



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/1226-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der T, E, vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler WirtschaftstreuhandgmbH, 4020 Linz, Stelzhamerstraße 12, vom 15. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 14. Februar 2001 betreffend

Umsatzsteuerfestsetzung für September 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Beschäftigung des Herrn F nicht im Rahmen eines Werkvertrages, sondern im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgte. Das ursprünglich als selbständige Tätigkeit eingestufte Arbeitsverhältnis wurde somit als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis gewertet und die entsprechenden Lohnabgaben der berufungswerbenden Gesellschaft vorgeschrieben. Dagegen wurde keine Berufung erhoben.

Auf Grund der Feststellung, dass er Dienstnehmer der berufungswerbenden Gesellschaft sei, **stornierte** Herr F sodann im **September 2000** die seinerzeit unter Ausweis der Umsatzsteuer erstellten Rechnungen und beantragte mit Schreiben vom 21. November 2000 die Rückzahlung dieser Umsatzsteuer. In diesen (im Zeitraum von August 1992 bis Jänner 1994 ausgestellten) Rechnungen, wurde insgesamt **Umsatzsteuer** im Ausmaß von **129.605,- S** ausgewiesen.

Eine im **Februar 2001** durchgeführte **Nachschau gemäß § 144 BAO** ergab folgende Feststellungen:

a) Niederschrift 1 vom 12. Februar 2001:

Herr R (Geschäftsführer) gibt an, dass er die seinerzeitigen Eingangsrechnungen der Jahre 1992 bis 1994 im Oktober 2000 von Herrn F storniert zurückerhalten habe. Sämtliche erhaltene Eingangsrechnungen seien seinerzeit mit Umsatzsteuer bezahlt worden. Auf Grund der ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sei ein Vorsteuerabzug durchgeführt worden.

Herr F habe bis dato keine Vereinbarung mit ihnen bezüglich der Rückzahlung der Umsatzsteuer in Höhe von 129.605,- S getroffen. Er sei der Meinung, dass Herr F zunächst den Umsatzsteuerbetrag an die Berufungswerberin zurückerstatten müsste, damit eine entsprechende Berichtigung der seinerzeit erhaltenen Eingangsrechnungen durchgeführt werden könne.

b) Niederschrift 2 vom 13. Februar 2001:

Auf Grund des § 16 Abs. 1 UStG 1994 habe sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 geändert. Damit habe der Unternehmer, an den dieser Umsatz durchgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen seien für den Veranlagungszeitraum September 2000 vorzunehmen (Zeitraum des Eintritts der Änderung).

Mit **Bescheid vom 14. Februar 2001** erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat **September 2000** (Nachzahlung in Höhe von 129.606,- S).

Die gegen diesen Bescheid erhobene **Berufung vom 15. März 2001** enthält folgende Begründung:

Der Unternehmer F habe über Lieferungen im genannten Zeitraum umsatzsteuerkonforme Rechnungen ausgestellt und sei im Zeitraum von 1992 bis 1994 beim Finanzamt U steuerlich erfasst gewesen. Diese Rechnungen seien von der Berufungswerberin verbucht und bezahlt worden und es habe keinen Zweifel an der Unternehmereigenschaft gegeben.

Es sei eine Lieferung im Inland gegen Entgelt von einem Unternehmen geleistet und mit einer umsatzsteuerkonformen Rechnung abgerechnet worden. Daher sei der Vorsteuerabzug gesetzmäßig gewesen. Der Unternehmer F habe keine Rechnungsberichtigung (Storno) durchgeführt, daher gäbe es keine Veranlassung, die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt zu korrigieren. Vielmehr sollte der Umsatzsteuerbetrag kraft Rechnungslegung von Herrn F eingefordert werden, für den Fall, dass er nicht Unternehmer gewesen sei.

Aus dieser Sicht sei der Bescheid rechtswidrig. Darüber hinaus werde Verjährung eingewendet. Weiters werde die Anberaumung einer **mündlichen Verhandlung** beantragt.

In der **Stellungnahme** des Finanzamtes (Prüfungsabteilung) **vom 20. März 2001** wird zu obiger Berufung Folgendes vorgebracht:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei den „Stornorechnungen“ (die ursprünglich ausgestellten Rechnungen seien mit dem Vermerk „Storno 30.9.2000“ an die Berufungswerberin übersendet worden) um eindeutige Rechnungsberichtigungen. Der Eingang dieser Belege werde von der Berufungswerberin nicht bestritten.

Die Zulässigkeit der Rechnungsberichtigungen durch den Aussteller wäre durch die Betriebsprüfung angenommen worden, so dass die Berichtigung der Vorsteuer bei der Berufungswerberin im September 2000 (Stornodatum) durchzuführen gewesen wäre (§ 16 UStG). Eine Verjährung des Abgabenanspruchs sei daher nicht eingetreten.

Im Berufungsverfahren sei nach Ansicht der Betriebsprüfung zu klären, ob die Berichtigung der Rechnungen zulässig sei oder § 11 Abs. 14 UStG anzuwenden sei. Im Falle des § 11 Abs. 14 wäre der Vorsteuerabzug beim Empfänger in den Jahren 1992 bis 1994 zu berichtigen. In diesem Fall wäre die Verjährung zu prüfen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2001** wird die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Nachdem durch das Finanzamt festgestellt worden sei, dass Herr F nicht im Rahmen eines Werkvertrages, sondern im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt gewesen sei, wären von diesem die in den Jahren 1992 bis 1994 ausgestellten Rechnungen storniert und die entsprechende Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückgefordert worden.

Die von Herrn F stornierten Rechnungen wären auch der Berufungswerberin übermittelt worden. Der Empfang dieser Stornorechnungen habe die Berufungswerberin bestätigt. Im Zuge einer Nachschau sei festgestellt worden, dass die Berufungswerberin hinsichtlich der Stornorechnungen keine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorgenommen hätte.

In der Berufung werde nunmehr angeführt, dass Herr F als Nichtunternehmer die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 schulde. Hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern sei Verjährung eingetreten. Dieser Ansicht könne nicht gefolgt werden, da Herr F keine Lieferungen tätigte, sondern es sich im gegenständlichen Fall um eine sonstige Leistung (Arbeitsleistungen) handle, die auf Grund eines Werkvertrages durchgeführt worden wäre.

Wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass auf Grund der Vertragsgestaltung (Weisungsgebundenheit, etc.) eine Unternehmerschaft nicht gegeben sei, so sei dies kein Anlassfall des § 11 Abs. 14, sondern vielmehr des § 11 Abs. 12. Die Bestimmung des § 11 Abs. 12 sehe jedoch die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung vor, zumal nur von einer unrichtigen Rechtsauffassung ausgegangen worden wäre.

Die Berichtigung sei im Monat September 2000 erfolgt. In diesem Monat hätte auch die entsprechende Vorsteuerkorrektur durchgeführt werden müssen. Deshalb sei auch keine Verjährung des Abgabenanspruches eingetreten.

Im **Schriftsatz vom 8. August 2001** stellte die Berufungswerberin einen **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Darin wird begründend ausgeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung zwar richtige juristische Aussagen getroffen worden seien, aber sich im konkreten Fall wertlos darstellen würden, weil von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen worden sei. Bei einer ordentlichen, amtswegigen Sachverhaltsermittlung hätte eine andere rechtliche Folge resultiert:

1. Im Rahmen der amtswegigen Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin seien die Rechnungen von Herrn F überprüft und akzeptiert worden. Anlässlich dieser Prüfung seien Kontrollmitteilungen über F verfasst worden.
2. Auf Grund dieser Kontrollmitteilungen wäre die Finanzbehörde auf F aufmerksam geworden und habe festgestellt, dass dieser steuerlich nicht erfasst sei. In der Folge habe das Finanzamt die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abverlangt. Nachdem F zahlungsunfähig/zahlungsunwillig war, habe er mit Unterstützung eines Rechtsanwaltes die Rechnungslegung als Irrtum dargestellt und der Rechtsanwalt habe der Gebietskrankenkasse eine Sachverhaltsdarstellung gegeben.
3. Die Gebietskrankenkasse habe den Werkvertrag als Dienstvertrag interpretiert und die SV-Beträge vorgeschrieben.
4. Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung sei man von der Sachverhaltsdarstellung der Gebietskrankenkasse ausgegangen und vom „Entgelt“ ist auch die Lohnsteuer vorgeschrieben worden. Wesentlich sei in diesem Zusammenhang, dass
 - F keinen Lohn für eine Dienstleistung erhalten habe,
 - F die von der Berufungswerberin entrichtete Lohnsteuer von über 100.000,- S dem Unternehmen refundiert habe und
 - F während des Zeitraumes seiner Werkleistung die Arbeitslose bezogen habe und aus diesem Grund gar kein Dienstnehmer werden wollte.

Die mit F vereinbarte Werkleistung sei von der Berufungswerberin als Subunternehmerleistung an die Firma P weiterverrechnet worden. Die Gebietskrankenkasse wollte vor Ort, also bei der Firma P eine Sachverhaltsprüfung durchführen. Die Berufungswerberin habe jedoch nicht interne Fragen beim Auftraggeber diskutieren wollen, um sich damit nicht die Chancen auf weitere Aufträge zu vertun.

Im bisherigen Verfahren sei unbestritten geblieben, dass Herr F ein Unternehmerrisiko getragen hätte. Er habe nur für jene Leistungen, die er erbracht habe, eine Rechnung gestellt und dafür sein Entgelt erhalten. Das Tragen des Unternehmerrisikos sei ein hervorstechendes Merkmal für einen Werkvertrag. Bei einer anderen Gewichtung der Merkmale, wie Einhalten

von Arbeitszeiten, zur Verfügungstellung von Arbeitsmittel usw. könne man natürlich auch zu anderen Ergebnissen kommen.

Rund eineinhalb Jahre nach Lohnsteuerabfuhr und Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge bzw fünf bis sieben Jahre nach Rechnungslegung, habe F seine Rechnungen aus unerfindlichen Gründen storniert, die schon längst bezahlt worden seien. Hier stelle sich die Frage der Verjährung. Es seien zweimal Erhebungsbeamte zur Berufungswerberin geschickt worden und mit einer Vorschreibung versucht worden, die Umsatzsteuer, die F nicht gezahlt hat, als Vorsteuerkorrektur vom Unternehmen zurückzuerhalten.

Die Berufung wurde am **16. Oktober 2001** der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vorgelegt.

Am **10. Mai 2005** verzichtet der steuerliche Vertreter auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von folgendem festgestellten Sachverhalt:

Sowohl die Abgabenbehörde als auch die Sozialversicherung stellte fest, dass Herr F Dienstnehmer der berufungswerbenden Gesellschaft war. Dagegen brachte die Berufungswerberin kein Rechtsmittel ein. Die entsprechenden Lohn- als auch die Sozialversicherungsabgaben wurden vorgeschrieben und entrichtet. Herr F refundierte der Berufungswerberin die von ihr entrichtete Lohnsteuer.

Herr F , der in den Jahren 1992 bis 1994 Rechnungen mit Ausweis von Umsatzsteuer an die Berufungswerberin gestellt hatte, nahm sodann eine Rechnungsberichtigung per 30. September 2000 vor und forderte die bereits abgeführte Umsatzsteuer zurück. Die stornierten Rechnungen wurden der Berufungswerberin unbestritten übermittelt und zur Kenntnis genommen, eine Vorsteuerkorrektur erfolgte erst anlässlich einer Umsatzsteuernachschau, wogegen jedoch Berufung erhoben wurde.

Hinsichtlich der im Zuge der Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellung der Abgabenbehörde, dass Herr F als Dienstnehmer zu werten sei, ist vorweg auf § 116 BAO zu verweisen, worin eine Bindungswirkung an Entscheidungen der Gerichte und der Verwaltungsbehörden (zB an Bescheide) normiert wird. Die Feststellung wurde in einem bereits rechtskräftigen Verfahren von den Behörden getroffen und ist somit nicht mehr Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Die Berufungswerberin vertritt nun die Auffassung, dass die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1994 von Herrn F eingefordert werden

sollte, da er nicht Unternehmer gewesen sei. Eine Korrektur des in den Jahren 1992 bis 1994 vorgenommenen Vorsteuerabzuges sei jedoch wegen Verjährung nicht mehr möglich.

Gemäß **§ 11 Abs. 14 UStG 1994** schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder **nicht Unternehmer** ist, diesen Betrag.

Wenn daher jemand in einer Urkunde, mit der er wie ein leistender Unternehmer abrechnet, einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist, schuldet er den ausgewiesenen Betrag, wobei es unerheblich ist, ob der Rechnung des Nichtunternehmers eine Leistung zu Grunde liegt oder nicht.

Es wird nicht verlangt, dass dem Abrechnenden bewusst ist, dass er die Voraussetzungen für einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 nicht erfüllt. Auch bei irrtümlicher Annahme der Unternehmereigenschaft greift die Vorschrift ein (ein guter Glaube ersetzt die fehlende Unternehmereigenschaft nicht), wobei allerdings eine **Berichtigungsmöglichkeit** besteht (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 11, Rz. 256ff).

Diese Berichtigungsmöglichkeit ergibt sich nicht direkt aus der oben angeführten Bestimmung, sondern aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Europäischen Gemeinschaft.

Gemeinschaftsrechtliche Verordnungen, Richtlinien sowie die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes stellen unmittelbar anzuwendendes Recht dar, welchem Anwendungsvorrang gegenüber nationalen Bestimmungen zukommt.

In seinem **Urteil vom 19. September 2000**, Rs. **Schmeink & Cofreth AG & Co. KG**, C-454/98, brachte der EuGH zum Ausdruck, der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlange ausnahmslos, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden könne, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden dürfe, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Ist eine solche Gefährdung ausgeschlossen, so dürfe die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen.

Wie der EuGH in Rz. 61 seines Urteils ausgesprochen hat, kommt somit eine zur Herstellung der Steuerneutralität bestimmte Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung nur dann in Betracht, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist.

Darüber hinaus hat auch die Rechtsprechung des VwGH bereits zum UStG 1972 diese Linie verfolgt, indem sie zwar einerseits § 11 Abs. 14 allein bei Verwirklichung des objektiven Tatbestandes anwendete, somit etwa auch die irrtümliche Rechnungsausstellung darunter subsumierte, andererseits zur Vermeidung von Härten in besonderen Fällen eine Rechnungsberichtigung akzeptierte (VwGH 10.07.1996, 94/15/0010).

Im Ergebnis werden damit Fälle irrtümlicher Rechnungslegung **§ 11 Abs. 12** zugeordnet und eine Berichtigungsmöglichkeit zugelassen. Die Berichtigungsmöglichkeit steht im Belieben desjenigen, der die ursprünglich mit Umsatzsteuer belastete Rechnung gestellt hat und ist zeitlich an keine Frist gebunden, die Wirkungen treten jedoch erst **ex nunc** ein. Die Berichtigung kann daher einseitig durch den Unternehmer erfolgen (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. Auflage, § 11, Rz. 126).

Die gesetzliche Grundlage für die Durchführung der Rechnungsberichtigung ergibt sich aus dem Norminhalt des **§ 16 Abs. 1 UStG 1994**:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben nach § 16 Abs. 1 UStG 1994

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. Eine Rechnungsberichtigung führt somit nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern kann allenfalls erst im **Zeitraum der Änderung** berücksichtigt werden, womit sich im vorliegenden Fall die Frage einer eventuellen Verjährung nicht stellt, da die Stornierung der Rechnungen mit September 2000 durchgeführt wurde.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich der angefochtene Bescheid nunmehr als rechtsrichtig:

Herr F hat seine in den Jahren 1992 bis 1994 an die berufungswerbende Gesellschaft gelegten Rechnungen auf Grund der im Nachhinein behördlich festgestellten mangelnden Unternehmereigenschaft storniert und damit eine rechtsrichtige Berichtigung im Sinne des § 11 Abs. 14 iVm Abs. 12 leg.cit. vorgenommen. Aus § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 ergibt sich nun für die berufungswerbende Gesellschaft als Unternehmerin, an die die Umsätze ausgeführt worden sind, die **gesetzliche Verpflichtung**, die für diese Leistungen in Abzug gebrachte Vorsteuer zu berichtigen und zwar unabhängig davon, ob der Rechnungsaussteller dem Rechnungsempfänger den entsprechenden Umsatzsteuerbetrag zurückerstattet hat oder nicht.

Durch diese Rückabwicklung des bereits gewährten Vorsteuerabzuges wird die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt. Dem Vorwurf, dass Herr F bewusst wegen seiner Zahlungsunfähigkeit die Rechnungslegung als Irrtum dargestellt habe, kommt auf Grund der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr

zu, da eine Berichtigung unabhängig vom guten Glauben des Rechnungsausstellers durchzuführen ist und nicht im Ermessen der Behörde liegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Mai 2005