



GZ. RV/1287-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ilse Grond, gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird abgewiesen.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Gegenstand des Unternehmens des Berufungswerbers (Bw.) sind u.a. Kleintransporte wie das Zustellen von Paketen und Zeitungen. Diese Leistungen wurden auf Werkvertragsbasis von anderen Personen durchgeführt.

Für die Jahre 1995 bis 1997 wurde im Jahr 1999 beim Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt, wobei festgestellt wurde, dass mit diesen sogenannten Paketzustellern mit Gutschriften unter Wahrung des Vorsteuerabzuges im Rahmen des HVS-Systems (Haus-Ver-sand-System) abgerechnet wurde. Gemäß Tz. 16 des BP-Berichtes wurden u.a. die Gutschriftsmitteilungen (S 154 bis 290 des Arbeitsbogens) vom Bw. im November und Dezember 1996 erstellt und der Großteil der Paketzusteller hat diese Schriftstücke auch unterzeichnet.

Es wurden für die überwiegenden Leistungserbringer Werkverträge vorgelegt, wonach die Paketzustellungen nach Postleitzahlbereichen erfolgen und die Leistungen beispielsweise mit 13,00 S pro Paketzustellung entlohnt werden soll. Eine gesonderter Ausweis über die Umsatzsteuer bzw. eine Vereinbarung hinsichtlich der Umsatzsteuer fehlt in den Werkverträgen.

Die vorgelegten Gutschriftsabrechnungen wurden von der Betriebsprüfung überprüft. Es wurde dabei festgestellt, dass die im Jahre 1996 geltend gemachten Vorsteuerbeträge um den Betrag von 107.848,56 zu kürzen sind, weil die Leistungserbringer der Kleinunternehmerregelung unterliegen.

Von einigen Paketzustellern liegen neben den Gutschriftsmitteilungen auch Rechnungen vor. Dabei handelt es sich um Herrn K. Roland, bei dem Erhebungen durchgeführt wurden. Befragt zu seinen Leistungen als Paketzusteller im Jahr 1996 teilte er in einer Niederschrift vom 14. Juli 1999 mit, dass vom Bw. Rechnungsvordrucke zur Verfügung gestellt wurden, die von Herrn K. Roland ausgefüllt wurden. Herr K. Roland habe danach die Anzahl der gelieferten Pakete eingetragen, die ihm aufgrund von Computerlisten im Depot mitgeteilt wurde. Es wurde in diesen Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen, ausgenommen in einer

einzigsten vom 1. Jänner 1996, die für den Zeitraum Dezember ausgestellt wurde. Herr K. Roland hat zum Beweis 9 solcher Rechnungen vorgelegt (Arbeitsbogen S 94 bis 110). In den vorgelegten Prüfungsunterlagen fehlen diese Rechnungen. Daher ist die vorgelegte Belegsammlung unvollständig.

Da diese vorgelegten Rechnungsvordrucke keine Umsatzsteuer ausweisen, geht der Betriebsprüfer davon aus, dass auch ursprünglich kein Umsatzsteuerausweis vereinbart war. Weiters wurde ein Telebankingbeleg vom Bw. an Herrn K. Roland vorgelegt, der als Überweisungsgrund "Gehalt" anführt, ohne eine Umsatzsteuer auszuweisen. Die vorgelegte Gutschriftsabrechnung für 1996 geht auf die ursprünglich gelegten Rechnungen von Herrn K. Roland nicht ein, es fehlt auch der Hinweis auf der Gutschriftsmitteilung, dass die ursprünglichen Rechnungen berichtigt bzw. durch die Gutschriftsmitteilung ersetzt werden. Im Rechenwerk der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung wurden die Gutschriftsmitteilungen verarbeitet, ausgenommen die eine Rechnung vom 1. Jänner 1996, die Umsatzsteuer ausweist (AB S 154 und 155).

Es wurden alle Leistungserbringer überprüft, inwieweit ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung abgegeben wurde. Nach Überprüfung der Betriebsprüfung hat keiner einen sogenannten "Regelbesteuerungsantrag" gestellt. Nur Frau Anna Gr. (gebucht als G.) unterliegt mit ihren Umsätzen nicht der Kleinunternehmerregelung.

Der Vorsteuerkürzungsbetrag setzt sich nach Ansicht der Betriebsprüfung daher für das Jahr 1996 wie folgt zusammen:

Fremdleistungen (Paketzusteller mit Vorsteuerabzug)	bisher	634.917,68
davon entfällt auf Frau Gr. (keine Kleinunternehmerin)	abzüglich	-95.674,89
Als Kleinunternehmer daher kein VSt-Abzug	verbleibt	539.242,79
Vorsteuerkürzung (20%)		107.848,56

Weiters wurde gemäß Tz 20 des BP-Berichtes eine Vorsteuerkürzung betreffend Herrn Kr. in Höhe von 5.767,00 S vorgenommen, da die im Jahr 1996 nachgebuchte Vorsteuer für das Jahr 1995 zu kürzen ist und diese mit derselben Begründung und Sachverhalt wie unter Tz. 16 nicht anerkannt wurde. Es wurde im Berufungsverfahren von der steuerlichen Vertreterin eine Kopie des Vorsteuerkontos zur Verfügung gestellt, woraus ersichtlich ist, dass ein zusätzlicher Vorsteuerbetrag betreffend Herrn Kr. (aus 1995) geltend gemacht wurde.

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 und erließ einen neuen Sachbescheid, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwies, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 30. September 1999 wandte der Bw. ein, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer ungerechtfertigt sei, da die Vorgangsweise mit dem Finanzamt im Jahr 1996 abgesprochen war und daher keine neuen Tatsachen im Rahmen der Betriebsprüfung hervorgetreten sind.

Wegen der Nichtanerkennung der Vorsteuern in Höhe von 113.615,56 S im Zusammenhang mit den Paketzustellern brachte der Bw. vor, dass er aufgrund von Werkverträgen den Zustellern vorerst nur per Telebanking Beträge überwiesen hat. Da er steuerlich nicht beraten war, wurde erst bei der Veranlagung 1995 festgestellt, dass aufgrund dieser Überweisungen ohne zusätzlichen Beleg keine Vorsteuer zusteht. Es wurde nach Rücksprache und persönlicher Vorsprache beim zuständigen Finanzamt die Sanierung des Fehlers durch die Ausstellung von Gutschriftsmitteilungen besprochen und vom Finanzamt zu diesem Zeitpunkt (November 1996) akzeptiert. Es wurde vom Finanzamt nur die Auflage erteilt, dass die Gutschriftsmitteilungen vom Empfänger unterschrieben sein müssen. Daraufhin wurden für alle Zusteller und Empfänger von Geldbeträgen Gutschriftsmitteilungen mit dem Ausweis der Umsatzsteuer erstellt und zugesandt mit dem Ersuchen, der Zusteller möge die unterschriebenen Gutschriftsmitteilungen retournieren. Der Umsatzsteuerausweis wurde nicht von allen Zustellern anerkannt. Teilweise wurde auf den retournierten Mitteilungen der Umsatzsteuerausweis nicht akzeptiert, woraufhin auch keine Vorsteuer geltend gemacht wurde.

Zwar versagt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.2.1998, 97/14/0107, den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung, doch nach dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20.5.1999 kann eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnung geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger auch im Leistungsbereich des UStG 1994 abgezogen werden, wenn die Steuer in einer vom Leistungserbringer erstellten Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 ff UStG 1994 ausgewiesen ist. Da Rechnungen auch Gutschriftsabrechnungen sein müssten, stehe dem Bw. die gesamte Vorsteuer zu. Weiters wird vorgebracht, dass die einzelnen Auszahlungsbeträge pro Monat und Abrechnung 2.000,00 S nicht übersteigen und daher als Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 11 Abs. 6 anzusehen seien, ohne dass hierfür die nachträgliche Abrechnung mit Gutschrift notwendig gewesen wäre. Es handelt sich dabei um einen Nettobetrag von 48.013,17 S.

Schließlich kann im Zusammenhang mit den Rechnungsdurchschriften des Herrn K. nicht mit Sicherheit bestätigt werden, ob der Bw. die gelegten Rechnungen tatsächlich erhalten hat, da es auch sein könnte, dass Herr K. diese Rechnungen nur für seine Buchhaltung erstellt hat, womit auch das Fehlen in der Belegsammlung des Bw. erklärt werden könnte.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 1999 verweist die Betriebsprüfung darauf, dass im Erlass vom 20. Mai 1999, AÖFV Nr. 118 vom 24. Juni 1999, sehr genau zwischen Gutschrift und Rechnung unterschieden wird. Dass Herr K. Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis an den Bw. übermittelt hat, sieht die Betriebsprüfung als erwiesen an.

In der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 2. November 1999 wird mitgeteilt, dass es nach österreichischem Umsatzsteuergesetz nicht notwendig ist, eine Umsatzsteuer gesondert zu vereinbaren. Demnach hätte jeder Werkvertragsnehmer auf seine individuelle Befreiung als Kleinunternehmer hinweisen müssen. Weiters wird im Vorgehen des Finanzamtes der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, da im Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges (1996) die Rechtsauffassung (Vorsteuerabzug mittels Gutschriftsmitteilung) und die konkrete Vorgangsweise mit dem Finanzamt abgesprochen wurde.

Mit Beschluss vom 15. Oktober 2001 wurde über das Unternehmen des Bw. das Schuldenregulierungsverfahrens eröffnet und als Masseverwalterin Frau Dr. G. bestellt.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 gibt die Masseverwalterin aufgrund eines Mängelbehebungsauftrages bekannt, dass sich die Berufung auch gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO richte. Begründend wird weiters ausgeführt, dass die Ausstellung der vom Empfänger unterschriebenen Gutschriftsmitteilungen, die zur Erlangung der Vorsteuern gewählt wurde, dem Finanzamt bekannt war. Diese Vorsteuern wurden auch im Rahmen der Veranlagung vorerst gewährt. Da im Rahmen der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgetreten sind, ist eine Wiederaufnahme ungerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall zunächst die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1996.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, Kommentar zur BAO, § 303, Tz. 7).

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 vorliegen, in concreto, ob das wesentliche Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 4 BAO, nämlich das Neuhervorkommen einer Tatsache, als erfüllt anzusehen ist:

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in den ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können (VwGH vom 16.9.2003, 98/14/0031).

Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand der jeweiligen Verfahren und der jeweiligen Veranlagungszeiträume (VwGH 16.9.2003, 98/14/0031).

Der zu beurteilenden Rechtsfrage liegt folgender entscheidungsrelevante Sachverhalt zugrunde:

Die Umsätze für 1996 wurden entsprechend der Umsatzsteuererklärung erklärungsgemäß mit Bescheid vom 26. Juni 1998 veranlagt und vorläufig festgesetzt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahre 1999 wurde Vorsteuerbeträge nicht anerkannt, weil diese aufgrund von Gutschriftsmitteilungen von sogenannten Kleinunternehmern stammen, die keinen Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung abgeben hätten, worauf eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte. In der Berufung vom 30. September 1999 wurde dagegen vorgebracht, dass die Vorgangsweise der Gutschriftsmitteilungen mit dem Finanzamt im Jahr 1996 abgesprochen war.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter im Jahr 1996 wegen der Ausstellung von Gutschriften mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen hat, auch wenn sich aus dem Veranlagungsakt kein Hinweis darauf gibt. Es wurde dabei die Ausstellung von Gutschriften erörtert, das Problem der Ausstellung von Gutschriften in Fällen, in denen die Leistungserbringer sogenannte Kleinunternehmer sind, wurden dabei offenbar nicht angesprochen, was auch vom Bw. nicht behauptet wurde. Es wurde die Auskunft gegeben, die Gutschriften von den Empfängern unterschreiben zu lassen. Die Tatsache, dass Gutschriften für Kleinunternehmer ausgestellt wurden, ist erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung, somit lange nach dem ursprünglich erlassenen Bescheid bekannt geworden. Das Finanzamt hätte daher nicht schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlichen Subsumtion zu dem nunmehr in dem wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können, weswegen sich die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens als zulässig erweist. Eine amtswegige Wiederaufnahme ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn das Finanzamt bei den ursprünglichen Veranlagungen Ermittlungen unterlassen hat, weil selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im ursprünglichen Verfahren eine Wiederaufnahme nicht ausschließt. Dem Finanzamt war im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Weiters ist strittig, ob Vorsteuerbeträge in Höhe von 113.615,56 aus Gutschriftsmitteilungen anzuerkennen sind.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen.

Die Rechnungen müssen nach § 11 Abs. 1 die folgenden Angaben enthalten:

- Den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers;
- den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Leistung;
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.;
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Nach Abs. 7 des § 11 UStG 1994 gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;
- zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift abgerechnet wird;
- die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
- die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet der Unternehmer einen Umsatzsteuerbetrag aufgrund einer Rechnung, wenn er in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag ausweist, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet. In

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 ist überdies die Möglichkeit vorgesehen, dass eine Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis nach § 16 Abs. 1 berichtigt werden kann, was zu einem Wegfall der durch die Rechnungserstellung ausgelösten Steuerschuld führt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300.000 S (22.000 €) nicht übersteigt.

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für 5 Jahre.

Im vorliegenden Fall hat der Betriebsprüfer festgestellt, dass die Gutschriftsempfänger – mit Ausnahme von 5 Fällen (S. Gerhard, Z. Wilhelm, S. Franz, S. Alexander und KB. Ingrid) – Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind. Die Vorsteuerbeträge aus Gutschriften dieser 5 Paketzusteller wurden nicht von der Betriebsprüfung anerkannt, obwohl festgestellt wurde, dass Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1996 vorliegen (S. Gerhard AB S 336, Z. Wilhelm AB S 360, S. Franz AB S 377, S. Alexander AB S 404 und KB. Ingrid AB S 351).

In 3 Fällen (H. Franz, K. Roland, L. Adolf) wurde den Gutschriftsempfängern mittels Umsatzsteuerbescheid die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 vorgeschrieben, weil davon auszugehen ist, dass sie steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 ausführen. In den übrigen Fällen erfolgte keine umsatzsteuerliche Erfassung. In allen Fällen liegen die von den jeweiligen Paketzustellern jährlich erzielten Umsätze weit unter der gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer normierten Grenze von 300.000 S, ausgenommen Herr Roland K. erzielte im Jahr Umsätze in Höhe von 232.344,60 S.

Die Abrechnung mittels Gutschriften erfolgte in der Weise, dass der Bruttobetrag sich aus der Multiplikation der Anzahl der Pakete mit einem Pauschalbetrag pro Paketzustellung ergab. Die Zahl der Pakete stammte aus Computerlisten im Depot in P.

Eine Gutschrift liegt etwa auch dann vor, wenn eine Abrechnung aufgrund des Datenmaterials des Leistungsempfängers mittels dessen EDV-Anlage erstellt wird und der Leistende an der

Erstellung gar nicht mitwirken kann, weil er die erforderlichen Daten nicht besitzt. Eine Unterschriftsleistung des Leistenden kann als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht.

Im streitgegenständlichen Fall liegen Gutschriften vor, die aber in jenen Fällen nicht als Rechnung anerkannt werden können, wenn sie Kleinunternehmern zuzurechnen sind, d.h. die Leistungserbringer (Empfänger der Gutschrift) sind nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist § 11 und § 12 UStG 1994 im Sinne der 6. EG-RI. und in weiterer Folge dem EuGH-Erkenntnis vom 13.12.1989, Rs. C-342/87, und dem VwGH-Erkenntnis vom 25.2.1998, 97/14/0107, entsprechend auszulegen. Danach erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 der 6. EG-RI. nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist. Nach Punkt 15 des EuGH-Erkenntnisses ist das Recht auf Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die – weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt – in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht.

Wenn mit Gutschriften abgerechnet wird, sind diese nur als Rechnungen anzuerkennen, wenn der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt hat, zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist. Da der Aussteller der Gutschrift gleichzeitig der zum Vorsteuerabzug Berechtigte ist, muss er sich über diese Voraussetzungen vergewissern und das Ergebnis seiner Ermittlungen in seinen Aufzeichnungen festhalten. Er muss also insbesondere prüfen, ob der Empfänger der Gutschrift nicht etwa als Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreite Umsätze bewirkt. Weist der Unternehmer in einer Gutschrift über nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze Steuerbeträge gesondert aus, so ist er nicht berechtigt, diese abzuziehen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Anm 126). Die Bw. hat keine Erkundungen über die Unternehmereigenschaft bzw. die Kleinunternehmereigenschaft der Gutschriftsempfänger eingeholt, was auch der Hinweis in den Werkverträgen, dass die Paketzusteller erklären, "den Lohn frei zu versteuern", zeigt. Die Unterschriftsleistung auf den Gutschriften durch die Leistungserbringer bestätigt, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht, sie bedeutet jedoch nicht, dass damit über seine Unternehmereigenschaft abgesprochen hat bzw. die Kleinunternehmereigenschaft verneint hat. Die Bw. hat sich über die umsatzsteuerrechtlichen Verhältnisse der Leistenden (ob Kleinunternehmereigenschaft oder Option zur Regelbesteuerung vorliegt) in keiner Weise informiert.

Im gegenständlichen Fall war daher zu prüfen, ob die Paketzusteller gegenüber ihren zuständigen Finanzämtern tatsächlich schriftliche Verzichtserklärungen abgegeben haben und ob sie jährlich weniger als 300.000 S Umsätze erzielten.

Der unabhängige Finanzsenat hat aufgrund von Computerabfragen festgestellt, dass 5 Paketzusteller im streitgegenständlichen Zeitraum umsatzsteuerrechtlich erfasst sind bzw. eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben haben. Im Fall des Herrn Alexander S. liegen neben einer Gutschrift, die nicht unterschrieben ist, 4 Rechnungen mit Vorsteuerbeträgen in Höhe von 1.391,00 S vor. Neben diesen Vorsteuerbeträgen wurde weiters 3.419,00 S (KB. Ingrid), 2.961,80 S (S. Gerhard), 7.356,70 S (S. Franz) und 770,00 (Z. Wilhelm) aus den Gutschriften anerkannt.

Es waren daher Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 15.898,50 S anzuerkennen. Bei sämtlichen übrigen Zustellern handelt es sich um Kleinunternehmer, sodass die in Gutschriften angeführten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt werden konnten. Auch die Kleinunternehmern zuzurechnenden Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 11 Abs. 6 UStG 1994 konnten nicht anerkannt werden.

Da auch Herr Kr. Michael umsatzsteuerrechtlich nicht erfasst ist, konnten die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 5.767,00 S nicht anerkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 27. Jänner 2004