

GZ. RV/0218-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 25. Juni 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Werner Werdinig, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann im Pongau, vertreten durch Dr. Zobler, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 nach in St. Johann im Pongau durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Im Zuge einer die Jahre 1993 bis 1996 umfassenden Betriebsprüfung (Zeitraum der Prüfung 23. November 1998 bis 30. März 1999) stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für Leistungen anderer Unternehmer (Fremdleistungen) sowie für die Abgeltung eines Kundenstocks Vorsteuerbeträge geltend gemacht wurden, obwohl keine Rechnungen gemäß den Bestimmungen der Umsatzsteuergesetze (§ 11 UStG 1972 und 1994) vorlagen, die die Bw zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Weiters wurden jene Vorsteuerbeträge nicht anerkannt, die von der Betriebsprüfung dem Prokuristen der Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet wurden. Ferner wurden die im Jahr 1994 geltend gemachten Vorsteuern (S 16.000,-), die mit unecht steuerbefreiten Umsätzen im Zusammenhang standen nicht anerkannt.

Es wurden folgende bisher geltend gemachte Vorsteuerbeträge durch die Betriebsprüfung nicht anerkannt:

1993 1994 1995 1996

Fremdleistungen

L	4.000
B	2.033
G	150.000 200.000 219.167
Klientenstockabläse	166.667

Verdeckte Gewinnausschüttungen

Anwaltskosten	5.879
Rasenmäher	950

Vorsteuer – unecht steuerbefreite

© Unabhängiger Finanzsenat

Gegen die in der Folge ergangenen Umsatzsteuerbescheide wurde im Juli 1999 berufen und ausgeführt, dass sich die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf die Nichtvorlage von Belegen stütze. Es sei bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens darauf hingewiesen worden, dass durch den Umzug der Kanzlei und der damit verbundenen Möglichkeit des Aktenverstoßes die Unterlagen nicht greifbar wären. Unwiderlegt sei jedoch festgestellt worden, dass die Vorgänge in der Buchhaltung erfasst worden wären und über Bankkonten abgewickelt worden sind. Die Beschaffung von Belegen stöße insofern auf Schwierigkeiten, da beide Geschäftspartner inzwischen verstorben wären. Es werde daher in Anbetracht der besonderen Umstände ersucht, für die Glaubhaftmachung der nichtanerkannten Vorgänge eine Frist bis 31. Juli 1999 einzuräumen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kam diesem Ersuchen nach und bewilligte auch noch zwei Verlängerungen zur Vorlage der Rechnungen. Innerhalb der (verlängerten) Frist wurden nur Kopien von Bankauszügen ("Eingang T, Zlg. T. und Anteil Mag. G") aber keine Rechnungen vorgelegt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung ab und führte aus, dass trotz mehrfacher Aufforderung durch das Finanzamt keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorgelegt wurden. Das Vorliegen von Rechnungen sei aber eine unabdingbare Voraussetzung dafür, dass der die Leistung empfangende Unternehmer, die von einem anderen Unternehmer in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen könne. Außerdem könne beim behaupteten Erwerb eines Kundenstocks kein Leistungsaustausch festgestellt werden.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt sowie (nochmals) die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In einem weiteren Vorhalt vom 9. Februar 1999 wurde der Vertreter der Bw unter anderem aufgefordert, die bisher trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegten Eingangsrechnungen nachzureichen. Diesem Ersuchen wurde nie entsprochen.

Gegen den Prokuristen der Bw wurde in der Folge ein Finanzstrafverfahren wegen eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet. In der am 7. Juni 2002 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beim Finanzamt Salzburg-Stadt als Organ des Finanzamtes St. Johann im Pongau, führte der Prokurist zu den Geschäften (Fremdleistungen und Klientenstockablöse) unter anderem Folgendes aus:

"Auf Grund unserer auch persönlichen Beziehungen wurden dem Umstand, dass nicht sofort die entsprechenden Belege (Rechnungen) erstellt worden sind, nicht hinreichend Augenmerk; bei einer Fremdfirma hätte man wohl mehr darauf geachtet. So hat es immer wieder geheißen, sie würden mir die Belege vorbeibringen; Wenn wir uns dann getroffen haben, hat man dann immer wieder festgestellt, dass sie es vergessen haben und das nächste Mal vorbeibringen. Es war dabei allerdings nicht so, dass das bei jedem Treffen von diesen Belegen die Rede war. Irgendwie ist die ganze Sache vergessen worden und versandet.

In der Buchhaltung musste ich aber dann so tun als ob Belege tatsächlich schon vorhanden gewesen wären. Im Jahre 1996 sind dann beide Herren überraschend gestorben und ich habe dann an diese Belege gar nicht mehr gedacht. Erst bei der Betriebsprüfung ist mir diese Sache wieder bewusst geworden, als sie vom Betriebsprüfer wieder aufgegriffen wurde."

Die Abgabenbehörde erster Instanz verständigte im April 2003 die Bw von der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Salzburg und legte die Akten, sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vor.

Der Vertreter der Berufungswerberin - Herr W. W. - ist trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht zur mündlichen Berufungsverhandlung erschienen. Die Verhandlung wurde daher in Abwesenheit des Vertreters der Berufungswerberin durchgeföhr. Der Referent trug den streitgegenständlichen Sachverhalt sowie den bisherigen Verfahrensablauf vor. Der anwesende Vertreter des Finanzamtes wiederholte sein bisheriges Vorbringen und stellte den Antrag auf Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fremdleistungen

Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972 und UStG 1994)

Der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, kann die folgenden Vorsteuerbeträge 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,...

Ausstellung von Rechnungen (§ 11 Abs 1 Z 1 UStG 1972 und UStG 1994)

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.

Der in den Umsatzsteuergesetzen (UStG 1972 und UStG 1994) in § 12 Abs 1 Z 1 zitierte § 11 regelt die Ausstellung der Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Führt der Unternehmer steuerpflichtige Leistungen aus, so ist er berechtigt, und soweit er Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese vom leistenden Unternehmer erstellten Rechnungen müssen den im Gesetz näher ausgeführten Erfordernissen entsprechen. Eine den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1972 und UStG 1994) entsprechende Rechnung mit offenen Steuerausweis ist ein für die Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, charakteristisches und wesentliches Element. Dies zeigen nicht nur die angeführten umsatzsteuerlichen Vorschriften; vielmehr auch die Anordnungen des § 11 Abs 12 und 14 der Umsatzsteuergesetze mit ihren Sanktionen für nach dem Gesetz unzutreffend ausgestellte Rechnungen. Sowohl das Umsatzsteuergesetz 1972 als auch das Umsatzsteuergesetz 1994 lässt die Absicht erkennen, dass der Vorsteuerabzug nur unter ganz bestimmten, im Gesetz erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zustehen soll, wobei zu diesen Voraussetzungen eine den § 11 der Umsatzsteuergesetze entsprechende Rechnungslegung des leistenden Unternehmers zählt. In Anbetracht der im Gesetz erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sind in diesem Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gesetzt. Es besteht insbesondere keine Möglichkeit, fehlende Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (siehe VwGH vom 1. 12. 1983, 83/15/0033).

Für den Vorsteuerabzug ist es unabdingbar, dass zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges Rechnungen vorliegen müssen, die alle in § 11 Abs 1 (UStG 1972 und UStG 1994) erschöpfend aufgezählten und zwingend verlangten Merkmale enthalten (siehe Rechtssatz zu dem Erkenntnis vom 14. 1. 1991, 90/15/0042). Da der Leistungsempfänger eines im Einklang mit den bestehenden Gesetzten abgewickelten Rechtsgeschäftes dem Leistungserbringer gegenüber einen Anspruch darauf hat, von diesem eine dem Gesetz entsprechend gestaltete Rechnung ausgestellt zu erhalten, lässt sich mit dem Hinweis auf die "Abwicklung der Vorgänge über Bankkonten" und die "Erfassung dieser in der Buchhaltung" nicht erfolgreich argumentieren. Das Risiko einer Enttäuschung in seinem guten Glauben – im gegenständlichen Verfahren das Vertrauen auf eine später erfolgende Rechnungslegung durch die Leistungserbringer - hat der zu tragen, der im guten Glauben handelt. Weshalb der gutgläubig Handelnde berechtigt sein sollte, dieses sein eigenes Risiko auf einen Dritten, nämlich den Abgabengläubiger, zu überwälzen, ist nicht einsichtig. Bleibt der Leistungserbringer für den Abgabepflichtigen greifbar, werden sich unterlaufene Fehler in der Rechnungslegung im Innenverhältnis zwischen den Vertragspartnern, und sei es durch Ausstellung einer berichtigten Rechnung, beheben lassen. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringens aber – im gegenständlichen Verfahren der Tod der Geschäftspartner - ist das Risiko des Leistungsempfängers. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde besteht kein rechtlicher Grund (siehe Rechtsatz VwGH vom 28. 5 1997, 94/13/0230).

Im gegenständlichen Verfahren ist durch die Aussage des Vertreters der Bw vor dem Spruchsenat **unbestritten**, dass die Erbringer der Leistungen keine Rechnungen ausgestellt haben. Es fehlt somit die Grundvoraussetzung, die das Gesetz vorsieht damit ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in dessen Rechnung(en) ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann. Das Fehlen von gesetzlich geforderten Merkmalen ist nicht bloß ein Formalmangel, sondern ein materieller Mangel. Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus "Bankbelegen" erfolgte daher zu Recht.

Verdeckte Gewinnausschüttungen

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind (§ 12 Abs. 2 lit a UStG 1994).

Die Verwendung des Einkommens ist für die Einkommensermittlung von Körperschaften unbeachtlich, wobei es unbeachtlich ist, ob dieses im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttung erfolgt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988). Im Zusammenhang mit § 12 UStG 1994 geht es sachverhaltsmäßig in erster Linie um Leistungen, die eine Körperschaft von Dritten bezieht und auch bezahlt, die jedoch nicht für die betriebliche Sphäre der Körperschaft bestimmt sind, sondern entweder dem Gesellschafter oder einer der Gesellschaft nahestehenden Person, wie zB dem Prokuristen der Körperschaft, zugute kommen (siehe Ruppe, UStG 1994, § 12, Rz 121).

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass weder die Leistung des Anwaltes noch die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes (Rasenmäher) der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzurechnen sind, sondern für den Prokuristen der Gesellschaft und damit für eine der Gesellschaft nahestehende Person erbracht wurden bzw. angeschafft worden ist. Es liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vor und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden zu Recht nicht anerkannt.

Vorsteuer – unecht steuerbefreite Umsätze

Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstige Leistung zur Ausführung steuerbefreiter Umsätze in Anspruch nimmt. (§ 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994).

Das Abzugsverbot umfasst nicht nur Vorsteuerbeträge, bei denen ein direkter Zusammenhang mit den (unecht) steuerbefreiten Umsätzen besteht, sondern auch die Steuerbeträge für Umsätze, die in indirekter wirtschaftlicher Verbindung mit den genannten (unecht) steuerbefreiten Umsätzen stehen (Kolacny-Mayer, UStG (1992), § 12, Anm. 37).

Die im Kalenderjahr 1994 von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung ausgewiesene Steuer, die die Bw als Vorsteuer geltend gemacht hat, steht im Zusammenhang mit den Erwerb von Kapitalanteilen an der E.B.AG. Da der Erwerb von Kapitalanteilen unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 Z 8 UStG 1994 fällt, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1993 bis 1996 **war abzuweisen**,

- da für die von anderen Unternehmern erbrachten Fremdleistungen **keine Rechnungen** vorgelegen sind und auch trotz mehrfacher Aufforderungen und gewährter Fristverlängerung nicht vorgelegt werden konnten,
- die Leistung des Anwaltes und die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes (Rasenmäher) nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen waren, sondern eine **verdeckte Gewinnausschüttung** an den Prokuristen der Bw – Herrn W. W. - vorliegt
- und eine in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn diese mit **unecht steuerbefreiten Umsätzen** im Zusammenhang steht.

Salzburg, 8. Juli 2003