jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2005/15/0153

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.02.2008

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;
UStG 1994 §1 Abs1 Z2;
UStG 1994 §16 Abs1;
UStG 1994 §16 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde der B H GmbH in O, vertreten durch Mag. Walter Juschitz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1190 Wien, Krottenbachstraße 247/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 24. Oktober 2005, GZ. RV/4042-W/02, betreffend Umsatzsteuer 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde über die Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden. Die beschwerdeführende Gesellschaft (kurz: Beschwerdeführerin) sei mit Vertrag vom 13. November 1991 gegründet worden. An deren Stammkapital von S 500.000,-- seien zu je S 125.000,-- Ing. Helmut H. und dessen Ehefrau Brigitta H. und zu S 250.000,-- deren Sohn beteiligt. Gegenstand des Unternehmens sei das Baugewerbe gemäß den §§ 156 bis 162 Gewerbeordnung, das Handelsgewerbe, insbesondere auch der Handel mit Baumaterial, Bauleistungen und Baunebenleistungen, die Bauträgertätigkeit, die Herstellung von Fertigteilhäusern und Containern sowie der Betrieb eines Sägewerkes.

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Jänner 1989 gegründeten B-B GmbH seien Ing. Helmut H. und Brigitta H. mit jeweils S 125.000,-- und der Vater des Ing. Helmut H. mit S 250.000,-- beteiligt.

Mit Notariatsakt vom 14. November 1996 hätten die Gesellschafter der B-B GmbH ihre Geschäftsanteile um den Abtretungspreis von je S 1,-- an die N-GmbH abgetreten. Mit weiterem Notariatsakt vom 14. Dezember 1996 sei ein

Kaufvertrag zwischen dieser GmbH und Ing. Helmut H., dessen Vater und Brigitta H. abgeschlossen worden. Integrierender Bestandteil dieses Kaufvertrages sei ein dem Notariatsakt angeschlossener "Status zum 31. Dezember 1995" gewesen.

Mit Datum 31. Dezember 1996 habe die Beschwerdeführerin die Rechnung 196/01169 an die B-B GmbH über einen Fakturenbetrag von S 16,908.783,44 inklusive 20 % Mehrwertsteuer von S 2,808.930,57 gelegt.

Die Beschwerdeführerin habe eine mit 31. Dezember 1996 datierte Gutschrift an die B-B GmbH über die erste Position der vorgenannten Rechnung vom 31. Dezember 1996, sohin über den Fakturenbetrag von S 16,560.000,--, enthaltend einen Mehrwertsteuerbetrag von S 2,760.000,-- ausgestellt.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1996 vom 17. Februar 1997 habe die Beschwerdeführerin die Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 ebenso aufgenommen wie die B-B GmbH in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1996 vom 17. Jänner 1997 zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges. Das Guthaben in der Umsatzsteuervoranmeldung der B-B GmbH aus Dezember 1996 in Höhe von S 2,030.056,-- sei zu Gunsten des Abgabenkontos der Beschwerdeführerin umgebucht worden.

Am 10. November 1997 sei über das Vermögen der B-B GmbH das Ausgleichsverfahren und am 15. Jänner 1998 der Anschlusskonkurs eröffnet worden. Dieser sei am 7. Februar 2005 aufgehoben worden.

Die am 2. Juli 1998 von der Beschwerdeführerin eingereichte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 habe eine Gutschrift von S 2,760.001,-- ergeben. Über Ersuchen des Finanzamtes, die Ursache für diese Gutschrift darzustellen, habe die Beschwerdeführerin mitgeteilt, es handle sich um eine Umsatzsteuerberichtigung. Im Jahre 1996 seien die Gesellschaftsanteile an der B-B GmbH an die N-GmbH veräußert worden. In diesem Zusammenhang sei auch vereinbart worden, dass ein Teil der Aktiven und Passiven der Beschwerdeführerin an die B-B GmbH übergehe. Der Übergang dieser Werte sei, soweit es sich um "ust-pflichtige Wirtschaftsgüter" gehandelt habe, auch ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterzogen worden. Zusätzlich sei aber eine Differenzgröße, nämlich jener Wert, um den die Aktiva und die Passiva auseinander klafften, in der Höhe von S 13,800.000,-- als "Transfer" der Umsatzsteuer unterzogen worden. Diese Größe sei aber von den Käufern der B-B GmbH schon im Jahr 1996 nicht nur der Höhe nach, sondern überhaupt dem Grunde nach bestritten, nicht anerkannt und auch nicht bezahlt worden. Inzwischen befinde sich die B-B GmbH in Konkurs. Da sich herausgestellt habe, dass der ursprünglich angesetzte "Transfer-Wert" rechtlich nicht bestehe, sei bei der Erstellung der Bilanz 1996 dieser Wert auch wieder aus den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen entnommen worden.

Im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 sei das Finanzamt von der Steuererklärung abgewichen und habe eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG in Höhe von S 2,760.000,-- festgesetzt. Nach Auffassung des Finanzamtes sei der Rechnung vom 31. Dezember 1996 keine Lieferung oder sonstige Leistung zu Grunde gelegen. Diese Rechnungslegung mit unmittelbar erfolgender Gutschrift sei missbräuchlich nur zu dem Zwecke erfolgt, durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuern bei der B-B GmbH im Umweg über das Finanzamt Liquidität von der kurze Zeit später insolvent gewordenen B-B GmbH zur Beschwerdeführerin zu transferieren. Die Umsatzsteuer auf Grund dieser Rechnung wäre daher gemäß § 11 Abs. 14 UStG vorzuschreiben, wobei eine Berichtigung der Rechnung gemäß § 16 leg. cit. in einem derartigen Fall nicht möglich sei.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung habe die Beschwerdeführerin vorgetragen, die Rechnung vom 31. Dezember 1996, die die Übertragung des operativen Bereichs von der Beschwerdeführerin an die B-B GmbH enthalten habe, könne nicht missbräuchlich sein, weil sie zur Erfüllung des Vertrages notwendig gewesen sei. Die Gutschrift vom 31. Dezember 1996 sei notwendig gewesen, weil zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996 bereits bekannt gewesen sei, dass die B-B GmbH alles unternommen habe, ihren Verpflichtungen nicht nachkommen zu müssen und diese GmbH auch nicht in der Lage gewesen sei, ihre Schulden zu begleichen. Eine Berichtigung der Rechnung vom 31. Dezember 1996 hätte - wenn schon nicht Ende 1996 - so jedoch spätestens mit Eintritt der Insolvenz der B-B-GmbH erfolgen müssen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt seine Auffassung bekräftigt.

Im Vorlageantrag habe die Beschwerdeführerin eingewendet, seit der Vertragserrichtung vom 14. November 1996 habe sie die Verpflichtung gehabt, ihren operativen Teil an die B-B GmbH zu übertragen.

Sodann führte die belangte Behörde aus, ergänzend zu diesem Sachverhalt seien folgende Feststellungen zu treffen:

Die N-GmbH habe im Dezember 1998 gegen die Beschwerdeführerin, deren steuerlichen Vertreter, Ing. Helmut H. und Brigitta H. Klage auf Zahlung von zunächst S 6,830.000,-- (später ausgedehnt auf S 22 Mio.) eingebracht. Dem Klagsvorbringen zufolge hätte sich herausgestellt, dass der im Kaufvertrag vom 14. November 1996 enthaltene Status unrichtig gewesen sei.

Ein im Zuge des Gerichtsverfahrens erstelltes Gutachten eines Buchsachverständigen sei zum Ergebnis gekommen, dass der Unternehmensgesamtwert maximal S 1,5 Mio. betrage, bei Berücksichtigung eines angemessenen Unternehmerlohnes ergebe sich ein Unternehmensgesamtwert von S 0,--. Der Gutachter habe festgestellt, dass der dem Kaufvertrag als integrierender Bestandteil zu Grunde liegende Status zum 31. Dezember 1995 insoweit unrichtig gewesen sei, als er Überbewertungen der übertragenen Vermögenswerte von rund S 25,5 Mio. enthalten habe.

Am 3. Dezember 2001 hätten diese Prozessparteien einen Vergleich geschlossen, wonach die Verträge vom 14. November 1996 mit Wirkung ex tunc aufgehoben und für nichtig erklärt worden seien, u.a. deswegen, weil das bisherige Verfahren ergeben habe, dass der Kaufgegenstand den Wert von S 0,-- gehabt habe; die Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 über S 16,908.783,44 sei auf S 0,-- zu korrigieren. Dieser Vergleich sei rechtswirksam und vollstreckbar geworden.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, mit den beiden Notariatsakten vom 14. November 1996 (Abtretungsvertrag und Kaufvertrag) seien einerseits die Übertragung der Anteile an der B-B GmbH und andererseits - mit Ausnahme bestimmter Wirtschaftsgüter - die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven von der Beschwerdeführerin auf die B-B GmbH zu einem Gesamtkaufpreis von S 12 Mio. vereinbart worden. Die Beschwerdeführerin habe über den Verkaufsvorgang u.a. die streitgegenständliche Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 über S 16,908.783,44, inklusive S 2,808.930,57 Umsatzsteuer, an die B-B GmbH gelegt. Die Umsatzsteuervoranmeldung der Beschwerdeführerin für Dezember 1996 vom 17. Februar 1997 habe diesen Umsatz enthalten. Die B-B GmbH als Rechnungsempfängerin habe in der für Dezember 1996 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung den Vorsteuerabzug aus diesem Geschäftsfall geltend gemacht. Beide Umsatzsteuervoranmeldungen seien am 18. Februar 1997 beim Finanzamt eingebracht worden. Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung zu diesem unstrittigen Vorgang ausgeführt, zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung sei der Wert der zu übertragenden Wirtschaftsgüter festgestanden.

Im Zuge der im Jahr 1998 erfolgten Bilanzerstellung für das Jahr 1996 sei auch die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 erstellt worden. Diese, die Bilanz zum 31. Dezember 1996 und die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 seien am 2. Juli 1998 dem Finanzamt vorgelegt worden. In den in der Umsatzsteuererklärung 1996 ausgewiesenen Entgelten sei der in der Rechnung 196/01169 vom 31. Dezember 1996 mit einem Betrag von S 13,800.000,-- ausgewiesene "Transferwert", welcher in der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 1996 erfasst worden sei, nicht enthalten; dies habe laut Erklärung zu einer Gutschrift von S 2,760.001,-- geführt. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nach sei die Gutschrift 1170 vom 31. Dezember 1996 im Zuge der Erstellung der Bilanz 1996, sohin 1998 ausgestellt worden. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin dazu ausgeführt, die Gutschrift sei im Jahr 1998 ausgestellt, aber mit 31. Dezember 1996 datiert worden, "um die ursprüngliche Rechnung aus der Buchhaltung herauszubekommen".

Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass bei der die Rechnung vom 31. Dezember 1996 ausstellenden Beschwerdeführerin nicht von einem "Leistungswillen im Sinne des UStG" gesprochen werden könne. Es sei daher § 11 Abs. 14 UStG 1994 anzuwenden. Die Beschwerdeführerin wende dagegen ein, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern von der Beschwerdeführerin an die B-B GmbH im Jahr 1996 umsatzsteuerpflichtig gewesen sei, die in Rede stehende Rechnung nur Teil der vertraglich vereinbarten Übertragung des operativen Betriebes der Beschwerdeführerin an die B-B GmbH gewesen sei und zwischen Ausstellung der Rechnung und deren Stornierung ein langer Zeitraum mit Verhandlungen der Vertragspartner gelegen sei.

Nach Auffassung der belangten Behörde könne es dahingestellt bleiben, ob die Beschwerdeführerin den Missbrauchstatbestand des § 11 Abs. 14 UStG erfüllt habe. Die von der Beschwerdeführerin bei Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 gewählte Vorgangsweise, bei Berechnung der Umsatzsteuer den zum 31. Dezember 1996 in der Höhe von S 13,8 Mio. in Rechnung gestellten "Transferwert" unberücksichtigt zu lassen, entspreche nicht den Bestimmungen des UStG 1994:

Das Gesetz stelle grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Leistung ab, wobei der Besteuerung das vereinbarte

(voraussichtliche) Entgelt zu Grunde zu legen sei. Nach der Rechtslage des Streitjahres habe der Unternehmer für jeden Kalendermonat die darauf entfallende Steuerschuld bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats selbst zu bemessen, zu entrichten und eine Voranmeldung abzugeben gehabt. Für die im Laufe eines Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) entstandene Steuerschuld werde der Unternehmer gemäß § 20 leg. cit. zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei bei der Berechnung der Steuer im Veranlagungsverfahren von der Summe der Umsätze auszugehen sei, für welche die Steuerschuld im Laufe des Veranlagungszeitraumes entstanden sei.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin sei hinsichtlich des in der Rechnung vom 31. Dezember 1996 ausgewiesenen Umsatzgeschäftes die Steuerschuld mit Ende Dezember 1996 entstanden und sei dem auch in der für Dezember 1996 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung entsprechend Rechnung getragen worden. Sei aber die Steuerschuld für ein Umsatzgeschäft im Dezember 1996 entstanden, so sei dieser Umsatz zwingend auch dann in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 zu erfassen, wenn sich zu einem nach dem 31. Dezember 1996 liegenden Zeitpunkt die in der Rechnung dokumentierten Umstände geändert hätten. Unter diesem Aspekt komme eine Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides nicht in Betracht. Es sei diesfalls zwar keine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG auszuweisen, allerdings wäre der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen zu erhöhen, was zum selben Ergebnis wie im bekämpften Bescheid führe.

Zur Ausstellung der Gutschrift mit Datum 31. Dezember 1996 habe die Beschwerdeführerin selbst mehrfach darauf hingewiesen, dass diese erst im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 1996, sohin im Jahr 1998, verfasst worden sei. Daher sei festzuhalten, dass eine Berichtigung der streitgegenständlichen Rechnung im Jahr 1996 jedenfalls nicht vorliege.

Sowohl die Beschwerdeführerin als Rechnungsausstellerin als auch die B-B GmbH als Rechnungsempfängerin hätten diesen Geschäftsfall in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1996 erfasst. Hätten sich hingegen bereits innerhalb des Voranmeldungszeitraumes Änderungen der Bemessungsgrundlage ergeben, so wäre die Steuerschuld nur nach Maßgabe der geänderten Verhältnisse entstanden, was in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1996 entsprechend zu berücksichtigen gewesen wäre. Dies sei jedoch hier nicht der Fall gewesen.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass § 16 UStG 1994 Änderungen betreffe, die erst nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes eintreten. Diese Vorschrift ordne allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an.

Aber auch im Falle irrtümlicher Rechnungslegung bliebe es bei der Steuerschuld kraft Rechnungslegung, solange der Aussteller die Rechnung nicht berichtige. Erst im Jahre der Berichtigung sei darüber zu befinden, ob die Berichtigung mangels missbräuchlichen Steuerausweises auch tatsächlich in Betracht komme.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin trägt vor, § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 stünden mit § 16 leg. cit. in Wechselbeziehung. Die letztgenannte Bestimmung sei nicht nur auf Änderungen der Bemessungsgrundlage, sondern auch auf Änderungen des Steuerausweises anzuwenden.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass diese rechtlichen Ausführungen nichts zur Lösung des Beschwerdefalles beitragen, weil dem angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung zu Grunde liegt, dass im Streitjahr 1996 weder eine Änderung der Bemessungsgrundlage noch eine Änderung des Steuerausweises erfolgt ist.

Davon, dass die in Rede stehende Rechnung korrigiert worden sei, und zwar bereits in dem Jahr, in dem der Umsatz durchgeführt worden ist, war demzufolge im Verwaltungsverfahren nie die Rede. Die erstmals in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, die gegenständliche Rechnung sei bereits in dem Jahr, in dem der Umsatz durchgeführt worden sei, korrigiert worden, ist daher zufolge des Neuerungsverbotes unbeachtlich.

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

Die Berichtigungen sind gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Diese Bestimmung ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im

Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0072).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Februar 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150153.X00

Im RIS seit

11.04.2008

Zuletzt aktualisiert am

14.10.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at