



GZ. RV/0962-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Gerhart Schmutzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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 Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Dezember 1991 gegründeten Bw. ist Vermögensverwaltung sowie Ausübung des Baumeistergewerbes.

Geschäftsführer war im berufungsgegenständlichen Zeitraum A.

Die als B-GmbH. gegründete Bw. wurde ab 6. Oktober 1994 unter dem Firmennamen C-GmbH. geführt. Seit 20. Jänner 1997 wird sie unter dem nunmehrigen Firmennamen geführt.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten, die Abgabenerhebungszeiträume 1993 bis 1995 betreffenden Betriebsprüfung (BP) wurde die zu der berufungsgegenständlichen Nachforderung führende, in Tz. 21 des BP-Berichtes vom 13. November 1997 dargestellte, folgende Feststellung getroffen:

Die Bw., deren Gesellschafter D. und E. und deren Prokuristen F. und G. gewesen seien, habe sich in den Jahren 1994 bis 1996 ausschließlich mit Bauarbeiten für die Firma X. & Mitgesellschafter beschäftigt. Von der Firma X. & Mitgesellschafter sei das Baumaterial beigestellt worden, die Arbeitsleistung (manuelle Tätigkeiten) sei jeweils von D., E., F. und G. unter dem Namen der Bw. erbracht worden. Im Jahr 1995 seien von der Bw. auf Basis dieser Vorgehensweise für Projekte auf fünf Standorten fünf Ausgangsrechnungen im Gesamtbetrag von brutto S 1.532.400,00 (€ 111.363,85) (darin enthalten S 255.400,00 (€ 18.560,64) Umsatzsteuer) an die Firma X. & Mitgesellschafter gelegt worden. Bei den genannten, bei der Bw. tätigen Personen handle es sich mit Ausnahme von A. um Ausländer ohne Aufenthaltbewilligung und somit ohne Arbeitserlaubnis. Da deshalb eine rechtmäßige Beschäftigung dieser Personen bei der Firma X. & Mitgesellschafter nicht möglich gewesen sei, seien deren Arbeitsleistungen über den Umweg der Bw. in Anspruch genommen worden. Da D., E., F. und G. in ihren Rechnungen an die Bw. ausschließlich Geschäftsführung, Überwachung von Baustellen und Bauleitung als Tätigkeiten angegeben hätten, sei die Bw. nicht in der Lage gewesen, die in den Ausgangsfakturen genannten Bauleistungen an die Firma X. & Mitgesellschafter zu erbringen. Nach Ansicht der BP liege tatsächlich ein unselbstständiges Leistungsverhältnis zwischen den vier Ausländern und der Firma X. & Mitgesellschafter vor. Die Konstruktion über die Bw. sei zur Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes gewählt worden. Daher werde von der BP die Rechnungslegung der Bw. (alle Ausgangsfakturen und Eingangsfakturen der Ausländer) nicht anerkannt.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw. folgendes vor:

Die Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der durchgeführten Berichtigungen der von der Bw. der Firma X. & Mitgesellschafter gelegten Ausgangsrechnungen sei nicht berücksichtigt worden. Die Berücksichtigung der Rechnungsberichtigungen (Kopien beiliegend) werde beantragt.

Die BP nahm zur Berufung Stellung wie folgt:

Die von der Bw. vorgelegten korrigierten Rechnungen vom 3. Oktober 1997 (Datum der Schlussbesprechung) seien der BP nicht vorgelegt worden. Es liege ein unberechtigter Steuerausweis gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vor, da jemand (egal ob Unternehmer oder Nichtunternehmer) eine Steuer ausweise, obwohl er keine Leistung ausgeführt habe.

Es sei ausführlich dargelegt worden, dass die Bw. keine Leistungen erbracht habe und man den betreffenden Weg nicht irrtümlich, sondern bewusst zur Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes, gewählt habe. Eine spätere Rechnungsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 sei bei dieser Konstellation gesetzlich ausgeschlossen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung brachte die Bw. folgendes vor:

Wenn der Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger entfalle, müsse man konsequenterweise der Bw. die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung gewähren, da andernfalls in der Unternehmerkette eine Belastung mit Umsatzsteuer entstehen würde.

Die Bw. beruft sich auf die im UStG 1994 vorgesehene Möglichkeit der Rechnungsberichtigung und verweist dazu auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Sie sei stets der Meinung gewesen, eine unternehmerische Tätigkeit zu entfalten und Leistungen zu erbringen. Die Möglichkeit von Rechnungsberichtigungen seien mit dem Vorstand des für die Rechnungsempfängerin zuständigen Finanzamtes und der BP vereinbart worden. Schließlich sei auch keine Steuerverkürzung in der Unternehmerkette entstanden. Nach dem Willen der BP würde jedoch eine Belastung mit Umsatzsteuer herbeigeführt werden, was eine krasse Ungleichbehandlung bewirken würde.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 1999 als unbegründet abgewiesen:

Nach den in der Berufung und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung unbestritten gebliebenen Feststellungen der BP seien von der Bw. keine Leistungen an die Firma X. & Mitgesellschafter erbracht worden. Die Arbeitsleistungen der vier Ausländer seien vielmehr von diesen direkt an die Firma X. & Mitgesellschafter erbracht worden. Die Bw. habe der Firma X & Mitgesellschafter Leistungen fakturiert, ohne dass tatsächlich Leistungen erbracht worden seien. Dadurch sollte der Firma X. & Mitgesellschafter die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug verschafft werden. Entgegen dem Vorbringen der Bw. liege daher sehr wohl eine missbräuchliche Rechnungslegung vor. Die von der Bw. beantragte umsatzsteuerwirksame Berücksichtigung der Rechnungsberichtigungen sei daher nicht vorzunehmen.

Mit Anbringen vom 26. Juli 1999 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994, unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

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.

Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung. Es ist grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann.

Im gegenständlichen Fall wurden, wie von der BP festgestellt wurde, von der Bw. im Jahr 1995 fünf Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an die Firma X. & Mitgesellschafter ausgestellt, obwohl die Bw. die darin angeführten Leistungen an dieses Unternehmen in Wahrheit nicht erbracht hatte.

Daher waren die in den betreffenden Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von insgesamt S 255.400,00 (€ 18.560,64) gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 der Bw. vorzuschreiben.

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Stornierung der Rechnungen und der Rückzahlung der Vorsteuerbeträge daraus durch das Finanzamt.

Die Stornierung der Rechnungen ist mit 3. Oktober 1997 (Datum der Schlussbesprechung über die BP) erfolgt.

Wie durch Einsicht in das Abgabenkonto der Empfängerin der Rechnungen festgestellt wurde, hat diese die Vorsteuer aus den Rechnungen im Februar 1998 zur Gänze rückerstattet.

Durch diese Rückabwicklung ist eine Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden.

Die von BP und Finanzamt vorgenommene rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes entspricht der zum damaligen Zeitpunkt allgemein herrschenden Rechtsansicht, dass in den Fällen missbräuchlicher Rechnungslegung auch bei erfolgter Rechnungsberichtigung und Rückzahlung der Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet werde.

Diese Rechtsansicht ist aufgrund der nunmehr vorliegenden Rechtsprechung des EuGH und VwGH als überholt zu betrachten.

Dem Umstand, dass es sich bei den von der Bw. ausgestellten Rechnungen um fingierte Rechnungen ohne tatsächliche Leistungserbringung handelte, kommt demnach keine entscheidungserhebliche Bedeutung mehr zu.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 19. September 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, zum Ausdruck gebracht, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ausnahmslos verlange, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden könne, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung kommt nur dann in Betracht, wenn sich herausstellt, dass die Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzuges beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist. Nur in einem derartigen Fall wäre noch die Frage des guten Glaubens des Rechnungsausstellers von Bedeutung (vgl. VwGH 26.6.2001, 2001/14/023).

Für den vorliegenden Sachverhalt folgt daraus, dass die Bw. die in den betreffenden Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 255.400,00 (€ 18.560,64) nicht gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet, da die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt wurde.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 27. Juli 2004