



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0250-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch Süd-Ost Treuhand WP und SteuerberatungsgesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	2.703.310,60 €
davon steuerfrei nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG	2.703.310,60 €
Zahllast	0,00

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 Bwin tätigte im gegenständlichen Rumpfwirtschaftsjahr Jänner bis Februar 1996 ausschließlich nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht steuerfreie Grundstücksumsätze.

Aufgrund einer bei der Bwin durchgeführten UVA-Prüfung wurde die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1996 mit 2.052.673,60 S festgesetzt. Diese Festsetzung erfolgte aufgrund der Feststellung der Betriebsprüferin, dass die Bwin in mehreren Rechnungen vom 27. Februar 1996 Umsatzsteuerbeträge in Gesamthöhe des festgesetzten Betrages ausgewiesen hätte. Aufgrund des letzten Satzes des § 12 Abs. 14 UStG 1994, wonach ein in einer Rechnung für eine Grundstückslieferung ausgewiesener Betrag, der nicht nach Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder nach Abs. 10 bis 12 nicht geschuldet wird, wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln ist, sei dieser Betrag festzusetzen gewesen. Nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 schulde der Unternehmer eben die Steuer, die er gesondert ausweist, sofern er die Rechnung nicht berichtigt. Eine Berichtigung der gegenständlichen Rechnungen sei zwar möglich, aber erst mit steuerlicher Wirkung für den Zeitraum April 1996, in dem die Berichtigung erfolgt sei.

Weder aus dem Akteninhalt noch aus dem Arbeitsbogen über die UVA-Prüfung ergeben sich Hinweise, dass Beträge fakturiert worden wären, die entweder nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 nicht geschuldet werden.

Die gegen diesen Festsetzungsbescheid vom 30. Mai 1996 am 27. Juni 1996 eingebrachte und mit Vorlagebericht vom 21. August der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vorgelegte Berufung wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 23. April 1998 als unzulässig geworden zurückgewiesen, da am 8. April 1998 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 1996 ergangen ist und der Festsetzungsbescheid somit nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

Dieser am 8. April 1998 ergangene Jahressteuerbescheid 1996 berichtigte gemäß § 293b BAO einen bereits am 27. März 1998 ergangenen Jahressteuerbescheid hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend des Hinzurechnungsbetrages in Höhe von 2.052.674,00 S. In der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung hingewiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde innerhalb der offenen Rechtsmittelfrist am 14. Mai 1998 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Begründet wurde die Berufung im wesentlichen damit, dass die Bwin gem § 12 Abs. 14 UStG 1994 berechtigt sei, ihre mit den steuerfrei gelieferten Grundstücken in Zusammenhang stehenden und vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen

Vorsteuerbeträge gesondert in Rechnung zu stellen. Bei den gegenständlichen Rechnungen handle es sich aufgrund der lediglichen Angabe eines Bruttopreises überdies um keine Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994, weshalb auch eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht in Betracht komme und kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 14 UStG 1994 vorliege. Die Grundstücke seien nie als Anlagevermögen genutzt worden und Vorsteuern seien nie geltend gemacht worden. Die Weiterverrechnung der nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Beträge sei gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 zu Recht erfolgt. Mit der Berufung wurde auch die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt

Mit Vorlagebericht vom 9. Juli 1998 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen einer später durchgeföhrten Betriebsprüfung der Jahre 1995 bis 1997 wurde im Arbeitsbogen vom Prüfer festgehalten, dass seit Bestehen des Unternehmens keine Vorsteuern geltend gemacht wurden.

In den gegenständlichen Rechnungen wird zunächst (neben dem Lieferer und dem Käufer) die verkauft Wohnung näher bezeichnet. In weiterer Folge wird wie folgt abgerechnet:

" Lt. Kauf-u. Wohnungseigentumsvertrag v. Datum verrechnen wir Ihnen einen Kaufpreis von.....S (= Bruttopreis). Im vorstehenden Kaufpreis ist ein Mehrwertsteuerbetrag von.....S enthalten."

Für April 1996 (Wirtschaftsjahr März 1996 bis Februar 1997) hat das FA die Rechnungsberichtigung anerkannt und die für Februar 1996 festgesetzte Zahllast wieder gutgeschrieben.

Diese "berichtigten" Rechnungen lauten grundsätzlich wie ursprünglich, enthalten aber nun den Zusatz:

"Es handelt sich dabei (Anmerkung des Referenten: bei dem im Kaufpreis enthaltenen Umsatzsteuerbetrag) um Lieferungen und Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a Umsatzsteuergesetz und Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 3."

Mit Schreiben vom 14. April 2003 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 12 Abs 14 UStG 1994 (in der bis 19. Juni 1998 geltenden Fassung) ist der Unternehmer berechtigt, dem Empfänger eines (unecht) steuerfrei gelieferten Grundstücks den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen oder auf Grund einer Berichtigung geschuldeten

Betrag –soweit er auf die Lieferung des Grundstücks entfällt- **gesondert** in Rechnung zu stellen. Dieser in einer Rechnung **gesondert ausgewiesene Betrag** gilt für den Empfänger der Lieferung als eine für eine steuerpflichtige Leistung **gesondert in Rechnung gestellte** Steuer. Weist der Unternehmer dabei einen Betrag aus, der nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder nicht aufgrund der Änderung der Nutzungsart zu berichtigen ist, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 besagt, dass der Unternehmer einen Betrag, den er in einer Rechnung für eine Leistung **gesondert** ausweist –obwohl er diesen Betrag nach dem UStG 1994 nicht schuldet- auf Grund der Rechnung schuldet, wenn er die Rechnung gegenüber dem Empfänger der Leistung nicht berichtigt. Im Fall der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß.

Sowohl der letzte Satz des § 12 Abs. 14 UStG 1994 als auch § 11 Abs. 12 UStG 1994 bezeichnen einen beim Leistungsempfänger eventuell aufgrund der Rechnung zu hoch vorgenommenen Vorsteuerabzug durch Normierung einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung zu neutralisieren. Beide Bestimmungen setzen daher für das Entstehen dieser Steuerschuld eine Rechnung voraus, die in formaler Hinsicht dem § 11 Abs. 1 UStG 1994 entspricht und so den Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 ermöglicht (siehe insbesonder VwGH 25.1.2000, 99/14/0304).

Nach dem zitierten VwGH-Erkenntnis ist zu beachten, dass aufgrund der Besonderheit der Weiterverrechnung nach § 12 Abs. 14 UStG 1994 die in § 11 Abs. 1 Z 6 leg cit angeführten Informationen (der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag) durch die Angabe der nicht abzugsfähigen beziehungsweise zu berichtigenden Vorsteuer zu ersetzen ist.

Aus dem Akteninhalt und insbesondere der offensichtlichen Anerkennung der Fakturierung im Sinne des § 12 Abs. 14 UStG 1994 im folgenden Wirtschaftsjahr (dann keine Steuerschuld nach dem letzten Satz der zitierten Bestimmung) muss geschlossen werden (aus der Bescheidbegründung und dem Prüfbericht geht dies nicht eindeutig hervor), dass das Finanzamt bei seiner Bescheiderstellung unterstellt hat, dass die ursprüngliche Fakturierung nicht dem § 12 Abs. 14 UStG 1994 entsprochen hat und die ausgewiesene Steuer somit nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 kraft Rechnungslegung geschuldet wird. Dies auch deshalb, da keine Feststellungen getroffen wurden, dass Steuerbeträge weiterverrechnet wurden, die nicht nichtabzugsfähig oder nicht zu berichtigen gewesen wären.

Nach den getroffenen Ausführungen setzen aber beide Bestimmungen voraus, dass eine Rechnung vorliegt, die dem § 11Abs. 1 UStG 1994 entspricht. Im gegenständlichen Zusammenhang würde dies den Ausweis des Nettobetrages (Zi. 5 leg cit) und den **gesonderten** Ausweis des Umsatzsteuerbetrages (Zi. 6 leg cit) erfordern. Nur in diesem Fall käme auch seitens des Rechnungsempfängers ein Vorsteuerabzug überhaupt (ungeachtet der EuGH-Rechtsprechung, die überhaupt eine "geschuldete" USt für den Vorsteuerabzug fordert) in Betracht.

Da die Fakturierung, wie sie hier vorgenommen wurde (Angabe eines Bruttobetrages und eines darin enthaltenen Steuerbetrages), nicht den formalen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entspricht, kann sich aus diesen Belegen einerseits keine Vorsteuerabzugsberechtigung und andererseits auch keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung ergeben.

Eine Steuerschuld aufgrund des § 12 Abs. 14 UStG 1994 könnte sich demnach nur ergeben, wenn in einer Rechnung im Sinn des § 11 Abs. 1 UStG 1994 neben dem Nettobetrag ein Steuerbetrag **gesondert** ausgewiesen wird, der aufgrund der steuerfreien Grundstückslieferung nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war oder nicht zu berichtigen war (siehe auch Anm. 50 in UStG 1994, Kolacny-Maier).

Da die gegenständlichen Belege **keinen gesonderten Steuerausweis** in der durch die genannten Bestimmungen geforderten Form enthalten, kommt keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung in Betracht und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 15. April 2003