



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1946-W/08,
miterledigt RV/1948-W/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 274 BAO (Bundesabgabenordnung) gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002, gerichtet geltenden Berufungen des LP, vom 9. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Juni 2002), vom 10. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juli 2002) und vom 12. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für August 2002) idF des ergänzenden Schriftsatzes vom 8. Oktober 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Begründung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des bisherigen Prozesshergangs:

Die Amtspartei führte beim Berufungswerber (Bw) eine Betriebsprüfung durch und erließ aufgrund der Feststellungen des Prüfers ua von den Abgabenerklärungen abweichende Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2000 und 2001 sowie auf § 21 Abs. 3 UStG 1994 gestützte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis Juni 2002, Juli 2002 und August 2002, alle vom 1. Oktober 2002, gegen die der Bw berief. Mit der diesbezüglich erlassenen

Berufungsentscheidung vom 29. März 2004, RV/4468-W/02, wurde den gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2000 und 2001 erhobenen Berufungen teilweise Folge gegeben und die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 erhobenen Berufungen zurückgewiesen, weil der Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 bereits ergangen war. Der Bw focht die Berufungsentscheidung RV/4468-W/02, RV/4469-W/02 sodann beim Verwaltungsgerichtshof an, der den in Beschwerde gezogenen Bescheid mit Erkenntnis vom 4.6.2008, 2004/13/0124, insoweit wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufhob, als damit die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Jänner bis August 2002 zurückgewiesen worden waren, im Übrigen jedoch – also hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 – als unbegründet abwies.

Ebenfalls am 4.6.2008 erkannte der VwGH mit Erkenntnis 2006/13/0102 über die gegen die Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2005, RV/0347-W/04, bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 2002 erhobene Beschwerde zu Recht, dass die zu Grunde liegende Berufungsentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei.

In beiden Fällen ergab sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit aus der Neufassung des § 274 BAO idF des AbgRmRefG, wobei zur weiteren rechtlichen Ausführung auf die beiden genannten Erkenntnisse verwiesen wird.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren gibt der Bw auf Verlangen des unabhängigen Finanzsenates mit Schriftsatz vom 20. August 2008 bekannt, dass die in den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis August 2002 enthaltenen Angaben unverändert in die Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 übernommen worden seien. Die Amtspartei und der Bw legen dieselben Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und Berufungen vor, der Bw darüber hinaus auch die eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen, allesamt in Kopie.

Demnach machte der Bw in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis August 2002 und in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 folgende Vorsteuerbeträge geltend, wohingegen die Amtspartei ausschließlich folgende Beträge infolge Fehlens der Unternehmereigenschaft gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorschrieb:

	Vorsteuern	§ 11 Abs. 14
Jän.02	46.607,86	
Feb.02	21.423,26	
Mär.02	5.405,22	
Apr.02	1.996,30	
Mai.02	6.350,44	
Jun.02	9.963,74	1.222,22
Jul.02	111,84	443,3
Aug.02	95.609,99	218,64
Summe	187.468,65	1.884,16
Jahreserklärung	193.543,18	2.684,78

Dass es sich bei der in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden und im Umsatzsteuerjahresbescheid vorgeschriebenen Steuer um eine iSd § 11 Abs. 14 UStG 1994 handelt, geht aus dem Betriebsprüfungsbericht hervor, auf den sämtliche Bescheide begründend verweisen. Lediglich in der – von einem Finanzamt – nicht beeinflussbaren rechnerischen Darstellung in den Bescheiden ist von einer „Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4“ die Rede.

In den gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Jänner bis August 2002 erhobenen Berufungen brachte der Bw inhaltsgleich vor, dass ihm die Abgabenbehörde unter Verletzung der vorrangigen 6. Richtlinie Art. 4 (1) und (2) den Vorsteuerabzug versage. Außerdem sei unter der Berücksichtigung der 6. Richtlinie Art. 17 (2) lit. a der § 11 UStG 1994 nicht mehr anwendbar. Auch § 16 (2) sei nicht anwendbar. Die Vorschreibung gemäß Art. 7 (4) sei nicht nachvollziehbar. Es werde daher die Aufhebung des jeweiligen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides beantragt.

In dem als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 gerichtete Berufung bezeichneten Schriftsatz vom 8. Oktober 2002 brachte der Bw vor, dass er gemäß dem Gemeinschaftsrecht ein Unternehmer sei und daher die Vorsteuer geltend machen könne, weshalb er beantrage, die Gutschrift gemäß seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 durchzuführen.

Auf das vom unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 16.12.2005, RV/0347-W/04, dargestellte Ermittlungsverfahren wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden gemäß § 63 Abs. 1 VwGG (Verwaltungsgerichtshofgesetz) 1985 verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Gemäß § 251 BAO sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar. Das gleiche gilt für endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides (§ 200) treten und für Bescheide, die einen vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklären.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 (Bundesabgabenordnung) BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (Neufassung durch AbgRmRefG ab 1.1.2003).

§ 289 Abs. 1 BAO lautet: „Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. rechtliche Würdigung:

2.1. formelles Recht:

Der VwGH hat im Erkenntnis 2004/13/0124 nicht zum Ausdruck gebracht, dass die vom unabhängigen Finanzsenat in der Gegenschrift vertretene Rechtsansicht, wonach im Extremfall zwölf Berufungen als gegen den einen Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gelten müssten, unzutreffend sei. Aber genau diese Überlegung war es, die nach ha. Ansicht gegen die Anwendbarkeit des § 274 BAO im Verhältnis Umsatzsteuerfestsetzungen und Umsatzsteuerjahresbescheid sprach, weil nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ein Bescheid mit einer Berufung zur Gänze angefochten wird und allfällige nachfolgende Schriftsätze – und seien sie auch als Berufung bezeichnet – nur als diese eine Berufung ergänzende Schriftsätze anzusehen sind (s. jüngst VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085, im Fall eines gemäß § 295 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheides). Anders als zB im dem Erkenntnis 2006/15/0085 zu Grunde liegenden Fall, wo die spätere „Berufung“ wie in allen anderen Fällen, in denen zeitliche Kongruenz gegeben ist, bereits im Zeitpunkt ihrer Erhebung wegen der weitergeltenden, früheren Berufung von Anfang an als ergänzender Schriftsatz anzusehen ist, liegen bis zum Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides gegebenenfalls mehrere Berufungen vor. Der unabhängige Finanzsenat hielt in der aufgehobenen

Berufungsentscheid RV/4468-W/02 infolge mangelnder zeitlicher Kongruenz § 274 BAO bei Bescheiden gemäß § 21 Abs. 3 und Abs. 4 UStG 1994 für nicht anwendbar, weil ein Bescheid nur von einer Berufung angefochten – sei es nun direkt oder durch Weitergeltung der Berufung - werden könne und „echte“ Berufungen nicht in ergänzende Schriftsätze umgedeutet werden können, also im Extremfall die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner erhobene Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt und die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Februar bis Dezember erhobenen Berufungen in elf Berufungsergänzungen umzudeuten sind. Indem der Verwaltungsgerichtshof die eingangs dargestellte Überlegung nicht als unrichtig bezeichnet hat, hat er nach ha. Ansicht eine Plural-Lesart des § 274 BAO als zulässig befunden, was für den gegenständlichen Berufungsfall zu folgendem Wortlaut führt: „Tritt ein Bescheid an die Stelle dreier mit drei Berufungen angefochtenen Bescheiden, so gelten die drei Berufungen als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid den Berufungsbegehren Rechnung trägt, sind die Berufungen als gegenstandslos zu erklären.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich – wie er ausdrücklich betont – der im Schrifttum bei weitem überwiegenden Ansicht angeschlossen und mit den Erkenntnissen 2004/13/0124 und 2006/13/0102 vom 4.6.2008 im Bereich der fingierten Weitergeltung von Berufungen iSd § 274 BAO idF AbgRmRefG eine Pluralität an Berufungen für zulässig angesehen. Im Hinblick auf das am 15.6.2008 ergangene Erkenntnis 2006/15/0085 ist jedoch die gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung als ergänzender Schriftsatz anzusehen, weshalb der Spruch wie oben zu gestalten war.

2.2 materielles Recht:

Wie im Sachverhaltsteil dargestellt, hat die Amtspartei im angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 dem Bw nur Umsatzsteuer infolge Nichtunternehmerschaft gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben, jedoch keine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 oder gemäß § 16 Abs. 2 UStG 1994 oder gemäß Art. 7 Abs. 4 BMR (Binnenmarktregelung), weshalb eine Auseinandersetzung damit unterbleiben kann. Zur gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschriebenen Umsatzsteuer wird auf die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 29. März 2004, RV/4468-W/02, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, hingewiesen, wonach nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die gesetzlichen Voraussetzung für eine solche Vorschreibung beim Bw nicht erfüllt waren. Auch in der zur Umsatzsteuer für das Jahr 2002 ergangenen Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2005, RV/0347-W/04, wurde die von der Amtspartei auf leg. cit. gestützte Umsatzsteuervorschreibung rückgängig gemacht.

Zum Vorwurf, dass die Abgabenbehörde dem Bw unter Verletzung der vorrangigen 6. Richtlinie Art. 4 (1) und (2) den Vorsteuerabzug versage, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH als Steuerpflichtiger zu gelten hat, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. RL) eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Der Verwaltungsgerichtshof hat die vom unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/4468-W/02 festgestellten Sachverhaltsannahmen als schlüssig begründet beurteilt, wonach es sich insbesondere bei den Übertragungen, Rückübertragungen oder neuerlichen Übertragungen von Rechten um absolute Scheingeschäfte handle und das Zusammenwirken des Bw mit verschiedenen Personen, ganz besonders aber mit EK, nicht von der ernsthaften Absicht eines wechselseitigen Leistungsaustausches getragen sei. Der hier ins Treffen geführte 4 (1) und (2) der. 6. RL steht also der rechtlichen Beurteilung als absolutes Scheingeschäft nicht entgegen. Als steuerlich relevante Einkunftsquellen, die das gesamte Unternehmen des Bw bilden, sind daher ein Gewerbetrieb „Buchherstellung ohne Vertrieb an Dritte“ und bis Oktober 2003 eine sog. kleine Vermietung anzusehen. Auch zur Schätzungsbefugnis für die Jahre 2000 und 2001 hat der VwGH im Erkenntnis 2004/13/0124 davon gesprochen, dass diese angesichts der „mängelfrei festgestellten Wahrheitswidrigkeit und Unvollständigkeiten in den Angaben des Bw“ als gegeben angenommen werden durfte. Es ist daher insgesamt davon auszugehen, dass in rechtserheblicher Hinsicht ein Sachverhalt anzunehmen ist, wie er für die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt und vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.6.2008, 2004/13/0124, als nicht rechtswidrig erkannt wurde, weshalb begründend auf dieses Erkenntnis und die Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2005, RV/0347-W/04, verwiesen wird. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird wie in der Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2005, RV/0347-W/04, festgesetzt.

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002:

	in Euro	Summen	Umsatzsteuer
1.) Buchherstellung:			
260 Bücher à 10 € netto	2.600,00		
Versandkosten	60,00		
"Vermittlungsprovision"	900,00		
Zwischensumme	3.560,00		
150 % Sicherheitszuschlag	5.340,00		
geschätzte vereinnahmte Entgelte Buchverkauf		8.900,00	
2.) Vermietung:			
369,55 mtl HMZ für 12 Monate	2.600,00		

Betriebskosten	1.321,36		
von A.F. freiwillig geleistetes Mietentgelt	2.180,00		
teilgeschätzte vereinnahmte Entgelte aus Vermietung		6 101,36	
Summe vereinnahmte Entgelte zu 10 %		15.001,36	1.500,14
Vorsteuer aus Gewerbebetrieb		260,00	
Vorsteuern aus Vermietung		260,00	
Vorsteuern insgesamt			- 520,00
Zahllast gerundet			980,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2008