

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Czepel & Partner Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. September 2003 betreffend die Abweisung eines Antrages nach § 299 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2000-2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 nach § 299 BAO wird abgewiesen.

Der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid in diesem Punkte aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in Großbritannien seit dem Jahr 2000 registrierte Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt wird. Geschäftsführer ist der in Österreich wohnhafte H.U.

Die Bw. hat für die Jahre 2000 und 2001 Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht, die insgesamt zu einer Zahllast von 11.887,00 € führten.

Die Bw. hat bis auf geringfügige Ausnahmen lediglich an die H.G. GmbH fakturiert.

Von Seiten der Gebietskrankenkasse und dem für die steuerlichen Angelegenheiten der H.G. GmbH zuständigen Finanzamt wurde festgestellt, dass die von der Bw. an die H.G. GmbH fakturierten Leistungen in Wahrheit von H.U. als deren Dienstnehmer ausgeführt worden waren.

Da die Bw. demnach keine Leistungen an die H.G. GmbH erbracht hatte, berichtigte sie mit einer Sammelberichtigungsrechnung vom 31. Dezember 2002 die im Zeitraum 2000 und 2001 an die H.G. GmbH ausgestellten Rechnungen.

Die H.G. GmbH machte spiegelbildlich den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen in ihrer Umsatzsteuererklärung für 2002 rückgängig und wurde die Umsatzsteuer 2002 mittlerweile mit Bescheid vom 4. Juni 2004 rechtskräftig veranlagt und auch der Nachforderungsbetrag von 8.800,03 Euro bereits getilgt.

Mit Eingabe an das Finanzamt Graz-Stadt vom 2. Juni 2003 legte die Bw. nochmals gegenüber dem Finanzamt den geschilderten Sachverhalt dar und legte zum Nachweis der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges bei der H.G. GmbH deren Umsatzsteuererklärung 2002 sowie eine Darstellung des entsprechenden Bilanzausweises vor.

Gleichzeitig wurde die Umsatzsteuererklärung 2002 der Bw. mit der Rückgängigmachung der Steuerschuld vorgelegt und begehrte die Bw. eine Abgabengutschrift.

Mit Bescheid vom 25. Juni 2003 setzte das Finanzamt allerdings abweichend von der eingereichten Erklärung die Umsatzsteuer 2002 mit Null € fest.

Die Bescheide wurden der Bw. per Adresse des Finanzamtes Graz-Stadt zugestellt.

Mit Eingabe vom 10. September 2003 begehrte die Bw. die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes.

Die Bw. legte neuerlich Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 bei und erklärte darin die Umsätze der Jahre 2000 und 2001 mit Null und machte gleichzeitig die Berichtigung der Umsatzsteuerzahllast der Jahre 2000 und 2001 im Jahr 2002 geltend.

Mit Bescheid vom 26. September 2003 wies das Finanzamt den Antrag auf Berichtigung nach § 299 Abs.1 BAO ab, da eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 voraussetze, dass es sich um einen Unternehmer handle, welches Kriterium von der Bw. aber nicht erfüllt werde.

In der Folge brachte die Bw. Berufung gegen den Abweisungsbescheid ein und wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Im Vorhalteverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde vom Erhebungsdienst des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr festgestellt, dass die H.G. GmbH im Jahr 2002 die in Abzug gebrachte Vorsteuer auf Grund der von der Bw. in den Jahren 2000 und 2001 in Rechnung gestellten Umsatzsteuer im Jahr 2002 rückgängig gemacht hat.

Von Seiten der Bw. wurden dem unabhängigen Finanzsenat die ursprünglichen Rechnungen sowie die Rechnungskorrektur vorgelegt.

Weiters wurden neuerlich Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 mit genauen Erläuterungen beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt einen Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2001 abgewiesen, da die Bw. mangels Unternehmereigenschaft nicht zur Rechnungsberichtigung befugt sei.

Nach § 299. Abs. 1 BAO in der Fassung des BGBI I 124/2003 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Eine Aufhebung eines erstinstanzlichen Bescheides ist demnach wegen *Rechtswidrigkeit* des Bescheidinhaltes möglich.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus.

Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offenkundig sein.

Im Berufungsfall hat die Bw. Rechnungen an einen Auftraggeber ausgestellt und wurde seitens der Finanzverwaltung und der Sozialversicherung festgestellt, dass in Wahrheit kein

umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch der Bw. und dem Leistungsempfänger stattgefunden hat, sondern ein Dienstverhältnis vorgelegen ist.

In der Folge hat die Leistungsempfängerin im Jahr 2002 den auf Grund der gegenständlichen Rechnungen vorgenommenen Vorsteuerabzug rückgängig gemacht.

Die Bw. hat mit Sammelberichtigung vom 31. Dezember 2002 eine Berichtigung der in den Jahren 2000 und 2001 an die HG. GmbH ausgestellten Rechnungen vorgenommen.

Aus dem Urteil des EuGH vom 19. September 2000, Rs C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG und Manfred Strobel, geht hervor, dass eine Steuerberichtigung für berichtigte Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis, denen keine Lieferung oder sonstige Leistung zu Grunde liegt, jedenfalls dann zu erfolgen hat, wenn damit keine Gefährdung des Steueraufkommens verbunden ist.

Ein solcher Sachverhalt liegt im Berufungsfall vor.

Zu beachten sind in diesem Zusammenhang die Regelungen des § 11 Abs. 12 und Abs. 14 sowie des § 16 Abs. 1 UStG 1994, welche wie folgt lauten:

§ 11 Abs. 12)

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

§11 Abs. 14)

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag."

§ 16 Abs.1)

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

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.**

Auf Grund der von der Bw. am 31. Dezember 2002 vorgenommenen Rechnungsberichtigung sind zwangsläufig auch die Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes zu beachten.

Nach dem bereits zitierten Urteil des EuGH vom 19. September 2000, Rs C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG und Manfred Strobel, 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, 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 Berufungsfall wurden die auf Grund der von der Bw. ausgestellten Rechnungen von der Rechnungsempfängerin, der H.G. GmbH, lukrierten Vorsteuern der Jahre 2000 und 2001 rechtskräftig mit dem Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 4. Juni 2004 zurückgefördert und auch entrichtet.

Der Bw. im Gegenzug die Berichtigung ihrer Rechnungen zu verwehren, wäre damit mit dem gemeinschaftsrechtlichen Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer nur dann in Einklang zu bringen, wenn der Rückforderungsanspruch des Abgabengläubigers gegenüber der H.G. GmbH nicht einbringlich gewesen wäre, sodass von einer aufrechten Gefährdung des Steueraufkommens hätte gesprochen werden können. Ein solcher Sachverhalt liegt aber nicht vor (vergleiche hiezu auch die diesbezüglichen Ausführungen in dem zu einem vergleichbaren Fall ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2001, 2001/14/0023).

Dies bedeutet daher, wenn die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges sowohl bescheidmäßig erfolgt ist und die Vorsteuern auch tatsächlich zurückbezahlt worden sind, eine Rechnungsberichtigung jedenfalls möglich ist.

In seinem Erkenntnis vom 28.11.2002, 98/13/0038 bejaht der VwGH neuerlich unter Hinweis auf sein Erkenntnis vom 26.6.2001, 2001/14/0023, die Berichtigungsmöglichkeit auch dann, wenn die Rechnungsausstellung mit Umsatzsteuerausweis nicht gutgläubig erfolgt ist, soferne eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist (siehe auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Band III, Kommentar zur Mehrwertsteuer, zu § 11 Tz. 240 bis 242/2).

Laut Abfrage der Buchungen der H.G. GmbH wurde die Umsatzsteuernachforderung 2002 auf Grund der rückgängig gemachten Vorsteuern auf deren Abgabenkonto beim Finanzamt Kirchdorf/Perg/Steyr bereits entrichtet und kann daher auch die Berichtigung der Steuerschuld bei der Bw., nicht verweigert werden.

Demnach ist eine Berichtigung bei der Bw. zulässig und ist der Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 25. Juni 2003, in welchem die Steuerberichtigung nicht berücksichtigt wurde, rechtswidrig.

Die Abweisung des Aufhebungsauftrages wurde vom Finanzamt damit begründet, dass der Bw. keine Unternehmereigenschaft zukomme und deshalb eine Rechnungsberichtigung nicht möglich sei.

Unter dem Lichte der obigen Ausführungen, kann allerdings diese Auslegung nicht aufrecht gehalten werden und ist nach dem Gemeinschaftsrecht und diesem folgend, den vom EUGH und VwGH entwickelten Grundsätzen eine Rechnungsberichtigung auch in Fällen möglich, in denen die Rechnungsausstellung durch einen Nichtunternehmer erfolgte.

Abgesehen davon, konnte schon vor dem Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechtes in teleologischer Reduktion bei Personen, die von der Finanzverwaltung nachträglich als Dienstnehmer und nicht als Unternehmer eingestuft wurden, eine Subsumption unter § 11 Abs.14 UStG 1972 (wortgleich mit dem im Berufungsfall zur Anwendung kommenden § 11 Abs. 14 UStG 1994) unterbleiben (siehe Ruppe, UStG 1994, Kommentar, WUV, 2. Auflage, § 11 Rz. 144).

Die Nichtberücksichtigung der Rückgängigmachung der Umsatzsteuerzahllast der Jahre 2000 und 2001 im Berichtigungsjahr 2002 im Umsatzsteuerbescheid vom 25. Juni 2003 ist im Sinne der obigen Ausführungen demnach rechtswidrig.

Eine Bescheidberichtigung nach § 299 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geht immer dann, wenn die steuerlichen Auswirkungen auf Grund der Rechtswidrigkeit eines Bescheides nicht nur geringfügig sind, schon im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Rechtsrichtigkeit

der Rechtsbeständigkeit eines Bescheides vor und treten die Erwägungen der Zweckmäßigkeit und der Billigkeit in den Hintergrund.

Da die auf Grund der Rechtswidrigkeit des aufhebungsgegenständlichen *Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 25. Juni 2003* hervorgerufenen steuerlichen Auswirkungen nicht nur geringfügig sind, ist aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die beantragte Bescheidberichtigung vorzunehmen.

Dem Berufungsbegehren ist daher hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2002 statzugeben.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO für die Jahre 2000 und 2001 war abzuweisen, da eine Abgabenberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Eine derartige Berichtigung wirkt immer nur ex nunc.

Sinngemäß kann eine Berichtigung der Umsatzsteuerschuld erst in dem Zeitraum erfolgen, in dem die Rechnungen berichtigt werden.

Im Berufungsfall erfolgte sowohl die Rechnungsberichtigung durch die Bw. als auch die Vorsteuerkorrektur durch die H.G. GmbH im Kalenderjahr 2002, weshalb auch nur dieses Jahr berichtigungsfähig ist.

Das Berufungsbegehren war daher hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 abzuweisen.

Graz, 12. August 2004