

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch (im Zeitpunkt der Berufungserhebung) Z+P Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003, 2005 und vorläufige Umsatzsteuer für das Jahr 2006 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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 Bw. ist Dolmetscherin. In den streitgegenständlichen Jahren war sie als Kleinunternehmerin gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht umsatzsteuerbefreit (ein Antrag auf Regelbesteuerung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde nicht gestellt); folgende (Netto-)Umsätze wurden von der Bw. erzielt:

2002: 21.363,18 €;

2003: 9.082,91 €;

2005: 11.896,17 €;

2006: 3.549,25 €.

In den Bezug habenden Honorarnoten wies die Bw. jedoch - trotz ihrer unechten Steuerbefreiung als Kleinunternehmerin - jeweils 20% Umsatzsteuer gesondert aus und stellte die jeweiligen Bruttoprätze in Rechnung (vgl. die Honorarnote an Y vom 19. Dezember 2003, S 15 UFS-Akt); diese wurden von den Leistungsempfängern (nicht vorsteuerabzugsberechtigte Polizeidienststellen) ausbezahlt. Rechnungsberichtigungen (§ 16 Abs. 1 UStG 1994) erfolgten, soweit ersichtlich, nicht.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden die jeweils gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge unter § 11 Abs. 12 UStG 1994 (Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung) subsumiert und in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden (alle vom 28. August 2007) entsprechend festgesetzt (für 2002: 4.272,64 €; für 2003: 1.816,58 €; für 2005: 2.379,23 €; für 2006 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig): 709,85 €; sohin insgesamt 9.178,30 €).

Gegen die oa. Umsatzsteuerbescheide erhob der damalige steuerliche Vertreter der Bw. Berufung:

Nach einer Darstellung des Bezug habenden Sachverhaltes führte er aus, es sei richtig, dass in den Honorarnoten der Bw. Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden sei. Allerdings entstehe seines Erachtens dennoch keine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, da aus folgenden Gründen keine vorsteuerauglichen Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 leg. cit. vorlägen:

- Aus den Honorarnoten sei nicht eindeutig zu entnehmen, wer der leistende Unternehmer sei, da sowohl die Bw. als auch X als Leistende auf den Honorarnoten aufschienen.

- Auf den Honorarnoten fehle die UID-Nummer der Bw. (ab 1. Jänner 2003).

Dazu vgl. etwa auch Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, Tz 57, 59 und 131.

Eine exemplarische Kopie einer Honorarnote liege der Berufung bei [dabei handelt es sich um die oa. Honorarnote vom 19. Dezember 2003, S 15 UFS-Akt].

Weiters weise er darauf hin, dass es im Sinne der Judikatur des EuGH auch zu keiner Beeinträchtigung des Steueraufkommens der Republik Österreich gekommen sei, da sämtliche Leistungsempfänger nicht vorsteuerabzugsberechtigte Polizeidienststellen gewesen seien.

Es werde daher beantragt, für die berufungsgegenständlichen Jahre die gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorgeschriebene Umsatzsteuer zur Gänze wieder zu stornieren.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. Dezember 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Von der Bw. seien Honorarnoten für die Übersetzungstätigkeit, zB an Y, gelegt worden. Die Bw. sei Kleinunternehmerin und habe nicht zur Umsatzsteuer optiert; dennoch sei in den Honorarnoten Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden. Kleinunternehmer, die sich für die Umsatzsteuerfreiheit entschieden, dürften auf ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen. Täten sie dies, obwohl sie keine Optionserklärung abgegeben hätten, schuldeten sie die Umsatzsteuer jedenfalls auf Grund der Rechnungslegung und hätten keinen Vorsteuerabzug. Die Umsatzsteuer sei ja auch vereinnahmt worden. Die vom Steuerberater in der Berufung angeführten Argumente zu § 11 UStG 1994 beträfen nur die eventuelle Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers und änderten nichts daran, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer vom leistenden (Klein-)Unternehmer geschuldet werde.

Am 7. Jänner 2008 beantragte der damalige steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Am 27. August 2008 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***a) Rechtsgrundlagen:***

- § 11 Abs. 12 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, lautet:

"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 berichtet. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß."

- § 31 Abs. 1 Z 6 Gebührenanspruchsgesetz (GebAG) 1975, BGBl. Nr. 136/1975 idgF, lautet:

"Den Sachverständigen sind ausschließlich folgende mit der Erfüllung ihres jeweiligen Gutachtenauftrags notwendigerweise verbundene variable Kosten, nicht aber Fixkosten zuersetzen:

[...]

6. die von der Sachverständigengebühr zu entrichtende Umsatzsteuer; sie ist gesondert an- und zuzusprechen."

- § 53 Gebührenanspruchsgesetz (GebAG) 1975 weist folgenden Wortlaut auf:

"(1) Auf den Umfang, die Geltendmachung und Bestimmung der Gebühr der Dolmetscherinnen und Dolmetscher sind die §§ 24 bis 34, 36, 37 Abs. 2, 38 bis 42 und 52 sinngemäß anzuwenden; [...]

(2) Unter dem Dolmetscher im Sinn dieses Bundesgesetzes ist auch der Übersetzer zu verstehen."

*b) Festgestellter Sachverhalt:*

Die Bw., eine Dolmetscherin, war in den streitgegenständlichen Jahren als Kleinunternehmerin gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht umsatzsteuerbefreit (ein Antrag auf Regelbesteuerung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde nicht gestellt); folgende (Netto-)Umsätze wurden von der Bw. erzielt:

2002: 21.363,18 €;

2003: 9.082,91 €;

2005: 11.896,17 €;

2006: 3.549,25 €.

In den Bezug habenden Honorarnoten wies die Bw. – trotz ihrer unechten Steuerbefreiung als Kleinunternehmerin – jeweils 20% Umsatzsteuer gesondert aus und stellte die jeweiligen Bruttobeträge in Rechnung; diese wurden von den Leistungsempfängern (nicht vorsteuerabzugsberechtigte Polizeidienststellen) ausbezahlt. Die Bw. hat die von ihr in Rechnung gestellten Bruttobeträge tatsächlich vereinnahmt; die von ihr jeweils gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge wurden nicht an das Finanzamt abgeführt. Rechnungsberichtigungen (§ 16 Abs. 1 UStG 1994) erfolgten, soweit ersichtlich, nicht und wurden vom damaligen steuerlichen Vertreter der Bw. auch nicht einmal behauptet.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die jeweils gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge unter § 11 Abs. 12 UStG 1994 subsumiert und in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden entsprechend festgesetzt.

Aus der AIS- (Abgabeninformationssystem-)Datenbank der Finanzverwaltung ergibt sich, dass der Bw. mit Bescheid vom 30. Juli 2007 (mit Gültigkeit ab 30. Juli 2007) eine UID-Nummer verliehen wurde (S 25 UFS-Akt).

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

*c) Rechtliche Würdigung:*

Weist der Unternehmer in der Rechnung einen zu hohen (nach dem Gesetz nicht geschuldeten) Steuerbetrag aus, so schuldet er gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 den überhöhten, nach dem Gesetz für die Leistung nicht geschuldeten Betrag auf Grund der Rechnung, d. h. allein auf Grund der Tatsache, dass der Betrag in einer Rechnung ausgewiesen und diese Rechnung nicht gegenüber dem Abnehmer berichtigt wurde (*Ruppe, UStG*<sup>3</sup>, § 11 Tz 116). § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist nur anwendbar, wenn ein Unternehmer eine Leistung ausführt und hiefür einen Steuerbetrag in Rechnung stellt, den er nicht schon auf Grund der Leistung schuldet (*Ruppe, § 11 Tz 127*), beispielsweise bei Versteuerung einer steuerfreien Leistung, wie hier bei Vorliegen der unechten Steuerbefreiung als Kleinunternehmer.

Die Notwendigkeit der Vorschrift des § 11 UStG 1994 ergibt sich aus *§ 12 leg. cit.*, der den *Vorsteuerabzug* an das Vorliegen einer Rechnung knüpft. Die Rechnung dokumentiert die Leistung und die darauf entfallende Umsatzsteuer; in einem Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug sind exakte Vorschriften über die Rechnungslegung mit offenem Steuerausweis ein charakteristisches und wesentliches Element. *Systematisch ergänzt § 11 UStG 1994 in erster Linie die Vorschriften über den Vorsteuerabzug, in dem er die formalen Voraus-*

setzungen für den Vorsteuerabzug regelt und zugleich einem unberechtigten Vorsteuerabzug vorbeugen möchte (Ruppe, § 11 Tz 3).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden:

Im gegenständlichen Fall geht es nämlich *nicht um den Vorsteuerabzug* (genauer: die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers), worauf auch das Finanzamt in der Begründung seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend hinweist, sondern vielmehr *um die ungerechtfertigte Geltendmachung von Ansprüchen nach dem GebAG 1975*:

Zwar haben Sachverständige und Dolmetscher Anspruch auf Ersatz der *zu entrichtenden Umsatzsteuer* (§ 31 Abs. 1 Z 6 iVm § 53 Abs. 1 GebAG 1975; siehe oben); daraus folgt freilich (arg. "zu entrichtenden Umsatzsteuer"), dass *umsatzsteuerbefreite* Sachverständige (und Dolmetscher) in ihrer Gebührennote *keine* Umsatzsteuer in Rechnung stellen dürfen (vgl. Krammer/Schmidt, SDG – GebAG<sup>3</sup> (2001), § 31 GebAG Anm. 9).

Genau dies hat die Bw. im gegenständlichen Fall jedoch getan:

Sie hat als unecht steuerbefreite Kleinunternehmerin gesetzwidrig (§ 31 Abs. 1 Z 6 iVm § 53 Abs. 1 GebAG 1975; siehe oben) den Behörden Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, was zur Folge hatte, dass die öffentliche Hand mehr an Kostenersatz geleistet hat, als der Bw. nach den Vorschriften des GebAG 1975 zusteht. Dadurch – und auch deshalb, weil die Bw. den ungerechtfertigt erhaltenen Betrag von insgesamt 9.178,30 € nicht an das Finanzamt abgeführt hat – ist der öffentlichen Hand ein Schaden entstanden (wenn es auch, wie der steuerliche Vertreter in seiner Berufung ausführt, zu keiner Beeinträchtigung des Steueraufkommens der Republik Österreich gekommen ist).

Versteht man nun § 11 Abs. 12 UStG 1994 als Schutzbestimmung, der derartige Schäden der öffentlichen Hand in Zusammenhang mit der Geltendmachung von ungerechtfertigen Ansprüchen nach dem GebAG 1975 hintanhalten soll, indem die zu Unrecht ausgewiesene und ausbezahlte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vom Rechnungsaussteller geschuldet wird und an das Finanzamt abzuführen ist, so folgt daraus, dass es auf die vom steuerlichen Vertreter thematisierte Frage, ob die gegenständlichen Honorarnoten tatsächlich alle Rechnungsmerkmale des § 11 UStG 1994 aufweisen, nicht ankommt (weshalb auf seine diesbezüglichen Ausführungen nicht weiter einzugehen ist).

Abgesehen davon, dass es im hier zu beurteilenden Fall gar nicht um den Vorsteuerabzug geht (siehe oben; für die – nicht vorsteuerabzugsberechtigten – Polizeidienststellen war daher

die Frage, ob tatsächlich alle Rechnungsmerkmale vorliegen, nicht ausschlaggebend; vielmehr stellte der gesonderte Ausweis von Umsatzsteuer das entscheidende Kriterium dafür dar, die streitgegenständlichen Beträge auszuzahlen) und den Polizeidienststellen nicht bekannt war, dass die Bw. als Kleinunternehmer unecht steuerbefreit war und daher keine Umsatzsteuer in Rechnung hätte stellen dürfen, spricht auch folgende Überlegung für den Charakter des § 11 Abs. 12 UStG 1994 als Schutzbestimmung:

Käme es in derartigen Fällen darauf an, ob die zu beurteilenden Honorarnoten tatsächlich alle Rechnungsmerkmale des § 11 leg. cit. aufweisen, hätte es der unecht steuerbefreite Abgabepflichtige (Kleinunternehmer) in der Hand, durch das Ausstellen von auch nur geringfügig unvollständigen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis zunächst die Auszahlung der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge an ihn zu erwirken, später jedoch gegenüber dem Finanzamt einzuwenden, diese zu Unrecht vereinnahmten Beträge nicht abführen zu müssen, weil die Steuerschuld – auf Grund des (wenn auch nur geringfügigen) Fehlens von Rechnungsmerkmalen – gar nicht entstanden sei. Ein derartiges Verständnis kann den umsatzsteuerlichen Bestimmungen betreffend die Rechnungslegung freilich nicht entnommen werden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. September 2008