



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hammerschmied, Hohenegger und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Monate Februar bis April 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Bw. schloss mit der B.KG eine Vereinbarung, wonach er für die Belieferung von Kunden der B.KG ein bestimmtes Entgelt, abhängig vom Gewicht des geladenen und beförderten Gutes, beziehen sollte. Weiters wurde vereinbart, dass das Bruttoentgelt der Umsatzsteuer unterliege. Die Umsatzsteuer werde monatlich vom Arbeitgeber an das für den Arbeitnehmer zuständige Finanzamt abgeführt.

Auf Grund eines Amtshilfeersuchens des für die B.KG zuständigen Finanzamtes legte der Bw. auf Ersuchen seines Wohnsitzfinanzamtes Kopien des Lohnkontos für den Zeitraum Februar bis April 2002 sowie vier Honorarnoten vor. Diese seien jedoch nicht von ihm, obwohl er als Absender aufscheine, sondern von der B.KG erstellt und an ihn gesendet worden.

In jeder dieser Honorarnoten ist die Umsatzsteuer in Höhe von 20% der vom Bw. erbrachten Leistung gesondert ausgewiesen.

Das Finanzamt setzte daraufhin mit Bescheid vom 14.10.2002 die Umsatzsteuer in Höhe von € 1.455,03 mit der Begründung fest, dass der Bw. Kleinunternehmer sei, nicht zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optiert habe und daher die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG vorzuschreiben war. Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 11.11. 2002 fristgerecht berufen und beantragt, dass keine Umsatzsteuer festgesetzt werde. Als Begründung führte der Bw. aus, dass keine der Honorarnoten von ihm ausgestellt worden sei. Es handle sich um Gutschriftanzeichen der B.KG, die jedoch, abgesehen von zwei Akontozahlungen, nicht zur Auszahlung gebracht worden seien. Weiters sei er Kleinunternehmer. Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 13.2. 2003 den Vorlageantrag und begründete diesen dahingehend, dass er den Vertrag in einer Situation wirtschaftlicher Abhängigkeit unterschrieben habe. Der Aussteller der Gutschrift hätte sich von der Unternehmereigenschaft überzeugen müssen. Des Weiteren sei er nicht buchführungspflichtig. Nach § 17 Abs. 2 UStG sei nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern. Da ihm nur € 1.905,20 in Form einer Anzahlung zugeflossen seien, sei daher höchstens dieses Entgelt zu versteuern und von einer Umsatzsteuer von € 317, 53 auszugehen. Er beantrage, die Umsatzsteuer mit € 0,00 festzusetzen.

Per 30.4. 2002 wurde die zwischen dem Bw. und der B.KG getroffene Vereinbarung einvernehmlich aufgelöst.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs.1 Zif.27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs.2 Zif.1 und 2 im Veranlagungszeitraum € 22.000.- nicht übersteigen.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach Abs.1 Zif.27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er auf die Anwendung dieser Bestimmung, somit auf die Befreiung, verzichtet.

Außer Streit steht zwischen den Parteien, dass der Bw. Kleinunternehmer ist, und dass er nicht auf die, somit auf ihn zutreffende Befreiungsbestimmung des § 6 Abs.3 Zif. 27 UStG,

verzichtet hat. Dies bedeutet, dass die Umsätze des Bw. von der Umsatzsteuer befreit sind, ihm allerdings kein Vorsteuerabzug zusteht.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung gilt bezüglich der Ausstellung von Rechnungen folgendes:

Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß Abs. 7 leg.cit. gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt.

Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Gemäß Abs. 8 leg.cit. ist eine Gutschrift dann als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;

2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

§ 11 Abs. 12 leg. cit. normiert: Hat der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, 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 berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Die vom Bw. vorgelegten *Honorarnoten* entsprechen, auch im Hinblick darauf, dass es unerheblich ist, wie eine Urkunde, mit der über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, bezeichnet wird, den formalen Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG.

Außer Zweifel steht, wie bereits erwähnt, dass der Bw. Kleinunternehmer ist. Wenn nun dieser aber die Steuer unberechtigt gesondert ausweist, so schuldet er die Steuer gemäß § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung.

Zum Vorbringen des Bw., es handle sich bei diesen Honorarnoten nicht um *Rechnungen*, da er diese nicht selbst ausgestellt habe, sondern um *Gutschriftanzeigen*, ist folgendes auszuführen: § 11 Abs. 12 ist auch auf Gutschriften anwendbar, weil diese gemäß § 11 Abs. 8 UStG als Rechnungen gelten. Eine Steuerschuld auf Grund einer Gutschrift entsteht dann, wenn der Leistungsempfänger für die empfangene Leistung eine Gutschrift mit einem Steuerbetrag ausstellt, den der leistende Unternehmer nicht schuldet, sie dem leistenden Unternehmer zuleitet und dieser dem Steuerbetrag nicht widerspricht. Wenn der Empfänger der Gutschrift von der Möglichkeit Gebrauch macht, dem Steuerbetrag zu widersprechen, verliert die Urkunde insoweit den Charakter der Rechnung und kann daher auch keine Steuerschuld auslösen. Die nach § 11 Abs. 12 leg. cit. zulässige Berichtigung müsste im Fall des Widerspruches vom Aussteller der Gutschrift ausgehen. (vgl. Ruppe im Kommentar zum UStG 1994 Tz. 132 zu § 11 und die dort zitierte Judikatur).

Der gegenständliche Sachverhalt bietet jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, dass den in den Honorarnoten ausgewiesenen Steuerbeträgen widersprochen worden wäre. Vielmehr wurde sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag darauf hingewiesen, dass *die Gutschriftanzeigen mit Ausnahme von zwei Akontozahlungen nicht zur Auszahlung gebracht worden seien*. Zumindest bezüglich dieser beiden Akontozahlungen ist daher offenkundig,

dass die Gutschriften als solche akzeptiert worden sind, und hinsichtlich ihres Inhaltes unwidersprochen geblieben sind.

Die dem Empfänger der Gutschrift eingeräumte Möglichkeit, dem Steuerbetrag zu widersprechen hat aber auch, entgegen der Ansicht des Bw., zur Folge, dass keine Verpflichtung des Ausstellers bestehen kann, sich über die Unternehmereigenschaft bzw. Berechtigung zum gesonderten Steuerausweis des Empfängers der Gutschrift zu informieren.

In der Berufung verweist der Bw. weiters darauf, dass er unter die Bestimmung des § 17 Abs. 2 UStG falle und daher nur jene Beträge der Umsatzsteuer unterliegen könnten, die ihm tatsächlich zugeflossen seien.

Zu diesem Vorbringen des Bw. ist folgendes auszuführen: Gemäß § 17 Abs. 2 Zif. 1 UStG 1994 haben Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 EStG 1988 nicht buchführungspflichtig sind, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Man spricht in diesen Fällen von der sog. *Istbesteuerung*.

Voraussetzungen für die Istbesteuerung sind also eine Tätigkeit nach §21 EStG (Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft, für den gegenständlichen Fall auszuschließen) oder § 23 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Die Buchführungspflicht bestimmt sich nach den §§ 124 und 125 BAO. Nach § 124 BAO hat derjenige, der nach handelsrechtlichen Bestimmungen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Das Handelsrecht wiederum unterscheidet den Müsskaufmann, der ein Grundhandelsgewerbe im Sinne des § 1 Abs. 2 HGB betreibt, den Sollkaufmann, dessen Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 2 HGB) und den Minderkaufmann, dessen Unternehmen diesen "Geschäftsbetrieb" nicht erfordert. Aus § 4 HGB ergibt sich, dass die handelsrechtlichen Buchführungspflichten, dann nicht anzuwenden sind, wenn es sich um einen Minderkaufmann handelt.

Wenn man nun davon ausgeht, dass der Bw. ein Minderkaufmann im Sinne des HGB ist und daher unter die Bestimmung des § 17 Abs. 2 Zif. 1 UStG fällt, somit die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen hat (sofern er steuerpflichtige Umsätze tätigt), so hätte die Rechtsansicht des Bw. bezüglich der Anwendbarkeit des § 11 Abs. 12 UStG zur Folge, dass für den Unternehmer, auf den die Voraussetzungen für die Istbesteuerung zutreffen, die Steuerschuld nicht auf Grund eines unberechtigten Steuerausweises in einer Rechnung entstehen kann. § 17 regelt aber nur, wann der Unternehmer den vom Abnehmer aufgewendeten Betrag zu versteuern hat. Die Istbesteuerung ist somit eine technische Variante der Steuerentrichtung und hat keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht. Ob Steuerpflicht gegeben ist und welcher Steuersatz zur Anwendung kommt, richtet sich nach

den Verhältnissen im Zeitpunkt der Leistung und nicht nach dem Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes (vgl. Ruppe a.a.O. Tz 30 zu § 17). Kommt es aber auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserbringung an und wird in einer Rechnung eine Leistung, die im Zeitpunkt ihrer Erbringung steuerfrei war, als steuerpflichtig behandelt und die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, greift die Sanktion des § 11 Abs. 12 UStG , allerdings mit Berichtigungsmöglichkeit, und es kommt nicht darauf an, dass noch kein Entgelt vereinnahmt worden ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 10. September 2003