



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Walter Bilek im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung der S nunmehr Sp, x, vertreten durch WIST Dkfm Weinhäupel Steuerberatungs KEG, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 17. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch OR Mag. Brigitte Kempf, vom 26. Februar 2003 betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 11. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die S (nunmehr Sp, idF Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. März 1993 gegründet. Geschäftsführer war bis 24. Oktober 2001 V danach HW.

Die Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 19. November 2001 mehrere Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in y von der WR, wobei der Kaufpreis gemäß Kaufvertrag mit € 872.074,01 (S 12.000.000,-) zuzüglich Umsatzsteuer i.H.v. € 174.414,80 (S 2.400.000,-), gesamt € 1.046.488,81 (S 14.400.000,-) festgesetzt wurde. Das für den Veräußerer zuständige Finanzamt teilte der Behörde der Erwerberin (Finanzamt der Bw.) mittels Kontrollmitteilung mit, eine Umsatzsteuersonderprüfung habe ergeben, dass obiger Umsatz von der

veräußernden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterzogen worden war. Die WR habe in zwei Verträgen über Liegenschaftsverkäufe, davon einen an die Bw., Umsatzsteuer ausgewiesen jedoch nicht erklärt und abgeführt. Die erklärungskonform veranlagte Umsatzsteuer wurde aufgrund obiger Feststellungen vom Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk in Wien gemäß § 299 BAO infolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. In dem, den aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2001 ersetzenden Bescheid wurde die Vorsteuer i.H.d. der, in der Umsatzsteuervoranmeldung vom November 2001 geltend gemachten Vorsteuer i.H.v. S 2.339.386,97 gekürzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug aus dem Kaufvertrag vom November 2001 nicht zulässig sei, nachdem die Verkäuferin der Liegenschaft den Umsatz als steuerfrei behandelt habe. Sie schulde die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 i.V. mit § 19 UStG 1994 (kraft Rechnungslegung). In einem derartigen Fall dürfe die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger (der Bw.) nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Mit Eingabe vom 17. März 2003 erhob die Bw. zeit- und formgerecht Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001. Die Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzuges erscheine nicht schlüssig, nachdem der Kaufvertrag die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug i.S.d. § 11 UStG 1994 erfülle und der Vorgang (zur Erläuterung: die Liegenschaftsveräußerung) ohnehin gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 bei Option steuerpflichtig sei. Die Option sei offenbar erfolgt, weshalb kein Grund bestehe, den Vorsteuerabzug zu versagen. Es wurde beantragt, die Umsatzsteuer erklärungskonform zu veranlagern, widrigenfalls die Vorlage des Rechtsmittels an den gesamten Berufungssenat beantragt wurde.

Das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk in Wien wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9a UStG 1994 seien Grundstückslieferungen unecht steuerbefreit. Für den Unternehmer bestehe jedoch die Möglichkeit zur Option zur Steuerpflicht mit Ausweis einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994. Sollte ein Unternehmer zwar Umsatzsteuer in Rechnung stellen jedoch gegenüber dem Finanzamt (Voranmeldung, Steuererklärung) als steuerfrei behandeln, so schulde er den ausgewiesenen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 es sei denn, er berichtige die Rechnung.

Eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer sei vom Leistungsempfänger grundsätzlich nicht abziehbar (Hinweis auf EuGH v. 13.12.1989, Rs. C-342/87).

Aus Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsprozesse nicht zu behindern, dürfe eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger zwar als Vorsteuer abgezogen werden, sofern sie in einer vom Leistenden erstellten Rechnung i.S.d. § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgewiesen sei. Dies gelte nicht,

wenn dem Leistungsempfänger Umstände vorliegen würden aus denen er schließen müsse, dass die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das Finanzamt abgeführt worden oder dem Leistungsempfänger erkennbar sei, dass die ausgewiesene Steuer höher sei als sie dem Normalsteuersatz (§ 10 Abs. 1 UStG 1994) entspreche (UStRL Rz. 1825).

Im vorliegenden Fall sei durch das besondere Naheverhältnis der beteiligten Unternehmen davon auszugehen, dass der Käufer (die Bw.) gewusst haben musste, dass die Option zur Steuerpflicht vom Verkäufer nicht ausgeübt werde.

Zum Zeitpunkt des Verkaufes des Grundstückes, Vertrag vom 19. November 2001 scheine V noch als Geschäftsführer der WR auf.

Gleichzeitig sei er bis wenige Tage vor Vertragsabschluss als Geschäftsführer der Bw. im Firmenbuch eingetragen und sei auch danach Geschäftsführer der K, die zu 50% an der Bw. beteiligt gewesen sei womit er Zugang zu Geschäftsvorgängen der Bw. gehabt habe. Ein Vorsteuerabzug stehe infolge des dargestellten Sachverhaltes nicht zu.

Die Bw. beantragte daraufhin mit Eingabe vom 11. September 2003 die Vorlage des Rechtsmittels an den UFS und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt des UFS vom 5. Mai 2006 wurden der Bw. nähere Fragen zum Sachverhalt gestellt. Der Vorhalt wurde mit dem Vermerk ‚Empfänger verzogen‘ zurückgestellt.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 17. Mai 2006 wurde die an der Bw. zu 50% beteiligte Gesellschafterin LV von diesem Sachverhalt in Kenntnis gesetzt und aufgefordert, die derzeitige Adresse der Bw. bekannt zu geben bzw. darzulegen, wer die Bw. nunmehr vertrete (Die Funktion des Liquidators wurde lt. Firmenbuch gelöscht).

Mit Schreiben vom 31.5.2006 gab LV bekannt, dass ihr eine Vertretung der Bw. ebenso wie eine Zustelladresse der Bw. nicht bekannt sei.

Zustellversuche an den zuletzt ausgewiesenen Liquidator, GK blieben erfolglos.

Mit weiterem Vorhalt vom 28.3.2007 wurde der bis zuletzt ausgewiesene steuerliche Vertreter der Sp ersucht, näher angeführte Fragen zu beantworten.

Der steuerliche Vertreter gab hiezu bekannt, die Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 sei eindeutig dem Vertrag vom 16.11.2001 zu entnehmen und legte den hierfür maßgeblichen Auszug des Vertrages vor. Zur Kontaktaufnahme mit dem veräußernden Bauträger wurde bekanntgegeben, dass diese durch V und HW (einen weiteren Geschäftsführer der Bw.) erfolgt sei und entsprechende Verhandlungen geführt worden seien. DV der zum Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft maßgebliche Geschäftsführer der WR sei als Vertreter dieser Gesellschaft beim Notar tätig gewesen.

In der am 11. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die bisherigen Anbringen wiederholt und erläutert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 in der hier maßgeblichen Fassung lauten:
§ 6.

(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

9. a) die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;

...

(2) Der Unternehmer kann eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, sowie einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, und einen Umsatz, ausgenommen den Eigenverbrauch, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Weiters kann der Unternehmer einen Umsatz im Zusammenhang mit Kreditkarten, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer die Kreditgewährung als steuerpflichtig, unterliegt sie dem Steuersatz, der für die Leistung anzuwenden ist, deren Leistungspreis kreditiert wird. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4. Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

§ 11.

(1) Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

...

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

...

(12) 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 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 sinngemäß.

...

Die WR hat unstrittig mehrere Liegenschaftsanteile in y an die Bw. veräußert. In dem, im Akt aufliegenden Kaufvertrag vom 19. November 2001 wurde unter Punkt II. der Kaufpreis unter Angabe des Nettobetrages, der ziffernmäßigen Darstellung der darauf entfallenden Umsatzsteuer und der resultierende Gesamtbetrag festgehalten.

Grundsätzlich ist die Veräußerung einer Liegenschaft unter Beachtung des § 6 Z 9 lit a UStG 1994 steuerfrei. Der leistende Unternehmer hat jedoch gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit, einen steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln.

Den Ausführungen des Finanzamtes des liefernden Unternehmens ist zu entnehmen, dass die WR den Umsatz nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen hat.

Die Bw. ihrerseits vermeint, dass das liefernde Unternehmen zur Steuerpflicht optiert hätte. Fraglich ist, ob die gesonderte Darstellung der Umsatzsteuer in einem Kaufvertrag bei angenommener Abrechnungsfunktion (vgl. VwGH vom 24.11.1999, 94/13/0280) gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 bereits die Wirkung der steuerlichen Option iSd § 6 Abs. 2 UStG 1994 auslöst.

Ruppe, UStG-Kommentar³ § 6 Rz. 408 führt hierzu an, dass die Ausübung der Option, ebenso wie ihr Widerruf, keine besondere Erklärung gegenüber dem Finanzamt erfordert. Es genügt die entsprechende Behandlung in der USt-Voranmeldung bzw. -erklärung.

Auch Scheiner/Kolacny/Caganek Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994 § 6 Abs. 2 Pkt. 6 Vorabkommentierung lit c halten die Behandlung in der Umsatzsteuererklärung (bzw. Voranmeldung) für maßgeblich. Wesentlich ist nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. Der VwGH hat sich mit Erkenntnis vom 20.4.2006, 2006/15/0020 dieser Rechtsansicht angeschlossen.

Die Ansicht, die liefernde Gesellschaft wäre durch Ausstellung eines Kaufvertrages mit Abrechnungsfunktion und Umsatzsteuerausweis der ihr eingeräumten Möglichkeit, den grundsätzlich steuerfreien Umsatz steuerpflichtig zu behandeln nachgekommen, kann somit nicht geteilt werden.

Nachdem der hier fragliche Umsatz dem Finanzamt gegenüber als nicht steuerpflichtig behandelt wurde, ist von der steuerfreien Lieferung einer Liegenschaft gemäß § 6 Z 9 lit a UStG 1994 auszugehen.

Der vorliegende Vertrag ist andererseits, weist er doch bei Vorliegen aller Rechnungsmerkmale trotz Steuerbefreiung einen Steuersatz bzw. gesonderten Steuerbetrag

auf, als eine unter § 11 Abs. 12 UStG 1994 fallende Rechnung anzusehen (idS. auch Ruppe, UStG-Kommentar³ § 11 Rz. 131).

Ob die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist vom Zeitpunkt der Lieferung abhängig. Während in der älteren Judikatur in Fällen des § 11 Abs. 12 UStG die Berechtigung zum Vorsteuerabzug anerkannt wurde, hat der VwGH bereits mit Erkenntnis vom 25.2.1998, 97/14/0107, ergangen zum UStG 1972 erkannt:

'Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für den im Beschwerdefall gegebenen zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 sind sie mit dieser Auffassung - wie oben dargestellt - im Recht (vgl. aber EuGH 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, Slg. 1989, 4227, wonach für die entsprechenden Bestimmungen des UStG 1994 in richtlinienkonformer Interpretation davon auszugehen sein wird, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist).' Mit Beitritt zur Europäischen Union kam es somit zu einer Änderung der Rechtslage, wobei der VwGH die von ihm oben dargelegte Rechtsansicht mit Erkenntnis des VwGH vom 3.8.2004, 2001/13/0022 bestätigte (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³ 12 Rz. 43/1).

Ein entsprechender Verweis findet sich, worauf auch die Berufungsvorentscheidung zutreffend hinweist in den UStRL 2000 Rz. 1824.

Ruppe UStG-Kommentar³ § 11 Rz. 116 führt zu dieser Entscheidungspraxis an: '...Unter Geltung des UStG steht dieser (vernünftigen) Lösung die Rechtssprechung des EuGH entgegen, die einen Vorsteuerabzug nur hinsichtlich des auf Grund der Leistung geschuldeten Steuerbetrages zulässt (s. hiezu § 12 Tz. 43). Die Finanzverwaltung lässt zu, dass bei irrtümlich überhöhtem Steuerausweis der Leistungsempfänger bei Zutreffen aller sonstigen Voraussetzungen den ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen kann (UStRL Rz 1734).'

Den UStR 2000 Rz. 1824 ist zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug in Fällen des § 12 Abs. 11 UStG nicht zusteht, wenn die in der Rechnung ausgewiesene USt vom Leistenden bewusst nicht an das Finanzamt abgeführt wird. Gemäß UStRL 2000 Rz. 1825 wird der Vorsteuerabzug dennoch unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen.

Die Berufungsvorentscheidung nimmt in der Bescheidbegründung auf diese (gesetzlich nicht gedeckte) Verwaltungsübung Bezug und verweist darauf, dass der erst kurz vor der fraglichen Veräußerung der Liegenschaft aus der Bw. ausgeschiedene Geschäftsführer (V) zum Zeitpunkt des Verkaufes weiterhin Geschäftsführer der K, die an der Bw. (Käufer) zu 50% beteiligt war gewesen ist und zugleich Gf. der WR (Verkäufer) gewesen sei.

Der UFS stellte in diesem Zusammenhang fest, dass V zum Zeitpunkt des Kaufvertrages vom 19. November 2001 nicht wie dargestellt, Geschäftsführer der WR war sondern dieselbe seit 16. November 2001 DV oblag.

Aufgrund des besonderen Naheverhältnisses ging die Behörde davon aus, dass der Käufer wissen musste, dass der Verkäufer die Option zur Steuerpflicht nicht ausgeübt habe.

Die Ermittlungen durch die zuständige Behörde des Verkäufers sowie die belangte Behörde, nach denen der neu in die WR eingetretene Geschäftsführer DV;

- bei der Umsatzsteuersonderprüfung der WR trotz mehrmaliger Aufforderung des steuerlichen Vertreters als deren Geschäftsführer nicht erschienen war;
- der steuerliche Vertreter aus diesem Grund seine Vollmacht zurücklegte (vgl.

Kontrollmitteilung des FA Klagenfurt);

- sich gemäß damit zusammenhängender Aussagen des ehemaligen Geschäftsführers (V) im Ausland befand;
- laut Erhebungen des FA 3/11 niemals an der von ihm gemeldeten Adresse (z) wohnhaft war sowie
- der Sozialversicherung keine Daten über ihn vorlagen,

wurden der steuerlichen Vertretung der Bw. von Seiten des UFS vorgehalten, die mit Schreiben vom 3. Mai 2007 zu obigen Sachverhaltsdarstellungen bezüglich DV keine nähere Stellungnahme abgab.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkennt, vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte oder Pflichten beim Steuerpflichtigen zu begründen, handelt es sich doch mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine verbindlichen Rechtsquellen (i.d.S u.a. VwGH v. 28.1.2003, 2002/14/0139). Gemäß der im verfassungsrechtlichen Rang stehenden Bestimmung des § 271 BAO ist der (weisungsfreie) UFS an die Regelungen in Richtlinien, denen keine normative Wirkung zukommt, nicht gebunden.

Das Schicksal der Berufung war bereits durch die Erkenntnis entschieden, dass das liefernde Unternehmen keine Option i.S.d. § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt hatte und somit Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung vorlag. Wenn die bescheiderlassende Behörde darüber hinaus selbst unter Bedachtnahme auf die für die Bw. günstigere Bestimmung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 zur Ansicht gelangte, dass ihr der Vorsteuerabzug zu versagen sei weil anzunehmen war, dass sie aufgrund der dargelegten Umstände wusste, dass die liefernde Gesellschaft keine Option ausgeübt hatte, unterstreicht die vom Finanzamt getroffene (und vom UFS geteilte) Annahme die sie zur Abweisung der Berufung bewog nur den vom erkennenden Senat zu treffenden Spruch, war aber im übrigen nicht mehr entscheidungswesentlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bw. ist nach Auskunft des Handelsgerichts Wien vom 29. November 2006 unvertreten und weist keinen Zustellbevollmächtigten auf.

Die Zustellung der Berufungsentscheidung erfolgt durch Hinterlegung bei der Behörde.

Wien, am 12. Juli 2007