



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Dezember und 29. November 1996, sowie 6. Februar 1997 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1991 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1991 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos 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

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung [vgl. Tz 12a) und b) des Betriebsprüfungsberichtes vom 11. Juni 1996 und Punkt 1.c.) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Mai 1996] Beratungsleistungen, die von der Schweizer Domizilgesellschaft M. AG an die inländische Leistungsempfängerin - C. AG - fakturiert und beim Finanzamt Graz-Stadt erklärt worden sind, bezüglich der Streitjahre 1989 und 1990 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und bezüglich des Streitjahres 1991 zunächst im Wege der Erstveranlagung, sodann auch im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens dem Bw. zugerechnet und der Umsatzsteuer unterworfen.

In der gegen die Sachbescheide eingebrachten Berufung bekämpft der Bw. die Zurechnung der von der M. AG fakturierten Umsätze mit folgender Begründung:

Unabhängig von der Frage der ertragsteuerlichen Zurechnung schließe das System der Umsatzsteuer die doppelte Erfassung eines Umsatzes als den Grundsätzen einer Verkehrsteuer widersprechend aus. Unter Bezugnahme auf deutsche Kommentarmeinungen könnte der Zweck der Vorschrift des § 11 Abs. 14 UStG 1972 nur die Gewährleistung des systemtragenden Prinzips des Gleichgewichtes von Steuer und Vorsteuerabzug sein, sodass ihre Funktion darin bestehe, der Gefahr des unberechtigten Vorsteuerabzuges auf Grund des gesonderten Steuerausweises entgegenzuwirken.

Die Deutung der Vorschrift als Gefährdungstatbestand, die den gesonderten Steuerausweis als solchen sanktioniere, verstöße gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot, wenn ein Schaden tatsächlich nicht eingetreten sei und würde diesfalls außerdem dazu führen, dass die Vorschrift einen verfassungswidrigen Strafcharakter erhalte. Auf den vorliegenden Fall bezogen sei sachverhaltsmäßig darauf hinzuweisen, dass die C. AG in den Jahren 1989 bis 1991 laut Feststellungen der Betriebsprüfung insgesamt S 837.897,66 gemäß § 25 Abs. 4 UStG 1972 an Umsatzsteuer für die von der M. AG an die C. AG ausgestellten Rechnungen einbehalten und an das Finanzamt Graz-Stadt abgeführt habe. In diesem Zusammenhang sei auch festzuhalten, dass die C. AG für die fraglichen Umsätze gemäß § 6 Z 8 UStG 1972 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, da es sich um Projektarbeiten für Bankgeschäfte gehandelt habe. Im Übrigen hätte es seitens der M. AG gar nicht des gesonderten Ausweises der Umsatzsteuer bedurft, da nach deren Ansicht diese Umsätze im Ausland erbracht und somit in Österreich gar nicht steuerbar gewesen seien.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass eine missbräuchliche Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges im vorliegenden Fall ungeachtet des offenen Steuerausweises durch die M. AG auszuschließen sei. Daher bedürfe es auch nicht der Wiederherstellung des Gleichgewichtes von Steuer und Vorsteuerabzug. Eine doppelte Erfassung der Umsätze würde darüberhinaus gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot verstößen.

Als Eventualantrag wurde die Umbuchung der von der C. AG für die M. AG in Höhe von insgesamt S 837.898,00 gemäß § 25 Abs. 4 UStG 1972 an das Finanzamt Graz-Stadt abgeführt. Die Beträge auf das Abgabenkonto des Bw. begeht.

In der gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1991 eingekommenen Berufung wird die Wiederaufnahme dem Grunde nach mit dem Argument, dass der Erstbescheid 1991 noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei, bekämpft.

Die Abweisung der Berufung gegen die Sachbescheide wurde vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung wie folgt begründet:

Da im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei, dass die von der M. AG fakturierten Leistungen tatsächlich vom Bw. erbracht worden seien, sei die Umsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 19 Abs. 1 UStG 1972 festzusetzen, während die Vorschreibung der Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 ausschließlich die M. AG betreffe.

Ergänzend sei zu bemerken, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung eine Umsatzsteuervorschreibung nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 beim Rechnungsaussteller auf Grund der bloßen Tatbestandsverwirklichung, unabhängig von der tatsächlichen oder möglichen Vornahme des Vorsteuerabzuges durch den Rechnungsempfänger, zu erfolgen habe.

Der dagegen eingekommene Vorlageantrag wurde vom Bw. im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Die Ausführungen des Finanzamtes würden nicht (mehr) der geltenden Rechtslage entsprechen. Wie der EuGH in seiner Entscheidung vom 19.9.2000, C-454/98, der sich auch der BFH im Urteil vom 22.2.2001, VR 5/99, angeschlossen habe, festgestellt habe, habe die Finanzverwaltung eine, sogar im Missbrauchsfall zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer dann zu berichtigen bzw. rückzuerstatten, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen sei. Sei eine solche Gefährdung ausgeschlossen, stehe die

Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht im Ermessen der Finanzverwaltung.

Wie dem Finanzamt bekannt sei, sei das Steueraufkommen im vorliegenden Fall nie gefährdet gewesen, da die C. AG die für die M. AG an das Finanzamt Graz-Stadt abgeführt Umsatzsteuer zufolge § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1972 nicht als Vorsteuer abgezogen habe. Darüber hinaus habe die M. AG gegenüber der C. AG die Rechnungen berichtigt und darauf hingewiesen, dass ein Vorsteuerabzug nach Ansicht der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit sämtlichen Rechnungen der M. AG für die Tätigkeit des Bw. auch dann unzulässig wäre, wenn die C. AG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

In der ergänzenden Eingabe vom 1. Oktober 2001 führte der Bw. aus, dass ein Vertreter der zuständigen Fachabteilung des Bundesministeriums für Finanzen im Rahmen einer Fachtagung ausgeführt habe, dass sich auch die österreichische Finanzverwaltung der Rechtsansicht des EuGH angeschlossen habe und eine Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung dann verneine, wenn sichergestellt sei, dass der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen habe bzw. nicht in Anspruch nehmen habe können. Die Umsatzsteuer sei auch dann rückzuerstatten, wenn die Rechnung berichtigt werde und sichergestellt sei, dass kein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei oder die in Anspruch genommene Vorsteuer rückverrechnet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge § 19 Abs. 1 UStG 1972 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 - Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt - und 2 - Eigenverbrauch - der Unternehmer.

Im Absatz 2 der zitierten Bestimmung ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für Leistungen und den Eigenverbrauch geregelt, während im Absatz 3 der Steuerschuldentstehungszeitpunkt in den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 - Steuerschuld kraft Rechnungslegung - normiert ist.

Im vorliegenden Fall wurden Umsätze, die von der M. AG an die C. AG fakturiert worden sind auf Grund der unter Tz 12a) und b) des Betriebsprüfungsberichtes vom 11. Juni 1996 und Punkt 1.c.) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Mai 1996 detailliert dargelegten Erwägungen dem Bw. zugerechnet und es wurde die darauf entfallende

Umsatzsteuer auf Grund der als erwiesen angenommenen tatsächlichen Leistungserbringung nach § 19 Abs. 1 und 2 UStG 1972 vorgeschrieben.

Es erübrigt sich auf die weitwendige Argumentation des Bw., die sich ausschließlich auf die Problematik der Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 beschränkt, näher einzugehen, da - wie auch vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich betont wurde - im vorliegenden Fall die festgesetzte Umsatzsteuer nicht kraft Rechnungslegung, sondern auf Grund der tatsächlichen Leistungserbringung durch den Bw. geschuldet wird. Die detaillierten Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung, die im Übrigen auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine Zurechnung der Umsätze an den Bw. jedenfalls rechtfertigen, werden von ihm überhaupt nicht in Streit gezogen. Wenn dem Bw. die Umsatzsteuer kraft tatsächlicher Leistungserbringung vorgeschrieben wird, dann kann er diese Vorschreibung jedoch nicht im Hinblick auf eine allfällige Steuerschuld kraft Rechnungslegung bei der M. AG mit dem Argument der doppelten Vorschreibung der Umsatzsteuer bekämpfen. Denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuerschuldentstehungstatbestände, die sich gegenseitig nicht ausschließen. Während der Tatbestand des § 19 Abs. 2 UStG 1972 an der tatsächlichen Leistungserbringung anknüpft, setzt der Tatbestand des § 19 Abs. 3 UStG 1972 im Falle des § 11 Abs. 14 UStG 1972 voraus, dass ein Nichtunternehmer oder ein Unternehmer, der keine Leistung erbringt, eine Rechnung mit gesondert ausgewiesinem Steuerbetrag ausstellt und ausfolgt. Da in den angefochtenen Bescheiden jedoch die Umsatzsteuer auf Grund der tatsächlichen Leistungserbringung zur Vorschreibung gelangt ist, erübrigt sich jede weitere Auseinandersetzung mit den Argumenten des Bw., die sich ausschließlich auf die Problematik der Entstehung der Steuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 beschränken.

Bezüglich des Eventualantrages ist lediglich festzustellen, dass über die begehrte Umbuchung des Betrages in Höhe von S 837.898,00 vom Abgabenkonto der M. AG auf jenes des Bw. keinesfalls im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens, das die Abgabenfestsetzung betr. Umsatzsteuer zum Inhalt hat, zu befinden ist.

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag, die sich unter Bezugnahme auf ein Urteil des EuGH ebenfalls nur mit der Frage der Entstehung der Steuerschuld kraft Rechnungslegung befassen, ist Folgendes zu bemerken:

Abgesehen davon, dass diese Ausführungen, wie oben ausgeführt, bereits deshalb ins Leere gehen, da dem Bw. die Umsatzsteuer nicht kraft Rechnungslegung, sondern ausschließlich auf

Grund tatsächlich erbrachter Leistungen vorgeschrieben worden ist, stellen die Ausführungen des EuGH im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 keine beachtliche Rechtsquelle dar, weil der Richtlinie 77/388/EWG, zu welcher das vom Bw. zitierte Urteil ergangen ist, für Zeiträume vor dem 1. Jänner 1995 in Österreich keine normative Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 18.12.2001, 98/15/0095). Damit geht schließlich der Hinweis, dass sich auch das Bundesministerium für Finanzen der Rechtsansicht des EuGH bezüglich der Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung angeschlossen habe, bereits aus diesem Grund ins Leere.

Bezüglich der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1991 war dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen Rechnung zu tragen:

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

Da der nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Sachbescheid spruchmäßig völlig ident mit dem unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen Erstbescheid ist, liegen mangels hervorgekommener neuer Tatsachen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme nicht vor. Somit war der formal im Rechtsbestand befindliche Wiederaufnahmsbescheid in Stattgebung der Berufung ersatzlos aufzuheben. Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Tz 8 zu § 307 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999). Demnach lebt der ursprüngliche, unter Bedachtnahme auf die Prüfungsfeststellungen am 29. November 1996 ergangene Umsatzsteuer(erst)bescheid 1991 wieder auf. Da auch dieser mit der Berufung vom 28. April 1997 angefochten worden ist, war er in die Berufungsentscheidung einzubeziehen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 9. Oktober 2003