentarstelle den Schadenersatz auf Grund eines Vertragsverhältnisses behandle und im vorliegenden Fall zu keiner Zeit Vertragsverhältnisse (weder formell noch konkludent) zwischen der Fa. R. GmbH und der Bw. vorgelegen seien.

Im vorliegenden Fall sei vielmehr der Hinweis auf die Anm. 28 des vorhin zitierten Kommentars, die den "Schadenersatz auf Grund eines Verschuldens außerhalb eines Vertragsverhältnisses" behandle, geboten. Wenn nämlich der Beschädigte den Schaden zunächst aus Gründen der Dringlichkeit selbst behebe oder von einem Dritten beheben lasse und erst zu einem späteren Zeitpunkt vom Beschädiger den Ersatz der Kosten verlange, dann liege kein Leistungsaustausch vor. Die gleiche Rechtsansicht finde sich unter Anm. 137 zu § 1 in Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer. Es komme zwischen dem Beschädigten und dem Beschädiger vor allem schon deshalb zu keinem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch, weil - wirtschaftlich gesehen - die ohne Auftrag durchgeführte Leistung des Beschädigten diesem selbst und nicht etwa dem Beschädiger zugute kommt. Ein Leistungsaustausch setze hingegen voraus, dass die Leistung des einen Partners dem anderen wirtschaftlich diene. Die spätere Schadensvergütung durch den Beschädiger vermöge die nachträgliche Annahme eines Leistungsaustausches nicht zu begründen (VwGH 30.4.1970, 927/69).

Dies sei von der Bw. auch in der Ergänzung zur Niederschrift vom 26. Juli 2001 eingewendet worden. Auf Grund der beschädigten Liefergegenstände hätte sie schon allein aus Gründen der Dringlichkeit für die rasche und vollständige Schadensbehebung sorgen müssen. Ein allfälliges Zurücksenden der schadhaften Waren sei in keinsten Weise möglich gewesen und überdies hätte die Fa. R. GmbH überhaupt keinen Servicedienst für ihre Abnehmer betrieben, weshalb man verhalten gewesen sei, die Schadensbehebung aus eigenem vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass der Masseverwalter der Fa. R. GmbH in einem laufenden zivilgerichtlichen Verfahren bestehende Forderungen einklage, was ein Nachweis dafür sei, dass es zu keiner Zeit einen - aus der Sicht der Fa. R. GmbH - teilweisen oder gänzlichen Forderungsverzicht gegeben habe. Spiegelbildlich

dazu sei auch kein Raum dafür, dass die Betriebsprüfung von Entgeltsminderung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ausgehe.

Darüber hinaus könne der Schlussfolgerung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung "ein echter Schadenersatz auf Grund des fehlenden Leistungsaustausches ist nicht gegeben" nicht gefolgt werden. Die Betriebsprüfung gehe daher im Grundsatz von Schadenersatz aus, verneine diesen aber wegen des fehlenden Leistungsaustausches. Echter Schadenersatz sei aber genau von diesem Erfordernis - fehlender Leistungsaustausch - getragen. Richtig sei vielmehr, dass echter Schadenersatz wegen des fehlenden Leistungsaustausches gegeben sei. Diese Prüfungsfeststellung sei somit ein Widerspruch in sich. Allerdings lasse diese Feststellung den Schluss zu, dass beim vorliegenden Sachverhalt wohl von umsatzsteuerlich echtem Schadenersatz ausgegangen werde, dieser jedoch lediglich wegen eines fehlenden Leistungsaustausches als nicht gegeben betrachtet werde. Diese Prüfungsfeststellung komme daher wohl zur richtigen Schlussfolgerung, derzufolge kein Leistungsaustausch vorliege, ziehe jedoch daraus die unrichtige Folge, nämlich, dass daher kein Schadenersatz vorliege. Somit erkenne die Betriebsprüfung wohl den zu Grunde liegenden Sachverhalt an, ziehe daraus jedoch den unrichtigen umsatzsteuerlichen Schluss.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Das Umsatzsteuerrecht kenne weder explizite Regelungen zum Schadenersatz noch zur Gewährleistung. Das maßgebliche Kriterium für die Frage der Umsatzsteuerpflicht beim Schadenersatz sei ausschließlich, ob die fragliche Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht wird (unechter Schadenersatz) oder nicht (echter Schadenersatz). Unerheblich sei, ob ein Leistungsaustausch auf einem Vertragsverhältnis beruhe oder nicht.

Bei der Gewährleistung ergebe sich das Leistungsaustauschverhältnis bereits aus der Definition des § 922 ABGB, wonach jemand, der eine Sache auf entgeltliche Art überlässt, Gewähr zu leisten hat, dass diese die ausdrücklich bedungenen oder gewöhnlich dabei vorausgesetzten Eigenschaften hat. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stellten Gewährleistungsansprüche entweder gänzliche oder teilweise Rückgängigmachungen von Umsätzen dar (Wandlung / Preisminderung) oder seien umsatzsteuerrechtlich unerheblich (Verbesserung durch den Lieferanten). Beseitige der Abnehmer den Schaden selbst (mit oder ohne Auftrag des Lieferanten), so liege darin keine umsatzsteuerrechtliche Leistung des Abnehmers an den Lieferanten. Allerdings könne die Weiterverrechnung der Kosten an den

Lieferanten einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Schadenersatztatbestand darstellen (unechter Schadenersatz).

Im gegenständlichen Fall habe zwischen dem Unternehmen der Bw. und der Fa. R. GmbH jahrelang eine Geschäftsbeziehung dergestalt, dass Letztere ihre Produkte zu vertraglich vereinbarten Bedingungen verkauft habe, bestanden, wobei im Zuge der Warenbestellungen jeweils bestimmte Qualitätsmerkmale, Lieferbedingungen und der Preis vereinbart worden seien. Bei Leistungsstörungen (mangelhafte Materialien, Abweichungen in Farbe/Form oder Abmessungen, Nichteinhaltung der vereinbarten Lieferfristen usw.) habe auf Grund der Gewährleistungsbestimmungen des ABGB grundsätzlich ein Anspruch der Bw. auf Mängelbehebung (Verbesserung durch die Fa. R. GmbH, Preisminderung oder allenfalls Rücktritt vom Vertrag) bestanden.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei den Prüfungsorganen von den Gesellschaftern der Bw. mitgeteilt worden, dass auf Grund einer persönlichen Bekanntschaft des Herrn Ing. B. aus seinem ehemaligen Dienstverhältnis bei der Fa. R. GmbH mit dem damals zuständigen Sachbearbeiter eine relativ informelle Praxis bei Reklamationsfällen mündlich vereinbart und auch praktiziert worden sei. Demnach seien mangelhafte Lieferungen zunächst von der Bw. selbst zu beheben und die daraus resultierenden Kosten (= Preisminderungsansprüche gegenüber der Fa. R. GmbH aus dem Titel der mangelhaften Vertragserfüllung) bei den Folgebestellungen als Rabatte/Preisnachlässe bzw. Sonderabzüge zu verrechnen gewesen. Diese Vorgangsweise sei zwischenzeitig auch im Rechtsstreit zwischen der Fa. R. GmbH und der Bw. (GZ. X des Bezirksgerichtes Y.) dem Grunde nach als zutreffend festgestellt worden.

Für derartige Schadensbehebungen hätte es in der Buchhaltung der Bw. Aufzeichnungen bzw. Eigenbelege gegeben. Als die wirtschaftlichen Probleme der Fa. R. GmbH nach Einschätzung der Bw. problematisch geworden wären, habe sie begonnen ihre Preisminderungsansprüche mit offenen Eingangsrechnungen gegenzuverrechnen. Daraus sei die im Konkurs der Fa. R. GmbH vom Masseverwalter per 14. Februar 2000 ermittelte Offene-Posten Liste über S 578.996,20, die auch die Basis für die Klage des Masseverwalters gegen die Bw. gewesen sei, resultiert.

Die von der Bw. durchgeführten Mängelbehebungen hätten allein den Zweck gehabt, das vertraglich vereinbarte Leistungsverhältnis mit der Fa. R. GmbH herzustellen. Somit handle es sich in erster Linie um Gewährleistungsansprüche bzw. allenfalls um darüber hinausgehende Schadenersatzleistungen.

Aus den Unterlagen im Gerichtsverfahren sei ersichtlich, dass den strittigen Geschäften teilweise reine Entgeltsminderungsansprüche (zB rückgesandte, nicht ersetzte Ware, wie in

Rechnung 250903 oder 26443) bzw. auch solche, die nach den Vereinbarungen der Geschäftspartner in Form von besonderen Rabatten ausgeglichen werden, zugrundeliegen. Teilweise werde aber auch Kostenersatz für die der Bw. erwachsenen, zusätzlichen Aufwendungen bei der Mängelbehebung (unechter Schadenersatz als Ausfluss der von der Bw. für die Fa. R. GmbH vorgenommenen Mängelbehebungen) eingefordert.

Umsatzsteuerrechtlich machten erstere Berichtigungen nach § 16 UStG 1994 erforderlich, während letztere allenfalls auch neue Leistungsaustauschverhältnisse zwischen der Bw. und der Fa. R. GmbH begründet haben könnten, die zu Umsatzzurechnungen bei der Bw. führen würden. Da jedoch die steuerliche Auswirkung für die Bw. in beiden Fällen ident sei, erscheine eine Zuordnung im Detail entbehrlich.

Tatsache sei jedoch, dass die Bw. auch für solche Ersatzvornahmeleistungen Vorsteuern geltend gemacht habe, was mit einer Behandlung des dafür von der Fa. R. GmbH eingeforderten Ersatzbetrages als umsatzsteuerfreier Schadenersatz nicht in Einklang zu bringen wäre.

Dagegen hat die Bw. fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich die grundsätzliche Frage, ob die von der Bw. für die Mängelbehebung der gelieferten Gegenstände dem Lieferanten angelasteten Kosten als Entgeltsminderung oder als Schadenersatz zu qualifizieren sind.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so hat zufolge § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

Der Rechtsauffassung der Bw., wonach von einem echten Schadenersatz auszugehen sei, kann aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Kein Schadenersatz, sondern eine Minderung des Kaufpreises aus dem Titel der Gewährleistung ist gegeben, wenn der Abnehmer der mangelhaften Ware die Mängel selbst behebt und die dadurch bedingten Kosten vom Kaufpreis abzieht. Es handelt sich dabei unter Berücksichtigung der Gewährleistungsbestimmungen des bürgerlichen Rechtes nicht um eine für sich zu betrachtende sonstige Leistung des liefernden Unternehmers, sondern um einen entgeltsmindernden Preisnachlass anlässlich der Lieferung. Dasselbe gilt, wenn der Leistungsempfänger den Schaden durch einen Dritten beseitigen lässt. Die Lieferung der

fehlerhaften Gegenstände ist daher nicht ein abgeschlossener wirtschaftlicher Vorgang, dem sich die Mängelbeseitigung durch den Erwerber im Auftrag der Lieferfirma oder als Geschäftsführung ohne Auftrag für diese als neuer wirtschaftlicher Vorgang anschließt. Die zu ersetzenden Nachbesserungskosten sind daher nicht als Entgelt zu versteuern (vgl. Anm. 25 2. Teilstrich zu § 1 in Kolacny-Mayer, UStG 1994, Wien 1997).

Die Argumentation der Bw., wonach im vorliegenden Fall von einem "Schadenersatz auf Grund eines Verschuldens außerhalb eines Vertragsverhältnisses" auszugehen sei, da es zu keiner Zeit Vertragsverhältnisse (weder formell noch konkludent) zwischen ihr und der Fa. R. GmbH gegeben habe, erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als nicht vertretbar:

Das ABGB regelt in den §§ 922ff. die Gewährleistung bei der entgeltlichen Überlassung von Sachen, hat also vor allem Kauf und Tausch im Auge. Unter Gewährleistung versteht man das besonders bei entgeltlichen Verträgen gesetzlich angeordnete Einstehenmüssen des Schuldners für Sach- und Rechtsmängel, welche die Leistung im Zeitpunkt ihrer Erbringung aufweist. Sachmängel sind solche, die einer Sache körperlich anhaften. Der Veräußerer hat dafür einzustehen, dass die Sache die ausdrücklich bedungenen oder die im Verkehr gewöhnlich vorausgesetzten Eigenschaften aufweist (§ 922). Das ABGB gibt dem Erwerber je nach der Art des Mangels verschiedene Rechtsbehelfe in die Hand: Das Recht auf Wandlung, Preisminderung, Verbesserung oder Nachtrag des Fehlenden (§ 932) [vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, Wien 1976, 200ff].

Der Anspruch auf Verbesserung oder Nachtrag des Fehlenden ist eine Eigenheit des österreichischen Gewährleistungsrechtes. Er ist allerdings nichts anderes als der erhalten gebliebene Erfüllungsanspruch. Voraussetzung ist freilich, dass eine Verbesserungs- oder Nachtragsmöglichkeit besteht, wobei die wirtschaftliche Tunlichkeit den Ausschlag gibt.

Will der Erwerber selbst verbessern, so sind die daraus entstehenden Kosten grundsätzlich nur im Rahmen des Preisminderungsanspruches geltend zu machen. Ist allerdings der Verkäufer mit der Verbesserung in Verzug, so kann der Erwerber die Verbesserung selbst vornehmen und Ersatz nach § 1042 begehren.

Der Anspruch auf Preisminderung entspricht nach herrschender Auffassung dem in § 872 angeordneten Recht auf Vergütung. Es handelt sich also um keinen Schadenersatzanspruch, sondern um ein Recht auf Änderung des Vertragsinhalts (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, Wien 1976, 206).

Daraus erhellt, dass die von der Bw. aus dem Titel "Schadensbehebung der beschädigten Liefergegenstände" an die Fa. R. GmbH verrechneten Kosten zivilrechtlich jedenfalls einen

Preisminderungsanspruch darstellen. Dem Einwand, es hätte kein Vertragsverhältnis zwischen ihr und der Fa. R. GmbH bestanden ist zu entgegnen, dass den Lieferbeziehungen doch Kaufverträge zugrundeliegen. Im Zuge der Abwicklung dieser Kaufverträge ist es zu Leistungsstörungen im Sinne von mangelhaften Lieferungen gekommen, wobei die Mängelbehebung "schon allein aus Gründen der Dringlichkeit" von der Bw. selbst vorgenommen worden ist. Die dabei anfallenden Kosten sind zivilrechtlich jedenfalls von der Fa. R. GmbH zu tragen, wobei sich dadurch auf Grund der obigen Ausführungen umsatzsteuerrechtlich das für die Lieferung eines mängelfreien Gegenstandes ursprünglich vereinbarte und in Rechnung gestellte Entgelt entsprechend vermindert.

Auch der Hinweis der Bw., dass der Masseverwalter der Fa. R. GmbH bestehende Forderungen in Höhe von S 578.996,20 von ihr einklage, wodurch unter Beweis gestellt werde, dass niemals ein teilweiser oder gänzlicher Forderungsverzicht geleistet worden sei, vermag nicht zu überzeugen. Denn das Landesgericht Y. als Berufungsgericht hat der Berufung des Masseverwalters teilweise Folge gegeben und das angefochtene Urteil aufgehoben und dem Erstgericht die neuerliche Entscheidung nach Verfahrensergänzung aufgetragen. Im Zuge dieses Verfahrens ist schließlich in der Tagsatzung am 5. Dezember 2002 ein gerichtlicher Vergleich geschlossen worden, wodurch sämtliche Ansprüche der Streitteile bereinigt und verglichen sind.

Somit stellen die der Bw. erwachsenen und von ihr der Fa. R. GmbH verrechneten Kosten für die Mängelbehebung eine Preisminderung dar, die zwingend eine entsprechende Vorsteuerkorrektur im Sinne der eingangs zitierten Norm zur Folge hat. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist die Art der Verrechnung - Abzug vom verrechneten Entgelt der bezughabenden Lieferung oder etwa Verrechnung mit Entgeltsforderungen aus nachfolgenden Lieferungen - nicht entscheidend.

Bezüglich des Antrages auf Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Februar 2000 vom 8. August 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist Folgendes auszuführen:

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 14. April 2003 die Berufung vom 10. September 2001 (Ausfertigungsdatum: 7. September 2001) gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Februar 2000 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen, weil sich durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2000 der angefochtene Bescheid nicht mehr im Rechtsbestand befinde.

Diese Rechtsansicht entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte

Kalendermonate zwar in vollem Umfang anfechtbar ist, aber insoweit einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich hat, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, der den gleichen Zeitraum (mit-)umfasst, außer Kraft gesetzt wird, sodass er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides - im vorliegenden Fall Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 11. April 2003 - keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann.

Ab der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides ist eine gegen die Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung noch anhängige Berufung - im vorliegenden Fall jene vom 7. September 2001 - demnach infolge des Wegfalles des Anfechtungsobjektes als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. VwGH 28.3.2000, 95/14/0024).

Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Sinne des § 276 BAO ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0111).

Da im vorliegenden Fall vom Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend den Zeitraum Februar 2000 mit Bescheid vom 14. April 2003 unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen rechtswirksam zurückgewiesen worden ist, kommt dem Antrag vom 15. Jänner 2003 nicht (mehr) die Qualifikation eines Antrages gemäß § 276 Abs. 2 BAO zu und war dieser gemäß § 273 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 276 Abs. 4 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 14. April 2004