



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 274 BAO (Bundesabgabenordnung) gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002, gerichtet geltenden Berufungen der EK, vom 25. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 28. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Februar 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 29. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2002 vom 10. Oktober 2002 idF des Berichtigungsbescheides gemäß § 293 BAO vom 14. Oktober 2002), vom 30. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für April 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 19. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Mai 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 22. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juni 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 23. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juli 2002 vom 10. Oktober 2002), vom 24. Oktober 2002 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für August 2002 vom 10. Oktober 2002) idF des ergänzenden Schriftsatzes vom 20. Oktober 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des bisherigen Prozesshergangs:

Die Amtspartei führte bei der Berufungswerberin (Bw) eine Betriebsprüfung durch und erließ aufgrund der Feststellungen des Prüfers u.a von den Abgabenerklärungen abweichende Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2000 und 2001 sowie auf § 21 Abs. 3 UStG 1994 gestützte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide wie im Spruch dargestellt, gegen die die Bw berief. Mit der diesbezüglich erlassenen Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004, RV/4498-W/02, RV/4499-W/02, wurde den gegen die Umsatzjahres- und Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 erhobenen Berufungen teilweise Folge gegeben (RV/4498-W/02) und die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 erhobenen Berufungen zurückgewiesen (RV/4499-W/02), weil der Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 bereits ergangen war. Die Bw focht die Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004 beim Verwaltungsgerichtshof an, der den in Beschwerde gezogenen Bescheid mit Erkenntnis vom 3.9.2008, 2005/13/0033, insoweit wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufhob, als damit die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Jänner bis August 2002 zurückgewiesen worden waren, im Übrigen jedoch – also hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 – als unbegründet abwies.

Ebenfalls am 3.9.2008 erkannte der VwGH mit Erkenntnis 2006/13/0098 über die gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2005, RV/1789-W/03, bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 2002 erhobene Beschwerde zu Recht, dass die zu Grunde liegende Berufungsentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei.

In beiden Fällen ergab sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit aus der Neufassung des § 274 BAO idF des AbgRmRefG, wobei zur weiteren rechtlichen Ausführung auf die beiden genannten Erkenntnisse und die darin angeführte Judikatur verwiesen wird.

Schließlich wird auf das in der Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2005, RV/1789-W/03, dargestellte Ermittlungsverfahren verwiesen.

Fortgesetztes Verfahren nach Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof:

Nach dem vorgelegten Umsatzsteuerakt 2002 machte die Bw in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis August 2002 folgende Vorsteuerbeträge geltend, wohingegen die Amtspartei ausschließlich Umsatzsteuer infolge Fehlens der Unternehmereigenschaft gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorschrieb:

			beantragte	Steuerschuld
--	--	--	------------	--------------

	Vorsteuern in UVA	Umsätze in UVA	Gutschriften in UVA	§ 11 Abs. 14 UStG
Jän.02	-€ 190,70	€ 690,39	-€ 147,00	€ 138,07
Feb.02	-€ 277,91	€ 690,39	-€ 234,00	€ 138,07
Mär.02	-€ 191,90	€ 690,39	-€ 57,39	€ 138,07
Apr.02	-€ 197,19	€ 4.905,41	-€ 37,31	€ 254,35
Mai.02	-€ 182,88	€ 690,39	-€ 139,28	€ 138,07
Jun.02	-€ 202,96	€ 2.068,63	-€ 159,36	€ 138,07
Jul.02	-€ 290,94	€ 690,39	-€ 236,94	€ 138,07
Aug.02	-€ 1.823,63	€ 690,39	-€ 1.780,03	€ 138,07
Summe	-€ 3.358,11	€ 11.116,38	-€ 2.791,31	€ 1.220,84

Dass es sich bei der in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden vorgeschriebenen Steuer um eine iSd § 11 Abs. 14 UStG 1994 handelt, geht aus dem Betriebsprüfungsbericht hervor, auf den sämtliche Bescheide begründend verweisen. Lediglich in der – von einem Finanzamt nicht beeinflussbaren - rechnerischen Darstellung in den Bescheiden ist von einer „Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4“ die Rede.

In den gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Jänner bis August 2002 erhobenen Berufungen brachte die Bw inhaltsgleich vor, dass die Bescheide die vorrangig anzuwendende 6. RI. Art. 4 (1) und (2) verletzen, die besage, dass als Steuerpflichtiger (Unternehmer) gelte, wer eine (Anm.: offenbar überlesen „der“) in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübe, gleichgültig mit welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Die gegenständlichen Bescheide verletzen auch die vorrangig anzuwendende 6. RI. Art. 11 A (1) lit. a, wonach als Gegenleistung alles gelte, was der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger erhalte oder erhalten solle.

Daraus folge, dass das Beharren der Abgabenbehörde ausschließlich auf einem „Geldfluss“ rechtswidrig und richtlinienwidrig sei und eine rechtswidrige Rechtsmeinung darstelle.

UStG § 11 stehe in Widerspruch zur 6. RI. Art. 17 (2) lit. a und könne daher nicht mehr angewendet werden. UStG § 16 (2) sei nicht relevant. Art. 7 u Abs. 4 könne bezüglich der jeweiligen Umsatzsteuerfestsetzung nicht nachvollzogen werden.

Es wird die Aufhebung der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide beantragt.

Bezüglich der Umsatzsteuerjahreserklärung und dem –jahresbescheid sind dem Verwaltungsakt folgende Zahlen zu entnehmen:

	Vorsteuern Erklärung	Umsätze Erklärung	beantragte Gutschriften Erklärung	Steuerschuld § 11 Abs. 14 UStG
	€ 8.311,48	€ 13.877,94	€ 6.524,34	€ 1.773,12

Auch im Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2002 verwies die Amtspartei auf den BP-Bericht und setzte ausschließlich eine auf § 11 Abs. 14 UStG 1884 begründete Umsatzsteuer fest.

In dem als gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2002 gerichtete Berufung bezeichneten Schriftsatz vom 20. Oktober 2002, der jedoch wegen der Weitergeltung iSd § 274 BAO der gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erhobenen Berufungen nur als Ergänzungsschriftsatz anzusehen ist, brachte die Bw vor, dass sie gemäß dem Gemeinschaftsrecht eine Unternehmerin sei und daher die Vorsteuer geltend machen könne. § 11 Abs. 14 UStG könne nach Rechtsmeinung des UFS wegen einer Entscheidung des EuGH nicht angewendet werden. Die Bw stelle daher den Antrag, den Umsatzsteuerbescheid 2002 aufzuheben und die Gutschrift gemäß ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 durchzuführen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden gemäß § 63 Abs. 1 VwGG (Verwaltungsgerichtshofgesetz) 1985 verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Gemäß § 251 BAO sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar. Das gleiche gilt für endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides (§ 200) treten und für Bescheide, die einen vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklären.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (Neufassung durch AbgRmRefG ab 1.1.2003).

2. rechtliche Würdigung:

2.1. formelles Recht:

Der VwGH hat im Erkenntnis 2005/13/0033 nicht zum Ausdruck gebracht, dass die vom unabhängigen Finanzsenat in der Gegenschrift vertretene Rechtsansicht, wonach im Extremfall zwölf Berufungen als gegen den einen Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gelten müssten, unzutreffend sei. Aber genau diese Überlegung war es, die nach ha. Ansicht gegen die Anwendbarkeit des § 274 BAO im Verhältnis Umsatzsteuerfestsetzungen und Umsatzsteuerveranlagungsbescheid sprach, weil nach herrschender Lehre und

Rechtsprechung ein Bescheid mit einer Berufung zur Gänze angefochten wird und allfällige nachfolgende Schriftsätze – und seien sie auch als Berufung bezeichnet – nur als diese eine Berufung ergänzende Schriftsätze anzusehen sind (s. jüngst VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085, im Fall eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides). Anders als zB im dem Erkenntnis 2006/15/0085 zu Grunde liegenden Fall, wo die spätere „Berufung“ wie in allen anderen Fällen, in denen zeitliche Kongruenz gegeben ist, bereits im Zeitpunkt ihrer Erhebung wegen der weitergeltenden, früheren Berufung von Anfang an als ergänzender Schriftsatz anzusehen ist, liegen bis zum Ergehen des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 gegebenenfalls mehrere Berufungen vor. Der unabhängige Finanzsenat hielt in der aufgehobenen Berufungsentscheidung RV/4499-W/02 infolge mangelnder zeitlicher Kongruenz § 274 BAO bei Bescheiden gemäß § 21 Abs. 3 und Abs. 4 UStG 1994 für nicht anwendbar, weil ein Bescheid nur von einer Berufung angefochten – sei es nun direkt oder durch Weitergeltung der Berufung - werden könne und „echte“ Berufungen nicht in ergänzende Schriftsätze umgedeutet werden können, also im Extremfall die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner erhobene Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt und die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Februar bis Dezember erhobenen Berufungen in elf Berufungsergänzungen umzudeuten sind. Indem der Verwaltungsgerichtshof die eingangs dargestellte Überlegung nicht als unrichtig bezeichnet hat, hat er nach ha. Ansicht eine Plural-Lesart des § 274 BAO als zulässig befunden, was für den gegenständlichen Berufungsfall zu folgendem Wortlaut führt: „Tritt ein Bescheid an die Stelle von acht mit acht Berufungen angefochtenen Bescheiden, so gelten die acht Berufungen als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid den Berufungsbegehren Rechnung trägt, sind die Berufungen als gegenstandslos zu erklären.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit den aufhebenden Erkenntnissen – wie er ausdrücklich betont – der im Schrifttum bei weitem überwiegenden Ansicht angeschlossen und damit im Bereich der fingierten Weitergeltung von Berufungen iSd § 274 BAO idF AbgRmRefG eine Pluralität an Berufungen für zulässig angesehen. Im Hinblick auf das am 15.6.2008 ergangene Erkenntnis 2006/15/0085 ist jedoch die gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung als ergänzender Schriftsatz anzusehen, weshalb der Spruch wie oben zu gestalten war.

2.2 materielles Recht:

Wie im Sachverhaltsteil dargestellt, hat die Amtspartei im angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 der Bw nur Umsatzsteuer infolge Nichtunternehmerschaft gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben, jedoch keine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994

oder gemäß § 16 Abs. 2 UStG 1994 oder gemäß Art. 7 Abs. 4 BMR (Binnenmarktregelung), weshalb eine Auseinandersetzung damit unterbleiben kann. Zur gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschriebenen Umsatzsteuer wird auf die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004, RV/4498-W/02, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, hingewiesen, wonach nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die gesetzlichen Voraussetzung für eine solche Verschreibung bei der Bw nicht erfüllt waren. Auch in der zur Umsatzsteuer für das Jahr 2002 ergangenen Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, RV/1789-W/03, war vom UFS die von der Amtspartei auf leg. cit. gestützte Umsatzsteuervorschreibung rückgängig gemacht worden.

Zum Vorwurf, dass die Abgabenbehörde der Bw unter Verletzung der vorrangigen 6. Richtlinie Art. 4 (1) und (2) den Vorsteuerabzug versage, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH als Steuerpflichtiger zu gelten hat, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. RL) eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nun mit Erkenntnis 2005/13/0033 die vom unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/4498-W/02 festgestellten Sachverhaltsannahmen als eingehend und schlüssig begründet beurteilt, wonach es sich insbesondere bei den Übertragungen, Rückübertragungen oder neuerlichen Übertragungen von Rechten um absolute Scheingeschäfte handle und das Zusammenwirken der Bw mit LP nicht von der ernsthaften Absicht eines wechselseitigen Leistungsaustausches getragen sei. Der hier ins Treffen geführte 4 (1) und (2) der 6. RL steht also der rechtlichen Beurteilung als absolutes Scheingeschäft bzw. als Liebhaberei bezüglich der lediglich als Neigung ausgeübten Schriftstellerei nicht entgegen. Als steuerlich relevante Einkunftsquelle, die das gesamte Unternehmen der Bw bilden, ist daher ausschließlich ihre Beratertätigkeit für eine Tageszeitung und HK anzusehen. Der VwGH führte auch aus, dass die von der Bw aufgeworfenen Rechtsfragen vom Fall losgelöst seien oder auf einem offenkundig fehlerhaften Verständnis der jeweils zitierten Vorschriften beruhen würden. Abgesehen davon, dass die dem Erkenntnis 2005/13/0033 zu Grunde gelegene Beschwerde keine Rechtswidrigkeit der Spruchpunkte 1., 3. und 4. aufzeigte, betont der VwGH darüber hinaus, dass eine solche nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht aus anderen als den geltend gemachten Gründen gegeben sei.

Es ist daher insgesamt davon auszugehen, dass in rechtserheblicher Hinsicht ein Sachverhalt anzunehmen ist, wie er für die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt und vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.9.2008, 2005/13/0033, als nicht rechtswidrig erkannt wurde, weshalb begründend auf dieses Erkenntnis und die

Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2005, RV/1789-W/03, verwiesen wird. Insbesondere ist aufgrund der Bestätigung der Berufungsentscheidung RV/4498-W/02 hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 davon auszugehen, dass auch die angewandte Schätzungsmethode im konkreten Fall auf keine rechtlichen Bedenken beim Verwaltungsgerichtshof gestoßen ist, weshalb auch für das Jahr 2002 analog geschätzt wird. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird ergo wie in der Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2005, RV/1789-W/03, festgesetzt.

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002:

	Bemessungsgrundlage in €	Umsatzsteuer in €
Tageszeitung	2.616,24	523,20
abzüglich Vorsteuern	170,00	34,00
Umsatzsteuerschuld		489,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. November 2008