



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 14. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, vom 7. Oktober 2011 betreffend Umsatzsteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) verfügte seit Juni 2008 über die Gewerbeberechtigung „Direktvertrieb“ und war Vertreter für Raumpflegeprodukte.

Im Juli 2008 erklärte der Bw, auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) ab dem Jahr 2008 zu verzichten.

Dieser Verzicht wurde mit Eingabe vom 18. Juni 2009 – vor Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2008 – wieder zurückgenommen.

Dieser Betrieb wurde im Dezember 2008 aufgegeben.

Die Umsatzsteuererklärung für 2010, beim Finanzamt am 24.8.2010 eingelangt, weist weder Umsätze noch Vorsteuern aus. Auch in der Einkommensteuererklärung für 2010 finden sich außer den persönlichen Daten des Bw keine Angaben.

Das Unternehmen, für das der Bw tätig war, teilte dem Finanzamt gemäß [§ 109a EStG 1988](#) mit, dass der Bw im Jahr 2010 einen Nettobetrag von € 1.650,73 zuzüglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer von € 330,15 erhalten habe.

Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach erließ mit Datum 7.10.2011 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010, in welchem Umsätze von € 1.650,73 ausgewiesen wurden. Hierbei handelt es sich um gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug. Ein Betrag von € 330,15 wurde als „Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4“ der Versteuerung unterzogen, woraus sich eine Nachforderung in dieser Höhe ergab.

Begründend führte das Finanzamt unter anderem aus, dass die in Rechnung gestellte Vorsteuer gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) vorzuschreiben gewesen sei, „weil Sie Kleinunternehmer sind und nicht zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optiert haben. Bei der Berechnung der Einkünfte wurden die Werkvertragseinnahmen in Höhe von € 1.650,73 hinzugerechnet.“

Mit Eingabe von 14.10.2011 teilte der Bw dem Finanzamt unter der Bezeichnung „Einspruch“ mit, er habe als Geschäftspartner der Firma A „keine zu versteuernden Gehälter (Lohn) erhalten. Ich habe seit dem 19.12.2008 eine Nichtbetriebmeldung angezeigt und war daher nicht mehr als Werber tätig.“

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 und wies diese mit Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2011 als unbegründet ab:

„Ihre Berufung war als unbegründet abzuweisen, da laut vorliegender Mitteilung gem. [§ 109a EStG 1988](#) im Jahr 2010 folgende Beträge ausbezahlt wurden:

Von der Fa. A € 1.650,73 netto zuzüglich Umsatzsteuer i.d.H. von € 330,15.

Die Umsatzsteuer wurde Ihnen daher vorgeschrieben, da Sie diese aufgrund der Rechnungslegung gem. [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) schulden.“

Unter Verwendung eines Vordrucks stellte der Bw am 2.11.2011 Vorlageantrag ohne diesen näher zu begründen.

Das Finanzamt richtete hierauf ein Auskunftsersuchen gemäß [§ 143 BAO](#) an die Firma A.

In Beantwortung dieses Auskunftsersuchens übermittelte A Austria GmbH & Co KG dem Finanzamt ein an den Bw gerichtetes Schreiben des Unternehmens vom 21.11.2011 mit folgendem Inhalt:

„.... in der Beilage sende ich Ihnen die Zahlungsbegleitliste vom 28.06.2010 – auf dieser ist ersichtlich, dass am 28.06.2010 ein Betrag in Höhe von gesamt € 2.2226,96 an Herrn Mag. B C überwiesen wurden.

Dieser Betrag beinhaltet die Ihnen lt. Urteil zustehenden € 1.640,73 + USt. € 330,15 zuzüglich Anwaltskosten.

Daher sollen Sie sich bei Unklarheiten bzgl. des Erhalts des Ihnen zugesprochenen Betrages und auch der notwendigen Umsatzsteuerabführung ans Finanzamt mit Herrn Mag. B in Verbindung setzen...“

Beigeschlossen waren Kopien einer Zusammenfassung der Provisions-Abrechnung 002/2010 vom 22.11.2010 bis 05.12.2010 mit den Vermerken „Eintrittsdatum: 16.06.2008 (Wiedereintritt), Austrittsdatum: 30.01.2009“ sowie einem Betrag von 197,68 mit dem Vermerk „Endbestand Nadelpunkte“ (alle anderen Betragsfelder waren mit jeweils 0,00 ausgefüllt), einer Zahlungs-Kontoübersicht betreffend den Bw vom 30.6.2010, wonach dem Bw ein Betrag von € 2.226,96 überwiesen worden sei sowie eine derartige Übersicht vom 8.12.2010 mit folgenden Details (neben Briefkopf der Firma A, Name und Adresse des Bw, Partnernummer, Steuernummer und UID-Nummer des Bw und dem handschriftlichen Vermerk „Übw am 28.6.2010 an Mag. B C“):

„.... Aufstockung lt. Sondervert 510 / Verrechnung Kunden: 1.650,73

UST Aufstockung lt Sonder 510 / Verrechnung Kunden: 330,15

Zinsen Anwaltskosten 510 / Verrechnung Kundenkonto: 5,91

Anwaltskosten / VHPD 510 / Verrechnung Kundenkonto: 108,40

Zinsen Anwaltskosten 510 / Verrechnung Kundenkonto: 131,77...“

Ebenfalls übermittelt wurde eine Kopie der Meldung gemäß [§ 109a EStG 1988](#), wonach der Bw als Privatgeschäftsvermittler im Jahr 2010 ein Entgelt (ohne USt.) von 1.650,73 sowie in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von 330,15 erhalten habe.

Ferner wurden Kopien der Überweisungsbelege übermittelt.

Mit Bericht vom 5.12.2011 legte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter

Instanz zur Entscheidung vor. „Laut Meldung der Firma A wurde eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausgewiesen. Diese Rechnung wurde in Form einer Gutschriftrechnung erstellt und die Gesamtsumme im Jahr 2010 an den Rechtsanwalt (samt Kosten) überwiesen. Rechnungslegung und Zufluss sind daher erfolgt. Ein Auskunftsersuchen bestätigt diese Meldung nach [§ 109a EStG 1988](#).“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebenden Bestimmungen des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) lauten:

„(1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

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. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
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. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;

- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind."

„(7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten 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.

(8) Eine Gutschrift ist 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."

„(12) 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 dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

Unternehmer haben unter bestimmten Voraussetzungen nach [§ 109a EStG 1988](#) dem Finanzamt bekanntzugeben,

1. Name (Firma), Wohnanschrift bzw. Sitz der Geschäftsleitung, bei natürlichen Personen weiters die Versicherungsnummer nach [§ 31 ASVG](#) (bei Nichtvorhandensein jedenfalls das Geburtsdatum), bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Finanzamts- und Steuernummer,

2. Art der erbrachten Leistung,

3. Kalenderjahr, in dem das Entgelt geleistet wurde,

4. Entgelt und die darauf entfallende ausgewiesene Umsatzsteuer.

Mitteilungspflicht besteht auch dann, wenn Entgelte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinn der zu [§ 109a EStG 1988](#) ergangenen Verordnung [BGBI. II Nr. 417/2001](#) gezahlt werden und die in § 1 Abs. 2 der Verordnung festgesetzten Entgeltsgrenzen überschritten werden (zB Folgeprovisionen aus einer ehemaligen Vertretertätigkeit, vgl. *Peth* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 109a Anm. 48).

Ein unrichtiger Steuerausweis i.S.d. [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) liegt unter anderem vor, wenn nicht zum Steuerausweis berechtigte Unternehmer wie Kleinunternehmer eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausstellen (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 11 Rz 201).

Die Ausstellung einer Rechnung, welche den formalen Voraussetzungen des [§ 11 UStG 1994](#) nicht zur Gänze entspricht, erfüllt weder den Tatbestand des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) noch den des [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#). Der Zweck dieser Regelungen liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug – eine Rechnung i.S.d. [§ 11 UStG 1994](#) ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – vorzubeugen (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 11 Rz 217).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25. 2. 1998, [97/14/0107](#); 23. 6. 1983, [82/15/0026](#); 16. 3. 1987, [85/15/0329](#); ebenso EuGH v 17. 9. 1997, C-141/96 „Langhorst“) steht es der Anwendung des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) nicht entgegen, dass Abrechnungen durch Gutschriften und nicht durch Rechnungen anderer Art erfolgen. [§ 11 UStG 1994](#) regelt zunächst den Rechnungsbegriff, stellt sodann der Rechnung die Gutschrift gleich und normiert im Anschluss daran Sonderregelungen für den unrichtigen bzw den unzulässigen Steuerausweis. Aus diesem Aufbau des Gesetzes ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Sonderregelungen für unrichtigen bzw. unzulässigen Steuerausweis auch für Gutschriften treffen wollte (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 11 Rz 218).

Gutschriften gelten nur dann als Rechnung, wenn sie alle für Rechnungen erforderlichen Angaben enthalten. Bei Provisionsabrechnungen ist daher auch der Abrechnungszeitraum erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG4, § 11 Tz 104 m.w.N.).

Aus den aktenkundigen Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass die „Gutschrift“ (die laut Unterlagen nicht als solche, sondern als „Zahlungs-/Kontoübersicht“ bezeichnet wird), auf die sich die Mitteilung gemäß [§ 109a EStG 1988](#) stützt, alle nach § 11 Abs. 8 UStG 1988 i.V.m. § 11 Abs. 1 UStG 1988 geforderten Angaben enthält:

- Es fehlt ([§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#)) jedenfalls die Anschrift des Empfängers der Rechnung bzw. des Ausstellers der Gutschrift (es ist diesbezüglich nur die Bezeichnung „A – Unser Bestes für Ihre Familie“ enthalten).
- Es fehlt ([§ 11 Abs. 1 Z 5 UStG 1994](#)) jedenfalls die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes.

Der Unabhängige Finanzsenat kann es dahingestellt lassen, ob auch die übrigen von [§ 11 UStG 1994](#) geforderten Rechnungs- bzw. Gutschriftenmerkmale zur Gänze vorliegen, da – wie ausgeführt - bereits das Fehlen eines erforderlichen Rechnungs- bzw. Gutschriftenmerkmals bewirkt, dass eine Rechnung oder Gutschrift nicht vorliegt und daher keine Steuerschuld nach [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) entstehen kann.

An eine Mitteilung gemäß [§ 109a EStG 1988](#), deren Unrichtigkeit sich im Zuge des Ermittlungsverfahrens herausstellt, ist die Abgabenbehörde nicht gebunden.

Hinweise darauf, dass über die aktenkundigen Unterlagen hinausgehend eine wirksame Rechnung oder Gutschrift vorliegt, bestehen nicht. Daher sind auch weitere diesbezügliche Ermittlungen entbehrlich.

Rechtsgrundlage der Zahlung ist offenbar keine Abrechnung (Rechnung oder Gutschrift) durch den Bw oder A, sondern ein Urteil.

Ein Urteil allein ist jedoch weder eine Rechnung noch eine Gutschrift (vgl. *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 11 Rz 10).

Der Berufung ist daher Folge zu geben und von einer Vorschreibung einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung Abstand zu nehmen.

Allerdings ist die Höhe der gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) steuerfreien Umsätze ohne Vorsteuerabzug auf den Bruttopreis von € 1.980,88 zu berichtigen; eine steuerliche Auswirkung ist hiermit nicht verbunden.

Hinsichtlich der Anwaltskosten und der Zinsen ist von einem nicht steuerbaren Schadenersatz auszugehen.

| | |
|---|--------|
| Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit | 0,00 € |
|---|--------|

| | |
|---|-----------|
| Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Gutschrift von | -330,15 € |
|---|-----------|

| | |
|--|------------|
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) | 1.980,88 € |
|--|------------|

| | |
|---|------------|
| Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmer) | 1.980,88 € |
|---|------------|

| | |
|---|--------|
| Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 0,00 € |
|---|--------|

| | |
|--------------------|--------|
| Summe Umsatzsteuer | 0,00 € |
|--------------------|--------|

| | |
|------------|---------|
| Vorsteuern | -0,00 € |
|------------|---------|

| | |
|---------------------------|--------|
| festgesetzte Umsatzsteuer | 0,00 € |
|---------------------------|--------|

Wien, am 30. Jänner 2012