

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 30. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Zurechnung von Umsätzen im Zeitraum April bis Dezember 1999 aufgrund von auf den Namen des Berufungswerbers ausgestellten Rechnungen netto i.H.v. 230.020 S und 140.146,50 S.

Berufungswerber (Bw.) ist Herr A. Er ist auch Geschäftsführer der S (Güterbeförderungsgewerbe), die mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Dezember 1989 gegründet und mit 24. Dezember 1998 als ruhend gemeldet wurde.

Beim Bw. fand u.a. für den Zeitraum April bis Dezember 1999 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

- Aufgrund zahlreicher aufgefunderer vom Bw. ausgestellter Rechnungen seien diesem folgende Umsätze (exkl. 20 % USt) für den o.a. Zeitraum zuzurechnen (alle Beträge in Schilling):

	4-12/1999
<b>Re an Fa. T</b>	<b>230.020,00</b>
<b>Re an Fa. R</b>	<b>140.146,50</b>
<b>Summe:</b>	<b>370.166,50</b>

Dabei handelt es sich um folgende bei der Fa. T vorgefundene Rechnungen, von denen (bis auf jene vom 16. April 1999 und 3. Mai 1999) der Bw. bestreitet, dass ihm die Beträge zugeflossen seien (alle Beträge in Schilling):

Re-Nummer	Re-Datum	Betrag (exkl. 20 % USt)
<b>1</b>	<b>16.4.1999</b>	<b>2.520</b>
<b>2</b>	<b>3.5.1999</b>	<b>10.780</b>
<b>05</b>	<b>31.5.1999</b>	<b>6.500</b>
<b>06</b>	<b>31.5.1999</b>	<b>6.180</b>
<b>07</b>	<b>31.5.1999</b>	<b>15.000</b>
<b>09</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>16.640</b>
<b>10</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>18.000</b>
<b>11</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>41.000</b>
<b>13</b>	<b>12.7.1999</b>	<b>25.900</b>
<b>20</b>	<b>1.12.1999</b>	<b>87.500</b>
<b>Summe 1999:</b>		<b>230.020</b>

Bei den Rechnungen ausgestellt an die Firma R handelt es sich um folgende (alle Beträge in Schilling):

Re-Nummer	Re-Datum	Betrag (exkl. 20 % USt)
<b>01</b>	<b>1.4.1999</b>	<b>11.976,00</b>
<b>02</b>	<b>12.4.1999</b>	<b>10.057,50</b>
<b>03</b>	<b>4.5.1999</b>	<b>1.380,00</b>
<b>04</b>	<b>18.5.1999</b>	<b>9.945,00</b>
<b>08</b>	<b>28.5.1999</b>	<b>9.773,00</b>
<b>12</b>	<b>7.7.1999</b>	<b>26.235,00</b>
<b>14</b>	<b>27.7.1999</b>	<b>28.710,00</b>
<b>15</b>	<b>25.8.1999</b>	<b>12.980,00</b>
<b>17</b>	<b>7.9.1999</b>	<b>1.920,00</b>
<b>18</b>	<b>20.9.1999</b>	<b>4.950,00</b>
<b>19</b>	<b>17.11.1999</b>	<b>22.220,00</b>
<b>Summe:</b>		<b>140.146,50</b>

- Der Bw. habe sich gegenüber dem Geschäftsführer (GF) Herrn D der Fa. T als Unternehmer ausgegeben, der somit berechtigt gewesen sei Rechnungen auszustellen. Aus diesem Grunde habe der Bw. von der Fa. T auch Aufträge erhalten.

- Die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen seien lt. Aussage von Herrn D voll erbracht worden, weshalb auch die o.a. Beträge entweder dem Bw. persönlich oder einem seiner Vertreter übergeben worden waren.
- Da der Bw. über keinen eigenen Computer verfügt habe, seien die Rechnungen bei der Fa. R von Frau J (Sekrätin und Lebensgefährtin von Herrn B) nach Vorgabe des Bw. geschrieben, ausgedruckt und dem Bw. übergeben worden, der sie mit seinem Firmenstempel versehen und anschließend der Fa. T vorgelegt habe.
- Die Netto-Rechnungsbeträge seien je nach Arbeitsleistung auf die einzelnen Mitwirkenden aufgeteilt worden.

Der Bw. habe zu seinem Anteil die auf den einzelnen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer erhalten.

- Herr B (Bühnenarbeiter und Mitarbeiter bei der Fa. R) habe ca. vier Mal für Herrn A Geld kassiert und an den Bw. weitergeleitet.

Die Rechnungen Nr. 05 und 07 vom 31. Mai 1999 seien Herrn B vom Bw. ausgehändigt worden, die er dann unter Verwendung des Namens des Bw. bei der Fa. T kassiert habe (siehe Niederschrift vom 27. April 2004).

- Anlässlich der Erhebungen bei der Fa. R seien noch zusätzliche Rechnungen i.H.v. 140.146,50 S des Bw. für div. Dienstleistungen an die Fa. R vorgefunden worden. Die ausgewiesenen Rechnungsbeträge seien dem Bw. 1999 nachweislich zugeflossen.
- Die strittigen Rechnungen seien jedenfalls im Auftrag des Bw. ausgefertigt worden, weshalb auch die ausgewiesene Umsatzsteuer von ihm abzuführen sei.

Dabei sei es für die Ermittlung und Haftung der Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 belanglos, ob Teile der Rechnungssummen an Mitarbeiter (Kleinunternehmer) als Subhonorare weitergegeben worden seien.

Das Finanzamt folgte im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob am 27. September 2004 gegen einen nicht näher bezeichneten Bescheid "Einspruch".

Im Zuge des daraufhin eingeleiteten Mängelbehebungsverfahrens konkretisierte der Bw. sein Berufungsbegehren wie folgt:

- Der "Einspruch" richte sich gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999.
- Der Bw. wende sich insbesondere gegen die Zurechnung der Rechnungen an die Fa. R, da die Umsatzsteuer von Herrn B einbehalten und nicht an den Bw. ausbezahlt worden sei.

Die Stempelgattung des Bw. sei ohne Wissen des Bw. von Herrn B verwendet worden.

- Betreffend die Rechnungen an die Fa. T seien nur die handschriftlich ausgefertigten Rechnungen vom 16. April 1999 und vom 3. Mai 1999 jene des Bw. Alle anderen o.a. Rechnungen an die Fa. T seien dem Bw. gänzlich unbekannt, auch die Unterschrift sei nicht jene des Bw. und lt. Aussage von Herrn B diesem zugeflossen.

Der auf den beiden handschriftlichen als auch anderen Rechnungen befindliche Firmenstempel sei seit langem nicht mehr im Besitz des Bw., u.a. existiere die angegebene Telefonnummer seit ca. 10 Jahren nicht mehr.

Die mit Computer von Herrn B und Herrn D ausgestellten Rechnungen, seien zur Abdeckung von Schwarzzahlungen in der Fa. T verwendet worden (siehe auch Niederschrift vom 27. April 2004).

- Der Bw. habe ca. fünf Mal beim Aufbau von Veranstaltungsbühnen für die Fa. T mitgeholfen, wofür er vom GF Herrn D bzw. dessen Sekretärin pro Aufstellung 3.500 S erhalten habe.
- Zur Deckung der Lebenshaltungskosten des Bw. seien dessen Eltern mit monatlich rd. 300 € im Zeitraum 2000 bis 2002 aufgekommen.

Der Bw. selbst habe im Zeitraum 1999 bis 2000 von der Fa. T 17.500 S erhalten, weiters habe er Geld durch Autoreparaturen und Altkleidertransporte nach Rumänien erhalten (siehe Niederschrift vom 19. März 2004).

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der Bw. hat im Jahre 1999 Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis i.H.v. insgesamt 370.166,50 (exkl. USt) lt. o.a. Aufstellung eigenhändig ausgestellt bzw. mangels Computer mit seinem Wissen ausstellen lassen.
- b) Der Bw. hat die in den Rechnungen der Firma R sowie in den beiden handschriftlichen Rechnungen an die Firma T vom 16. April 1999 und 3. Mai 1999 angeführten Leistungen erbracht.
- c) Der Bw. verwendete im Jahre 1999 als Einzelunternehmer seinen auf den vorgefundenen Rechnungen aufscheinenden Firmenstempel.
- d) Die in den Rechnungen angeführten Leistungen wurden nur zum Teil vom Bw. ausgeführt, weshalb er von den ausgewiesenen Beträgen auch nur anteilmäßig bezahlt wurde. Der Gesamtbetrag der vom Bw. im Jahr 1999 verrechneten Entgelte übersteigt daher nicht den Betrag von 300.000 S netto.

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Unterlagen:

- zu a) Durch einen Hinweis des Bw. konnte die Betriebsprüfung feststellen, dass die o.a. strittigen Rechnungen (ausgenommen die beiden handschriftlichen Belege vom 16. April 1999 und 3. Mai 1999) auf der EDV-Anlage der Firma R geschrieben wurden. Weiters gelang es bis zu diesem Zeitpunkt der Abgabenbehörde nicht bekannt gegebene o.a. Rechnungen an die Firma R sicherzustellen, deren Echtheit durch die Unterschrift des Bw. nachgewiesen ist.
- zu b) Dies ist durch die eigenhändige Zahlungsbestätigung des Bw. auf den o.a. Rechnungen als erwiesen anzunehmen.

zu c) Dass ein Mitarbeiter der Firma R den Firmen-Stempel gestohlen und die o.a. Rechnungen abgestempelt hat, ist nicht glaubhaft, da die vorgefundenen Rechnungen an die Firma R bis inkl. November 1999 vom Bw. unter Verwendung des angeblich bereits davor "gestohlenen" Firmen-Stempels eigenhändig unterschrieben wurden. D.h. der Bw. selbst, quittierte noch im November 1999 Rechnungen mit seinem eigenen Firmen-Stempel, weshalb nicht von einem gestohlenen Firmen-Stempel ausgegangen werden kann.

Dies ist den vorgelegten o.a. Rechnungen zu entnehmen.

zu d) Aufgrund der vorliegenden niederschriftlichen Aussagen ist davon auszugehen, dass der Bw. nur einen Teil des jeweiligen Auftrages erfüllt hat und dafür anteilmäßig entlohnt wurde ("pro Aufstellung 3.500 S in Bar").

Unter Berücksichtigung der anteilmäßigen Entlohnungen der übrigen an dem jeweiligen Auftrag Beteiligten ist daher davon auszugehen, dass die dem Bw. im Jahr 1999 zugeflossene Summe den Nettobetrag i.H.v. 300.000 S nicht übersteigt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 6 Abs. 1 normiert unter Z 27 die Steuerfreiheit der Umsätze der Kleinunternehmer u.a. wie folgt:

*Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300.000 S nicht übersteigen.*

....

*Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von 5 Kalenderjahren ist unbeachtlich.*

....

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.1998, 98/14/0057 hat der VwGH erkannt, dass die 300.000 S Grenze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ein Nettobetrag ist. Der Bw. hat nicht die 300.000 S Umsatzgrenze überschritten und hätte demnach auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen dürfen (ein Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde jedenfalls vom Bw. nicht gestellt).

Die Anteile der übrigen am jeweiligen Auftrag Beteiligten können dem Bw. deshalb nicht zugerechnet werden, weil im gesamten Verfahren niemals behauptet wurde, dass es sich bei diesen um Dienstnehmer oder Subunternehmer des Bw. gehandelt habe.

Die Umsätze des Bw. sind daher gem. § 6 Abs. 1 Z 27 steuerfrei.

Dennoch hat im gegenständlichen Fall eine Umsatzbesteuerung gem. der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund einer gesonderten Umsatzsteuerausweisung stattzufinden (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 3.8.2004, 2001/13/0022).

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 normiert:

*Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht*

*gegenüber den Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.*

Die Anwendung des Abs. 12 setzt somit voraus, dass

- ein Unternehmer
- eine Leistung ausführt und hierüber
- eine Rechnung ausstellt, in der
- eine nach dem UStG nicht geschuldete USt gesondert ausgewiesen ist.

Dazu wird festgehalten, dass der Bw. im Geschäftsverkehr stets als Unternehmer aufgetreten ist (vgl. Schriftsatz vom 27. April 2004) und es im Geschäftsverkehr sehr wohl üblich ist, dass sich der Unternehmer beim Inkasso vertreten lässt und nicht jede Rechnung persönlich eintreibt.

Da aber die Unterschrift des Zahlungsempfängers kein zwingendes Rechnungsmerkmal gem. § 11 UStG 1994 ist, ist die Unterschrift im gegenständlichen Fall nur insofern von Bedeutung, als es dadurch für die Abgabenbehörde erwiesen erscheint, dass der Bw., aufgrund der Anbringung seiner eigenen Unterschrift am Rechnungsbeleg, von der Rechnungsausstellung gewusst hat und so auch die Behauptung des "gestohlenen Firmen-Stempels" ins Leere geht, da auch auf den Rechnungen an die Firma R (ab April 1999), die der Bw. persönlich gegengezeichnet hat, der "gestohlene" Firmenstempel bis November 1999 aufscheint.

Da im gegenständlichen Fall somit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 11 Abs. 12 UStG 1994 erfüllt sind, schuldet der Bw. die Steuer, die er nicht auf Grund der Leistung schuldet, auf Grund des Ausweises in der Rechnung.

Eine Umsatzbesteuerung kraft Ausweises der Umsatzsteuer in einer Rechnung erfolgt jedoch nur, sofern die aufgefundenen Rechnungen alle Merkmale einer Rechnung aufweisen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 normiert u.a.:

*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 UStG 1994) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Die Erfordernisse des § 11 UStG 1994 betreffend den Inhalt einer Rechnung haben somit der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer und der Erleichterung der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger die Leistung von einem Unternehmer erhalten hat, zu dienen.

Gem. § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 ist in der Rechnung die handelsübliche Bezeichnung der Lieferung sowie die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzuführen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.6.2001, 99/15/0254).

Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei gegenständlichen Dienstleistungen nur pauschal für "diverse Transporte" abgerechnet wird, da so auch seitens des Leistungsempfängers ein Nachweis welche Leistungen bereits erfüllt wurden, nicht möglich ist. Der tatsächliche Umfang der behaupteten Leistungen ist daher anhand obiger Rechnungen in keinster Weise erkennbar.

In diesem Zusammenhang wird in Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 117 zu § 11 ausgeführt, dass auch die Angaben der sonstigen Leistungen den Umfang der erbrachten Leistung genau erkennen lassen müssen.

Bezeichnungen wie „Div. Transporte“ etc., ohne nähere Erläuterung (oder Hinweis auf diese in Lieferscheinen), welche Aufträge ausgeführt wurden, reichen jedenfalls nicht aus, um der vom Gesetz geforderten Voraussetzung gerecht zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 12.12.1988, 87/15/0079), insbesondere wenn auf den beanstandeten Rechnungen sich keinerlei Hinweis auf bezughabende Lieferscheine, Arbeitsabrechnungen etc. findet.

Der Abgabenbehörde war somit im gegenständlichen Fall eine Überprüfung der tatsächlich erbrachten Leistungen mit den in Rechnung gestellten Leistungen nicht möglich.

Darüberhinaus mangelt es den Rechnungen an der Angabe des genauen Leistungszeitpunktes bzw. - zeitraums, der zum einen für den leistenden Unternehmer bei Sollbesteuerung für die Entstehung der Steuerschuld und zum anderen für den Leistungsempfänger für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von Bedeutung ist.

Diesbezügliche Angaben oder zumindest Hinweise auf dazugehörende Lieferscheine fehlen in folgenden Rechnungen völlig; die Rechnung vom 18. Mai 1999 an die Firma R weist mangels Angabe des Rechnungsausstellers nicht alle gesetzlich geforderten Merkmale einer Rechnung auf, weshalb diese Rechnung nicht dem Bw. zugerechnet werden kann.

Die Mängel der einzelnen Rechnungen lassen sich daher folgendermaßen darstellen:

Fa. T			Fa. R		
Re-Nummer	Re-Datum	Mangel:	Re-Nummer	Re-Datum	Mangel:
05	31.5.1999	kein Zeitraum	04	18.5.1999	kein Re-Aussteller
06	31.5.1999	kein Leistungsumfang	12	7.7.1999	kein Leistungsumfang
07	31.5.1999	kein Zeitraum	15	25.8.1999	kein Leistungsumfang

<b>09</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>kein Zeitraum</b>	<b>18</b>	<b>20.9.1999</b>	<b>kein Leistungsumfang</b>
<b>10</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>kein Zeitraum</b>			
<b>11</b>	<b>11.6.1999</b>	<b>kein Zeitraum</b>			
<b>20</b>	<b>1.12.1999</b>	<b>kein Zeitraum</b>			

Die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 erschöpfend aufgezählten Rechnungsmerkmale sind zwingend.

Es besteht somit keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

Die Abgabenbehörde ist auch nicht verpflichtet, den Unternehmer zur Behebung von Rechnungsmängeln aufzufordern und im Falle der Mängelbehebung rückwirkend die Rechnung mängelfrei zu werten.

Somit erfüllen nur folgende Rechnungen die gesetzlichen Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 (alle Beträge in Schilling):

<b>Fa. T</b>			<b>Fa. R</b>		
Re-Nummer	Re-Datum	Betrag (exkl. 20 % USt)	Re-Nummer	Re-Datum	Betrag (exkl. 20 % USt)
<b>1</b>	<b>16.4.1999</b>	<b>2.520,00</b>	<b>01</b>	<b>1.4.1999</b>	<b>11.976,00</b>
<b>2</b>	<b>3.5.1999</b>	<b>10.780,00</b>	<b>02</b>	<b>12.4.1999</b>	<b>10.057,50</b>
<b>13</b>	<b>12.7.1999</b>	<b>25.900,00</b>	<b>03</b>	<b>4.5.1999</b>	<b>1.380,00</b>
			<b>08</b>	<b>28.5.1999</b>	<b>9.773,00</b>
			<b>14</b>	<b>27.7.1999</b>	<b>28.710,00</b>
			<b>17</b>	<b>7.9.1999</b>	<b>1.920,00</b>
			<b>19</b>	<b>17.11.1999</b>	<b>22.220,00</b>
<i>Summe:</i>		<b>39.200,00</b>	<i>Summe:</i>		<b>86.036,50</b>

Der Umsatzsteuer sind daher folgende Umsätze mit den Firmen T und R zu unterwerfen (siehe auch o.a. Detail-Aufstellung; alle Beträge in Schilling):

	<b>4-12/1999</b>
<b>Re an Fa. T</b>	<b>39.200,00</b>
<b>Re an Fa. R</b>	<b>86.036,50</b>
<i>Summe (exkl. USt):</i>	<b>125.236,50</b>

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. März 2005

Der Referent:

Dr. Folk

Oberrat

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

Wien, am 21. März 2005