



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EK, vom 29. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vom 23. Dezember 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Für die die Entgelte nach der Vereinnahmung versteuernde Berufungswerberin (Bw) wurde der von der Umsatzsteuerjahreserklärung abweichende (händische) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 23. Dezember 2004 (Blatt 46, 47 des Vlg-Aktes) erlassen. Unter anderem schrieb die Amtspartei eine gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer von ATS 3.623,45 vor und führte dazu in der gesonderten Bescheidbegründung aus, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus der Liebhabereitätigkeit „Vermietung“ in Höhe von S 545,45 und dem Verkauf von Verwertungsrechten in Höhe von ATS 3.078,- nach dieser Bestimmung geschuldet werde. Zur näheren Begründung verwies sie auf Tz 13 des BP-Berichtes vom 1.10.2002. Dieser Bescheid wurde mit Zustellnachweis RSa zugestellt und am 29. Dezember 2004 von der Bw übernommen (Blatt 49 des Vlg-Aktes).

Tz 13 des BP-Berichtes weist für das Jahr 1999 eine gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer von ATS 13.223,45 aus.

Weiters erhöhte die Amtspartei die erklärten vereinnahmten Entgelte um ATS 20.000,-. Die Bw verrechnete mit Beleg vom 1. April 1999 noch unter ihrem ehelichen Namen ES, Medizinisch-Astrologische Beratung, mit HK ihre Anlaufkosten – Recherchen und Datensammlung für das näher bezeichnete Werk des Jahres 2000 – die zweite Akontozahlung von ATS 20.000,-. Der Beleg trägt einen Saldierungsvermerk und enthält den Hinweis, dass die erste Akontozahlung für das Werk des Jahres 2000 am 1.12.1998 geleistet wurde. HK wird bei der Amtspartei steuerlich erfasst und nahm bzw. nimmt die Kleinunternehmerbefreiung des § 6 Abs.1 Z 27 UStG 1994 in Anspruch.

Gegen diesen Bescheid berief die Bw fristgerecht mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2004, persönlich eingebracht am 30. Dezember 2004 (Blatt 122 des Vlg-Aktes). Unter Punkt 6 ihrer Berufung führte sie aus, dass nach der Judikatur des EuGH die Abgabenbehörde als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben könne, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteige (EuGH vom 3.7.1997, Rs C-330/95 Goldsmiths). Die Anwendung von § 11 Abs. 14 UStG 1994 sei daher rechtswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2005 sprach die Amtspartei über die Berufung ab und führte zur Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung aus, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus dem Verkauf von Verwertungsrechten und der Untervermietung würden gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet. Die Umsatzsteuer werde in Höhe von ATS 3.623,45 (errechnet aus den erklärten Nettoeinnahmen) festgesetzt. Nach dem Wortlaut des Bescheidspruches der Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2005 wird aufgrund der Berufung vom 30.12.2004 der Bescheid vom 17.1.2005 geändert.

Dagegen brachte die Bw den Vorlageantrag vom 6.7.2005 ein. Darin wandte sie unter Punkt 1 ein, dass sie nicht gegen den nicht existierenden Bescheid vom 17.1.2005 Berufung eingebracht habe, sondern gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 23.12.2004. Zur gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuer führte sie aus, dass dann, wenn die Abgabenbehörde die Untervermietung und den Verkauf von Verwertungsrechten nicht anerkenne, sie auch keine Mehrwertsteuer dafür verlangen könne. § 11 Abs. 14 UStG 1994 stehe in Widerspruch zu Judikatur des EuGH und sei deshalb die Anwendung rechtswidrig.

Als der nach erfolgter Bescheidaufhebung durch den VwGH mit Erkenntnis vom 7.7.2004, 2003/13/0060, im zweiten Rechtszug ergangene Erstbescheid im Umsatzsteuerverfahren 1999 ist jener vom 23.12.2004 anzusehen. Bei dem als elektronischen Aktenteil anzusehenden amtlichen Schriftstück vom 17.1.2005 handelt es sich um einen internen Buchungsbeleg, der als Bescheidadressat zwar den Namen der Bw, jedoch die Adresse der Amtspartei anführt. Die Bw ist daher insoweit im Recht: ein Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 17.1.2005 existiert nicht.

Am 5. Juli 2004 ergeht für die Bw bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 die Berufungsentscheidung RV/4498-W02 vom unabhängigen Finanzsenat. Bereits in jenem Berufungsverfahren hat der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die EuGH- und in Anlehnung daran ergangene VwGH-Judikatur die von der Amtspartei vertretene Rechtsanschauung, die Bw schulde zu ihren mit dem ebenfalls bei der Amtspartei steuerlich erfassten Lebens- und Geschäftspartner LP behaupteten Geschäften die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 kraft Rechnungslegung, nicht geteilt und die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide insoweit geändert. Auch in der Berufungsentscheidung des LP führte der UFS aus, dass die EuGH-Rechtsprechung Sinn und Zweck des § 11 Abs. 14 UStG 1994 geändert habe, und zwar vom ehemals angenommenen Strafcharakter hin zur Ausfallhaftung.

Die Bw ist daher im gegenständlichen Berufungsverfahren mit dem Einwand, § 11 Abs. 14 UStG 1994 in der hier von der Amtspartei ohne weitere Feststellungen vorgenommenen Anwendung belaste den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit, im Ergebnis im Recht.

In einem obiter dictum führte der VwGH im Erkenntnis vom 26.6.2001, 2001/14/0023, Folgendes aus: „Des Weiteren sei auf das Urteil des EuGH vom 19. September 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, ÖStZB 2001/156, verwiesen, in welchem der EuGH zum Ausdruck gebracht hat, der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlange ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden könne, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Wie der EuGH in Rz 61 seines Urteils ausgesprochen hat, kommt eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung nur dann in Betracht, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist; in einem derartigen Fall wäre allerdings auch noch die Frage des guten Glaubens des Rechnungsausstellers von Bedeutung.“

Auch mit Erkenntnis vom 28.11.2002, 98/13/0038, hatte der VwGH nochmals Gelegenheit auf die vom EuGH im zuvor erwähnten Urteile vertretene Rechtsansicht Bezug zu nehmen.

Wörtlich führt der VwGH aus: „Wie der EuGH in seinem Urteil vom 19. September 2000, Rs C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG und Manfred Strobel, ausgesprochen hat, dürfen Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt. Hat der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, so ist es zur Gewährleistung der Erhebung der Mehrwertsteuer und

zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen nicht erforderlich, dass er seinen guten Glauben nachweist. Erst wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist, kommt zur Herstellung der Steuerneutralität eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung in Betracht. Ist eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen, dann darf die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen, hat der EuGH im genannten Urteil auch ausgeführt. Im Ergebnis dieser Rechtsauslegung des Gemeinschaftsrechtes durch das zitierte Urteil des EuGH erweist sich das in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelte Abgrenzungskriterium für den Anwendungsbereich des § 11 Abs. 12 UStG 1972 und 1994 einerseits und des § 11 Abs. 14 UStG 1994 andererseits nach dem Vorliegen einer gutgläubigen oder missbräuchlichen Rechnungsausstellung in solchen Fällen als nicht mehr relevant, in denen aus der verfehlten Rechnungsausstellung mit Umsatzsteuerausweis eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht erwächst. Diesfalls kann eine Berichtigung der Rechnung auch dann nicht verwehrt werden, wenn ihre Ausstellung mit Umsatzsteuerausweis nicht gutgläubig erfolgt war.“

Wie dem zitierten EuGH-Urteil zu entnehmen ist, kommt es diesem ganz wesentlich darauf an, dass die Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette aufkommensneutral bleibt und einzelne Mitgliedsstaaten ihre Umsatzsteuergesetze in diesem Sinne auslegen (und nicht weitergehend). Die Aufkommensneutralität ist im Fall der Bw bereits jedoch dadurch gegeben, dass die von ihr dem LP in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge von der Amtspartei bei diesem ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen werden, wie dem unabhängigen Finanzsenat aus einer Vielzahl von Abgabenverfahren hinlänglich bekannt ist.

LP legt bzw. lässt an sich seit rund Mitte 1993 erfolglos (davor etwa ein Jahr erfolgreich) Rechnungen legen, zu denen die Abgabenbehörden die Rechtsanschauung vertreten, dass es sich um Scheinrechnungen handle. Trotz zahlreicher Entscheidungen des VwGH, dass bezüglich dieser Rechnungen der Vorsteuerabzug nicht zustehe, und im Bereich des Straf- und Finanzstrafrechts durch den OGH, Absitzens einer Haftstrafe im Jahr 2003 und Verlust der Liegenschaft im Oktober 2003 ist LP uneinsichtig. Aber gerade diese an Starrsinn grenzende Uneinsichtigkeit des LP, die die Amtspartei seit nunmehr über zehn Jahre dazu veranlasst, jede Umsatzsteuervoranmeldung des LP und des ihn umgebenden Personenkreises zu überprüfen, um nicht gerechtfertigte Vorsteuergutschriften zu unterbinden, führt dazu, dass die Amtspartei Monat für Monat die vom EuGH für eine aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 ausnahmslos als erforderlich angesehene Gefährdung des Steueraufkommens gar nicht erst eintreten lässt.

Vorliegender Fall unterscheidet sich vom dem EuGH vorgelegenen Anlassfall dadurch, dass hier zwei Scheinunternehmer infolge sog. absoluter Scheingeschäfte aufeinander treffen, eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgte und zwischen diesen Personen wohl auch niemals erfolgen wird. Dennoch ist eine Gefährdung des Steueraufkommens dank der umsichtigen Überprüfung der UVA durch die Amtspartei bei keinem der beiden Beteiligten gegeben. Die hier interessierende Frage, ob dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht eingetreten ist, von der Geltendmachung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 auch ohne Rechnungsberichtigung Abstand genommen werden kann, hat der unabhängige Finanzsenat mit an die Bw bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 ergangener Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004, RV/4498-W/02, bejaht, weshalb zu weiteren Ausführungen darauf verwiesen werden kann. Es liegt in der Natur des Umsatzsteuerrechtes, dass zwischen zwei Nichtunternehmern – und als solche sind Scheinunternehmer anzusehen – keine umsatzsteuerbaren Tatbestände verwirklicht werden können, weshalb diesfalls ein Umsatzsteueraufkommen systemwidrig wäre.

Indem die Amtspartei es unterlassen hat, im Sinne der vom EuGH zum § 11 Abs. 14 UStG 1994 entwickelten und vom VwGH bereits judizierten Rechtsprechung Feststellungen für das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens bzw. für eine Ausfallhaftung zu treffen, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner ... den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Gemäß Abs. 3 leg. cit. entsteht in den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung erweisen sich darüber hinaus als inhaltlich rechtswidrig, indem die Amtspartei bei der nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuer auf die Vereinnahmung abgestellt hat, denn nach der im angefochtenen Bescheid verwiesenen Tz 13 des BP-Berichtes beträgt die nach dieser Bestimmung geschuldete Umsatzsteuer für das Jahr 1999 ATS 13.223,45, während die mit angefochtenem Bescheid nach leg. cit. festgesetzte Umsatzsteuer ATS 3.623,45 ausmacht. Den vom Betriebsprüfer wohl anhand der eingesehenen Rechnungen ermittelten Betrag hat die Bescheid erlassende Behörde seinerzeit mit Bescheid vom 1.10.2002 übernommen. Bei einer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschriebenen Umsatzsteuer kommt es – auch für einen sog. Ist-Versteuerer – auf die Vereinnahmung der Entgelte nicht an, maßgebend ist der gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbetrag.

Schließlich erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig, weil die Amtspartei den von der Kleinunternehmerin HK bezahlten Betrag von ATS 20.000,- als Nettobetrag und damit als Entgelt angenommen und ausgehend von diesem die Umsatzsteuer von Hundert berechnet hat. So wie bei Leistungen an Letztverbraucher ist auch im gegenständlichen Fall nicht davon auszugehen, dass die Bw die Umsatzsteuer ausgehend von einem Entgelt von ATS 20.000,- von HK wird bekommen können. Gegenständlich ist der vereinnahmte Betrag von ATS 20.000,- als Bruttobetrag anzusehen und die vereinnahmte Umsatzsteuer in Hundert aus diesem herauszurechnen, was bei Anwendung des Normalsteuersatzes einem Entgelt von ATS 16.666,67 entspricht (zB VwGH vom 20.1.2005, 2002/14/0116, zur Schätzung eines Gasthausbetriebes).

Wien, am 2. August 2005