



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.-Kom. KG, vom 22. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Juni 2004 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für September 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) steht in Zusammenhang mit dem den Abgabenbehörden und dem VwGH seit vielen Jahren bekannten Verleger LP.

Die Amtspartei legt für das Berufungsverfahren einen extra den Zeitraum September 1999 betreffenden, 53 Seiten umfassenden Steuerakt vor.

Am 24. September 1999 reichte der Bw bei der Amtspartei die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) vom 22. September 1999 für September 1999 ein, die einen Überschuss in Höhe der geltend gemachten Vorsteuer von ATS 61.000,- ausweist (Blatt 2, 3). Er gab darin als Ort der Unternehmensleitung eine Berliner Adresse an. Die geltend gemachte Vorsteuer resultiert aus der Rechnung des Verlegers LP vom 13. September 1999, mit welcher er dem Bw die Werknutzungsrechte (§ 14-18 UhbG) bezüglich des Werkes „Umweltorientierte Corporated Identity“ zum Preis von ATS 305.000,- plus 20 % USt verkauft hat (Blatt 7).

Mit Bescheid vom 23.5.2000, AO 670/2-06/06/2000, wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (idF: nur FLD) den bezüglich die UVA 9/1999 eingebrachten Devolutionsantrag vom 10. April 2000 ab, weil mangels unternehmerischer Tätigkeit im Inland

infolge Fehlens der sachlichen Zuständigkeit bei der Amtspartei eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht entstanden war (Blatt 10-12). Der VwGH teilt mit Erkenntnis vom 30.5.2001, 2000/13/0195, die von der FLD vertretene Rechtsansicht, dass das Finanzamt Graz-Stadt zuständig sei. Die Amtspartei trat am 10. April 2000 den Akt des Bw an das Finanzamt Graz-Stadt ab.

Mit Bescheid vom 25. November 2003, RD/0036-W/03, vertrat der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass der Bw weder als inländischer Unternehmer noch bezüglich der behaupteten Tätigkeit als Unternehmer, der sein Unternehmen vom Ausland aus betreibt, anzusehen sei. Da jedoch auch für den Streitfall, dass weder eine inländische noch eine ausländische Unternehmereigenschaft vorliegt, eine Prozessmöglichkeit gegeben sein muss, sah der unabhängige Finanzsenat die Zuständigkeit auf § 70 Abs. 3 BAO nach dem Anlass zum Einschreiten bei der Amtspartei als gegeben an, die auch für LP die örtliche Zuständigkeit besitzt.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2003 wies die Amtspartei die UVA für 9/1999 wegen sachlicher Unzuständigkeit zurück (Blatt 27). Der Zurückweisungsbescheid erging aufgrund eines zur GZ RD/0042-W/03 protokollierten (neuerlichen) Devolutionsantrages vom 26. Juni 2003. Gegen den Zurückweisungsbescheid berief der Bw mit Berufung vom 11. August 2003 (Blatt 31). Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2004 hob die Amtspartei den Zurückweisungsbescheid vom 22. Juli 2003 auf.

Über die beim Finanzamt Graz-Stadt nach nunmehr nicht mehr interessierenden Verfahrensschritten letztlich unerledigt gebliebene UVA für 9/1999 entschied die Amtspartei mit Bescheid ebenfalls vom 11. Juni 2004. Begründend führte die Amtspartei aus, der Bw sei kein Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes, weshalb die Umsatzsteuer für 9/99 nicht festzusetzen sei. Zu weiteren Ausführungen wurde auf den Bescheid des UFS vom 25. März 2003, RD/0036-W/03, verwiesen. Auf der Bescheidabschrift befindet sich der Aktenvermerk vom 8. Oktober 2004 „Rückschein nicht auffindbar“ (Blatt 35).

Beide obig dargestellten Bescheide vom 11. Juni 2004 erlässt die Amtspartei nochmals am 11. Oktober 2004 und verschickt sie gemeinsam in einem RSb-Kuvert. Auf der Bescheidabschrift zum Nichtfestsetzungsbescheid vom 11. Oktober 2004 wurde in einem Aktenvermerk festgehalten „RSb – neuerlich versendet, da weder RSb-Abschnitt noch Original im FA auffindbar“ (Blatt 42). Am 15. Oktober 2004 wurden beide Bescheide vom 11. Oktober 2004 von der inländischen Zustellbevollmächtigten EK, der Lebensgefährtin des LP, übernommen (Blatt 43).

In der gegen den Nichtfestsetzungsbescheid vom 11. Oktober 2004 erhobenen Berufung vom 23. Oktober 2004 wurde u. a. auch gerügt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal

entschieden werden könne, denn bereits mit Datum 11. Juni 2004 sei ein gleichlautender Bescheid ergangen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 hob die Amtspartei den angefochtenen Nichtfestsetzungsbescheid vom 11. Oktober 2004 auf.

Mit weiterem Bescheid vom 22. Dezember 2004 (Blatt 49, 50) entschied die Amtspartei über die gegen den Nichtfestsetzungsbescheid vom 11. Juni 2004 erhobene Berufung vom 22. Juni 2004 (Blatt 48). Begründend führte der Bw aus, er sei Unternehmer in Sinne der 6. EG-Richtlinie, Artikel 4 Absatz 1 und 2, die Amtspartei das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt. Die Amtspartei sei verpflichtet, die Umsatzsteuerfestsetzung durchzuführen. Der Bescheid vom 11. Juni 2004 werde daher wegen Rechtswidrigkeit bekämpft. Der Bescheid vom 11. Juni 2004 werde wegen Mangelhaftigkeit bekämpft, da der bloße Hinweis auf eine Berufungsentscheidung ohne Zitierung der relevanten Texte, die noch dazu sich gar nicht mit der UVA 9/1999 befassen, ins Leere gehe.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 wird ausgeführt, dass in Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RI zwar die Tätigkeit eines Unternehmers mit anderen als in § 2 Abs. 1 UStG 1994 verwendeten Tatbestandsmerkmalen umschrieben werde, inhaltlich jedoch Übereinstimmung bestehe. Es liege daher keine Rechtswidrigkeit des Bescheides vor, wenn die Beurteilung der Unternehmereigenschaft nach der Bestimmung des UStG 1994 und unter Beachtung der maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung erfolgt sei. Im im Devolutionsweg über die UVA März 1997 absprechenden Bescheid des UFS vom 25. November 2003 sei entschieden worden, dass Tätigkeiten des Bw als Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorlägen und ihm daher keine Unternehmereigenschaft zukomme. Da die Feststellung des Fehlens unternehmerischer Tätigkeiten in gleicher Weise auch für den streitgegenständlichen Zeitraum gelte, sei die Umsatzsteuer für 9/1999 nicht festzusetzen gewesen.

Mit als Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung vom 22.12.2004 bezeichnetem Vorlageantrag vom 7. Jänner 2005 begehrte der Bw die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat. Begründend wird darin ausgeführt, dass der bloße Hinweis auf eine Entscheidung über einen Devolutionsantrag ohne Zitierung der relevanten Texte, die sich noch dazu gar nicht mit der UVA 9/99 befassen würden, eine Mangelhaftigkeit der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung bewirke. Gemäß der vorrangigen 6. EG-RI. Art. 4 Abs. 1 und 2 sei er Unternehmer, die Verweigerung der Veranlagung daher rechtswidrig. Ob die Abgabenbehörde inhaltlich eine Übereinstimmung mit § 2 Abs. 1 UStG finde oder nicht, sei wegen der Vorrangigkeit der EG-RI. vollkommen bedeutungslos. Beantragt werde daher, die Veranlagung gemäß der UVA vom 22. September 1999 vorzunehmen.

Mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2005 reicht der Bw einen Vorlageantrag nach, der inhaltlich dem Schriftsatz vom 7. Jänner 2005 gleicht.

Mit Vorhalt vom 2. Juli 2004 wird der Verleger LP vom UFS als Auskunftsperson herangezogen und u.a aufgefordert, das für den Bw geführte Kontokorrentkonto vorzulegen, und bekannt zu geben, ob auch im Fall des Bw die im Strafprozess 12c Vr 8952/98 getätigte Aussage, dass an Stelle der Begleichung von Rechnungen mit Geldmitteln die Begleichung mit Gegenleistungen erfolgt sei.

LP legt mit Schriftsatz vom 19.7.2004 u.a auch eine in Euro gefertigte kontokorrentmäßige, den Zeitraum 15.8.1993 bis 23.12.2003 umfassende Aufstellung vor, in der Lastschriften von € 226.926,97 netto und Gutschriften von € 122.003,39 netto ausgewiesen sind. Die Lastschriften des LP überwiegen um € 104.923,58 (ATS 1.443.779,94). In der Gutschriftspalte sind an behaupteten tatsächlichen Zahlungsflüssen ATS 38.520,- enthalten, wovon ATS 8.000,- auf das Umweltorientierte Corporated Identity entfallen, der Rest auf den Heilbäderkatalog.

Zum Heilbäderkatalog wird auf VwGH vom 12.9.2001, 98/13/0111, hingewiesen. Der VwGH hat mit genanntem Erkenntnis zu Recht erkannt, dass die Rechnung zum Heilbäderkatalog nicht das tatsächlich beabsichtigte Entgelt iSd § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 auswies und der Vorsteuerabzug dem LP daher nicht zustand. Auch die Rechte an diesem Werk wurden "gehandelt".

Wie im Bescheid RD/0036W/03 festgestellt worden ist, erwirbt der Verleger LP von einem bestimmten Personenkreis die Rechte an bestimmten Werken um einen von ATS bzw. € Null verschiedenen Betrag (idF: Personenkreis 1), der bis in die ATS Millionenhöhe gehen kann, und von einem anderen Personenkreis um ATS bzw. € Null (idF: Personenkreis 2). Als Grund der unterschiedlichen Geschäftsgebarung gab LP an, das sei "Vereinbarungssache".

Am 17. März 2005 gibt LP befragt zur Geschäftsgebarung niederschriftlich in seinem Berufungsverfahren an, dass folgende Vereinbarungen bei allen dem Personenkreis 1 zuzurechnenden Autoren zuträfen: Die Autoren seien an ihn mit einer Idee zum Katalog herantreten. (Im Fall des Bw war das der Bäderkatalog.) Mit dem Autor seien die für die Herausgabe eines Kataloges erforderlichen Arbeiten besprochen und bewertet worden. Der Autor besaß nun nicht die für die Herausgabe eines Werkes notwendigen Geräte und Kenntnisse. Gleichzeitig sei daher mündlich festgelegt worden, dass jene Arbeiten, die der Autor mangels Ausstattung nicht selbst durchführen könne, von ihm (dem Verleger LP) entgeltlich in Subarbeit, dh im Namen des Autors, an ihn (den Verleger LP) erbracht werden werde. Die Aufrechnung als Form der Tilgung sein unverzüglich etwa in der Zeit bis zur Legung der ersten Rechnung durch den Autor an ihn vereinbart worden. Von Vornherein sei

(seiner Erinnerung nach schriftlich) vereinbart worden, dass LP seine beim Autor bestehenden Schulden nicht nur mit Geldleistungen, sondern auch mit Buchlieferungen bezahlen könne. Im Voraus sei festgelegt worden, dass das, was nicht in Geldleistung erbracht werde, in Sachleistungen erbracht werden werde. Ein Verhältnis von Geld- und Sachleistung sei dabei nicht konkretisiert worden. Die erste Zahlung an den Autor sei stets mit der ersten Rechnung tatsächlich geflossen. Die Autoren seien mit dem Prinzip der Aufrechnung einverstanden gewesen. Es sei überhaupt vereinbart gewesen, dass jede von LP verrechnete Leistung zur Schuldminderung führt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-RI gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 der 6. MWSt-RI sind die in Abs. 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern 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.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

2. Rechtliche Würdigung:

Nach stRSp des VwGH hat eine Berufungsvorentscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren bzw. eine zum gleichen Sachverhalt im Vorjahr ergangene Berufungsentscheidung Vorhaltscharakter im Berufungsverfahren des Folgejahres (VwGH vom

3.7.2003, 99/15/0177; vom 16.12.2003, 2000/15/0101). War der mit Berufung angefochtene Erstbescheid vom 11. Juni 2004 auch mit einem Begründungsmangel behaftet, hat die Amtspartei diesen Begründungsmangel dadurch behoben, indem sie nun in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 bezüglich der Frage der Unternehmereigenschaft auf den Bescheid des UFS vom 25.11.2003, RD/09036-W/03, hingewiesen hat. Weiters hat die Amtspartei ausdrücklich betont, dass sie das Fehlen der Unternehmereigenschaft auch im streitgegenständlichen Zeitraum September 1999 als gegeben ansieht, auch wenn der Bescheid RD/0036-W/03 über die UVA März 1997 absprach. Damit der Berufung überhaupt erst Erfolg beschieden sein könnte, wäre eine Auseinandersetzung mit der im Bescheid RD/0036-W/03 vertretenen Rechtsansicht der nicht ernsthaften Vertragsabsicht aus den dort angeführten Gründen erforderlich gewesen. Mit dem stereotypen Berufungsvorbringen, der Bw sei Unternehmer iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RI., wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Was fehlt, ist Sachverhaltsvorbringen.

Die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts, ..., die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; *Ruppe*, Kommentar UStG 1994, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, Wien 1999, WUV, Einführung, Tz 27).

Der lapidare Einwand der Vorrangigkeit der EG-RI vor dem österreichischen UStG zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf, weil nicht dargelegt wird, wodurch § 2 Abs. 1 UStG 1994 den in Art. 4 Abs. 1 und 2 6. EG-RI. normierten Unternehmerbegriff verletzen sollte. In der Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 weist die Amtspartei zutreffend darauf hin, dass trotz unterschiedlicher Umschreibung des Unternehmerbegriffes inhaltlich zwischen diesen Normen Übereinstimmung bestehe. Der Bw setzt sich im Vorlageantrag damit gar nicht auseinander. Auch *Ruppe* teilt die von der Amtspartei vertretene Rechtsansicht: Durch Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten in Art. 4 der 6. MWSt-RI wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (*Ruppe*, aaO, § 2, Tz 8).

Als neuer Sachverhalt ist jedoch das Kontokorrentkonto anzusehen. Der Bw gehört zum Personenkreis 1. Während beim Personenkreis 2 die Autoren die Bücher durch tatsächliche Zahlungsflüsse dem Verleger LP abkaufen und ihm dadurch eine objektiv nachvollziehbare Vermögensvermehrung in Geldmitteln verschaffen, bringen die Autoren des Personenkreis 1 dem Verleger LP diese Einnahmen nicht.

Die Bewertung der Rechte als reine Vereinbarungssache ohne wirtschaftliche Gründe und das Fehlen von Kalkulationsunterlagen, Marktanalysen etc. wurden bereits im Bescheid RD/0036-

W/03 gewürdigt und führte wesentlich zur Feststellung, dass von nicht ernst gemeinten, inhaltsleeren Abmachungen auszugehen sei. Das beim Bw neu hervorgekommene Kontokorrentkonto und die von LP am 17. März 2005 dargelegte Geschäftsgebarung erhärten diese Feststellung, weil unternehmerisches Handeln und Denken vom Gedanken beherrscht ist, einen vermeidbaren Aufwand auch tatsächlich zu vermeiden. Es sind keinerlei wirtschaftliche Gründe für die verrechneten Leistungen und Gegenleistungen oder für die abweichende Geschäftsgebarung bezüglich des Einkaufs der Werknutzungsrechte zwischen den beiden Personenkreisen vorgebracht worden bzw. erkennbar.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 12.9.2001, 98/13/0111, zu Recht erkannt, dass die Rechnung zum Heilbäderkatalog nicht das tatsächlich beabsichtigte Entgelt iSd § 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 auswies und der Vorsteuerabzug dem LP daher nicht zustand. Nunmehr kann ergänzt um das hinzugekommene Kontokorrentkonto und um die von LP am 17. März 2005 bekannt gegebenen Geschäftsgebarung der Aufrechnung und Arbeiten des LP im Vollmachtsnamen an sich selbst davon ausgegangen werden, dass die zwischen dem Bw und LP in Rechnung gestellten Leistungen bezüglich Rechte oder Ideen an Katalogen oder Werken in Wahrheit ATS Null betragen würden. Ist diese Annahme schlüssig, so fehlt für die von LP an den Bw tatsächlich in Geldmittel erbrachte Bezahlung von ATS 38.520,- jedweder steuerlicher Kausalzusammenhang. Anders ausgedrückt: Der Grund für diesen tatsächlichen Zahlungsfluss liegt im außersteuerlichen Bereich. Die Wertlosigkeit der zwischen dem Bw und LP behaupteten Geschäfte spricht jedoch ebenfalls die gegen eine ernsthafte Vertragsabsicht. Die getroffenen Abmachungen waren von Beginn an darauf ausgerichtet, dass der Bw lediglich als Rechnungsaussteller für den Verleger LP ohne ernstzunehmende Leistungsabsicht fungiert. Ob er das schuldhaft vorwerfbar gewusst hat, ist für die steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes ohne Belang, ebenso wie auch die vom zuständigen Bezirksgericht am 14. Juni 1999 verfügte Einstellung des gegen den Bw geführten Strafverfahrens. Überdies hat dieses nur wegen § 293 Abs. 1 StGB in Verbindung mit den von ihm an LP gelegten Rechnungen gegen den Bw ermittelt. Das Bezirksgericht hatte hingegen keine Kenntnis von den von ihm selbst geltend gemachten Vorsteuern bezüglich der Geschäfte mit LP.

Zur Behauptung der verweigerten Veranlagung wird bemerkt, dass unter Veranlagung des Unternehmers zur Steuer gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 das Verfahren zur bescheidmäßig festgesetzten Jahresumsatzsteuer (meist aufgrund einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung) zu verstehen ist. Unstrittig lag jedoch hier eine Umsatzsteuervoranmeldung vor, deren zeitlicher Wirkungsbereich ebenso wie der angefochtene Bescheid nur diesen einen Monat umfasst. Sollte der Bw mit dem Begriff „Veranlagung“ aber ohnehin die „Umsatzsteuerfestsetzung“ gemeint haben, so liegt ebenfalls keine Rechtsverletzung vor, weil die Amtspartei mit dem angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuer aus den näher genannten Gründen nicht

festgesetzt hat. Auch ein über eine Umsatzsteuervoranmeldung absprechender Bescheid, mit dem Umsatzsteuer nicht festgesetzt wird, ist ein Festsetzungsbescheid iSd § 21 Abs. 3 UStG 1994.

Aber selbst dann, wenn dem Bw Unternehmereigenschaft zukäme, stünde ihm die geltend gemachte Vorsteuer nicht zu, weil ein Unternehmer nur jene Umsatzsteuer als Vorsteuer von der Steuerschuld abziehen kann, die ihm ein anderer Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 in Rechnung gestellt hat. Da LP jedoch mit den Geschäften zu Ideen und Rechten und damit in Verbindung stehenden Gegenleistungen nicht als Unternehmer iS leg. cit. anzusehen ist, fehlt auch dieses Legalerfordernis.

Wien, am 19. Juli 2005