



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KL, L, vertreten durch BM X, Rechtsabteilung, vom 10. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum November 2005 entschieden:

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 wird stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 wird gemäß § 289 Abs.1 BAO aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückverwiesen.

Die Berufung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das KL (Berufungswerber, Bw.) wurde für den Zeitraum 2002 bis 2004 und für November 2005 einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuernachschaupflicht unterzogen und Umsatzsteuer folgendermaßen festgesetzt:

	2002	2003	2004	11/2005
USt gem. § 19 (1) UStG	€ 1.059.075,15	€ 1.059.075,15	€ 1.156.255,32	€ 961.894,97

Begründend wird ausgeführt, dass die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Bw. unter Angabe der wegen Überschreitens der Erwerbsschwelle erteilten UID-Nummer sonstige

Leistungen gem. § 3a Abs. 8 lit.c. UStG 1994 (Reparaturleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen und Begutachtung derselben) in Auftrag gegeben und auch erhalten habe. Bei diesen Leistungen gehe die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 UStG auf den Leistungsempfänger über. Mangels Unternehmereigenschaft stehe kein Vorsteuerabzug zu.

Weiters seien auch beträchtlich geringfügige Frachtaufträge unter Bekanntgabe der UID-Nummer erteilt worden, wodurch sich der Ort der Leistung nach Österreich verlagert habe und die Steuer ebenfalls vom Leistungsempfänger geschuldet werde.

Die Ermittlung der festgesetzten USt 2002 bis 2004 sei im Schätzungswege gem. § 184 BAO erfolgt, da Unterlagen für den Prüfungszeitraum erst ab April 2004 vorgelegen hätten. Der Aufforderung weitere Belege vorzulegen, sei nicht nachgekommen worden, weil die Unterlagen und das Buchhaltungsprogramm **kurzfristig** nicht mehr rekonstruierbar gewesen wären.

Die Daten für April 2004 - Dezember 2004 und jene von Jänner 2005 bis Dezember 2005 seien als Bemessungsgrundlage herangezogen und daraus die fehlenden Monate hochgerechnet bzw. eine entsprechender Jahres-Durchschnittswert auf die Kalenderjahre 2002 und 2003 angewendet worden.

Die Festsetzung der Steuerschuld 2005 aus diesen Vorgängen erfolge im Kalendermonat November 2005.

In der innerhalb der verlängerten Berufungsfrist eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass das Verfahren mangelhaft gewesen sei, da das Parteiengehör nicht gewahrt worden wäre und überdies die Bescheidbegründungen insofern mangelhaft wären, als ihnen nicht zu entnehmen sei, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde liege und wie die Bemessungsgrundlagen ermittelt worden seien.

Inhaltlich wird die schätzungsweise Berechnung der Bemessungsgrundlagen als rechnerisch unrichtig bezeichnet und eine geänderte Berechnung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als entscheidungsrelevant zu Grunde gelegt:

Die Bw. wurde laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 8.8.2005 einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 verbunden mit einer Umsatzsteuernachschaugem. § 144 Abs.1 BAO für das Jahr 2005 unterzogen.

Aus dem Arbeitsbogen der Bp. ist ersichtlich, dass neben umfangreichem Schriftverkehr der Bw. mit dem Finanzamt und dem BMF und diversen Besprechungen mit den Vertretern der Bw. und der Buchhaltungsagentur eine Schlussbesprechung stattfand, an welcher auf Seiten

der Bw. sieben Personen teilnahmen, darunter Mag. NN (stellvertretender Leiter der Budgetabteilung des BMX) und Mag. MM (stellvertretender Leiter der Rechtsabteilung des BMX).

Die Bw. bezog im Zeitraum 2002 bis 2005 unstrittig Reparatur-, Instandsetzungs- und Instandhaltungsleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen von Unternehmern ohne Sitz, Niederlassung oder Betriebsstätte in Österreich. Die Leistungen wurden überwiegend in Österreich ausgeführt, die Gegenstände verblieben nach Leistungserbringung in Österreich. Die Höhe der bezogenen Reparaturleistungen wurde für die Jahre 2002 bis 2004 nicht anhand vorgelegter Belege ermittelt, da diese erst ab April 2004 vollständig vorlagen.

Für das Jahr 2005 betragen die bezogenen Reparatur- und Instandhaltungsleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen unstrittig € 4.530.171,50, zusätzlich wurden von andern EU-Unternehmern Ersatzteile geliefert bzw. Transportleistungen erbracht bei deren Auftragerteilung die österreichische UID-Nummer der Bw. bekannt gegeben wurde.

Die Festsetzung der Steuerschuld 2005 aus diesen Vorgängen erfolgte für den Kalendermonat November 2005. Am 3. April 2006 erging der Bescheid über die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2005. Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat 11/2005.

Die Rechnungen für die Jahre 2002 bis 2003 liegen nicht vor und können daher auch nicht auf ihren Inhalt überprüft werden.

Sämtliche vorliegenden Rechnungen 2004 und 2005 trugen die UID-Nummer der Bw.

Rechtlich folgt daraus:

1. Parteiengehör:

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Wie aus dem Akteninhalt und dem entsprechend oben festgestellten Sachverhalt hervorgeht, war der Bw. das strittige Thema von der Bp. bekannt gegeben worden und fanden auch zahlreiche inhaltliche Besprechungen dazu statt. Es gab dazu auch einen Schriftverkehr zwischen der Bw. und der Fachabteilung Umsatzsteuer im Bundesministerium für Finanzen (BMF). An der Schlussbesprechung nahmen sieben (!) Personen auf Seiten der Bw. aus den unterschiedlichsten Abteilungen teil. Bei der Schlussbesprechung wurde das strittige Thema ausführlich diskutiert. Weshalb daher das Parteiengehör nicht gewahrt gewesen sein sollte ist für den UFS in keiner Weise nachvollziehbar.

2 Umsatzsteuer 2002 bis 2003:

Gem. § 3a Abs. 8 lit. c UStG werden Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände dort ausgeführt wo der leistende Unternehmer überwiegend tätig wird. Für die von der Bw. bezogenen Wartungs-, Instandhaltungs- und Reparaturleistungen an beweglichen körperlichen Gegenstand war der Ort der Leistung Österreich und waren diese daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig mit dem Normalsteuersatz.

Gem. § 19 Abs. 1 vor BudgetbegleitG 2003 BGBl I Nr. 71/2003 lautete bis 31.12.2003: Bei den im **§ 3a Abs. 10** UStG genannten Leistungen sowie bei Vermittlungsleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer ist.

Da § 19 Abs. 1 UStG in der Fassung vor dem BudgetbegleitG 2003 bei Leistungen gem. § 3a Abs. 8 lit. c UStG **keinen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger anordnet**, kann es nach dieser Bestimmung auch nicht zu einem solchen auf die Bw. kommen.

Art 19 Abs. 1 Z 3 BMR vor dem 1.1.2004 lautete: Bei den in Art. 3a BMR genannten Leistungen – unabhängig davon, ob bei diesen Leistungen Art. 3a Abs. 1 erster Satz zur Anwendung kommt – wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

In Art 3a Abs. 6 BMR wird normiert, dass für die in § 3a Abs. 8 lit. c bezeichneten Leistungen Art 3a Abs. 1 erster Satz BMR entsprechend gelte, ausgenommen der Gegenstand verbleibt nach Erbringung der Leistung im dem Mitgliedsstaat in dem die Leistung ausgeführt wurde. Da aus dem Sachverhalt eindeutig erkennbar ist, dass die erbrachten Leistungen an beweglichen körperlichen Gegenstände in Österreich erbracht wurden und die Gegenstände nach Leistungserbringung in Österreich verblieben, kommt es auch nicht nach Art. 19 iVm. Art. 3a BMR zu einem Übergang der Steuerschuld auf die inländische, leistungsempfangende Bw.

Die österreichische Steuer für die vorliegenden Leistungen wurde von den ausländischen, leistungserbringenden Unternehmern geschuldet, die Bw. wäre allenfalls – sofern die Steuer nicht von den ausländischen Unternehmern entrichtet wurde - im Rahmen des § 27 Abs. 4 UStG zur Haftung heranzuziehen gewesen.

3. Umsatzsteuer 2004:

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG idF des BudgetbegleitG 2003 **ab 1.1.2004** wird bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen die Steuer u.a. dann vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz), gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Das Finanzamt geht daher ab 2004 zu Recht von einem Übergang der Steuerschuld auf die Bw. hinsichtlich der an sie von ausländischen Unternehmern im Inland erbrachten sonstigen Leistungen iSd. § 3a Abs. 8 UStG aus.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO sind die Bemessungsgrundlagen zu schätzen soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 13.9.2006, 2002713/0105; 28.2.1995, 94/14/0157;).

Wiewohl Abs. 3 leg.cit. ausführt, dass zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat nicht vorlegt, kann die Bp. im vorliegenden Fall nicht von einer Schätzungsberechtigung ausgehen, da Bücher und Aufzeichnungen geführt wurden. Lediglich die Vorlage derselben bzw. der Rechnungen für den Zeitraum Jänner 2004 bis März 2004 war aufgrund der Umstellung des Buchhaltungsprogrammes „kurzfristig“ (Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) nicht möglich. Daraus kann weder geschlossen werden, dass die Bw. keine Aufzeichnungen führte oder aber nicht bereit war diese Aufzeichnungen vorzulegen. Die Bp. hätte die Bw. im Vorhaltswege beauftragen müssen, entsprechende Rechnungskopien von den leistenden Unternehmern vorzulegen oder aber abwarten müssen bis die Rekonstruktion der Unterlagen aus der alten Buchhaltung möglich war.

Die Nichtvorlage der Rechnungen befreit die Abgabenbehörde nicht von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 Abs. 1 BAO.

„Unmöglichkeit“ der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen löst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde aus, nicht aber bloße „Schwierigkeiten“ sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; 13.9.2006, 2002/13/0105; 26.6.2000, 98/17/0216). Eine Unmöglichkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen iSd. Judikatur des VwGH zu § 184 BAO ist aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht erkennbar.

4. Umsatzsteuerfestsetzung November 2005

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat das Finanzamt, wenn der Unternehmer die Einreichung der

Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Der Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur zeitlich begrenzte Wirkung. Er wird mit der Erlassung des USt-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt, (VfGH 3.10.1981, B 149/81; 23.6.1982, B 411/80; VwGH 14.11.1988, 87/15/0025; 22.12.1993, 91/13/0128; 28.3.2000, 95/14/0024). Ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides entfaltet daher der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkung mehr und scheidet aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 23.6.1993, 91/15/0059).

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt eine Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die von *Ritz* (BAO-Kommentar § 274, Tz 2) vertretene Rechtsansicht, dass dies auch für USt-Veranlagungsbescheide nach einer USt-Festsetzung zu gelten habe, kann nicht geteilt werden: Es trifft zwar zu, dass ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 bei Erlassung eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheidet, weil an seine Stelle dann der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt, doch tritt ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid nicht nur an dessen Stelle, sondern geht darüber hinaus. Im Verhältnis zu den anderen von *Ritz* (BAO-Handbuch, § 274 BAO, Seite 187, 188) genannten Fällen mangelt es hier an einer Zeitraumidentität und damit verbunden auch an einer Sachidentität. Im Extremfall könnten zwölf gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufungen als gegen einen einzigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gelten. Tritt der Veranlagungsbescheid über den Wirkungsbereich eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides hinaus, ist bei umgekehrter Betrachtung zu sagen, dass eine Berufung, die gegen einen Bescheid mit nur einem einmonatigen Wirkungsbereich gerichtet ist, bei fingierter Weitergeltung als gegen einen Bescheid gerichtet anzusehen wäre, der einen zwölfmonatigen Wirkungsbereich umfasst. Da es im Abgabenverfahren – abgesehen von § 295a BAO – keine Teilrechtskraft gibt, wäre ein Umsatzsteuerjahresbescheid auch hinsichtlich jener Zeiträume angefochten, die als Voranmeldungszeiträume gar nicht Gegenstand der Berufung sein konnten, weil sie andere Zeiträume als den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffen. Eine gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung könnte dann nur als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung angesehen werden (sinngemäße Anwendung von zB VwGH vom 27.3.1996, 95/13/0264, mwN, UFS, 22.2.2005, Senat 15 [Referent], RV/0939-W/04).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit.a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Durch die Erlassung des USt-Jahresveranlagungsbescheides am 3. April 2006 schied der bekämpfte Bescheid über die USt-Festsetzung für November 2005 vom 8.2.2006 aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufungen richtete sich ausdrücklich gegen den zum Zeitpunkt der Einbringung derselben nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung für November 2005. Die Berufung war daher als unzulässig zurückweisen.

Wien, am 10. März 2008