



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Gerold Hirn, 6800 Feldkirch, Gilmstraße 2, vom 23. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 27. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 2003 bis 2006 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Inhaber der Firma ZM mit Sitz in Sch. Diese vertreibt Werbemittel in Form von Zündholzschachteln mit individuellem Aufdruck der Kunden-Logos. Der Berufungswerber hatte das Unternehmen am 1. April 2003 von seinem Onkel übernommen. Bereits dieser hatte, wie in den Streitjahren auch der Berufungswerber, zur Vermittlung von Aufträgen zwei selbständige Handelsvertreter auf Provisionsbasis beschäftigt. Die Provisionen wurden in der Regel mit Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis abgerechnet.

Im Jahre 2009 fand eine Betriebsprüfung im Unternehmen des Berufungswerbers statt, die laut Prüfbericht vom 9. Juni 2009 zu keinen Feststellungen führte.

Im selben Jahr, aber nach Abschluss der Prüfung beim Berufungswerber, fand eine weitere Betriebsprüfung im Unternehmen eines der Vertreter des Berufungswerbers, FH, statt. Dabei wurde ua. festgestellt, dieser habe in den Jahren 2002 bis 2006 vom Berufungswerber folgende Provisionen erhalten:

<i>Netto</i>	<i>Jahr 2002</i>	<i>Jahr 2003</i>	<i>Jahr 2004</i>	<i>Jahr 2005</i>	<i>Jahr 2006</i>
<i>mtl. Provisionsgutschriften inkl. Jahresprämienabrechng.</i>	<i>22.453,37</i>	<i>4.064,01</i>	<i>26.232,06</i>	<i>12.699,99</i>	<i>8.975,83</i>
<i>direkt kassierte Druckaufträge</i>	<i>49.251,00</i>	<i>48.498,50</i>	<i>54.215,00</i>	<i>39.374,10</i>	<i>23.275,00</i>
<i>Provisionseinnahmen NETTO</i>	<i>71.704,37</i>	<i>52.562,51</i>	<i>80.447,06</i>	<i>52.074,09</i>	<i>32.250,83</i>

Diese Provisionseinnahmen seien von FH mit Ausnahme von Einnahmen in Höhe 7.027,49 € (2005) und 805 € (2006) nicht versteuert worden.

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass für die direkt kassierten und als Provision einbehaltenen Kundenanzahlungen für Druckaufträge vom Berufungswerber Vorsteuern in Höhe von 7.552,70 € (2003), 10.843 € (2004), 7.874,82 € (2005) und 5.655 € (2006) abgezogen wurden, obwohl für diese Zahlungen keine Gutschriften mit Rechnungsausweis vorlagen.

Über diese Feststellung erging am 11. November 2008 eine Kontrollmitteilung an das zuständige Veranlagungsteam des Finanzamtes.

Aufgrund dieser Kontrollmitteilung verfügte das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber mit Bescheiden am 27. November 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2006 und setzte mit gleichzeitig erlassenen neuen Umsatzsteuer(sach)bescheiden die Umsatzsteuer für diese Jahre ohne Berücksichtigung der vorgenannten Vorsteuerbeträge fest.

Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren wurde bescheidmäßig wie folgt begründet:

„Anlässlich einer nachträglichen Prüfung ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zu beiliegendem Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

In den „beiliegende Einkommensteuerbescheiden“ (richtig: Umsatzsteuerbescheiden), auf die in der Begründung zur Wiederaufnahme Bezug genommen wurde, wurde folgende Begründung angegeben:

„Die Provisionsaufwendungen für Herrn FH wurden direkt mit den kassierten Kundenzahlungen gegenverrechnet und daraus Vorsteuern geltend gemacht. Für diese Provisionszahlungen wurden keine

Gutschriften mit Umsatzsteuerausweis und somit den geforderten Rechnungsmerkmalen des § 11 UStG ausgestellt. Daher konnten gegenständliche Vorsteuern nicht gewährt werden“.

Gegen diese Bescheide erhob der rechtlich vertretene Berufungswerber rechtzeitig Berufung und wandte zusammengefasst Folgendes ein:

Selbst wenn die Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung berechtigt wären, wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO dennoch nicht zulässig, da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme nicht vorlägen. Im Prüfbericht vom 9. Juni 2008 sei angeführt worden, dass sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen würden. Deshalb sei auch eine Schlussbesprechung im Sinne des § 149 Abs. 2 BAO als entbehrlich zu bezeichnen. Sollte eine Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich zulässig sein, würde sich die Unterlassung der Schlussbesprechung als gravierende Verfahrensmangel darstellen, der hiemit gerügt werde. Zu erwähnen sei, dass die Außenprüfung unter Vorlage der gesamten Buchhaltungsunterlagen durchgeführt worden sei. Es hätte dem Prüfer der nunmehr reklamierte Mangel schon vor der Erstellung des Berichts vom 9. Juni 2008 auffallen müssen. Immerhin sei nach dem Wareneinkauf die Provision H die größte Ausgabenposition. Dass dieser Position ein Augenmerk gewidmet worden sei, ergebe sich daraus, dass festgestellt worden sei, dass die UID-Nummer fehle. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens widerspreche somit den gesetzlichen Bestimmungen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2009 als unbegründet ab. Zunächst stellte es fest, dass sich die Berufung, auch wenn die angefochtenen Bescheide nicht ausdrücklich bezeichnet worden seien, aufgrund des Inhalts doch deutlich erkennbar sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die (neuen) Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 richte.

Zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2003 bis 2006 führte es zusammengefasst aus: Grund für die Nichtanerkennung dieser Vorsteuerbeträge sei gewesen, dass der Berufungswerber aus den von Herrn H vereinnahmten und vom Berufungswerber als Provisionsaufwand verbuchten Kundenanzahlungen Vorsteuern in Höhe von 20% abgezogen habe, für welche Provisionen aber weder Rechnungen noch Gutschriften im Sinne des § 11 UStG 1994 vorgelegen hätten.

Die Tatsache, dass der Prüfer anlässlich der Außenprüfung im Jahre 2008 keine Feststellungen hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2003 bis 2006 getroffen habe, sei für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht relevant. Entscheidend sei, ob dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass es bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im

wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Tatsachen, aufgrund welcher die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2003 bis 2006 verfügt worden sei, seien erst anlässlich der Außenprüfung des Provisionsempfängers des Berufungswerbers neu hervorgekommen. Die Schlussbesprechung zu dieser Außenprüfung habe am 19. September 2008 stattgefunden. In diesem Verfahren sei festgestellt worden,

- dass zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift kein Einverständnis darüber bestanden habe, dass mit Gutschriften über die sonstige Leistung abgerechnet werde, gemäß § 11 Abs. 7 UStG eine Gutschrift aber ihre Wirkung als Rechnung verliere, insoweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr entalteten Steuerbetrag widerspreche,
- dass für die vom Provisionsempfänger eingehobenen Anzahlungen weder Rechnungen noch Gutschriften für den Vorsteuerabzug der Firma E gestellt worden seien und
- dass der Provisionsempfänger keinen Sitz in Österreich habe und daher gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen sei.

Am 07. November 2008 sei der Berufungswerber ersucht worden, zum angeführten Sachverhalt Stellung zu nehmen. Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers habe bei dieser Besprechung erklärt, dass für die vom Provisionsempfänger einbehaltenen Kundenanzahlungen tatsächlich keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorlägen und dass solche Rechnungen zurzeit nicht nachgereicht werden könnten. Der Berufungswerber versuche, diese Rechnungen in einem gerichtlichen Verfahren einzuklagen. Am 11. November 2008 habe der Prüfer eine Kontrollmitteilung an das für den Berufungswerber zuständige Team übermittelt. Aus der Kontrollmitteilung gehe hervor, dass für die direkt kassierten Kundenanzahlungen, die von der Firma Esselborn als Provisionsaufwand verbucht worden seien, keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorliegen würden. Darauf hin habe das zuständige Team am 27. November 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 veranlasst und die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern aberkannt.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO nicht auf Grund der Außenprüfung beim Berufungswerber, sondern auf Grund der im Rahmen der Außenprüfung "H" getroffenen Feststellungen erfolgt sei, könne in der Unterlassung einer Schlussbesprechung auch kein Verfahrensmangel gesehen werden. Eine Schlussbesprechung wie bei einer Außenprüfung sei nämlich bei Veranlassungen durch ein Team der Betriebsveranlagung durch die Auswertung einer Kontrollmitteilung gesetzlich nicht vorgesehen. Abgesehen davon sei der Vertreter des Berufungswerbers über die Absicht zur Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006 mündlich informiert worden und sei ihm später nochmals Gelegenheit gegeben

worden, sich zu den nicht vorhandenen Rechnungen und Gutschriften zu äußern. Dies habe er getan, indem er eben darauf hingewiesen habe, dass der Berufungswerber für die streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge noch immer keine Rechnungen bzw. Gutschriften im Sinne des § 11 UStG 1994 vorlegen könne. Deshalb sei dann im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens die Kürzung der Vorsteuern aus Aufwendungen, für die keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorlagen, erfolgt.

Am 13. März 2009 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte seine rechtliche Vertretung die bereits gestellten Berufungsanträge.

Mit dem Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

.1 Wiederaufnahme des Verfahrens

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat die amtswegige Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2003 bis 2006 auf die im Zuge der Betriebsprüfung bei FH neu hervorgekommene Tatsache gestützt, dass für die direkt mit Kundenanzahlungen gegenverrechneten Provisionsaufwendungen für FH Vorsteuern geltend gemacht wurden, für die keine Gutschriften mit Umsatzsteuerausweis vorlagen.

Zuvor hatte das Finanzamt FH aufgrund der Feststellungen in der erwähnten Prüfung mit Bescheiden vom 25. September 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 Umsatzsteuer für die unversteuerten Provisionen vorgeschrieben.

Dieser berief gegen diese Bescheide mit der Begründung, er habe in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Betriebsstätte, weshalb gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 die Umsatzsteuer für die Provisionen nicht von ihm, sondern vom Empfänger seiner Vermittlungsleistung, Dkfm. Klaus Rainer Esselborn, geschuldet werde.

Das Finanzamt gab dieser Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2009 insoweit statt, als keine Provisionsabrechnungen mit gesondertem Steuerausweis vorlagen (in diesen Fällen war die Steuerschuld aufgrund der Rechnungen entstanden).

Das Finanzamt ist also selbst davon ausgegangen, dass FH ausländischer Unternehmer war und die Steuerschuld hinsichtlich der in Rede stehenden Provisionen gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf den Berufungswerber übergegangen ist.

Im Falle des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kann die Umsatzsteuer vom grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger ohne Rechnung bzw. Gutschrift abgezogen werden. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, die normiert:

„Der Unternehmer kann sich folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

3. „die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind“.

Wenn aber der Leistungsempfänger die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 geschuldete Steuer ohne Rechnung bzw. Gutschrift als Vorsteuer abziehen kann, kann eine fehlende Gutschrift mit gesondertem Steuerausweis keine Tatsache darstellen, die einen im Ergebnis anders lautenden Bescheid herbeizuführen in der Lage gewesen wäre. Der vom Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden angegebene Wiederaufnahmegrund liegt daher nicht vor.

Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2003 bis 2006 ist daher zu Unrecht erfolgt. Ob ein anderer Wiederaufnahmegrund vorgelegen hätte, hat die entscheidende Behörde nicht zu beurteilen, darf sich die Berufungsbehörde doch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 307 Tz 3 sowie die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0262, vom 12.4.1994, 90/14/0044, vom 21.6.1994, 91/14/0165 und vom 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

Die Bescheide betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2003 bis 2006 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Umsatzsteuer 2003 bis 2006

Wird ein die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligender oder verfügender Bescheid aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Damit scheiden die angefochtenen neuen Umsatzsteuerbescheide durch die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO³, § 307 Tz 8).

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig. Die Berufung vom 23. Dezember 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 vom 27. November 2008 war folglich als unzulässig zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 273 Tz 12 BAO).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. August 2010