



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0604-G/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. OEG, Verwaltung von Vermögen, G., vertreten durch Artner Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, vom 6. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. und 4. August 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung die von der Berufungswerberin (Bw.) für das Streitjahr 1999 begehrte Steuerfreiheit nach § 9 Abs. 2 UStG 1994 für Umsätze in Höhe von S 1.833.057,50 aus der Vermietung eines Luftfahrzeuges der Type Beech Baron 58B versagt, da die X. GmbH (Mieterin des Luftfahrzeugs) im Jahr 1999 nicht in der Liste der Unternehmer mit Sitz im Inland, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf ausschließlich im Ausland gelegenen Strecken durchführen, enthalten sei

(vgl. Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. Oktober 2003). Der im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 ist erklärungsgemäß (steuerpflichtige Behandlung der Umsätze) ergangen.

Dagegen hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Sie habe ausschließlich Umsätze mit der X. GmbH getätigt. Diese Gesellschaft habe überwiegend Umsätze aus grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen erbracht, sodass sie berechtigt sei ihre Leistungen in Anwendung der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 2 iVm § 9 UStG 1994 umsatzsteuerfrei zu fakturieren. Der dafür notwendige Buchnachweis sei erbracht worden. Die Steuerbefreiung sei nur deshalb versagt worden, weil die Eintragung der X. GmbH in die Liste der umsatzsteuerbefreiten Unternehmen erst im Laufe des Jahres 2000 erfolgt sei. Diese Eintragung sei jedoch für die Anwendung der Befreiungsbestimmung keineswegs erforderlich. Vielmehr genüge es, wenn sich das leistende Unternehmen davon überzeuge, dass die Empfängerin der Leistung tatsächlich überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen vornehme. Dies habe sie schon zu Beginn der Vermietung an die X. GmbH im Jahr 1997 und sodann in regelmäßigen Abständen gemacht. Da die Befreiungsbestimmung konsequenterweise schon seit 1997 in Anspruch genommen worden sei, wäre es nicht einsichtig, warum diese nun gerade für 1999 und 2000 nicht beansprucht werden könnte.

Materiellrechtlich sei weiters zu berücksichtigen, dass die X. GmbH – vom Finanzamt unwidersprochen – die korrespondierenden Vorsteuern nicht geltend gemacht habe, weil auch sie die empfangene Leistungsverrechnung den berichtigten Rechnungen entsprechend umsatzsteuerfrei behandelt habe.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. März 2008 hat die Bw. bezüglich des Buchnachweises im Falle des § 9 UStG 1994 ausgeführt, dass sich dieser im Wesentlichen auf Umstände beziehe, die in der Sphäre des Leistungsempfängers lägen. Während die Eintragung der Leistungsempfängerin in der Liste der begünstigten Luftverkehrsunternehmen lediglich der ultimative Beweis für das Vorliegen der Voraussetzungen sei, würden nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung auch der Hinweis auf Urkunden oder Belege, aus denen sich der Zweck eindeutig und leicht nachprüfbar ergebe, genügen. Des Weiteren sei auch die Nachweisführung durch eine Bestätigung dessen, bei dem der Zweck verwirklicht werden solle, zulässig.

Während des Prüfungszeitraumes sei der Allein- bzw. Hauptgesellschafter der X. GmbH (Dipl.-Ing. M.) gleichzeitig Mitgesellschafter der Bw. gewesen. Beide Gesellschaften seien seinerzeit von derselben Steuerberatungskanzlei vertreten worden. Das Prüfungsorgan habe sich daher allein schon durch die Befragung der Gesellschafter der Bw. und des Steuerberaters beider Gesellschaften ein genaues Bild über die umsatzsteuerrelevanten Verhältnisse der

Leistungsempfängerin machen können. Diesbezügliche Auskünfte unter Hinweis auf eindeutige Urkunden und Belege seien von der Steuerberatungskanzlei auch erteilt worden.

Die X. GmbH falle ebenso wie die Bw. in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Graz-Stadt. Aus den Umsatzsteuerbescheiden dieser Gesellschaft habe das Prüfungsorgan unmittelbar erkennen können, dass mehr als 50 % des Umsatzes umsatzsteuerfrei veranlagt worden seien. Schließlich sei die Niederschrift über die Schlussbesprechung im Rahmen der Betriebsprüfung bei der X. GmbH vom 10. Juli 2002 und der gesamte Veranlagungsakt im selben Finanzamt als Buchnachweis heranzuziehen. Aus diesen Unterlagen ergebe sich, dass die gemäß § 9 Abs. 2 UStG 1994 umsatzsteuerfreien Umsätze der Lieferanten als solche beurteilt worden und entsprechende Vorsteuern nicht abgezogen worden seien. Daraus ergebe sich aus der gesetzlich definierten Umsatzsteuersystematik die Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen der Lieferanten. Es würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, wenn in der Unternehmerkette einerseits Leistungen umsatzsteuerpflichtig behandelt würden und andererseits aber kein Vorsteuerabzug gewährt werden würde.

Die Verrechnung der Leistungen für das Streitjahr 2000 sei ursprünglich mit der Rechnung vom 31.12.2000 unrichtigerweise mit Umsatzsteuer erfolgt. Daraus habe sich das Erfordernis der Berichtigung dieser Rechnung ergeben. Die berichtigte Rechnung liege dem Finanzamt bereits vor. Es möge allen handelnden Personen in der X. GmbH, in der Bw. OEG und deren Steuerberater nachgesehen werden, wenn diese die Umstände des § 9 Abs. 2 UStG 1994 ursprünglich nicht richtig beurteilt haben. Der Betrieb eines Flugunternehmens mit seinen umsatzsteuerlichen Feinheiten sei damals für keinen der Beteiligten ein alltägliches Geschäft gewesen. Der Fehler bei der Verrechnung für 2000 sei nur mit der mangelnden Routine der handelnden Personen zu erklären. Die nachfolgende Berichtigung beweise, dass alle Beteiligten bemüht gewesen seien, einen einmal passierten Fehler wieder zu korrigieren. Im Ergebnis sei wesentlich, dass die X. GmbH keine Vorsteuern abgezogen habe. Würden die Leistungen bei der Bw. OEG – etwa aus formalen Gründen – umsatzsteuerpflichtig behandelt werden, obwohl das für beide Gesellschaften zuständige Finanzamt über den Nichtabzug der Vorsteuer zwangsläufig in Kenntnis sei, würde dies zu einer rechtswidrigen Asymmetrie zwischen Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuerabzugsrecht in der Unternehmerkette führen und somit den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallen Umsätzen die Umsätze für die Seeschiffahrt und für die Luftfahrt (§ 9) steuerfrei.

Nach § 9 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die zur Verwendung durch Unternehmer bestimmt sind, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf ausschließlich im Ausland gelegenen Strecken durchführen, Umsätze für die Luftfahrt (§ 6 Abs. 1 Z 2).

Zufolge Abs. 3 leg.cit. müssen die im Absatz 2 bezeichneten Voraussetzungen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.

Die Steuerfreiheit wird davon abhängig gemacht, dass der Luftfahrtunternehmer im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen über ausschließlich ausländisches Gebiet durchführt. Die Frage, welcher der beiden Verkehre überwiegt, bestimmt sich nach der Höhe der Umsätze für die Personen- und Güterbeförderungen im Luftverkehr. Übersteigen bei einem Unternehmer die Entgelte für die Beförderungen im internationalen Luftverkehr die Entgelte für die Beförderungen im Binnenluftverkehr, so kommt die Steuerbefreiung in Betracht. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so gilt die Steuerfreiheit auch für Umsätze, die unmittelbar mit einem Flug im Inlandsverkehr zusammenhängen. Auch auf den Zweck, für den das einzelne Flugzeug bestimmt ist oder verwendet wird – Einsatz im internationalen Luftverkehr oder im Binnenluftverkehr – kommt es dann nicht an (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 9, Anm. 25 und 26).

Der Buchnachweis ist materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung und bezieht sich im Wesentlichen auf Umstände, die in der Sphäre des Leistungsempfängers liegen. In Zweifelsfällen kann der begünstigte Zweck durch eine Bestätigung desjenigen, bei dem er verwirklicht werden soll, nachgewiesen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 9, Anm. 16).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Das Finanzamt Graz-Stadt hat im Zuge einer Nachschau auf Grund der Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 1999 festgestellt, dass die von der X. GmbH als Bedarfsflugunternehmen durchgeführte grenzüberschreitende Beförderung 79 % des Gesamtumsatzes beträgt (vgl. Niederschrift vom 29. März 2000 mit dem bevollmächtigten Vertreter und Niederschrift vom 13. März 2000 mit Dipl.-Ing. M. als Geschäftsführer der X. GmbH). Überdies ist am 10. Juli 2002 mit Dipl.-Ing. M. als Geschäftsführer eine Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung bei der X. GmbH betr. die Jahre 1998 bis 2000 aufgenommen worden, in der ausgeführt wird, dass

Feststellungen, die zu einer Änderung der erklärten Bemessungsgrundlagen führen, nicht getroffen werden.

Da demnach im Zeitpunkt des Beginnes der Betriebsprüfung bei der Bw. (14. Mai 2003) die für die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Umsätze maßgeblichen Umstände bei der X. GmbH als Leistungsempfängerin für das Jahr 1999 dem Finanzamt Graz-Stadt hinlänglich bekannt waren, bedarf es für Zwecke des Buchnachweises keiner weiteren Nachweise durch die Bw.. Angesichts der besonderen Sachlage würde das formalistische Begehen von diesbezüglichen Nachweisen bzw. Aufzeichnungen wohl als überspitzte Interpretation der Anforderungen an den Buchnachweis zu qualifizieren sein. Überdies ist zu bedenken, dass Dipl.-Ing. M. seine Kenntnisse als Geschäftsführer der X. GmbH über deren unternehmerische Betätigung im Rahmen der Bw., an der er im Streitjahr 1999 zu 66,67 % beteiligt war, entsprechend verwertet. Damit ist jedenfalls davon auszugehen, dass bei der Bw. die Kenntnis darüber vorhanden war, dass die X. GmbH überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen durchführt.

Damit sind die diesbezüglichen Umsätze in Höhe von S 1.833.057,50 nach § 6 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 als Umsätze für die Luftfahrt (§ 9) steuerfrei zu behandeln.

Bezüglich des Streitjahres 2000 hingegen war die Berufung aus nachstehenden Erwägungen als unbegründet abzuweisen:

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 gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Die Vorschrift des § 11 Abs. 12 begründet in Höhe der zu hoch berechneten Steuer eine Steuerschuld. Die Steuerschuld besteht unabhängig davon, ob der nicht gesetzlich geschuldete Steuerbetrag auch als Vorsteuer absetzbar ist. Eine Berichtigung der Rechnung ist möglich. Die Berichtigung wirkt nicht zurück, sondern erst im Voranmeldungszeitraum der Rechnungsberichtigung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 224).

Die Ursache für den zu hohen Steuerausweis ist unerheblich. Auch wenn ein Irrtum, ein Schreibfehler, ein Rechenfehler oder eine andere offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, greift § 11 Abs. 12 ein (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 228).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Die sinngemäße Geltung des § 16 Abs. 1 für die Rechnungsberichtigung bedeutet einerseits, dass auf Grund der Berichtigung nicht nur der leistende Unternehmer seine Steuerschuld korrigieren darf (Wegfall der abstrakten Steuerschuld), sondern auch der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug korrigieren muss. Zum anderen ergibt sich aus dem Verweis auf § 16 Abs. 1, dass die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 erst zu dem Zeitpunkt (Voranmeldungszeitraum) wegfällt, in dem die Rechnung berichtet wurde (Wirkung ex nunc) [vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 11, Tz 137; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 11, Anm. 234 und Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Wien 2005, § 11, Anm 34].

Da in der von der Bw. an die X. GmbH am 31. Dezember 2000 ausgestellten Rechnung über die Fluggebühren des Jahres 2000 die Umsatzsteuer in Höhe von S 253.260,00 gesondert ausgewiesen wird, wird diese jedenfalls kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet. Da dieser Tatbestand, wie oben ausgeführt, an der bloßen Tatsache der Ausstellung einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 anknüpft, können die von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. März 2008 relevierten Umstände, dass die handelnden Personen einem Rechtsirrtum unterlagen wären und im Übrigen die Leistungsempfängerin ohnedies den Vorsteuerabzug nicht beansprucht habe, dahingestellt bleiben.

Die Beurteilung, ob auf Grund der aktenkundigen, mit 30. Juni 2004 datierten, berichtigten Rechnung die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung wegfällt, bleibt auf Grund der eingangs dargelegten Rechtslage dem Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren für den Voranmeldungszeitraum Juni 2004 bzw. dem Umsatzsteuerveranlagungsverfahren für das Kalenderjahr 2004 vorbehalten.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 19. März 2008