

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/4/23 2005/13/0115

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.04.2008

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1988 §4 Abs4;

UStG 1972 §1;

UStG 1972 §11 Abs14;

UStG 1972 §12 Abs11;

UStG 1972 §12;

UStG 1972 §16;

UStG 1994 §1;

UStG 1994 §11 Abs14;

UStG 1994 §12 Abs11;

UStG 1994 §12;

UStG 1994 §16;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2005/13/0116 E 23. April 2008

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des N, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Juni 2005, Zl. RV/0773-W/05, betreffend Umsatzsteuer für 1992 bis 1995, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 180 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. August 1992 hatten sich der Beschwerdeführer und Dr. G., zwei Steuerberater, zur G OHG zusammengeschlossen. Am 3. März 1993 hatten die Gesellschafter den einstimmigen Beschluss gefasst, die G OHG in eine Kommanditgesellschaft umzuwandeln, deren Firma G KG lauten sollte. Zur Vertretung der G KG war

ausschließlich der Beschwerdeführer als Komplementär berechtigt. Unternehmensgegenstand bildeten die nach § 33 der Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung den Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften vorbehaltenen Tätigkeiten.

Im Gefolge einer von Mai 1997 bis Juli 1998 bei der G KG durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1992 bis 1995 erkannte der Prüfer in seinem Bericht (Tz 20)

u. a. Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuern an, welche auf Honorarnoten einer T GesmbH ausgewiesen waren. In Honorarnoten aus den Jahren 1992, 1993 und 1995 (datiert mit dem 31. Dezember des jeweiligen Jahres) über verschiedene näher angeführte Leistungen habe die T GesmbH der G KG neben erbrachten Leistungen auch Leistungen in Rechnung gestellt, die nicht erbracht worden seien. Werde in einer Rechnung auch über nicht erbrachte Leistungen abgerechnet, sei die gesamte Rechnung mit einem Mangel behaftet und daher der gesamte ausgewiesene Steuerbetrag nicht als Vorsteuer anzuerkennen. Weiters habe die T GesmbH der G KG mit Honorarnoten vom 31. Dezember 1993 und vom 31. Dezember 1994 neben weiteren Kosten für den Beschwerdeführer (den Komplementär der G KG) einen Geschäftsführerbezug von je 350.000 S (50 % Anteil) zuzüglich 70.000 S Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft sei stets eine nicht unternehmerische Tätigkeit. Der Gesellschafter werde als Geschäftsführer in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion tätig, welche keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung bewirke. Daher erkannte der Prüfer auch diese Vorsteuer in Höhe von 70.000 S je Jahr nicht an.

Mit Bescheiden vom 3. August 1998 folgte das Finanzamt den Prüferfeststellungen und setzte nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren die Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 dementsprechend fest, wobei es in der Begründung auf den Prüferbericht verwies.

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2000 wies die damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland eine von der G KG gegen diese Bescheide erhobene Berufung als unbegründet ab. Die Finanzlandesdirektion vertrat dabei die Ansicht, eine ausgewiesene Umsatzsteuer könne nicht in einen abziehbaren und nichtabziehbaren Teil aufgeteilt werden, wenn in einer Rechnung sowohl über Nichtleistungen als auch über tatsächlich erbrachte Leistungen abgesprochen werde. Hinsichtlich der "Leistungsverrechnung GesmbH (Geschäftsführergehalt)" hielt die Finanzlandesdirektion für den Vorsteuerabzug u.a. für entscheidend, dass der Vorsteuerbetrag von einem Unternehmer gesondert ausgewiesen werde. Die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft sei stets eine nichtunternehmerische Tätigkeit. Der Gesellschafter werde als Geschäftsführer in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion tätig, welche keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung bewirke. Aus der Bestimmung des § 21 BAO könne abgeleitet werden, dass auch im Umsatzsteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise gelte.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit seinem Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0218, (Vorerkenntnis) den erwähnten Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Unter Hinweis auf seine Rechtsprechung führte der Gerichtshof aus, es sei folgerichtig, den in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag in jenem Umfang zum Vorsteuerabzug zuzulassen, welcher tatsächlich ein Entgelt für Leistungen betreffe, und in jenem Umfang den Vorsteuerabzug zu versagen, welcher einen nicht als Entgelt zu wertenden Teil des Rechnungsbetrages betrifft. Hinsichtlich der für die "Leistungsverrechnung GesmbH (Geschäftsführergehalt)" nicht anerkannten Vorsteuern wies der Gerichtshof darauf hin, dass die in Rede stehenden Rechnungen offensichtlich von der T GesmbH ausgestellt worden seien. Der Gerichtshof vermisste Feststellungen, dass die T GesmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht habe oder dass auf die behauptete Vereinbarung zwischen der G KG und der T GesmbH die Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien (aus der damaligen Beschwerde gehe hervor, der Beschwerdeführer sei Alleingesellschafter der T GesmbH). Der bloße Hinweis auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vermochte die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuer nicht zu tragen.

Die Firma der G KG wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 4. März 2004 gelöscht. Das Vermögen der KG wurde im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gleichzeitig auf den Beschwerdeführer übertragen (§ 142 HGB).

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren die Berufung als unbegründet ab. Die T GesmbH habe die in Rede stehenden Rechnungen mit Datum 25. Juni 1998 berichtigt. In den berichtigten Rechnungen seien die tatsächlich durch die T GesmbH für die G KG erbrachten Leistungen und die in diesen

Leistungen enthaltenen Vorsteuern ausgewiesen. Auf Grund der berichtigten Rechnungen habe die G KG für den Zeitraum Juni 1998 auch Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und seien die ausgewiesenen Vorsteuern betreffend den Zeitraum 1992 bis 1995 im Umsatzsteuerbescheid für 1998 anerkannt worden. Da die Vorsteuern für die in den Jahren 1992 bis 1995 tatsächlich erbrachten Leistungen im Jahr 1998 anerkannt worden seien und für die Behörde keine Möglichkeit bestehe, den Umsatzsteuerbescheid 1998 (gemeint wohl 1998) abzuändern, könnten die Vorsteuern nicht zusätzlich auch noch in den Streitjahren gewährt werden, weil sonst eine doppelte Anerkennung der Vorsteuern erfolgen würde.

Zu den Geschäftsführerbezügen führte die belangte Behörde aus, allein der Umstand, dass die T GesmbH das Geschäftsführergehalt des Beschwerdeführers der G KG in Rechnung gestellt habe, berechtige noch nicht zum Vorsteuerabzug. Unbestritten sei der Beschwerdeführer Komplementär und Geschäftsführer der G KG gewesen. Schon auf Grund seiner Gesellschafterstellung sei er somit zur Geschäftsführung der G KG verpflichtet gewesen. Die T GesmbH sei nicht zur Geschäftsführung der G KG verpflichtet gewesen und daher habe auch keine Verpflichtung bestanden, einen Geschäftsführer für die G KG zur Verfügung zu stellen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in zwei näher angeführten Erkenntnissen ausgesprochen, dass es einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstelle, wenn eine GesmbH dazwischengeschaltet werde, um den Unternehmerlohn für die Geschäftsführung an die GesmbH auszulagern und somit als Betriebsausgaben gewinnwirksam werden zu lassen. Der Beschwerdeführer habe keine außersteuerlichen Gründe aufgezeigt, warum die Geschäftsführung (der G KG) an die T GesmbH übertragen worden sei. Die Übertragung habe nur den Sinn gehabt, Gewinne aus der G KG in die T GesmbH zu verlagern. Weiters dürfe auch nicht übersehen werden, dass die die Geschäftsführerentgelte enthaltenden Rechnungen im Jahr 1998 auch dahingehend berichtigt worden seien, dass das Geschäftsführergehalt nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden sei. Es würde somit eine Vorsteuer zum Abzug zugelassen werden, der keine Umsatzsteuerschuld auf Seiten der T GesmbH gegenüberstehe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 des für die Streitjahre 1992 bis 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 und des für das Streitjahr 1995 anzuwendenden UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 UStG 1972 und 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge sind gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1972 und § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 von den nach § 20 Abs. 1 leg. cit. berechneten Steuerbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1972 und UStG 1994 hat der Unternehmer, an den ein Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen für diesen steuerpflichtigen Umsatz geändert haben. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Diese Bestimmung gilt nach § 16 Abs. 3 UStG 1972 und UStG 1994 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Gemäß § 16 Abs. 3 Z. 2 UStG 1994 gilt Abs. 1 sinngemäß für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung, für welche ein Entgelt entrichtet, welche jedoch nicht ausgeführt worden ist.

Die belangte Behörde ist der Ansicht, die in einer Rechnung für erbrachte und nicht erbrachte Leistungen gemeinsam ausgewiesene Umsatzsteuer sei auch im Umfang der auf die erbrachten Leistungen entfallenden Beträge deshalb für die Streitjahre als Vorsteuer nicht abziehbar, weil die Rechnungen im Jahr 1998 berichtigt und für dieses Jahr der Vorsteuerabzug anerkannt worden sei.

Eine Rechnungsberichtigung nach § 16 UStG 1972 und 1994 wie auch nach § 12 Abs. 11 leg. cit. wirkt ex nunc und ist für jenen Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. März 2004, 99/14/0237, vom 21. September 2006, 2006/15/0072, und vom 20. Februar 2008, 2005/15/0153).

Eine unrichtige rechtliche Beurteilung ist allerdings ex tunc richtig zu stellen und erfordert keine Rechnungsberichtigung (vgl. auch Ruppe, UStG3, § 16 Tz 15 und 23). Die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis klargestellte Rechtslage ließ - da in diesem Sinne für die Streitjahre ohne dies dem § 11 UStG entsprechende Rechnungen vorlagen - einen Vorsteuerabzug im Umfang der auf die tatsächlich erbrachten Leistungen entfallenden

Umsatzsteuer in den Streitjahren zu.

Wenn die T GesmbH vor dem Hintergrund des § 11 Abs. 14 UStG 1972 und 1994 in Bezug auf nicht erbrachte Leistungen die in Rede stehenden Rechnungen aus den Streitjahren im Jahr 1998 berichtigt haben mag, so berechnete dies die G KG nicht zum neuerlichen Vorsteuerabzug hinsichtlich der in den Streitjahren tatsächlich erbrachten Leistungen auf Grund dieser berichtigten Rechnungen. Ein allenfalls im Jahr 1998 durch Anerkennung einer solchen Vorsteuer aufgetretener Fehler ist jedoch nicht dadurch behebbar, dass der rechtens für die Streitjahre zustehende Vorsteuerabzug in den Streitjahren versagt wird. Insoweit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Zur Vorsteuer aus den Rechnungen der T GesmbH über Entgelte für "Geschäftsführerbezüge" stellte die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer Komplementär und Geschäftsführer der G KG und auf Grund seiner Gesellschafterstellung zur Geschäftsführung der G KG verpflichtet gewesen sei. Die T GesmbH sei zur Geschäftsführung der G KG nicht verpflichtet gewesen und habe auch keine Verpflichtung gehabt, einen Geschäftsführer für die G KG zur Verfügung zu stellen. Außersteuerliche Gründe, warum die Geschäftsführung der G KG an die T GesmbH übertragen worden sei, hätten nicht aufgezeigt werden können. Die Übertragung habe nur den Sinn gehabt, Gewinne aus der G KG in die T GesmbH zu verlagern. Die belangte Behörde stützte sich auf die Rechtsprechung, wonach ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) vorliege, wenn eine GesmbH dazwischen geschaltet werde, um den Unternehmerlohn für die Geschäftsführung an die GesmbH auszulagern und somit als Betriebsausgaben gewinnwirksam werden zu lassen.

Mit den ertragsteuerlichen Überlegungen, den Unternehmerlohn für die Geschäftsführung nicht als Betriebsausgaben gewinnwirksam werden lassen zu können, übersieht die belangte Behörde, dass im Beschwerdefall zur Frage der Vorsteuern eine umsatzsteuerliche Betrachtung anzustellen ist, bei der es auf die Frage des Leistungsaustausches ankommt (vgl. Ruppe, aaO, § 1 Tz 59 ff). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Nichtanerkennung solcher Betriebsausgaben (vgl. neben den von der belangten Behörde herangezogenen Erkenntnissen vom 31. März 2005, 2000/15/0117, und vom 16. September 2003, 98/14/0031, etwa schon das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1987, 86/14/0179, VwSlg 6.620/F) ist daher für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend. Feststellungen, dass die T. GesmbH diese in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hätte, traf die belangte Behörde nicht.

Das Streitjahr 1995 ist überdies aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel zu betrachten, welcher in der Neutralität des Mehrwertsteuersystems einen zentralen Ansatz findet und etwa in den Urteilen des EuGH vom 21. Februar 2006 in der Rechtsache C- 255/02 (Halifax plc u.a.) und in der Rechtsache C-223/03 (University of Huddersfield Higher Education Corporation) dargelegt ist. Wie der EuGH in Rn 86 des erwähnten Urteiles "Halifax" dargelegt hat, erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Welchen umsatzsteuerlichen Vorteil die G KG in der gewählten Gestaltung gehabt hätte, lässt die belangte Behörde offen.

Der Hinweis der belangten Behörde auf eine Rechnungsberichtigung im Jahr 1998 "auch dahingehend", dass "das Geschäftsführergehalt nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde", weshalb der Vorsteuer der G KG keine Umsatzsteuerschuld der T GesmbH gegenüberstünde, vermag allein noch nicht schlüssig zu begründen, dass die T GesmbH die in Rede stehenden Leistungen nicht erbracht hätte.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung - der Beschwerdeführer beantragte im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, bei Beschwerdefällen in eigener Sache eines Rechtsanwaltes, Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters keine Kosten für Schriftsataufwand zuzusprechen, keinen Ersatz eines solchen Aufwandes - gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG.

Wien, am 23. April 2008

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005130115.X00

**Im RIS seit**

13.05.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)