



GZ. RV/1387-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., im Berufungsverfahren vertreten durch Dkfm. Otto Böck, 1130 Wien, Lainzer Straße 45 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994, beide vom 22.12.1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt das Elektromechanikergewerbe in Wien.

Wie aus dem Firmenbuch FN xxxxxx d ersichtlich ist, wurde mittels Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom 11.12.2000 xx S xxx/00 w über die Berufungswerberin der Konkurs eröffnet und ein Masseverwalter bestellt. Der Betrieb wurde im Dezember 2000 geschlossen.

Im Zuge einer am 24.11.1998 abgeschlossenen Betriebsprüfung gem. § 147 Abs 1 BAO für den Zeitraum 1993-1996 hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer, KfZ-Steuer und Kammerumlage wurde folgende Feststellung getroffen:

“Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG:

Gem. § 12 UStG sind nur Vorsteuerbeträge, die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellt werden, abzugsfähig. Die Feststellungslast bezüglich der Unternehmereigenschaft des Leistenden trägt der Leistungsempfänger.

Auf dem Konto Leihpersonal wurden Rechnungen aufgrund von Werkverträgen mit AB, KB, HAT und GL für die Jahre 1993 und 1994 verbucht, und ein Vorsteuerabzug geltend gemacht. Bei den oben angeführten Personen handelt es sich jedoch um keine Unternehmer, welche zum Umsatzsteuerausweis berechtigt sind. Von der Betriebsprüfung werden daher folgende Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zugelassen:

1993:	S	43.184,60
1994	S	9.631,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge Wiederaufnahms- und Sachbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 und 1994.

Nach verlängerter Rechtsmittelfrist erhob der steuerliche Vertreter am 1.3.1999 das Rechtsmittel der Berufung hinsichtlich der im Rahmen der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994, beide vom 22.12.1998.

Beginnend mit 13. Jänner 1998 hätte bei der Bw. eine Betriebsprüfung stattgefunden, die mit der Schlussbesprechung am 3. November 1998 geändert hätte. Basierend auf den Feststellungen der Betriebsprüfung seien am 22. Dezember 1998 die beiden Bescheide erlassen worden, die in dieser Berufung angefochten würden.

Von der Betriebsprüfung wäre behauptet worden, dass vier Personen, die in den Jahren 1993 und 1994 Leistungen für die Bw. erbracht hätten und diese mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt hätten, keine Unternehmer im Sinne des UStG gewesen seien, weshalb

der Bw. der Vorsteuerabzug in Höhe von S 43.185,00 für 1993 und S 9.631,00 für 1994 nicht zustünde.

Es sei seitens der Betriebsprüfung allerdings keine Sachverhaltsfeststellung bzw. –darstellung erfolgt; weiters enthielte die Niederschrift über die Schlussbesprechung, welche die Begründung für die geänderten Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 darstelle, auch keine rechtliche Würdigung.

Die Behörde trage aber die objektive Beweislast für anspruchsbegründende oder –erhöhende Tatsachen (VwGH 16.4.1971, 1814/69, 22.12.1971, 409/71, zitiert in Ruppe, UStG 1994, § 12 Tz. 33). Eine reine Behauptung, wie sie in der Niederschrift zu finden sei, könne weder als Beweis im Sinne der oben zitierten VwGH-Erkenntnisse noch als ausreichende Bescheidebegründung im Sinne des § 93 Abs. 3 BAO angesehen werden.

Obwohl also eigentlich die Betriebsprüfung verpflichtet gewesen wäre, gem. § 115 Abs. 1 BAO “von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln”, seien anlässlich dieser Berufung von der Bw. und dem steuerlichen Vertreter die damaligen Sachverhalte ermittelt worden, um eine rechtliche Würdigung im Sinne des UStG 1994 vornehmen zu können.

Dies sei in Gesprächen sowohl mit der früheren als auch der derzeitigen Geschäftsleitung und mit den in der Betriebsprüfung genannten Personen geschehen.

Die Bw. baue und montiere für eigene Kunden aber auch im Subauftrag anderer Unternehmen für deren Kunden Schaltanlagen. Dies geschehe im Normalfall durch die Mitarbeiter der Bw.

Ende 1993 und Anfang 1994 hätte die Bw. unter akutem Personalengpass gelitten, weshalb sie die Arbeiten im Werkvertrag durch unternehmensfremde Personen ausführen ließ. Die vier in der Betriebsprüfung genannten Personen, die Herrn AB, KB, HT und GL, hätten im Werkvertrag für die Bw. Schaltanlagen für Tiroler Kunden gebaut. Da diese vier Ausführenden in Tirol wohnten, hätte dies auch eine Ersparnis bedeutet, weil sich die Bw. dadurch erhebliche Reisespesen ihrer Mitarbeiter ersparen hätte können.

Für ihre Leistungen stellten die Herrn Rechnung mit 20% Umsatzsteuer an die Bw. und erhielten ihr Entgelt. In Telefonaten mit diesen Herrn sei dem steuerlichen Vertreter versichert worden, dass die Umsatzsteuer ordnungsgemäß erklärt und an das Finanzamt abgeführt worden wäre.

Die Bw. habe dementsprechend angenommen, es handle sich um Unternehmer, und habe den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG könne ein Unternehmer die Vorsteuer unter folgender Voraussetzung abziehen: "Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind."

Das Recht zum Vorsteuerabzug richte sich nicht nach der Einschätzung des Leistungsempfängers, ob der Leistende Unternehmer sei oder nicht. Die Unternehmereigenschaft müsse objektiv gegeben sein.

Im UStG 1994 sei die Unternehmereigenschaft im § 2 geregelt. Die Kriterien ließen sich wie folgt zusammenfassen:

- gewerbliche oder berufliche Tätigkeit
- Nachhaltigkeit
- Einnahmenerzielung
- Selbständigkeit

Die Tatsache, dass die vier Personen Leistungen im Sinne des § 1 UStG, somit im Inland gegen Entgelt erbracht hätten, könne wohl nicht bestritten werden, womit eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des UStG gegeben sei.

Für das Kriterium der Nachhaltigkeit sei die tatsächliche Wiederholung einer Tätigkeit nicht einmal erforderlich, es reiche eine objektiv erkennbare Wiederholungsabsicht (a.a.O. § 2 Tz. 50). Dieses Kriterium sei schon dadurch erfüllt, dass die vier Herren in den Jahren 1993 und 1994 bei mehreren Aufträgen für die Bw. tätig gewesen seien. Weiters hätten GL und KB 1994 die L & B Schaltanlagenbau OEG gegründet, um diese Tätigkeit weiter auszuüben. Auch die anderen zwei Herren seien nach Wissen des steuerlichen Vertreters weiter selbständig im Schaltanlagenbau tätig gewesen.

Die Absicht Einnahmen zu erzielen zeige sich ebenfalls deutlich, da die vier Herren für ihre Leistungen Rechnungen gelegt und die Beträge vereinnahmt hätten.

Gem. § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG sei Selbständigkeit nicht anzunehmen, "soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert seien, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet seien." Selbstverständlich sei jeder Auftragnehmer in gewisser Weise an die Weisungen des Auftraggebers, für den er tätig werde, gebunden. Die oben zitierten Gesetzespassage sei so zu interpretieren, dass ein nichtselbständig Tätiger nicht nur hinsichtlich des Erfolges, sondern auch hinsichtlich der Modalitäten der Erbringung der Leistung weisungsgebunden sei. Wesentlich sei, ob "der Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle und hiefür ein laufendes Ent-

gelt erhielt oder ob er einen bestimmten Erfolg schulde und für diesen entlohnt werde” (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110, zitiert a.a.O. § 2 Tz 76).

Die vier Personen hätten die Aufträge von der Bw. angenommen und haben diese unter freier Zeiteinteilung mit eigenen Betriebsmitteln außerhalb des Betriebes des Auftraggebers, der sich ja in Wien befände, durchgeführt und hätten dafür Rechnungen gelegt.

Hinsichtlich dieser Tätigkeit hätten sie auch das Unternehmerrisiko zu tragen gehabt, da eine fehlerhafte Montage zu Lasten ihrer Honorare gegangen wäre. Es wären daher alle Kriterien der Selbständigkeit erfüllt gewesen.

Da die eben geschilderten Tatsachen der damaligen Geschäftsleitung der Bw. bekannt gewesen wären, sei die umsatzsteuerliche Einstufung der vier Auftragnehmer als Unternehmer weder von der Bw. noch von den Auftragnehmern selbst jemals in Zweifel gezogen worden. Aus eben diesen Grund hätten die vier Herrn Rechnungen über die von ihnen durchgeführten Arbeiten mit 20% Umsatzsteuer gelegt.

Die Tatsache, dass die vier Personen, die im Auftrag der Bw. Schaltanlagen gebaut hätten, objektiv betrachtet Unternehmer seien, könne daher auf Grund obiger Ausführungen nicht bestritten werden. Daher stehe der Bw. hinsichtlich der von den vier Personen gelegten Rechnungen der Jahre 1993 und 1994 gem. § 12 UStG der Vorsteuerabzug zu. Das Versagen des Vorsteuerabzuges durch die Betriebsprüfung und in weiterer Folge durch die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 sei daher rechtswidrig.

Namens und auftrags der Bw. stelle der steuerliche Vertreter daher den Antrag, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 vom 22. Dezember 1998 aufzuheben und die Umsatzsteuer entsprechend den Umsatzsteuererklärungen 1993 und 1994 festzusetzen.

Für den Fall, dass diese Berufung ohne Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz vorgelegt werde, stelle der steuerliche Vertreter schon jetzt einen Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Die Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften gab am 12.5.1999 eine Stellungnahme zur Berufung gegen die im Zuge der Betriebsprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 ab:

Am 14.9.1998 sei durch die BP eine telefonische Anfrage beim Finanzamt Kufstein betreffend der Abfuhr der Umsatzsteuer erfolgt, welche vom geprüften Unternehmen als Vorsteuer geltend gemacht worden sei.

Anhand dieser Anfrage und einer Grunddaten-Auskunft sei bis dahin keine Umsatzsteuererklärung an das zuständige Finanzamt ergangen. Sofern es sich bei den für das geprüfte Unternehmen tätige Personen um Kleinunternehmer (§ 6 Z. 18 UStG 1972) handelte, hätte eine diesbezügliche Erklärung gem. § 6a UStG 1972 vorliegen müssen.

Am 21.9.1998 sei eine Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter in der Steuerberatungskanzlei betreffend die durch die BP bisher getroffenen Feststellungen erfolgt. In diesem Zusammenhang seien auch die Werksvertragsabrechnungen mit Leihpersonal besprochen worden.

Vom steuerlichen Vertreter sei eine diesbezügliche Rücksprache und allfällige genauere Sachverhaltsdarstellung der damaligen Geschäftsführung in Aussicht gestellt worden.

Am 6.10.1998 sei eine telefonische Anfrage beim steuerlichen Vertreter erfolgt, ob es bereits zu einer Aussprache mit der Geschäftsführung betreffend die Feststellungen gekommen sei. Gleichzeitig sei ein neuer Besprechungstermin für den 28.10.1998 in der Steuerberatungskanzlei vereinbart worden.

Bei der nunmehr 2. Besprechung sei von Seiten des steuerlichen Vertreters lediglich nochmals darauf hingewiesen worden, dass es sich um eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. § 11 UStG handle und somit keine weitere Prüfung der Unternehmereigenschaft durchgeführt worden sei. Inwiefern eine Abfuhr beim Finanzamt durch den Leistenden erfolgt sei, wäre nicht Aufgabe des geprüften Unternehmens und es sei auch bis dahin keine Rücksprache mit den in der Berufung angeführten Personen zur Sachverhaltsklärung erfolgt.

Am 3.11.1998 sei nach Rücksprache mit der Gruppenleiterin die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges erfolgt. Da keine weiteren Beweise mehr vom steuerlichen Vertreter über die Unternehmereigenschaft vorgelegt worden seien und der Sachverhalt bereits mehrmalig besprochen worden sei, sei am 3.11.1998 die Unterfertigung der Niederschrift und gleichzeitig die Ankündigung einer Berufung erfolgt.

Am 7.12.1998 sei eine Nachricht vom zuständigen Finanzamt Kufstein betreffend Herrn KB mittels BI-Post erfolgt, dass für die Jahre 1994 bis 1997 weder Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit noch Umsatzsteuer erklärt worden seien.

Da sich der Leistungsempfänger mit Hilfe einer amtlichen Bestätigung über die Unternehmereigenschaft des Leistenden bis zur Schlussbesprechung eine eindeutige Information verschaffen hätte können, um so einem drohenden Vorsteuerverlust zu entgehen, seien alle bis damals vorliegenden Tatsachen von der Bp rechtlich gewürdigt worden. In der Nieder-

schrift sei nur eine verkürzte Darstellung erfolgt, da der Sachverhalt bereits mehrmals mündlich erörtert worden sei.

Am 21.7.1999 gab der steuerliche Vertreter eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der Bw. gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 ab:

Seitens der Betriebsprüfung würden in der og. Stellungnahme – wie auch im Betriebsprüfungsbericht – im wesentlichen keine Tatsachen oder Beweise vorgebracht werden, lediglich die Bemerkung, dass die Betriebsprüfung eine Nachricht des Finanzamtes Kufstein erhalten habe, wonach einer – der vier Betroffenen – für die Jahre 1994 bis 1997 weder Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit noch Umsatzsteuer erklärt habe.

Offensichtlich basierten die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Unternehmereigenschaft der vier Personen lediglich auf die Nachforschung über die steuerlichen Verhältnisse *eines* der Herren!

Weiters decke sich der Zeitraum der in der BI-Post enthaltenen Information nur teilweise mit dem Prüfungszeitraum, der auch 1993 umfasse, was die Aussagekraft weiter einschränke.

Der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung angeregten Informationsbestätigung über die Unternehmereigenschaft des Liefernden oder Leistenden mit Hilfe einer „amtlichen Bestätigung“ könne insoweit nicht gefolgt werden, als – mit Ausnahme des Bestätigungsverfahrens im Zuge der Vorlage einer UID-Nummer – eine amtliche Bestätigung gesetzlich nicht vorgesehen sei und das Finanzamt bei einer allfälligen Anfrage des Leistungsempfängers aus Rücksicht auf die Amtsverschwiegenheit eine Weitergabe von steuerlich relevanten Informationen verweigern müsste.

Außerdem wären die Auskünfte seitens des Finanzamtes über die (umsatz-)steuerlichen Verhältnisse einer Person für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft nicht letztentscheidend, da einerseits auch Nicht-Unternehmer u.U. Umsatzsteuer abführen müssten (vgl. § 11 Abs. 14 UStG) und daher steuerlich erfasst seien und da es andererseits Unternehmer gäbe, die trotz gesetzlicher Verpflichtung die in Rechnung gestellte bzw. vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt erklärten und abführten.

Abschließend möchte der steuerliche Vertreter der Bw. daher festhalten:

Neben den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG müsste gem. § 12 Abs. 1 UStG die Lieferung oder Leistung von einem anderen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG erbracht werden, damit dem die Lieferung oder Leistung empfangenden Unternehmer der Vorsteuerabzug hinsichtlich der an ihn gelegten Rechnung über diese Lieferung oder Leistung zustehe.

Wie bereits in der Berufung vom 1. März 1999 ausführlich dargelegt, hätte es sich bei den vier leistenden Personen objektiv um Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gehandelt, wodurch die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG erfüllt gewesen wären.

Eine weiterführende Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Überprüfung, ob der Leistende die Umsatzsteuer ordnungsgemäß gemeldet und entrichtet habe, sei dem UStG 1994 nicht zu entnehmen und wäre praktisch auch nicht durchführbar.

Die eventuellen Verfehlungen des Leistenden änderten nichts an seiner prinzipiellen Unternehmereigenschaft und könnten daher nicht den Leistungsempfänger treffen, weshalb die Bw. eindeutig zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Am 12.8.1999 versendete das Finanzamt für Körperschaften in Wien als damalige Abgabenbehörde erster Instanz an den steuerlichen Vertreter der Bw. folgenden Fragenvorhalt:

Grundsätzlich sei der Betriebsprüferin beizupflichten, dass Leiharbeiter gewöhnlich keine Unternehmer seien. Da auch die Nachfrage bei den betreffenden Wohnsitzfinanzämtern diesbezüglich ergäben hätte, dass die fraglichen Leiharbeiter nicht zur Umsatzsteuer erfasst gewesen wären, hätte die Betriebsprüferin die geprüfte Unternehmerin aufgefordert, den Nachweis zu erbringen, dass die fraglichen Personen zurecht Umsatzsteuer ausweisende Rechnungen gemäß § 11 UStG ausstellen durften, die die geprüfte Unternehmerin zum Abzug der Vorsteuer berechtigt hätten.

Mangels einer entsprechenden Resonanz auf dieses Ersuchen hätte die Betriebsprüferin die fraglichen Vorsteuern nicht anerkannt.

Da die Bw. gegen die steuerlichen Auswirkungen dieser Feststellungen Berufung eingelegt habe, sei davon auszugehen, dass ihr Beweise vorlägen, dass die Annahmen der Betriebsprüferin, die Leiharbeiter hätten keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG, unrichtig seien.

Die Bw. werde daher höflich aufgefordert, die fraglichen Beweise vorzulegen. Die Abgabenbehörde habe steuerlich relevante Sachverhalte nur soweit zu prüfen, als sie keine offenkundigen Tatsachen beinhalten würden. Es läge somit am Bw. nachzuweisen, dass entgegen den allgemeinen Lebenserfahrungen die fraglichen Leiharbeiter Unternehmereigenschaft gehabt hätten

Ob die Rechnungen formal ordnungsmäßig seien, sei im gegenständlichen Beweisverfahren nicht gefragt.

Unter Bezugnahme auf das Ersuchen um Ergänzung vom 12. August 1999 betreffend die Berufung vom 1. März 1999 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 beantwortete der steuerliche Vertreter der Bw. dieses am 9.9.1999 wie folgt:

Grundsätzlich sei zu bemerken, dass es sich bei den vier Personen, die Leistungen für die Bw. erbrachten, keinesfalls um Leiharbeiter handelt. Der Begriff des Leiharbeiters ist, wie dem hätten, dem Finanzamt offensichtlich nicht bekannt sei, ein umgangssprachlicher Ausdruck, der ein dreiseitiges Rechtsgeschäft voraussetzte.

Ein Unternehmer stelle gegen Entgelt eine oder mehrere Arbeitskräfte einem anderen Unternehmer zur Verfügung. Die entsprechenden Bestimmungen seien dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) vom 23. März 1988 zu entnehmen.

Da diese vier Personen unmittelbar Werkverträge mit der Bw. abgeschlossen hätten, handle es sich definitiv um keine Leiharbeiter. Es erübrige sich daher, auf die Fragen der "offenkundigen Tatsachen" und der "allgemeinen Lebenserfahrung" bezüglich Leiharbeiter weiter einzugehen.

Unter Verweis auf die ausführlichen Darstellungen in der Berufung vom 1. März 1999 und der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 20. Juli 1999 fasse der steuerliche Vertreter die Kriterien für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG nochmals zusammen:

Es müsse sich seitens des Liefernden oder Leistenden um eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit handeln, die nachhaltig und selbständig zur Einnahmenerzielung ausgeübt werde. Werde eine Lieferung oder Leistung von diesem Unternehmer für einen anderen Unternehmer im Inland für sein Unternehmen ausgeführt und werde sodann eine Rechnung, die den Formalvoraussetzungen des § 11 UStG entspräche, gelegt, könne dem empfangenden Unternehmer der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

In der Berufung vom 1. März 1999 sei ausführlich begründet worden, dass die vier Personen eindeutig die Kriterien des § 2 UStG erfüllten und daher objektiv als Unternehmer zu betrachten seien. Weitere Beweise, wie sie im Ersuchen um Ergänzung vom 12. August 1999 gefordert worden seien, lägen der Bw. nicht vor.

Es stelle sich allerdings die Frage, in welcher Form die Bw. Beweise im Sinne des Finanzamtes für die Unternehmereigenschaft dieser vier Personen hätte beschaffen können. Weder eine mögliche Eintragung im Firmenbuch noch eine umsatzsteuerliche Erfassung eines Steuerpflichtigen beim Finanzamt stellten, wie bereits in der Gegenäußerung vom 20. Juli 1999 dargelegt, einen eindeutigen Beweis für die Unternehmereigenschaft dar. Außerdem

werde nochmals betont, dass mit Auskünften des Wohnsitzfinanzamtes über die steuerlichen Verhältnisse eines Abgabepflichtigen unter Berücksichtigung der Amtsverschwiegenheit nicht zu rechnen sein könne.

Die Tatsache, dass ein Unternehmer entgegen den eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen des UStG die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht ordnungsgemäß an das Finanzamt meldete und entrichtete, berühre weder seine Unternehmereigenschaft, noch könne sie dazu führen, dass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aberkannt werde.

Zusammenfassend könne daher nochmals festgehalten werden, dass die vier Personen eindeutig Unternehmereigenschaft gehabt hätten, in ihrer Eigenschaft als Unternehmer für einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen im Inland Leistungen erbracht hätten und für diese Leistungen ordnungsmäßige Rechnungen im Sinne des § 11 UStG ausgestellt hätten. Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei der Bw. sei daher eindeutig rechtswidrig.

Am 4.10.1999 erließ daraufhin das Finanzamt für Körperschaften in Wien als damalige Abgabenbehörde erster Instanz hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 eine abweisende Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Abs 1 BAO.

Im Namen der Bw. seien weder Beweismittel vorgelegt noch angeboten worden, aufgrund der die Richtigkeit der in der gegenständlichen Berufung erhobenen Behauptung, den fraglichen Leiharbeitern sei in den Jahren 1993 und 1994 Unternehmereigenschaft zugekommen, überprüft und für richtig befunden hätte werden können.

Auf die klarstellenden Ausführungen des unbeantwortet gebliebenen Ersuchens um Ergänzung der Berufung vom 12.8.1999 werde verwiesen.

Am 12.10.1999 stellte der steuerliche Vertreter gem. § 276 Abs 2 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994, beide vom 22.12.1998, durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Des weiteren werde ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am 17.5.2000 übersendete die Großbetriebsprüfungsabteilung Wien-Körperschaften an das mittlerweile neu zuständige Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien folgendes ergänzendes Schreiben:

Der Vorsteuerabzug sei gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Der Unternehmer könne die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer geltend machen. Jedoch sei nicht jeder, der eine Leistung erbringe und eine Rechnung darüber ausstelle, Unternehmer. Guter Glaube an das Vorliegen dieses Umstandes reiche nicht aus,

die Unternehmereigenschaft des Leistenden müsse objektiv gem. § 2 UStG 1994 gegeben sein (Ruppe, UStG 1994, § 12 Tz. 32).

Auch wenn wie im gegenständlichen Fall der Leistende grundsätzlich steuerpflichtige Umsätze im Rahmen seines der Behörde nicht angezeigten Unternehmens erbrachte und darüber eine ordnungsmäßige Rechnung i.S.d. § 11 UStG 1994 stelle, trage der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug vornimmt, das Risiko, ob der Leistende Unternehmer sei (Kolacny/Mayer, § 12 Anm. 26 unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung).

Der Leistungsempfänger könne sein Risiko durch eine Erklärung des Rechnungsausstellers über die Unternehmereigenschaft vermindern, das Risiko eines mangelhaften Nachweises gehe jedoch zu Lasten des Leistungsempfängers (VwGH 14.1.1991, 90/15/0042).

Eine fernmündliche Zusage, dass die Umsatzsteuer ordnungsgemäß erklärt und an das Finanzamt abgeführt worden sei, wie im Schreiben vom 1. März 1999 angeführt, sei nicht ausreichend. Ob und wie sich der Leistungsempfänger über die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers vergewissert habe, sei in seinen Unterlagen festzuhalten, z.B. durch Aufbewahrung einer schriftlichen Erklärung des Rechnungsausstellers, dass er Unternehmer sei und den Umsatz im Rahmen seines Unternehmens bewirkt habe (Kommentar zur Mehrwertsteuer von Kranich/Siegl/Waba Anm. 69-69b zu § 12).

Entgegen der in der Gegenäußerung vom 20.7.1999 zur Stellungnahme der Bp vom 12.5.1999 getroffenen Aussage wäre betreffend aller Rechnungsaussteller festgestellt worden, dass eine Unternehmereigenschaft nicht gegeben sei.

Die Zuständigkeit zur Erledigung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BA0).

Laut Schreiben des Masseverwalters der sich mittlerweile in Konkurs befindlichen Bw. wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 12 Abs 1 UStG 1972 kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat unter anderem die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1972) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die Unternehmereigenschaft der Bw., das Vorliegen von formgerechten Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1972, sowie das Erbringen von Lieferungen oder sonstigen Leistungen für das Unternehmen der Bw. sind unstrittig.

Strittig ist allein, ob diese Lieferungen oder sonstigen Leistungen von anderen Unternehmern ausgeführt worden sind.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausführt.

Gem. § 2 Abs 2 leg. cit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeführt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Entscheidend ist das Gesamtbild aller Umstände, also der tatsächliche und rechtliche Sachverhalt des einzelnen Falles in seiner Gesamtheit.

Eines der wichtigsten Kennzeichen ist das Unternehmerwagnis.

Ein solches ist schon dann gegeben, wenn jemand durch die eigene Geschäftseinteilung wie auch durch die Gestaltung seiner Ausgaben, die ihm nicht ersetzt werden, ihn also alleine belasten, das heißt durch die Art seiner Betriebsführung, die Einnahmen wie auch die Ausgaben und damit den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag.

Die Unterordnung (Weisungsgebundenheit) ist unabdingbare Voraussetzung für die Nichtselbständigkeit der natürlichen Person.

Merkmale für die Selbständigkeit sind unter anderem:

- Unternehmerwagnis
- keine Weisungsgebundenheit sondern Auftragsgebundenheit (geschuldet wird nicht die Arbeitskraft sondern der Erfolg)
- freie Gestaltung der Dienstzeit
- freie Ortswahl
- freie Urlaubseinteilung
- Haupttätigkeit ist selbständig
- Vertretungsbefugnis
- Vielzahl von Auftraggebern
- Einsatz eigener Arbeitskräfte und Mittel
- keine Abfuhr von Lohnsteuer, keine Sozialversicherung

Die Selbständigkeit ist für die USt, ESt und GWSt nach denselben Kriterien zu beurteilen. (Kolacny/Mayer, UStG 1972, § 2 Anm. 15).

Personen, die neben oder anstatt ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Arbeiten ohne gewerbe-rechtliche Befugnis verrichten und dabei für wechselnde (meist private) Auftraggeber tätig werden, sind regelmäßig gewerblich tätig (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 84 "Pfuscher" unter Hinweis auf VwGH 21.1.1983, 81/13/0095 und RZ 5417 EStR 2000).

Die Begründung des angefochtenen Bescheides –Punkt I/1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3.11.1998- enthält die lapidare Begründung, dass es sich bei den Ausstellern der strittigen Rechnungen um keine Unternehmer handle, welche zum USt-Ausweis berechtigt seien und behauptet, die Feststellungslast bezüglich der Unternehmereigen-schaft des Leistenden trage der Leistungsempfänger.

Wie sich der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 12.5.1999 entnehmen lässt, stützte diese ihre Ansicht, die Rechnungsaussteller seien keine Unternehmer, lediglich auf den Umstand, dass diese ihrerseits dem für sie zuständigen Finanzamt den Umstand der Erbrin-gung von Bauarbeiten nicht offengelegt hätten.

Auch im Berufungsverfahren hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz darauf beschränkt, bei den Wohnsitzfinanzämtern der Leistungserbringer nachzufragen, ob diese umsatzsteuer-lich erfasst sind.

Ermittlungsergebnisse dahingehend, ob die Leistungserbringer Unternehmer sind, bzw. aus welchen Gründen Umsatzsteuer nicht vorgeschrieben wurde, sind nicht aktenkundig.

Eine Beweislast wie im Zivilprozess gibt es im Abgabenverfahren nicht.

Das Problem der Beweislast entsteht im Abgabenverfahren aber dann, wenn trotz der amts-wegigen Ermittlungspflicht und trotz der Mitwirkungspflicht der Parteien Tatsachen nicht fest-stellbar sind (Stoll, BAO Kommentar 1279).

Das Finanzamt unterliegt einem Irrtum, wenn es vermeint, es könne sich seiner amtswegigen Ermittlungspflicht dadurch entledigen, in dem es selbst keinerlei Ermittlungen durchführt und diese allein dem Steuerpflichtigen aufbürdet.

Wie der steuerliche Vertreter der Bw. zutreffend ausführt, vermag die allfällige Nichterfüllung steuerlicher Pflichten noch nicht die Arbeitnehmerschaft der Betreffenden zu indizieren.

Gerade bei "Pfuschern" entspricht es der Lebenserfahrung, dass diese ihren gewerberecht-lichen, sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht oder nur ungenügend nachkommen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. gibt insbesondere in seiner Berufung eine glaubwürdige Darstellung der Verhältnisse, die eine Unternehmereigenschaft der Leistungserbringer nach sich ziehen.

Wenn auch der Leiter der Großbetriebsprüfungsabteilung Wien-Körperschaften in seiner Stellungnahme vom 7.5.2000 zutreffend darauf verweist, dass der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug vornimmt, das Risiko, ob der Leistende Unternehmer ist, trägt, vermag das nichts daran zu ändern, dass weder die Großbetriebsabteilung Wien-Körperschaften, noch das zunächst zuständig gewesene Finanzamt für Körperschaften in Wien, noch das nunmehr zuständige Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien das Sachverhaltsvorbringen der Bw. inhaltlich gewürdigt haben.

Warum, abgesehen von der Verletzung der Offenlegungspflicht durch die Leistungserbringer diese nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht Unternehmer sein sollen, bleibt im Dunkeln.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. ist plausibel.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich in diesem Verfahren, in welchem bereits die Großbetriebsprüfungsabteilung Wien-Körperschaften sowie zwei Finanzämter tätig waren, im Hinblick auf das anhängige Konkursverfahren hinsichtlich der Bw. nicht veranlasst, von Amts wegen weitere Ermittlungsschritte vorzunehmen.

Bemerkt wird, dass zumindest einer der Leistungserbringer steuerlich mit einem "U" Signal erfasst war.

Es wäre an den erstinstanzlichen Abgabenbehörden gelegen, für eine ordnungsgemäße Umsatz- sowie ertragsteuerliche Versteuerung bei den Leistungserbringern Sorge zu tragen.

Sollten sich in diesen Verfahren neue Tatsachen oder Beweismittel ergeben, die eine andere rechtliche Beurteilung nach sich ziehen, sieht das Verfahrensrecht Möglichkeiten vor, diesem Umstand auch im Besteuerungsrecht der Bw. Rechnung zu tragen.

Letztlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass es auch nicht aktenkundig ist, ob die erstinstanzlichen Behörden ihrer Annahme, es lägen nicht Werkverträge sondern Dienstverträge vor, durch entsprechende lohnsteuerrechtliche Maßnahmen bei der Bw. Rechnung getragen haben.

Auch in diesem Verfahren, wäre die Unternehmer bzw. Arbeitnehmereigenschaft der Leistungserbringer zu prüfen gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, 4. März 2004