

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.10.2004

Geschäftszahl

2001/14/0128

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des J Z in L, vertreten durch Dr. Robert Kerschbaumer, Rechtsanwalt in 9900 Lienz, Burghard-Breitner-Straße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 20. April 2001, GZ. RV-100.97/1- T7/97, betreffend Umsatzsteuer für 1992 bis 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt - wie seinen Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre 1992 bis 1994 zu entnehmen ist - u.a. ein Handelsunternehmen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt die Ansicht, dass der Beschwerdeführer die gegenüber der S GmbH bestehende Forderung zu Unrecht bereits im Jahr 1994 als uneinbringlich abgeschrieben habe, weil die Zahlungsunfähigkeit der S GmbH erst im Jahr 1995 (Konkursedikt vom 1. Juli 1995) eingetreten sei. Ertragsteuerlich sei in die Bilanz zum 31. Dezember 1994 daher (lediglich) eine Wertberichtigung einzustellen, umsatzsteuerlich sei eine Berichtigung gemäß § 16 UStG 1972 (noch) nicht vorzunehmen.

Weiters wurden bisher als steuerfrei behandelte Ausfuhrumsätze der Jahre 1992 bis 1994 mit der Begründung der Umsatzsteuer unterzogen, dass ein ordnungsgemäßer Buchnachweis nicht vorliege. Die Umsätze an die ausländischen Abnehmer seien nämlich in den fortlaufenden Aufzeichnungen gleich allen anderen Umsätzen ohne Kennzeichnung als steuerfreier Ausfuhrumsatz aufgenommen worden, sodass sie zusammen mit den übrigen am gleichen Tag erzielten Barerlösen im Kassabuch aufschienen.

Gegen die (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen) Umsatzsteuerbescheide für 1992 bis 1994 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Begründend führte er zum ersten Streitpunkt aus, obwohl die Konkurseröffnung erst 1995 erfolgt sei, habe "zweifelsfrei" festgestanden, dass die Forderung bereits Ende 1994 als wertlos anzusehen gewesen sei. Diese Tatsache habe der Prüfer für ertragsteuerliche Zwecke durch die Bildung einer 100 %igen Wertberichtigung zum 31. Dezember 1994 anerkannt. Solcherart müsse dem Beschwerdeführer auch umsatzsteuerlich das Recht zustehen, diese Forderung von netto 35.718,71 S schon 1994 als uneinbringlich zu behandeln.

Zu den Ausfuhrumsätzen brachte der Beschwerdeführer vor, die in der Niederschrift des Prüfers getroffenen Feststellungen seien grundsätzlich richtig. Jedoch sei nicht berücksichtigt worden, dass der Beschwerdeführer seine Umsätze an ausländische Abnehmer unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzgeschäftes gesondert aufgezeichnet habe. Diese Vorgangsweise sei deshalb erfolgt, weil in der laufenden Buchhaltung nicht genügend Platz vorhanden gewesen sei, um alle vom Gesetz verlangten Angaben zur Erfüllung des Buchnachweises einzutragen. Grundsätzlich müssten für den buchmäßigen Nachweis keine besonderen Aufzeichnungen geführt werden, wenn sich dieser Nachweis aus der laufenden Buchhaltung ergebe. Der Abgabepflichtige sei aber auch berechtigt, den Buchnachweis in Form gesonderter Aufzeichnungen zu führen. Genau dies habe der Beschwerdeführer getan. Die Aufzeichnungen seien dem Prüfer vorgelegt und von ihm aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht anerkannt worden. "Der Vollständigkeit halber" sei darauf hinzuweisen,

dass diese (ergänzenden) Aufzeichnungen bereits unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzgeschäftes (und nicht erst bei Rücklangen der Ausfuhrbescheinigungen) erstellt worden seien.

In abweisenden Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt zur Frage der Umsatzsteuerberichtigung aus, ertragsteuerlich habe zum Bilanzstellungszeitpunkt für den Veranlagungszeitraum 1994 (März 1996) zumindest die Vermutung bestanden, dass die Forderung zum 31. Dezember 1994 dubios und daher eine Wertberichtigung durchzuführen sei. Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtige aber nicht automatisch zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer. Völlige Zahlungsunfähigkeit sei offensichtlich erst ab Mitte des Jahres 1995 eingetreten, weil der Geschäftsführer der S GmbH andernfalls schon früher zur Konkursanmeldung verpflichtet gewesen wäre. Zu den Ausfuhrumsätzen sei zu sagen, dass der Beschwerdeführer ein Konto "Erlöse aus steuerfreien Ausfuhrumsätzen" nicht laufend geführt habe. Nach Auskunft des Beschwerdeführers (während der Prüfungshandlungen) sei erst nach Rücklangen der "U 34" am Jahresende - da nicht festgestanden sei, ob alle "U 34" retourniert würden - ein Verzeichnis für den Buchnachweis angelegt worden. Auf dem Konto 806 seien lediglich die Umsatzsteuerrückvergütungen verbucht worden. Erst am Jahresende (nach Erstellen der Buchnachweisaufzeichnungen an Hand der rückgelangten Ausfuhrbestätigungen) seien die Ausfuhrerlöse aus den Gesamterlösen "herausgebucht" worden. Für einen ordnungsgemäßen Buchnachweis sei es jedoch erforderlich, dass die Aufzeichnungen über die getätigten Ausfuhrumsätze unmittelbar nach Ausführung des Umsatzsteuergeschäftes erstellt werden. Verzeichnisse, die nicht aufgrund des jeweiligen Umsatzgeschäftes, sondern nur aufgrund der rücklangenden Ausfuhrbescheinigungen angelegt würden, könnten den vom Gesetzgeber geforderten buchmäßigen Nachweis nicht ersetzen.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, dass im Jahr 1995 alle Einbringungsversuche (vor Konkurseröffnung) ergebnislos verlaufen seien. Die Konkurseröffnung sei daher nur mehr das Eingeständnis der bereits Ende 1994 gegebenen Zahlungsunfähigkeit gewesen. Somit wäre die Gemeinschuldnerin eigentlich verpflichtet gewesen, schon 1994 ihre Zahlungsunfähigkeit einzugestehen und die Konkurseröffnung zu beantragen. Es sei bekannt, dass die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens in vielen Fällen erst verspätet - nach erfolgtem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit - beantragt werde. Bezüglich der Ausfuhrumsätze liege offensichtlich ein Missverständnis vor, weil in der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen werde, dass das Verzeichnis erst nachträglich erstellt worden sei. Bereits in der Berufung sei aber ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die "Buchnachweis-Aufzeichnungen für die Touristenexporte" laufend unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes erstellt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Zur Berichtigung der Forderungen wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, von einer Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1972 könne nicht gesprochen werden, wenn die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft sei. Dies gelte auch dann, wenn ertragsteuerlich die Bildung einer Wertberichtigung oder einer Delkredererückstellung möglich sei. Von einer Uneinbringlichkeit einer Forderung könne nach Ansicht der belangten Behörde bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ausgegangen werden. Im gegenständlichen Fall stehe außer Streit, dass die Konkurseröffnung über das Vermögen des Schuldners im Jahr 1995 erfolgt sei. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers sei zu entnehmen, dass alle Einbringungsversuche im Jahr 1995 ergebnislos gewesen seien. Dass diesbezügliche Einbringungsversuche bereits 1994 erfolglos verlaufen seien, sei nicht behauptet worden. Ebenso wenig sei nachgewiesen oder glaubhaft dargetan worden, dass die Gemeinschuldnerin wegen Zahlungsunfähigkeit von Gesetzes wegen bereits im Jahr 1994 die Konkurseröffnung hätte beantragen müssen. Die belangte Behörde gelange daher zur Ansicht, dass die Uneinbringlichkeit der Forderungen gegenüber der S GmbH erst im Jahr 1995 eingetreten sei und damit eine Berichtigung ebenfalls erst im Veranlagungszeitraum 1995 zu erfolgen habe.

Zu den Ausfuhrlieferungen wird im angefochtenen Bescheid auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und damit übereinstimmende Lehrmeinungen hingewiesen, wonach der Buchnachweis ebenso wie der Ausfuhrnachweis eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung ist. Der nach § 18 Abs. 2 UStG 1972 bestehenden Aufzeichnungspflicht werde entsprochen, wenn sämtliche Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages, derart aufgezeichnet würden, dass zu ersehen sei, wie sich die Entgelte auf die Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfielen.

Nach den Feststellungen des Prüfers seien die Umsätze an ausländische Abnehmer in den streitgegenständlichen Jahren in den fortlaufenden Aufzeichnungen des Beschwerdeführers gleich allen anderen Umsätzen ohne Kennzeichnung des steuerfreien Ausfuhrumsatzes aufgenommen worden. Das später im Berufungsverfahren erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers, die "Buchnachweis-Aufzeichnungen" seien unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes erstellt worden, entspreche zum einen nicht den Schilderungen des Beschwerdeführers im Prüfungsverfahren. Zum anderen sei auch auf dem Konto "806 Ausfuhrlieferungen" ersichtlich, dass lediglich die Umsatzsteuer-Rückvergütungen verbucht worden seien. Der Gesamterlös an Ausfuhrlieferungen sei erst am Jahresende (nach Erstellung der Buchnachweis-Aufzeichnungen anhand der rückübermittelten Formulare U 34) mittels Umbuchung eingebucht worden.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Aufzeichnungen laufend geführt worden seien, und alle Eintragungen (bis auf das Datum der Ausfuhr) unmittelbar nach Durchführung des jeweiligen Ausfuhrumsatzes

erfolgt seien und lediglich das Datum der Ausfuhr erst nach Rücklangen der Ausfuhrbescheinigung ergänzt worden sei, weil dieses Datum im Zeitpunkt des Umsatzes noch nicht bekannt gewesen sei, schenke die belangte Behörde keinen Glauben. Die vom Beschwerdeführer im Original vorgelegten Aufzeichnungen über den Buchnachweis erweckten nämlich den offensichtlichen Eindruck, dass sie - aufgrund der gleichmäßigen Handschrift und des einheitlichen Schreibgerätes (Kugelschreiber) - in einem Arbeitsvorgang angefertigt worden seien. Insbesondere sei nicht erkennbar, dass die letzte Spalte "Tag der Ausfuhr" zu einem anderen Zeitpunkt als die übrigen Aufzeichnungen eingetragen worden sei. Somit sei davon auszugehen, dass die vom Beschwerdeführer als Buchnachweis vorgelegten Aufzeichnungen erst am Jahresende nach Rücklangen der Formulare U 34 angefertigt worden seien, sodass ein dem Gesetz entsprechender Buchnachweis für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nicht vorliege.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1) Zuständigkeit

Der Beschwerdeführer rügt zunächst unter Hinweis auf Lang (ÖStZ 2001/218ff) die "mögliche Unzuständigkeit der belangten Behörde". Ein Vorbringen, das auf eine gesetzwidrige Zusammensetzung des Berufungssenates im Beschwerdefall schließen ließe, enthält die Beschwerde nicht.

Nach der dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Übersicht über die Zusammensetzung der Berufungskommission in Abgabensachen für das Bundesland Tirol ab dem 1. Jänner 2001 war unter Berücksichtigung des Geschäftsverteilungsplanes im Beschwerdefall der Senat I zur Entscheidung über die Berufung zuständig. Sowohl der Vorsitzende als auch das ernannte Mitglied und die entsendeten Mitglieder, welche im Beschwerdefall dem erkennenden Senat angehört haben, sind Mitglieder des Senates I. Dass es durch § 270 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 97/2002 nicht ausgeschlossen war, jedem Senat eine größere Anzahl von Mitgliedern zuzuweisen, als zur Besetzung des erkennenden Senates erforderlich ist, hat der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 15. September 1999, 98/13/0153, ausgesprochen.

Insgesamt ist daher eine Unzuständigkeit der belangten Behörde zur Entscheidung im Beschwerdefall nicht zu erkennen.

2) Umsatzsteuerberichtigung

§ 16 Abs. 1 UStG 1972 lautet:

"Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Nach Abs. 3 leg. cit. gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2004, 99/15/0053 und Ruppe, UStG 1994, Tz. 77f zu § 16). Hingegen ist die bloße Zweifelhafteigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht ausreichend, um sie im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1972 als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein.

Uneinbringlichkeit im hier maßgeblichen Sinn bedeutet mehr als bloße Dubiosität, nämlich Realität und nicht Vermutung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1989, 87/15/0031).

Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer, weil nach Bilanzierungsgrundsätzen bereits Dubiosität zu einer Abwertung zwingt (zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem UStG 1994 Ruppe, a.a.O., Tz. 76 zu § 16).

Der vom Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof gezogene Schluss, die ertragsteuerlich vom Finanzamt anerkannte Forderungsbewertung mit Null berechtere ihn in umsatzsteuerlicher Hinsicht für denselben Veranlagungszeitraum zur Berichtigung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage, verkennt somit zum einen - worauf schon die belangte Behörde zutreffend hingewiesen hat -, dass nicht jede ertragsteuerlich zulässige Wertberichtigung automatisch zu einer umsatzsteuerlichen Berichtigung führt. Zum anderen besteht aber auch keine verfahrensrechtliche Bindung dergestalt, dass eine im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anerkannte Forderungsabschreibung unabhängig von deren Richtigkeit in gleicher Weise auf die Umsatzsteuerfestsetzung durchschlagen müsste. Solcherart ist im gegenständlichen (die Umsatzsteuerbemessung des Jahres 1994 betreffenden) Verfahren eigenständig zu prüfen, ob die Forderung gegenüber der S GmbH bereits 1994 als uneinbringlich anzusehen war.

Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich (vgl. Ruppe, a.a.O., Tz. 78 zu § 16).

Dass im Jahr 1994 erfolglose Einbringungsversuche unternommen worden wären, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren, wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, derartige Nachweise seien von ihm in keiner Phase des Rechtsmittelverfahrens verlangt worden, ist daran zu erinnern, dass sowohl der Prüfer als auch das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung auf die erst für das Jahr 1995 feststellbare Uneinbringlichkeit hingewiesen haben. Solcherart war es - auch ohne ausdrückliche Aufforderung - am Beschwerdeführer gelegen darzustellen, welche Umstände entgegen der behördlichen Annahme für eine bereits im Jahr 1994 eingetretene Uneinbringlichkeit gesprochen haben. Dieser Versuch wurde im Vorlageantrag, allerdings mit untauglichen Mitteln auch unternommen. Das Vorbringen, "im Jahr 1995 (vor Konkursöffnung)" seien alle Einbringungsversuche ergebnislos gewesen und erfahrungsgemäß werde die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oft erst verspätet beantragt, war nämlich nicht geeignet, eine schon im Jahr 1994 eingetretene Uneinbringlichkeit der Forderung aufzuzeigen.

Insgesamt ist daher nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berichtigung der Forderung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1972 im Jahr 1994 zu Unrecht versagt hätte.

3. Ausfuhrlieferungen

Die Feststellung der belangten Behörde, der Buchnachweis sei nicht fortlaufend und zeitnah erstellt worden, unterliegt als Sachverhaltsfeststellung insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Im Hinblick auf die unstrittige Art der Verbuchung (gemeinsame Verbuchung der steuerpflichtigen und der steuerfreien Umsätze und Umbuchung der Ausfuhrumsätze am Jahresende), das einheitliche Schriftbild der im Beschwerdefall geführten besonderen Aufzeichnungen über die Auslandsumsätze und vor allem den Umstand, dass sich in keinem Fall in diesen ergänzenden Aufzeichnungen ein Umsatz findet, bei dem die Ausfuhrbestätigung dem Beschwerdeführer nicht rückgemittelt worden wäre, erscheint die Feststellung, dass der Buchnachweis erst nach Rücklangen der Formulare U 34 am Jahresende erstellt worden ist, nicht un schlüssig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. mit näheren Ausführungen die Erkenntnisse vom 15. September 1986, 84/15/0043, Slg. Nr. 6144/F, vom 3. November 1986, Zl. 84/15/0045, vom 8. Oktober 1990, 89/15/0077, vom 8. Oktober 1990, 89/15/0154, und vom 19. Mai 1994, 92/15/0181) erfordert der buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 3 UStG 1972 in Verbindung mit § 18 Abs. 8 leg. cit., dass es sich um "Aufzeichnungen über die getätigten Umsätze" handelt, die unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen worden sind. Als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen können nach dieser Rechtsprechung nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie Ausfuhr und Lieferung enthalten. Verzeichnisse, die nicht auf Grund des jeweiligen Umsatzgeschäftes, sondern nur auf Grund der rücklangenden Ausfuhrbescheinigung angelegt worden sind, können den vom Gesetzgeber geforderten buchmäßigen Nachweis nicht ersetzen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung und der nicht als un schlüssig zu erkennenden Beweiswürdigung der belangten Behörde zum Fehlen zeitnaher Aufzeichnungen durfte die belangte Behörde die Steuerfreiheit der Ausfuhrumsätze auch dann versagen, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen erfüllt gewesen sein sollten. Von der referierten Rechtsprechung im Beschwerdefall abzugehen, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof - auch im Interesse der gebotenen Gleichbehandlung der während gleicher Zeiträume verwirklichten Sachverhalte - nicht veranlasst.

Ob unter Berücksichtigung gemeinschaftsrechtlicher Aspekte im Anwendungsbereich des UStG 1994 (vgl. dazu Achatz/Gaigg, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten, in Achatz, Praxisfragen im Umsatzsteuer-Binnenmarkt, Wien 1997, 33ff, Gaigg, Umsatzsteuerliche Aufzeichnungs- und Nachweispflichten im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, in Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001, 171ff) eine andere Beurteilung des Buchnachweises als Voraussetzung der Steuerfreiheit von Auslandsumsätzen geboten ist, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben.

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

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Oktober 2004