jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1990/1/15 87/15/0157

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.01.1990

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §18 Abs8;
UStG 1972 §3 Abs2;
UStG 1972 §6;
UStG 1972 §7;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 986;

Betreff

A-GmbH gegen Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 4. November 1987, Zl. 30.886-3/87, betreffend Umsatzsteuer 1982.

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.830,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin exportierte im Streitjahr 1982 EDV-Anlagen samt Zubehör in die Sowjetunion. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1982 wies die Beschwerdeführerin die steuerpflichtigen Umsätze mit Schilling Null, die abziehbaren Vorsteuern mit S 1,264.310,-- aus. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1982 erfolgte erklärungsgemäß.

Der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid, mit dem das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer 1982, ausgehend von einem Gesamtbetrag der steuerbaren Entgelte von S 17,288.322,88, mit S 3,111.898,12 festgesetzt hatte (woraus sich nach Abzug der Vorsteuer von S 1,264.310,38 eine Zahllast von S 1,847.588,-- ergeben hatte), gab die belangte Behörde teilweise Folge, indem sie, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 8,195.868,--, die Umsatzsteuer für das Jahr 1982 in Höhe von S 1,475.256,24 ermittelte und nach Berücksichtigung der abziehbaren Vorsteuer von S 1,264.310,38 die Zahllast mit S 210.946,-- errechnete. In der Begründung stellte die belangte Behörde zunächst fest, es sei unstrittig, daß die Beschwerdeführerin 1982 neben nicht steuerbaren Auslandsumsätzen auch steuerbare

Ausfuhrlieferungen in die Sowjetunion getätigt habe. Entsprechend den Ermittlungsergebnissen des Betriebsprüfers und ihm folgend des Finanzamtes handle es sich dabei um vier Ausfuhrlieferungen an die Firma E mit Rechnungsdatum vom 9. Februar, 10. März, 7. Juli und 19. November 1982 und eine Lieferung an die Firma M mit Rechnungsdatum vom 7. Dezember 1981 mit einer Gesamtrechnungssumme von S 9,671.125,--. In allen diesen Fällen habe die Beschwerdeführerin die Waren bei inländischen Lieferanten bezogen, welche auftragsgemäß die Verfügungsmacht über die Gegenstände unmittelbar den sowjetischen Abnehmern verschafft hätten. Somit lägen Reihengeschäfte im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG 1972 vor, die grundsätzlich steuerbare Umsätze darstellten. Die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen sei an die materiellen Erfordernisse des Buchnachweises geknüpft (siehe § 7 Abs. 1 Z. 3 und § 18 Abs. 8 UStG 1972). Diese Erfordernisse seien für die genannten Lieferungen nicht erfüllt, weil die Bücher im Ausland geführt und auch dort aufbewahrt worden seien. Überdies seien die buchmäßigen Voraussetzungen nicht leicht nachprüfbar, da eine Trennung der nicht steuerbaren und steuerfreien Umsätze nicht vorgenommen worden sei. Als Bemessungsgrundlage für die somit festzusetzende Umsatzsteuer seien gemäß § 4 Abs. 1 UStG jene Rechnungsbeträge zu Grunde zu legen, die die Beschwerdeführerin ihren Abnehmern in Rechnung gestellt habe. Da diese Rechnungsbeträge nicht getrennt nach Nettobetrag und Umsatzsteuer fakturiert worden seien und die Umsatzsteuer gemäß § 4 Abs. 11 UStG 1972 nicht zur Bemessungsgrundlage zähle, sei die auf die Bruttobeträge entfallende Steuer im Wege einer "Auf Hundert Rechnung" zu ermitteln gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Den Beschwerdeausführungen zufolge erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, für die streitgegenständlichen Umsätze keine Umsatzsteuer entrichten zu müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu Beginn ihrer Beschwerdeausführungen verweist die Beschwerdeführerin wie schon im Verwaltungsverfahren auf den zwischen ihr und der "A-GmbH Moskau" mit dem Sitz ebendort abgeschlossenen "Handelsvertrag" vom 1. Jänner 1982, laut dessen § 1 die Beschwerdeführerin von der Moskauer Gesellschaft allein mit dem Einkauf sämtlicher benötigten Geräte und Maschinen außerhalb der Sowjetunion betraut war und laut dessen § 4 die Beschwerdeführerin hiefür eine Provision in Höhe von 10 % der getätigten Nettoaufwendungen für bezogene Waren und Leistungen erhalten sollte. Daraus leitet die Beschwerdeführerin ab, daß sie bei sämtlichen strittigen Ausfuhrlieferungen lediglich als Einkaufskommissionär im Sinne des § 383 HGB zwar im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung tätig geworden sei. Die von der Beschwerdeführerin entsprechend diesem Vertrag gekauften Geräte und Maschinen seien vom jeweiligen Lieferanten auf Anweisung der "A-GmbH Moskau" direkt an deren Kunden in der Sowjetunion geliefert bzw. bei diesen montiert worden. Die Moskauer Gesellschaft fakturiere diese Lieferungen selbst. Lediglich das Schreiben der Fakturen und das Inkasso werde von der Beschwerdeführerin besorgt. In diesem Zusammenhang werden von der Beschwerdeführerin von der belangten Behörde über die tatsächliche Abwicklung der einzelnen Geschäfte getroffene Sachverhaltsfeststellungen insoweit als unrichtig bezeichnet, als die belangte Behörde auf Grund dieser Feststellungen zu dem Schluß gekommen ist, nicht die "A-GmbH Moskau", sondern die jeweilige sowjetische Unternehmung, an die die Lieferung erfolgt ist, sei als ausländischer Abnehmer (§ 7 Abs. 1 UStG) bezüglich der von der Beschwerdeführerin getätigten Ausfuhrlieferungen anzusehen.

Von der Beschwerdeführerin wird wie im Verwaltungsverfahren der Standpunkt eingenommen, sie wäre bei den fraglichen Lieferungen lediglich als Einkaufskommissionär für die "A-GmbH Moskau" entsprechend der erwähnten Vereinbarung vom 1. Jänner 1982 tätig geworden. Sie habe nur im eigenen Namen von den Lieferfirmen die technischen Geräte und Maschinen erworben. Auf den Kommittenten (A-GmbH Moskau) sei das Eigentum an den Kaufgegenständen jeweils bei der auf Anweisung des Kommittenten vom Lieferanten an den jeweiligen sowjetischen Kunden vorgenommenen Auslieferung übergegangen. Aus der Abwicklung der Geschäfte einschließlich der Einkaufskommission ergebe sich zwangsläufig, daß als Absender der Dritte (im Sinne der Einkaufskommission) und als Empfänger auf Grund der Verfügung des Kommittenten dessen jeweiliger sowjetischer Kunde aufscheine.

Dieser Auffassung steht das aus den Verwaltungsakten sich ergebende und von der belangten Behörde festgestellte Verhalten der Beschwerdeführerin bei Abwicklung der in Rede stehenden Liefergeschäfte entgegen.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (vgl. z. B. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts4, Bd. I, S. 290 f). Das gilt unabhängig

davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Wenn der Unternehmer daher für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offenlegt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor: Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter an den Abnehmer. Wird der Unternehmer im fremden Namen tätig, legt er also die Stellvertretung gegenüber dem Abnehmer offen, dann leistet der Vertretene direkt an den Abnehmer, es liegt nur ein Umsatz vor. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen.

Dieser Grundsatz bringt im gegenständlichen Fall keine Lösung, weil die Beschwerdeführerin selbst nicht behauptet, die von ihr eingekauften technischen Geräte und Maschinen in Vertretung der A-GmbH Moskau an die russischen Abnehmer derselben veräußert zu haben. Daß aber die Beschwerdeführerin die Ware im Inland im eigenen Namen erworben hat, steht fest und wird nicht bestritten. Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist es daher rechtlich bedeutungslos, ob die Beschwerdeführerin bei Einkauf der Gegenstände entsprechend ihrer Vereinbarung mit der A-GmbH Moskau als Einkaufskommissionär tätig geworden ist. Ebenso kann aus der erwähnten Vereinbarung für die Frage, ob der Verkauf der Waren an die russischen Abnehmer der Beschwerdeführerin oder der A-GmbH Moskau zuzurechnen ist, nichts gewonnen werden, weil ein Kommissionär nach außen hin immer im eigenen Namen auftritt. Die strittigen Umsätze können umsatzsteuerrechtlich nur jenem Unternehmen zugerechnet werden, das die Leistungen im eigenen Namen erbracht hat. Nun gibt es aber in den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Urkunden keinen Hinweis, aus dem mit hinreichender Sicherheit darauf geschlossen werden könnte, daß die A-GmbH Moskau selbst den russischen Abnehmern der Ware gegenüber in irgendeiner Phase der Geschäftsabwicklung als Verkäufer in Erscheinung getreten ist. Nach der Aktenlage existieren schriftliche Unterlagen über eine Lieferung durch die A-GmbH Moskau an die einzelnen russischen Abnehmer nicht. Daß in dem Rahmenauftrag vom 2. Juli 1981, von dem im Verwaltungsakt zwei Kopien erliegen, als Adressat nicht die Beschwerdeführerin eingesetzt, sondern die Stampiglie der A-GmbH Moskau angebracht ist, kann schon deshalb nicht als Beweis dafür dienen, daß in diesen beiden Fällen die A-GmbH Moskau als Verkäufer aufgetreten ist, weil auch in diesen Fällen aus den von der Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen eindeutig hervorgeht, daß die Beschwerdeführerin den sowjetischen Kunden gegenüber im eigenen Namen als Verkäuferin aufgetreten ist. Im übrigen konnte die belangte Behörde die Eignung dieses Rahmenauftrages für die Beweiszwecke der Beschwerdeführerin schon deshalb anzweifeln, weil die beiden nur unvollständig ausgefüllten, im Akt erliegenden Kopien des genannten Rahmenauftrages inhaltliche Unterschiede aufweisen, weshalb nicht mit Sicherheit gesagt werden kann, zu welchem Zeitpunkt die Stampiglie der A-GmbH Moskau angebracht worden ist. Demgegenüber weisen alle anderen Aufträge und Rechnungen die Beschwerdeführerin eindeutig als Verkäuferin aus. Der Hinweis der Beschwerdeführerin, sie habe auf allen Rechnungen zusätzlich die Geschäftsstampiglie der A-GmbH Moskau angebracht, muß angesichts der von der belangten Behörde zutreffend in ihrer Gegenschrift angeführten, sich aus den Akten ergebenden Tatsache, daß laut einem Vermerk des Betriebsprüfers die Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin am 5. Februar 1985 mit der Stampiglie versehen wurden, ins Leere gehen. Bezeichnend für die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin ist, daß sie in einem Geschäftsfall anläßlich der Betriebsprüfung einen Kontrakt vorgelegt hatte, in der sie als Verkäuferin angeführt wird. Im Berufungsverfahren hat die Beschwerdeführerin eine weitere Kopie dieses Vertrages vorgelegt, in der die Worte "A Austria" mittels des Geschäftsstempels von "A Moskau" verdeckt wurden. Schließlich hat in allen strittigen Geschäftsfällen die Beschwerdeführerin und nicht die "A-GmbH Moskau" der Lieferfirma den Auftrag zur Lieferung an die sowjetischen Abnehmer erteilt.

Bei dieser Sach- und Beweislage vermag der Verwaltungsgerichtshof keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, daß die belangte Behörde zu dem Ergebnis kam, die Ausfuhrlieferungen seien der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Wenngleich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde den im Verwaltungsverfahren erhobenen Einwand gegen die von der belangten Behörde ermittelte Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer - es bildeten nicht die in den Fakturen ausgewiesenen Beträge, sondern jene Beträge, die die A-GmbH Moskau aufzuwenden gehabt habe, die Bemessungsgrundlage - nicht mehr aufrechterhält, wird zur Vermeidung von Mißverständnissen darauf hingewiesen, daß diesem Einwand schon deshalb, weil die strittigen Ausfuhrlieferungen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, der Boden entzogen ist.

Von der Beschwerdeführerin wird der angefochtene Bescheid auch deshalb bekämpft, weil die belangte Behörde die Steuerfreiheit für die in Rede stehenden Ausfuhrlieferungen wegen Nichterfüllung des gesetzlich vorgeschriebenen Buchnachweises nicht gewährt hat. Ihre Einwendung gegen den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt beschränkt

sich auf den Hinweis, die belangte Behörde hätte die Frage des Buchnachweises anhand der Berufungsausführungen prüfen können. Bei den dort angeführten Unterlagen handelt es sich um die Aufträge der Kunden, die Aufträge der Beschwerdeführerin an die Lieferanten, die Rechnungen der Lieferanten an die Beschwerdeführerin, die Frachtbriefe und die Rechnungen der Beschwerdeführerin an die Abnehmer.

Gemäß § 18 Abs. 8 UStG 1972 sind, wenn die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis abhängt, die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Dies gilt auch für Ausfuhrlieferungen (§ 7 Abs. 1 Z. 1 bis 3 UStG 1972).

Daß die Beschwerdeführerin die in § 7 Abs. 1 Z. 1 und 2 UStG 1972 genannten Voraussetzungen buchmäßig (§ 18 Abs. 8 UStG 1972) nachgewiesen hat bzw. die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland geführt hat, wird selbst von ihr nicht behauptet. Bei den mit der Berufung vorgelegten Unterlagen handelt es sich lediglich um Buchhaltungsunterlagen, die aber keine Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 8 UStG 1972 darstellen.

Die Beschwerde vermochte daher auch in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen.

Ein weiterer Einwand der Beschwerdeführerin richtet sich gegen die Entscheidung der belangten Behörde, daß es sich auch bei der Lieferung an E laut Ausgangsrechnung vom 9. Februar 1982 mit einem Rechnungsbetrag von S 3,251.810,-- mangels erbrachter Montageleistungen im Ausland nicht, wie die Beschwerdeführerin meinte, um eine Montagelieferung und damit nicht um einen nicht steuerbaren Umsatz gehandelt habe. Die Beschwerdeführerin wendet hiezu ein, die belangte Behörde hätte aus der Aktenlage erkennen müssen, daß eine solche Anlage nicht einfach geliefert werden könne, sondern an Ort und Stelle aufgebaut, adaptiert und angeschlossen werden müsse. Aus dem Umstand, daß für die Montage keine Extrakosten verrechnet worden seien, lasse sich nicht ableiten, daß solche Arbeiten nicht erfolgt wären. Die Montage sei eben im Kaufpreis inbegriffen gewesen. Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin zwei Monteure der Lieferfirma C namhaft gemacht, die die Montage in der Sowjetunion durchgeführt hätten.

Der belangten Behörde ist zwar insofern beizupflichten, daß sich aus den in den Verwaltungsakten erliegenden, die strittige Lieferung betreffenden Geschäftspapieren kein Hinweis darauf ergibt, anläßlich der genannten Lieferung wären Montagearbeiten durch die Beschwerdeführerin verrichtet worden. Das Beweisanbot der Beschwerdeführerin für ihre Behauptung, die streitentscheidende Lieferung habe eine Montage im Ausland erfordert, beschränkte sich jedoch nicht auf die erwähnten Geschäftsunterlagen, sondern umfaßte auch die Namhaftmachung zweier Zeugen. Wenngleich es zutrifft, daß die Beschwerdeführerin für den Zeugen W keine Anschrift bekanntgegeben hat und überdies in den Akten eine schriftliche Erklärung dieses Zeugen vorliegt, aus der entnommen werden kann, daß er zur konkreten Lieferung keine Aussagen machen kann, so stellt die Unterlassung der Vernehmung des anderen Zeugen schon deshalb einen wesentlichen Verfahrensmangel dar, weil nicht ausgeschlossen werden kann, daß die belangte Behörde auf Grund der Aussage dieses Zeugen in der strittigen Frage, ob eine Montagelieferung im Ausland vorgelegen ist, zu einem anderen Bescheid gelangen hätte können.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Ein Kostenersatz für Umsatzsteuer ist im Gesetz nicht vorgesehen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1987150157.X00

Im RIS seit

15.01.1990

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at