



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/2343-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P. GmbH., vertreten durch Mag. Karl Andreas Estl, 7350 Oberpullendorf, Hubertusgasse 1, vom 23. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ein Transportunternehmen betreibt.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2003 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Der Bw. wurde ein Betrag von 38.662,26 € gutgeschrieben.

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** der Jahre 2002 – 2004 stellte der Betriebsprüfer eine umsatzsteuerliche Haftung der Bw. gemäß § 27 Abs. 9 UStG fest. Dazu führte der Betriebsprüfer aus, dass die Bw. Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von der P Transport GmbH. geltend gemacht habe. Für den Zeitraum 10 – 12/2003 sei diese Umsatzsteuer von der P Transport GmbH. nicht abgeführt worden. Dies sei insofern relevant, da Mag. A P bei

beiden Firmen Geschäftsführer sei bzw. gewesen sei. Die Bw. hafte daher für die nicht entrichtete Umsatzsteuer. Es habe eine Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von 93.667,92 € zu erfolgen.

Das Finanzamt nahm das Umsatzsteuerverfahren 2003 unter Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht wieder auf. Mit dem neuen **Umsatzsteuerbescheid** 2003 wurde von der Bw. Umsatzsteuer von 93.667,92 € nachgefordert, indem dieser Betrag im Umsatzsteuerbescheid ergänzend als „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 und/oder sonstige Berichtigungen“ angesetzt wurde.

In der **Berufung** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wandte sich die Bw. gegen die Annahme einer Haftung gemäß § 27 Abs. 9 UStG. Sie brachte vor, dass über das Vermögen der P Transport GmbH. am 23. Dezember 2003 das Konkursverfahren eröffnet worden sei und die Firma in weiterer Folge gelöscht worden sei. Die im Zeitraum 10 – 12/2003 an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer sei in folge des Konkursverfahrens nicht mehr einbringlich gewesen.

Aus den erläuternden Bemerkungen zu § 27 Abs. 9 UStG ergebe sich, dass mit dieser Regelung der Umsatzsteuerbetrug, insbesondere in Form von Karussellgeschäften, bekämpft werden sollte.

Bis dato gebe es nur eine einzige Entscheidung des UFS zu § 27 Abs. 9 UStG. Die Entscheidungsbegründung zeige eindeutig die Grenzen dieser Regelung zur Bekämpfung von „echten“ Betrugsfällen auf. Der UFS führe aus, dass es für die Anwendung der Haftung nicht ausreiche, wenn der Unternehmer es nur für möglich gehalten habe, dass die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer nicht abgeführt werde. Es komme vielmehr auf den Beweis der Wissentlichkeit an. Das Finanzamt trage die Darlegungs- und Feststellungslast.

Im gegenständlichen Fall handle es sich in keiner Weise um einen Karussellbetrugsfall. Die P Transport GmbH sei 1988 gegründet worden und habe das Güterbeförderungsgewerbe ausgeübt. Die Bw. sei 2000 gegründet worden und übe das Speditions-, Logistik- und Güterbeförderungsgewerbe aus.

§ 27 Abs. 9 UStG spreche wörtlich von „vorgefasster Absicht ... Steuer nicht zu entrichten“ und „vorsätzlich außer Stande gesetzt ... Steuer zu entrichten“. Die Beweislast liege auf Seiten der Finanzverwaltung. Für eine vorgefasste Absicht oder eine Vorsätzlichkeit des Geschäftsführers finden sich im Prüfungsbericht jedoch keinerlei Anhaltspunkte mit Ausnahme der Anmerkung, dass der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften die gleiche Person sei.

Es seien auch keine Beweise für die Anwendung der Haftungsbestimmung vorhanden. Wie aus dem beiliegendem Ausdruck des Lieferantenkontos der P Transport GmbH. ersichtlich sei, fanden im gesamten Jahr 2003 gleichmäßige und konstante Leistungsbeziehungen statt, ohne irgendwelche Auffälligkeiten im angefochtenen Zeitraum. Sämtliche Leistungsbeziehungen hätten unstrittig stattgefunden und seien zeitnahe und korrekt fakturiert worden. Es werde nicht bestritten, dass sich die P Transport GmbH. bereits über einen längeren Zeitraum in wirtschaftlichen und finanziellen Schwierigkeiten befunden habe. Dies sei auch dem Finanzamt bekannt gewesen. Dass sich im Laufe des Spätherbstes 2003 auf Grund des Verfalls der Fuhrpreise die Situation dermaßen zuspitzen würde, sodass im Dezember 2003 der Konkurs angemeldet werden musste, sei nicht wirklich vorhersehbar gewesen. Jedenfalls seien alle Leistungsbeziehungen im fraglichen Zeitraum so wie in den Vorperioden korrekt abgewickelt worden, was auch die Betriebsprüfung bestätigt habe. Zu keinem Zeitpunkt sei vom Geschäftsführer wissentlich und mit vorgefasster Absicht die Umsatzsteuer bei der P Transport GmbH. nicht entrichtet worden.

§ 27 Abs. 9 UStG verlange außerdem, dass der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehungen bereits davon Kenntnis habe, dass der Aussteller der Rechnungen vorsätzlich seinen Verpflichtungen zur Entrichtung der Umsatzsteuer nicht nachkommen werde.

Bei den Leistungsbeziehungen der beiden Gesellschaften habe es sich um eine Art „ständiges Auftragsverhältnis“ gehandelt, da die P Transport GmbH. ständig mit Güterbeförderungsleistungen für die Bw. betraut gewesen sei. Die Leistungen seien daher im Durchschnitt alle 14 Tage abgerechnet worden. Für die Anwendbarkeit der Haftungsbestimmung müsste daher unterstellt werden, dass bei Eingehen der Leistungsbeziehungen (Auftrag zur Güterbeförderung) der Auftraggeber bereits Kenntnis davon gehabt habe, dass er die entsprechende Umsatzsteuer nicht entrichten werde. Dies würde im konkreten Fall bedeuten, dass zB. für Güterbeförderungsleistungen des Monats Oktober (fakturiert ca. Ende Oktober) bereits im September (Auftragerteilung = Eingehen der Leistungsbeziehung) der Geschäftsführer Kenntnis haben musste, dass er die Umsatzsteuer am 15. Dezember nicht entrichten werde. Diese Schlussfolgerung sei unlogisch bzw. unrichtig, da der Geschäftsführer bis Mitte November 2003 selbst nicht feststellen habe können, dass eine Insolvenz unmittelbar bevorstehe. Selbst im Laufe der ersten Dezembertage seien noch mit Gläubigern intensive Gespräche geführt worden, um eine drohende Insolvenz abzuwenden. Frühestens Anfang bis Mitte Dezember 2003 sei dem Geschäftsführer bewusst geworden, dass eine Insolvenz eventuell nicht mehr abgewendet werden könne. Zu diesem Zeitpunkt seien aber bereits praktisch alle Fuhraufträge (= Zeitpunkt des Eingehens der Leistungsbeziehung) an die P Transport GmbH. vergeben gewesen, womit die Anwendbarkeit des § 27 Abs. 9 UStG nicht gegeben sei.

Laut beiliegendem Lieferantenkonto seien von der Bw. sämtliche Fuhrleistungen (auch im strittigen Zeitraum Oktober bis Dezember 2003) in voller Höhe an die P Transport GmbH. bezahlt worden. Hätte der Geschäftsführer irgendwelche „unlautere Absichten“ gehabt, hätte er nicht mehr korrekt zwischen beiden Firmen abgerechnet und kein Geld aus einer „relativ gesunden“ Firma in die „wissenschaftlich“ ohnehin insolvente Firma überwiesen. So aber seien alle Leistungen vollständig und zeitnah beglichen worden. Durch die rasche Bezahlung habe der Geschäftsführer versucht, finanzielle Löcher in der P Transport GmbH. zu stopfen. Sein allergrößtes Bemühen sei damals darin gelegen, die Gesellschaft vor dem Untergang zu retten.

Die Haftungsinanspruchnahme der Bw. würde außerdem einer „Doppelbezahlung“ der Umsatzsteuer entsprechen, zumal die Umsatzsteuer aus Sicht der Bw. bereits einmal entrichtet worden sei.

Abschließend ersucht die Bw. von der Haftungsinanspruchnahme abzusehen und den Umsatzsteuerbescheid wieder in der ursprünglichen Form zu erlassen.

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

Der Unternehmer haftet gemäß § 27 Abs. 9 UStG 1994 für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz, soweit diese in einer Rechnung iSd § 11 UStG ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte.

Diese Vorschrift wurde mit Wirkung ab 2003 zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges eingeführt. Die Inanspruchnahme der Haftung des Leistungsempfängers erfolgt nach einhelliger Rechtsmeinung durch Erlassung eines Haftungsbescheides (*Ruppe, UStG, § 27 Tz. 50, Berger/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG-Kommentar (2006) § 27 Rz 46, Ritz, BAO, § 7 Tz 3*).

Die Geltendmachung von persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden wird in § 224 Abs. 1 BAO geregelt. In diesen Haftungsbescheiden ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Unter Haftung versteht man ein Einstehen müssen für fremde Abgabenschulden (*Ritz, BAO, § 7 Tz 1, § 224 Tz 1*). Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine

Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (VwGH 26.3.1993, 92/17/0141, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, *Ritz*, BAO, § 224 Tz 4).

Abgesehen von den sich aus den §§ 93 und 96 BAO ergebenden Bestandteilen hat der Haftungsbescheid einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Der Haftungsbescheid hat weiters den Haftungspflichtigen aufzufordern, die Haftungsschuld „binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten“ (*Ritz*, BAO, § 224 Tz 8).

Im vorliegenden Fall wurde im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom 30. Jänner 2007 die Zahllast durch Hinzurechnung eines Betrages von 93.667,92 € unter der Bezeichnung „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 und/oder sonstige Berichtigungen“ erhöht. Eine Begründung enthält der Bescheid nicht. Die Berufung richtet sich gegen die Hinzurechnung des genannten Betrages, wobei die Bw. davon ausging, dass das Finanzamt damit die im Betriebsprüfungsbericht angesprochene Haftung gemäß § 27 Abs. 9 UStG geltend machen wollte.

Der Aktenlage ist eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 UStG oder sonstige Umstände, die eine Berichtigung der Umsatzsteuer erfordern, nicht zu entnehmen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht hervor, das im Wege einer Berichtigung der Umsatzsteuer die Haftung der Bw. in Anspruch genommen werden solle. Die Geltendmachung einer Haftung des Leistungsempfängers im Sinne des § 27 Abs. 9 UStG ist jedoch nicht mit einem an den Haftenden gerichteten Abgabenbescheid, sondern – so wie jede Geltendmachung einer Haftung – gemäß § 224 Abs. 1 BAO mit einem eigenen Haftungsbescheid vorzunehmen und ist eine Einhebungsmaßnahme. Die Erlassung eines gesonderten Haftungsbescheides stellt nach dem Gesetzeswortlaut des § 224 Abs. 1 BAO eine unabdingbare Voraussetzung für die haftungsrechtliche Inanspruchnahme dar.

Ein Abgabenbescheid betrifft regelmäßig Abgabenschulden des im Spruch genannten Abgabepflichtigen. Die von der Fa. P Transport GmbH. infolge ihres Konkurses nicht abgeführt Umsatzsteuer ist keine Abgabenschuld der Bw. Eine Haftung besteht immer für fremde Abgabenschulden. Nur durch Geltendmachung der Haftung für die Umsatzsteuer mittels Haftungsbescheides kann die Bw. Gesamtschuldnerin der strittigen Umsatzsteuerbeträge werden.

Der angefochtene Bescheid ist nach Bezeichnung und Inhalt eindeutig ein Umsatzsteuerbescheid und kann keineswegs etwa in einen Haftungsbescheid uminterpretiert werden, da dem Bescheid die oben genannten essentiellen Bestandteile fehlen, die einen

Haftungsbescheid ausmachen. Dem Haftungsbescheid kommt insofern wesentliche Bedeutung zu, da der Haftende erst durch die Erlassung eines Haftungsbescheides zum Gesamtschuldner wird.

Abschließend ist daher festzustellen, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Umsatzsteuer der Bw. nicht vorliegen, da die Geltendmachung einer Haftung der Bw. als Leistungsempfängerin im Sinne des § 27 Abs. 9 UStG nicht im Umsatzsteuerbescheid zu erfolgen hat. Einen Haftungsbescheid hat das Finanzamt nicht erlassen. Die Bw. ist weder Schuldnerin noch Gesamtschuldnerin des strittigen Umsatzsteuerbetrages geworden.

Der Berufung war somit statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Februar 2008