



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Baumeister, J., vertreten durch DGM Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatung, 8605 Kapfenberg, Hafendorf 10, vom 1. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 1. August 2007 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 vom 13. April 2007 gemäß § 299 BAO, Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005, Festsetzung von Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum November 2006 (Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 13. April 2007) sowie Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum November 2006 (Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 13. April 2007) wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

Jeweils im März der Jahre 2004 bis 2006 sei die X.. Bauleistungs GmbH, an der der Berufungswerber (Bw.) zu 70 % beteiligt und deren Geschäftsführer er sei, vom Bw. beauftragt worden, einen geeigneten Techniker für die Ausschreibungen und Abrechnungen von beauftragten bzw. zu erwartenden Aufträgen der Einzelfirma beizustellen. Der dafür zu bezahlende Pauschalpreis sei bereits im März des jeweiligen Jahres mit € 70.000,00 (2004);

€ 45.000,00 (2005) und € 40.000,00 (2006) zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 20 % [€ 14.000,00 (2004); € 9.000,00 (2005) und € 8.000,00 (2006)] fixiert worden. Da die beauftragte GmbH im Prüfungszeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt und ihrerseits auch keine Fremdleistungen zugekauft habe, sei es ihr also gar nicht möglich gewesen, die beauftragte Leistung zu erbringen. Weil in der Einzelfirma in den Streitjahren neben dem Bw. lediglich ein (2003) bzw. drei (2004) und zwei (2005) Techniker beschäftigt gewesen seien, habe auch der Bw. eigenverantwortlich tätig werden müssen, sodass eine zusätzliche Leistungskapazität des Bw. für eine eventuelle Beschäftigung im Rahmen der GmbH nicht mehr vorhanden gewesen sei. Die pauschalen Zahlungen seien bereits im März für Projekte, um die er sich erst bemüht habe und deren Zuschlag zum Teil noch höchst ungewiss gewesen sei, vereinbart worden. Als Grundlage für die Rechnungserstellung der GmbH an die Einzelfirma hätten keinerlei projektbezogene Stundenaufzeichnungen bzw. andere Grundaufzeichnungen vorgelegt werden können. Der Erlös für die angeblich erbrachte Leistung der GmbH sei zeitnah dafür verwendet worden, um das Gesellschafterdarlehen des Bw. größtenteils abzudecken.

Da der gewählte Weg, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenke, unverständlich und sinnlos erscheine, liege ganz offensichtlich ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO vor, weshalb die Abgaben so zu erheben wären, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Somit seien die gewinnmindernd geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und den diesbezüglichen Vorsteuerbeträgen sei die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 zu versagen (vgl. Bericht vom 1. August 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 4).

Gegen die auf dieser Basis ergangenen Bescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da er im Prüfungszeitraum zur Leistungserstellung wenige Dienstnehmer beschäftigt habe, hätten zur Auftragsausführung Fremdleistungen im erheblichen Ausmaß, unter anderem auch von der X.. Bauleistungs GmbH, die selbst keine Dienstnehmer beschäftige, zugekauft werden müssen. Die Leistungserstellung für die GmbH habe er als Gesellschafter-Geschäftsführer erbracht, was üblich sei und keine ungewöhnliche Gestaltung bedeute. Da er dafür kein Honorar erhalten habe, handle es sich um eine Nutzungseinlage seitens des Gesellschafters; ebenso sei die unentgeltliche Überlassung der Arbeitskraft der GmbH aus gesellschaftsrechtlichen Gründen keineswegs unüblich und entspreche der täglichen Praxis von Unternehmen, die sich in der Krise befänden. Die Einkommensteuerrichtlinien stellten

unter Rz 2605 ausdrücklich darauf ab und klar, dass derartige Nutzungseinlagen beim Einlegenden keine fiktiven steuerpflichtigen Einnahmen auslösten.

Der Bw. sei sowohl als Einzelunternehmer als auch – in Form der Nutzungseinlage – für die GmbH tätig gewesen. Für die Leistungserstellung in der GmbH seien Aufzeichnungen vorhanden. Die Kalkulationsblätter zeigten bereits bei Anbotslegung den Anteil der Leistungserstellung, den die X.. Bauleistungs GmbH zu erbringen gehabt habe, was aus der beigeschlossenen Aufstellung, die sich zusammenfassend aus den Kalkulationsblättern, den Anboten und den umfangreichen Werkverträgen ergeben würde, ersichtlich sei.

Es sei noch zu bemerken, dass seitens der Anfang 2007 stattgefundenen abgabenrechtlichen Prüfung der X.. Bauleistungs GmbH nach Überprüfung des Sachverhaltes die Subhonorarleistungen anerkannt worden seien, wodurch für ein und denselben Sachverhalt nun zwei unterschiedliche Beurteilungen durch die Abgabenbehörde vorliegen würden. Im Zuge der Betriebsprüfung bei der X.. Bauleistungs GmbH sei, abgesehen von der körperschaftsteuerlichen Beurteilung in den Tz 2 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom 9. März 2007 festgehalten worden, dass diese *Leistung* nicht unter Bauleistungen falle, sondern umsatzsteuerpflichtig sei. Daraufhin seien in der Folge seitens der Behörde beim Einzelunternehmen des Bw. für die Zeiträume 2004 und November 2006 die Vorsteuern dieser Honorarabrechnungen berücksichtigt worden, weshalb eine Aufhebung bzw. Berichtigung dieser Bescheide im Rahmen der angefochtenen Bescheide verfahrensrechtlich nicht zulässig sei.

Zur Kalkulation im Einzelnen sei Folgendes auszuführen:

In den Anboten bzw. Kalkulationsblättern werde der Anbotspreis im Durchschnitt mit Stundensätzen in Höhe von ca. € 40,00 bis € 50,00 errechnet, wobei die darin inkludierten Fremdhonorare im Stundensatz (je nach Leistungsart) sehr stark (von € 30,00 bis € 70,00) variieren könnten.

Die von der X.. Bauleistungs GmbH durch den Bw. erbrachten Leistungen unter Ansatz eines Satzes von € 40,00 bis € 50,00 würden in etwa 1.400 erbrachte Stunden für 2004, 900 Stunden für 2005 und 800 Stunden für 2006 ergeben, woraus ersichtlich sei, dass ihm für die Tätigkeit im Einzelunternehmen noch ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden sei und er auch hier seine Leistung erbringen habe können. Zu Pauschalhonorarvereinbarungen sei es nicht nur mit der X.. Bauleistungs GmbH sondern auch mit anderen Werkvertragsnehmern gekommen. Bezuglich des vom Finanzamt als nicht fremdüblich bzw. ungewöhnlich qualifizierten Zeitpunktes und der Form der Vereinbarung der Subhonorare sei zu erwähnen, dass die Beauftragung bereits im März eher einer fremdüblichen Vorgangsweise entspreche

und es Teil der kaufmännischen Sorgfaltspflicht sei, vor Auftragsannahme die fachliche und zeitliche Durchführung rechtzeitig sicherzustellen.

Nichtsdestotrotz hätte bei einer Überprüfung festgestellt werden können, dass (lediglich bei einigen kleinen Aufträgen) vor der schriftlichen Anbotsannahme durch die Kunden bereits mündliche Vereinbarungen vorgelegen seien bzw. sei ersichtlich, dass zB beim Werkvertrag "Apotheke T." zugleich mit Unterzeichnung durch die Auftraggeber die Überweisung der ersten Teilzahlung erfolgt sei, was darauf hindeute, dass über die Auftragsausführung schon einige Zeit davor Übereinstimmung geherrscht habe und die schriftliche Annahme ein "Formalakt" gewesen sei. Gerade in der Dienstleistungsbranche würden verstärkt Auftragsannahmen mit Pauschalhonoraren erfolgen.

Das Gesellschafterdarlehen sei seitens des Bw. als Gesellschafter zur Verlustabdeckung zur Verfügung gestellt worden und eine Rückzahlung auf das Gesellschafterdarlehen könne natürlich nur auf Grund einer vorhandenen Liquidität der Gesellschaft und entsprechenden Entschuldung erfolgen.

Ausgehend von einer grundsätzlichen Wahlfreiheit der Rechtsformgestaltung des Unternehmens eines Steuerpflichtigen sei zum Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten Folgendes auszuführen:

Die X.. Bauleistungs GmbH habe diverse Leistungen des Baugewerbes erbracht. Im Jahr 2003 sei das negative Kapital der X.. Bauleistungs GmbH auf rund € 40.000,00 angewachsen. Um die Gesellschaft vor dem Konkurs zu bewahren bzw. die Liquidität aufrecht zu erhalten, seien einerseits seitens des Bw. die schon erwähnten Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt und andererseits die Kosten reduziert worden. Nichtsdestotrotz sollte die GmbH – auch schon aus Haftungsgründen – in dieser Branche weiterhin tätig sein. Eine Beseitigung des negativen Eigenkapitals hätte somit nur sukzessive durch Arbeitsleistung des Bw. erreicht werden können, was per März 2006 bereits ein positives Kapital zur Folge gehabt hätte.

Aufträge zur Bauüberwachung kämen von kommunaler Seite, von größeren Institutionen und Gesellschaften. Um bei Ausschreibungen erfolgreich zu sein, müsse die Auftragsannahme durch den Bw. erfolgen und könne schon aus Gründen der Bonitätsbeurteilung die GmbH nur als Subunternehmerin beschäftigt werden. Überdies sei er lediglich 70%iger Eigentümer der Anteile der X.. Bauleistungs GmbH.

Die gewählte Form der Auftragsannahme durch das Einzelunternehmen und Ausführung der Leistung nur teilweise durch die GmbH unter Einsatz der Nutzungseinlage des Gesellschafters sei unter den gegebenen Umständen vor allem aus kaufmännischer Verantwortung und Vorsicht die einzige sinnvolle Gestaltung gewesen. Bei den gegenständlichen Honoraren handle es sich daher nicht um eine Umgehung oder einen Missbrauch von Formen und

Gestaltungsmöglichkeiten, zumal die ungewöhnliche Gestaltung im umgekehrten Sinne und vor allem aus anderen als Abgabegründen erfolgt sei. Im Übrigen sei noch auf das Erkenntnis des VfGH vom 8. Mai 1980, V 14/80, zu verweisen, wonach kein Missbrauch vorliege, wenn im Rahmen bestehender Gesetze jene Gestaltung gewählt werde, welche die niedrigsten Belastungen verursache. Missbräuchlich könne daher nur eine solche Transaktion sein, die – den abgabensparenden Effekt weggedacht – keinen Sinn ergebe.

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

**EINKOMMENSTEUER**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann durch Zwischenschaltung einer GmbH nicht der Unternehmerlohn des Bw. für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen zur Betriebsausgabe gemacht werden. Vielmehr handelt es sich bei den Zahlungen an die GmbH für die Arbeitsleistungen des Bw. um Entnahmen. Inwieweit die Arbeitsleistung des Bw. für sein Einzelunternehmen aus operativen Tätigkeiten oder aus Bürotätigkeiten besteht, ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Für die steuerliche Nichtanerkennung des Unternehmerlohnes samt Nebenkosten spricht auch die auf eine Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern abzielende Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988, nach der Vergütungen von Mitunternehmern für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft den Gewinn nicht mindern dürfen (vgl. VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0117 und VwGH 16.9.2003, 98/14/0031).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass die vom Bw. als Einzelunternehmer mit der X.. Bauleistungs GmbH, an der er zu 70 % beteiligt war, jeweils im März im vorhinein vereinbarten Leistungen, vom Bw. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH erbracht worden sind, da diese keine Dienstnehmer beschäftigt und ihrerseits auch keine Fremdleistungen zugekauft hat. Da der Bw. in seinem Einzelunternehmen in den Streitjahren nach seinen eigenen Ausführungen in der Berufung zu wenige Dienstnehmer beschäftigt habe, sei er gezwungen gewesen Fremdleistungen zuzukaufen. Soweit diese aber von ihm selbst als Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen "seiner" GmbH erbracht worden sind, kann der dafür bezahlte Aufwand nicht als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 anerkannt werden, da nach der eingangs zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die gewinnmindernde Berücksichtigung des "Unternehmerlohnes" unzulässig ist.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis auf die kalkulatorische Ermittlung der vom Bw. "im Rahmen der X.. Bauleistungs GmbH" erbrachten Arbeitsstunden nichts zu ändern.

Bezüglich des Einwandes, dass die strittigen Fremdleistungen im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der GmbH anerkannt worden seien, wodurch nun für ein und denselben Sachverhalt zwei unterschiedliche Beurteilungen durch die Abgabenbehörde vorliegen würden, ist Folgendes festzustellen:

Im gegenständlichen Verfahren ist die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die in Rede stehenden Leistungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 strittig und einer eigenständigen rechtlichen Würdigung zu unterziehen. Aus der Tatsache, dass die hier strittigen Beträge im Rahmen der X.. Bauleistungs GmbH als Betriebseinnahmen erfasst worden sind, kann nicht zwingend der Schluss gezogen werden, dass sie im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens jedenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Vielmehr ist deren Abzugsfähigkeit unter ausschließlicher Bedachtnahme auf die eingangs zitierte Judikatur einer eigenständigen rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

In der Zwischenschaltung der GmbH, die selbst keine Dienstnehmer beschäftigt hatte, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. war, ist eine den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht tangierende Konstruktion zu erblicken, die das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lässt, als sie weder bezüglich des Inhaltes und des Umfanges der tatsächlich vom Bw. erbrachten Leistungen, noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen er tätig geworden ist, eine Änderung im Einzelunternehmen bewirkt hat (vgl. VwGH 16.9.2003, 98/14/0031 unter Hinweis auf VwGH 30.5.1990, 86/13/0046). Somit erübrigt es sich auf die in der Berufung relevierte Problematik des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO näher einzugehen.

## UMSATZSTEUER

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges aus einer behaupteten Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen – dies gilt auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner in einer Weise als Gesellschafter beteiligt ist, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013) – ist entscheidend, ob diese überhaupt den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung entspricht (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0218).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war die vom Bw. behauptete Leistungsbeziehung mit der X.. Bauleistungs GmbH, an der er in den Streitjahren zu 70 % beteiligt und mit deren Geschäftsführung er allein betraut war, aus nachstehenden Erwägungen steuerlich nicht anzuerkennen:

Der in der Berufung vertretenen Argumentation, dass die Beauftragung (der X.. Bauleistungs GmbH) bereits im März eher einer fremdüblichen Vorgangsweise entspreche und es Teil der kaufmännischen Sorgfaltspflicht sei, vor Auftragsannahme deren fachliche und zeitliche Durchführung rechtzeitig sicherzustellen, ist grundsätzlich durchaus beizupflichten. Wie jedoch diesem Bedürfnis die gegenständliche GmbH angesichts der Tatsache, dass sie selbst keine Dienstnehmer beschäftigt hat, gerecht werden sollte, ist unerfindlich. Denn im Fall eines krankheitsbedingten Ausfallen des Bw. stünde überhaupt niemand zur Leistungserbringung zur Verfügung. Wenn angesichts dieser Sachlage vom Bw. bereits im März eine verbindliche Festlegung des Honorars für die im Laufe des jeweiligen restlichen Jahres noch zu erbringenden Leistungen akzeptiert wird, dann ist dies nicht wirtschaftlich, sondern nur mit dem bestehenden Gesellschaftsverhältnis begründbar. Der Bw. hätte eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Auftragnehmer niemals getroffen, da im Zeitpunkt der Auftragserteilung der konkrete Leistungsumfang und damit auch die Basis für die Honorarverrechnung noch nicht mit letzter Bestimmtheit vorhersehbar sind.

Überdies ist festzustellen, dass dem Bw. als Einzelunternehmer im Zeitpunkt der Auftragserteilung auf Grund seiner gleichzeitigen Funktion als Geschäftsführer der X.. Bauleistungs GmbH bewusst gewesen sein musste, dass die GmbH mangels eigener Dienstnehmer die in Rede stehenden Leistungen nur durch seine eigene Tätigkeit erbringen konnte. Es bedarf wohl keiner weiteren Erörterung, dass der Bw. einer fremden GmbH, die keine eigenen Dienstnehmer beschäftigt und damit die Leistung eigenständig überhaupt nicht erbringen kann, wohl niemals derartige Aufträge erteilt hätte.

Schließlich beweisen auch die Ausführungen des Bw. in der Berufung, wonach er als Gesellschafter zur Bewahrung der GmbH vor dem Konkurs bzw. zur Aufrechterhaltung der

Liquidität dieser ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt habe und die Beseitigung des negativen Eigenkapitals nur sukzessive durch seine Arbeitsleistung erreicht werden konnte, dass für die behauptete Leistungsbeziehung in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung bestanden hat.

Da demnach die behaupteten Vereinbarungen des Bw. mit der X.. Bauleistungs GmbH einem Fremdvergleich nicht standhalten, erübrigts sich die Prüfung der beiden weiteren Kriterien.

Bezüglich des aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis erforderlichen umsatzsteuerlichen Vorteiles, den der Bw. in der gewählten Gestaltung gehabt hätte, ist zu bemerken, dass bei Erbringung der Leistungen durch den Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens die strittigen Vorsteuern – 2004: € 14.000,00 und 2005: € 9.000,00 - nicht angefallen wären.

Ungeachtet der vorhin dargelegten Beurteilung würde der Vorsteuerabzug in den Streitjahren jedenfalls auch deshalb zu versagen sein, weil keine dem § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen mit gesondertem Ausweis des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages vorliegen. Auch wenn im Zuge der bei der X.. Bauleistungs GmbH durchgeföhrten Außenprüfung die dem Bw. in Rechnung gestellte "Technikerbeistellung als Subdienstleistung" entgegen der bisherigen Behandlung als Bauleistung im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 als eine dem Normalsteuersatz unterliegende Leistung qualifiziert worden ist (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. März 2007, Tz 2 und 4) hätte der vom Bw. im gegenständlichen Verfahren begehrte Vorsteuerabzug eine entsprechende Berichtigung der Rechnungen vom 1. Dezember 2004 und 4. Oktober 2005 zur Voraussetzung. Durch den Hinweis auf § 11 in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 Anspruchsvoraussetzung. Die Rechnung im Sinne des § 11 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 116). Die nach § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 zwingend erforderliche Angabe des auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrages erfordert, dass in der Rechnung der auf das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung entfallende Steuerbetrag getrennt angeführt ist. Eine Rechnung, in der der Steuerbetrag nicht gesondert ausgewiesen ist, ist unvollständig. Ein Vorsteuerabzug ist bis zur Vervollständigung durch den Rechnungsaussteller unzulässig (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 134 und 135). Ist die Rechnung mangelhaft, so kann der Vorsteuerabzug aber erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung (im vorliegenden Fall: fehlender Steuerbetrag) erfolgt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 124/8). Damit könnten, selbst wenn im Jahr 2007 auf Grund der Feststellungen der

Außenprüfung bei der X.. Bauleistungs GmbH von dieser tatsächlich Rechnungsberichtigungen vorgenommen worden wären, keinesfalls die Vorsteueransprüche in den Streitjahren begründet werden.

Auf Grund der eingangs dargelegten, aus der Judikatur abgeleiteten Rechtslage und auch den vorhin bezüglich der aktenkundigen Rechnung vom 1. Dezember 2004 dargelegten Erwägungen, erweist sich der Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO als rechtmäßig, zumal auch die übrigen, vom Bw. ohnedies nicht gerügten Tatbestandsmerkmale des § 299 BAO erfüllt sind.

Hingegen erweist sich die Berichtigung des Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid für den Voranmeldungszeitraum November 2006 vom 13. April 2007 gemäß § 293b BAO aus nachstehenden Erwägungen als rechtswidrig:

Die Bestimmung des § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

Der Bw. hat in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum November 2006, die am 26. Jänner 2007 am Abgabenkonto verbucht worden ist, eine Umsatzsteuer in Höhe von € 9.192,37 und Vorsteuern in Höhe von € 1.698,18, was eine Zahllast in Höhe von € 7.494,19 ergibt, ausgewiesen. Das Finanzamt hat in Anlehnung an die bei der X.. Bauleistungs GmbH durchgeführte Außenprüfung auf Grund der dort vertretenen Rechtsauffassung, dass die "Technikerbeistellung als Subdienstleistung" an den Bw. eine steuerpflichtige Leistung darstelle (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. März 2007, Tz 2 und 4) den Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid für den Zeitraum November 2006 am 13. April 2007 erlassen und darin die aus der steuerpflichtigen Behandlung dieser Leistung im Rahmen der GmbH resultierende Vorsteuer in Höhe von € 8.000,00 zum Abzug gebracht. Weil keine entsprechende Berichtigung der Rechnung vom 30. November 2006 aktenkundig ist und diese wohl, wie oben ausgeführt, erst im Berichtigungszeitpunkt (ex nunc) wirksam wäre, erweist sich bereits damit der Abzug der Vorsteuer im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung jedenfalls als rechtswidrig. Da demnach das Finanzamt im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung den auch aus der Sicht der vorliegenden Berufungsentscheidung rechtswidrigen Vorsteuerabzug von Amts wegen

vorgenommen hat, beruht diese offensichtliche Unrichtigkeit nicht auf der Übernahme aus der Abgabenerklärung (Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum November 2006), in der dieser Vorsteuerbetrag, wie eingangs ausgeführt, vom Bw. gar nicht geltend gemacht worden ist. Somit erweist sich die Bescheidberichtigung mangels Erfüllung des Tatbestandes des § 293b BAO als rechtswidrig, was die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides zur Folge hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Jänner 2009