

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRichter\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift\_C, vertreten durch [...], über die Beschwerde vom 22. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes\_A vom 17. Mai 2017

- a) über die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2015 sowie
  - b) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2015,
- Steuernummer [...], zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang:

Das Finanzamt\_A, nunmehr Finanzamt Österreich, veranlagte die Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2015 mit Bescheiden vom 22. Februar 2017 bzw. 22. März 2017 antrags- und erklärungsgemäß.

Die Abgabenbehörde hob in Folge die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2015 (vom 22. Februar bzw. 22. März 2017) bescheidmäßig wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO wieder auf und erließ neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2015 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 17. Mai 2017), in welchen die Entgelte aus Vermietung des Ferienhauses "Bezeichnung\_A" in Anschrift\_B an den [...] der Umsatzsteuer (20%) unterworfen wurden. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, auf den vorliegenden Verträgen bzw. Rechnungen sei die Umsatzsteuer mit 20% ausgewiesen worden. Der Unternehmer schulde somit die ausgewiesene Umsatzsteuer. In der Umsatzsteuererklärung 2015 sei ein Teil der oben angeführten Umsätze erstmals fälschlich als steuerfreie Grundstücksumsätze behandelt worden. Einnahmen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG laut Erklärung: [...] € brutto 0% ([...] € netto 20%) Nachforderung Umsatzsteuer 2015: [...] €. Im Einkommensteuerbescheid 2015 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um

die „Differenz Umsatzsteuer zwischen Umsätze 20% und Umsätze 0" (Erlöskürzung [...] €) gekürzt (Nettoverrechnung).

Die Abgabepflichtige erhob gegen obige Bescheide mit Schreiben vom 22. Mai 2017 fristgerecht Bescheidbeschwerde und begründete diese – unter Verweis auf den Vorlageantrag zur Beschwerdeverentscheidung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2014 – ua. damit, mit der Erstellung des Mietvertrages sei weder eine Option zur steuerpflichtigen Vermietung nach § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt worden noch eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG entstanden.

Das Finanzamt\_A wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidungen vom 24. Oktober 2017 vollinhaltlich ua. mit der Begründung ab, die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit habe eine nicht bloß geringfügige Auswirkung, weshalb die Aufhebung der Bescheide von Amts wegen zu verfügen war. Die Rechtswidrigkeit ergebe sich daraus, dass eine Rechnung in der Umsatzsteuerjahreserklärung unberücksichtigt geblieben sei. Der für die Wintersaison 2014/2015 abgeschlossene Mietvertrag vom 9. Oktober 2014 inklusive dem Nachtrag vom 1. Oktober 2015 sei als formal gültige Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG anzusehen, zumal die laut § 11 Abs. 3 UStG angeführten erforderlichen Rechnungsmerkmale allesamt vorliegen würden. Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Umsatzsteuerbescheides 2015 ergebe sich daraus, dass eine Rechnung in der Umsatzsteuererklärung unberücksichtigt geblieben wäre.

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben vom 7. November 2017 unter Beilage einer Rechnung vom 30. März 2015 („Rechnung 3 2015 über Zahl\_4 €“) fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ua. aus, weder mit der Erstellung des Mietvertrages sei eine Option zur steuerpflichtigen Vermietung nach § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt worden noch sei eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG entstanden. Da die Vermietungsumsätze weder in den Umsatzsteuervoranmeldungen noch in der Umsatzsteuererklärung steuerpflichtig behandelt worden seien, habe es keine Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG gegeben. Der Tatbestand des § 11 Abs. 12 UStG werde nicht erfüllt, da der gegenständliche Mietvertrag nicht alle Rechnungsmerkmale im Sinne des § 11 UStG erfülle. Mieter sei der Reiseveranstalter\_A, die angegebene UID-Nummer laute jedoch auf die natürliche Person Person\_A. Die im Vertrag (inkl. handschriftlicher Ergänzung vom 1. Oktober 2015) angeführten UID-Nummern der Vertragsparteien würden nicht mit der UID-Nummer des Mieters Reiseveranstalter\_A, sondern auf Person\_A lauten. Darüber hinaus wäre zu überprüfen, seit wann die UID-Nummern existent seien. Es fehle zudem eine fortlaufende Nummer zur Identifizierung der Rechnung. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2015 nicht nur an einen Kunden, sondern im Rahmen der Ferienwohnungsvermietung an eine Vielzahl von Kunden vermietet. Abweichend von der Ansicht der Abgabenbehörde in der Beschwerdeverentscheidung sei daher nicht ersichtlich, weshalb für den einen Umsatz keine Rechnungsnummer benötigt werde. Die Beschwerdeführerin habe keine Rechnung mit

Ausweis der Umsatzsteuer erstellt. Der Begründung der Abgabenbehörde, dass Teilrechnungen, die ohne Mehrwertsteuer ausgestellt werden, durch das Ausstellen einer formal gültigen Rechnung aufgehoben werden würden, sei zu entgegnen, dass es sich bei vorliegendem Vertrag um keine formal gültige Rechnung handle und somit auch die Teilrechnungen ohne Umsatzsteuer nicht aufgehoben werden würden. Folglich werde weder der Tatbestand der Optionsausübung nach § 6 Abs. 2 UStG noch jener nach § 11 Abs. 12 UStG erfüllt, da der Vertrag nicht alle Rechnungsmerkmale im Sinne des § 11 UStG enthalte und somit nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Rechnung gelte (VwGH 22.2.2000, 99/14/0062).

## II.) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin vermietete in der Wintersaison 2014/2015 (1. Dezember 2014 bis 30. April 2015) an den Reiseveranstalter\_A (Geschäftsführer Person\_A) das Ferienhaus "Bezeichnung\_A" in Anschrift\_B. Der Mietvertrag weist die UID-Nummer\_1 der Mieterin aus (siehe Mietvertrag vom 9. Oktober 2014).

Der Mietzins betrug nach Artikel 3.1. des Mietvertrages vom 9. Oktober 2014 Zahl\_1 €. "Dieser Betrag ist einschließlich 20% Mehrwertsteuer."

Die Zahlung des vollständigen Mietbetrages erfolgte gemäß Artikel 3.2. des Vertrages in 4 Raten wie folgt:

[...]

Mit Nachtrag vom 1. Oktober 2015 wurde auf dem Mietvertrag eine Ergänzung vorgenommen wie folgt:

"Steuerbetrag Zahl\_2, Nettobetrag Zahl\_3, Meine UID-Nummer\_2, Person\_A's UID-Nummer\_2" (siehe Mietvertrag vom 9. Oktober 2014).

Die Beschwerdeführerin legte vereinbarungsgemäß (siehe Artikel 3.2. des Vertrages) an die Mieterin (nummerierte) Zahlungsanforderungen (ohne Ausweis einer Umsatzsteuer), mit welchen sie termingerecht die Mietzinszahlungen geltend machte (siehe ua. die „Rechnung 3 / 2015“ vom 30. März 2015 über Zahl\_4 €). Die Mieterin entrichtete vereinbarungsgemäß die Mietzinse an die Beschwerdeführerin.

Neben den (unstrittigen) Umsätzen aus Vermietung einer Ferienwohnung, Brotverkauf und Betriebskosten führte die Abgabepflichtige in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 aus obiger Vermietung sowohl Umsätze aus steuerfreier Grundstücksvermietung im Rahmen des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG in Höhe von Zahl\_5 € als auch steuerpflichtige Umsätze aus Vermietung des beweglichen Inventars in Höhe von Zahl\_6 € an (siehe Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 samt Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2015 sowie Vorlageantrag vom 7. November 2017).

Das Finanzamt\_A hob gemäß § 299 BAO die antrags- und erklärungsgemäß erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2015 (mit Ausfertigungsdaten 22. Februar bzw. 22. März 2017) auf und unterwarf im neuen, nunmehr bekämpften Umsatzsteuerbescheid 2015 die - von der Beschwerdeführerin als steuerfrei behandelten - Umsätze aus der Vermietung des Ferienhauses "Bezeichnung\_A" in Höhe von (netto) Zahl\_7 € der Umsatzsteuer. Den Einkommensteuerbescheid 2015 (mit Ausfertigungsdatum 22. März 2017), in welchem die strittigen Mietentgelte zur Gänze als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Besteuerung unterzogen wurden, berichtigte das Finanzamt\_A im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2015 dahingehend, als dass die gegenständlichen Einkünfte um die nunmehr vorgeschriebene Umsatzsteuer gekürzt wurden (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 17. Mai 2017).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die gegenständlichen Bescheide mit der Begründung, sie habe im Jahr 2015 das Ferienhaus "Bezeichnung\_A" umsatzsteuerfrei vermietet (weder Option nach § 6 Abs. 2 UStG noch ein Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen), sodass die hiermit erzielten Entgelte zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen worden wären.

Das Finanzamt\_A schrieb der Beschwerdeführerin mit Umsatzsteuerbescheid 2014 rechtskräftig ua. die Umsatzsteuer aus den auf den Zeitraum 2014 entfallenden Mietzins laut vorliegendem Mietvertrag vor (siehe den in Rechtskraft erwachsenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 mit Ausfertigungsdatum 24. November 2020).

### III.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den inhaltlich übereinstimmenden Parteiausführungen, insbesondere in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes\_A vom 24. Oktober 2017 sowie im Vorlageantrag der Beschwerdeführerin vom 7. November 2017, und aus den obig angeführten Unterlagen.

### IV.) Rechtslage:

IV.A.) Die Abgabenbehörde kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 10).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; VwGH 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133; VwGH 7.7.2004, 2001/13/0053; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022; Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 52, 54).

IV.B.1.) Die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei. Nicht befreit ist ua. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

Der Unternehmer kann nach § 6 Abs. 2 UStG ua. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4 UStG.

Die Vermietung eines Gebäudes, das dem Mieter (zB Reisebüro) zur Erzielung von Umsätzen aus der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen dient (zB Betrieb eines Hotels, einer Gästepension, eines Schüler- oder Studentenheimes), ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei (VwGH 23.9.2010, 2007/15/0245; Kanduth-Kristen/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>3.00</sup>, § 6 UStG, Rz. 478) oder dem Normalsteuersatz zu unterziehen (Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 10 Rz. 189).

Nach § 6 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandeln. In diesem Fall kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung. Optionsfähig ist jeder einzelne Umsatz (jede einzelne Vermietung); die Option kann für jeden Voranmeldungszeitraum gesondert ausgeübt werden. Es gibt keine Bindefrist (Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 6 Rz. 509).

Die Ausübung der Option ist an keine besondere Form gebunden. Insbesondere muss kein schriftlicher Antrag an das Finanzamt gestellt werden. Ausreichend und erforderlich ist die Behandlung als steuerpflichtig in der Steuererklärung. Der Verzicht (ebenso wie die Rücknahme des Verzichtes) kann bis zur Rechtskraft des Bescheides bzw. auch im wiederaufgenommenen Verfahren ausgeübt werden (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 6 Tz. 408f). Maßgeblich ist nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. Stellt der Unternehmer zwar Umsatzsteuer in Rechnung, behandelt aber den Umsatz gegenüber dem Finanzamt (Voranmeldung, Steuererklärung) steuerfrei, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140; Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 6 Rz. 325),

ausgenommen er berichtigt die Rechnung (Kanduth-Kristen/Mayr/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 6 UStG, Rz. 793; Mayr/Ungericht, UStG § 6 Anm 79).

IV.B.2.) 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 gemäß § 11 Abs. 12 UStG diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Die Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG setzt voraus, dass ein Unternehmer eine Leistung ausführt und hierüber eine Rechnung ausstellt, in der eine nach dem UStG nicht geschuldete Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Sind die Voraussetzungen erfüllt, dann schuldet der Unternehmer die Steuer, die er nicht auf Grund der Leistung schuldet, auf Grund des Ausweises in der Rechnung, sofern er die Rechnung nicht gegenüber dem Leistungsempfänger entsprechend berichtigt (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 125).

Die Rechnungslegung mit Steuerausweis bildet unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 12 oder 14 UStG einen eigenen Steuertatbestand. Der Ausweis von Umsatzsteuer, die nicht auf Grund eines Umsatzes geschuldet wird, in einer Rechnung lässt eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung entstehen (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 4). Weist der Unternehmer in der Rechnung einen zu hohen (nach dem Gesetz nicht geschuldeten) Steuerbetrag aus, so schuldet er gemäß § 11 Abs. 12 UStG den überhöhten, nach dem Gesetz für die Leistung nicht geschuldeten Betrag auf Grund der Rechnung, dh allein auf Grund der Tatsache, dass der Betrag in einer Rechnung ausgewiesen und diese Rechnung nicht gegenüber dem Abnehmer berichtigt wurde (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 135f). Entscheidende Voraussetzung für das Entstehen der Steuerschuld ist die Schaffung des Risikos, dass der Rechnungsempfänger zu Lasten des Fiskus einen unrechtmäßigen Vorsteuerabzug geltend macht. Bei Kleinbetragsrechnungen entsteht daher die Steuerschuld auch ohne gesonderten Steuerausweis bereits durch eine überhöhte oder unrichtige Angabe des Steuersatzes iVm dem Bruttoentgelt (Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 223).

IV.B.3.) Rechnungen müssen nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 € 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;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art

und den Umfang der sonstigen Leistung;

d) 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 (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

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

f) den auf das Entgelt (lit. e leg.cit.) entfallenden Steuerbetrag;

g) das Ausstellungsdatum;

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

i) 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.

Als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 und Abs. 1a UStG gilt nach Abs. 2 leg.cit. jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Die nach Abs. 1 und Abs. 1a leg.cit. erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Der Prüfungsmaßstab, der an die Rechnungselemente in inhaltlicher Hinsicht gelegt werden darf, ergibt sich aus dem primären Zweck der umsatzsteuerrechtlichen Rechnungslegung. Diese soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits herstellen. Die Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (idS VwGH 11.11.2008, 2006/13/0013 zur Spezifizierung des Leistungsgegenstandes; Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 56).

Als Rechnung ist jede Urkunde anzusehen, die den Erfordernissen des § 11 UStG entspricht und daher den Leistungsempfänger gemäß § 12 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Bezeichnung der Urkunde als „Rechnung“ ist nicht erforderlich. In Frage kommen insbesondere auch Verträge, sofern alle erforderlichen Angaben enthalten sind (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 131f; Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 121). Ein Vertrag gilt dann als Rechnung, wenn ihm neben der Festlegung der Vertragsbestandteile

gleichzeitig auch die Funktion als Abrechnung (Zahlungsanforderung) über die erbrachte Leistung zukommt (VwGH 24.11.1999, 94/13/0280). Ein Kaufvertrag gilt nur dann als Rechnung, wenn er alle erforderlichen Angaben enthält, dies vereinbart wird und eine gesonderte Abrechnung nicht mehr erfolgen soll. Dasselbe gilt für einen Mietvertrag (Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 122). Miet- und Pachtverträge werden von der Judikatur als Rechnung anerkannt, wenn insbesondere der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt, angegeben ist. Hierfür genügen auch die einzelnen Zahlungsbelege. Im Ergebnis ebenso VwGH 14.5.1991, 88/14/0167: bei Leistungen auf Grund von Dauerschuldverhältnissen – ua. somit bei Vermietung – ist der (schriftliche) Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 49; Mayr/Ungericht, UStG, § 6 Anm. 18).

In der Praxis Probleme bereiten hier oft die zusätzlich erforderlichen Rechnungsmerkmale wie UID des Rechnungsausstellers und fortlaufende Nummer. Mietverträge, die vor diesem Stichtag abgeschlossen wurden, enthalten in den seltensten Fällen diese Angaben. Auch danach sind kaum Miet- oder Kaufverträge mit fortlaufender Nummer („Mietvertrag Nr 1“) anzutreffen, sodass vom Vermieter bzw. Verkäufer eine gesonderte Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger ausgestellt werden muss. Eine Ergänzung der fehlenden Punkte kann durch eine berichtigte (Dauer-)Rechnung erfolgen, es muss kein vollständig neuer Kauf- oder Mietvertrag ausgestellt werden (Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 122).

Problematisch scheint allerdings, dass das Fehlen eines einzigen Rechnungsmerkmals generell eine Steuerschuld gem § 11 Abs 12 oder 14 UStG verhindern soll. Ein Unternehmer könnte zB unbehelligt für nicht steuerbare, für steuerbefreite oder für Scheinumsätze Rechnungen mit USt-Ausweis, aber ohne UID, ohne laufende Rechnungsnummer oder mit bewusst ungenauer Bezeichnung der Leistung ausstellen. Er würde damit zweifellos ein Risiko schaffen, dass ein (zugegeben unachtsamer) Rechnungsempfänger die offen ausgewiesene USt als Vorsteuer geltend macht. Käme es in derartigen Fällen darauf an, ob die ausgestellten Rechnungen tatsächlich alle Rechnungsmerkmale des § 11 UStG aufweisen und diese ohne jeden Zweifel den Formvorschriften des Abs 1 leg.cit. entsprechen, hätte es etwa ein unecht steuerbefreiter Abgabepflichtiger (Kleinunternehmer) in der Hand, durch das Ausstellen von auch nur geringfügig unvollständigen Rechnungen mit gesondertem USt-Ausweis zunächst die Auszahlung der zu Unrecht ausgewiesenen USt-Beträge an ihn zu erwirken. Später jedoch könnte er gegenüber dem Finanzamt einwenden, diese nicht abführen zu müssen, weil die Steuerschuld – auf Grund des (wenn auch nur geringfügigen) Fehlens von Rechnungsmerkmalen – gar nicht entstanden sei. Ein derartiges Verständnis – betreffend die Rechnungslegung – kann den umsatzsteuerlichen Bestimmungen freilich nicht entnommen werden (UFS 29.9.2008, RV/2666-W/08). Auch die deutsche Judikatur vertritt sinngemäß diese Auffassung. Die Steuer nach § 14c Abs. 2

dUStG (unberechtigter Steuerausweis) wird laut BFH 17.2.2011, V R 39/09 auch dann geschuldet, wenn die unberechtigt ausgestellte Rechnung nicht sämtliche für den Vorsteuerabzug erforderlichen Pflichtangaben enthält. Die abstrakte Gefahrenbegründung ist für das Entstehen der Steuerschuld auf Grund der Rechnung ausreichend. Im betreffenden Fall fehlten die fortlaufende Nummer und die Angabe des Lieferdatums. Um den Normzweck zu erreichen, nämlich Missbräuche zu verhindern und das USt-Aufkommen zu sichern, genügen jedoch laut BFH für das Entstehen der Steuerschuld auch Abrechnungsdokumente, die nur die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweisen, da sie bereits geeignet sind, den Empfänger zum Vorsteuerabzug zu verleiten, das sind Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer (Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 225f).

Anzugeben ist das Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn (§ 4 UStG), somit der Betrag bzw. der Wert der Gegenleistung ohne Umsatzsteuer. Anzuführen ist jenes Entgelt, das sich auf die in der Rechnung beschriebene Leistung bezieht (VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096). Neben dem Entgelt ist – unabhängig vom gesondert auszuweisenden Steuerbetrag – auch der anzuwendende Steuersatz anzugeben bzw. ist – im Fall einer Steuerbefreiung – darauf hinzuweisen, dass für den Umsatz eine Steuerbefreiung gilt. Letzteres soll offenbar den Abnehmer darüber informieren, dass im Rechnungsbetrag keine Umsatzsteuer enthalten ist. Anzugeben ist gesondert der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag. Der Betrag ist entsprechend zu kennzeichnen (als Umsatzsteuer oder Mehrwertsteuer). Die bloße Angabe des Steuersatzes genügt bei Normalrechnungen nicht, sie ist aber auch nicht erforderlich. Ebenso wenig genügt der Hinweis, dass es sich bei dem angegebenen Betrag um den Bruttobetrag inklusive 20 % USt handelt (VwGH 11.1.1988, 87/15/0065; Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 78, 86/1, 87).

Rechnungen haben eine fortlaufende Nummer zu enthalten. Diese kann aus einer oder mehreren Zahlenreihen bestehen, die zur Identifizierung der Rechnung geeignet sind. Durch die Angabe einer fortlaufenden Nummer soll die Unverwechselbarkeit einer Rechnung sichergestellt werden (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup>, § 11 Tz. 90/2) und einer geordneten Belegablage und damit der ordnungsgemäßen Buchführung dienen. Wird eine Rechnungsnummer nicht vergeben, entstehen im Nummernkreis somit Lücken, hat dies für den Rechnungsempfänger keine Konsequenzen. Der Vorsteuerabzug steht zu, da die Rechnung anhand der Nummer eindeutig identifizierbar ist. Beim Rechnungsaussteller stellt sich diesbezüglich die Frage nach der Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit seiner Aufzeichnungen (Bürgler/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>3.01</sup> § 11 Rz 96ff). Bei einem Unternehmer, der sich nicht an die fortlaufende Nummerierung hält, aber dem Erfordernis des § 131 BAO nach einer jederzeitigen Überprüfbarkeit der Eintragungen auf eine andere Art als durch eine Belegnummerierung entspricht, führt das Fehlen der fortlaufenden Nummer nicht zu einem Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup>, § 11 Rz 73).

V.) Erwägungen:

V.A.) Der – nachträglich gemäß § 299 BAO aufgehobene - (Erst)Umsatzsteuerbescheid 2015 (mit Ausfertigungsdatum 22. Februar 2017) weist die streitgegenständlichen Mieteinkünfte steuerfrei aus. Laut Punkt V.B.) dieser Entscheidung sind diese jedoch steuerpflichtig zu behandeln, sodass es einer entsprechenden Berichtigung bedarf. Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2015 (vom 22. Februar 2017) erwies sich sohin „als nicht richtig“, sodass die bescheidmäßige Aufhebung gemäß § 299 BAO rechtmäßig erging.

Die streitgegenständliche Anpassung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage und Höhe der Umsatzsteuervorschreibung 2015 führte konsequenterweise zu einer Berichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des gegenständlichen Mietobjektes verbunden mit einer Neuberechnung der Einkommensteuervorschreibung für 2015, weshalb sich der Spruch des – nachträglich gemäß § 299 BAO aufgehobenen – (Erst)Einkommensteuerbescheides 2015 (mit Ausfertigungsdatum 22. März 2017) wiederum „als nicht richtig“ erwies. Die bekämpfte Aufhebung erging sohin gemäß § 299 BAO rechtmäßig.

Die Verfügung der Aufhebung der streitgegenständlichen Bescheide gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die den (aufgehobenen) (Erst)Bescheiden anhaftenden, nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeiten – siehe Pkt. V.B. der Entscheidung - wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durch die Verfügung der Bescheidaufhebungen von dem durch § 299 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Im konkreten Fall hätte dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Zweckmäßigkeit) widerstrebt, wenn keine Bescheidaufhebungen verfügt worden wären. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, die in Rede stehenden Mieteinnahmen als steuerpflichtig zu erklären; durch den unterlassenen steuerpflichtigen Ausweis wurde ihr bescheidmäßig eine Umsatzsteuer in zu geringem Betrag vorgeschrieben (nämlich um Zahl\_8 € zu wenig). Es liegt somit keine Geringfügigkeit vor, weshalb die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO als unbegründet abzuweisen ist.

V.B.) Einleitend wird festgehalten, dass ein – ausschließlicher - Umsatzsteuerausweis in einer Rechnung (ohne entsprechender steuerpflichtiger Behandlung in einer Steuererklärung) nicht als Option nach § 6 Abs. 2 UStG qualifiziert werden kann; diesbezüglich ist dem Beschwerdevorbringen zu folgen.

Für das Bundesfinanzgericht besteht aber kein Zweifel hieran, dass der Mietvertrag vom 9. Oktober 2014 samt Nachtrag vom 1. Oktober 2015 in Verbindung mit den Mietzinsanforderungen (siehe ua. „Rechnung 3“ vom 30. März 2015) samt Zahlungen als Rechnung iSd § 11 UStG zu qualifizieren ist. Das vorliegende Vereinbarungskonvolut enthält sämtliche für eine Rechnung erforderlichen Angaben.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen wird auf der ersten Seite des gegenständlichen Mietvertrages (in der Kopfzeile) die UID-Nummer der Mieterin Reiseveranstalter\_A angeführt. Der Vertrag (mit Ergänzung) weist sohin zum einen nicht nur die Namen und Anschriften samt UIDs der leistenden Vermieterin Beschwerdeführerin und leistungsempfangenden Mieterin [...] aus (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. a, b UStG), sondern umschreibt zum anderen auch im erforderlichen Ausmaß die (Vermietungs)Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG) und den Leistungszeitraum (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG). Artikel 3 der Urkunde führt dezidiert sowohl das auf das strittige Jahr 2015 entfallende Leistungsentgelt samt Steuersatz (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. e UStG) als auch den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. f UStG) an. Das (Rechnungs)Ausstellungsdatum (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. g UStG) ergibt sich aus dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (in Verbindung mit der Vertragsergänzung zum 1. Oktober 2015 und Zahlungsanforderungen). Die fortlaufende Nummerierung zur Identifizierung der Rechnung (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. h UStG) ist den von der Mieterin gelegten Zahlungsanweisungen (siehe ua. „Rechnung 3“ vom 30. März 2015), welche der Rechnungsergänzung iS § 11 Abs. 2 UStG dienen, zu entnehmen.

Ergänzend wird angemerkt, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen lediglich aus dem Umstand, dass der vorliegende Mietvertrag eine Rechnungsnummer vermissen lässt, nicht geschlossen werden könnte, dass die Beschwerdeführerin keine Rechnung iSd § 11 UStG erstellt hat. Wie oben bereits dargelegt stellt § 11 Abs. 12 UStG 1994 eine Schutzbestimmung dar, die hintanhalten soll, dass ein Vorsteuerabzug auf Grundlage einer zu Unrecht ausgewiesenen und bezahlten Umsatzsteuer vorgenommen wird, ohne dass vom Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet und an das Finanzamt abgeführt wird. Der Mietvertrag weist alleine für sich die elementaren Merkmale einer Rechnung (das sind Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer) auf und ist bereits geeignet, den Empfänger zum Vorsteuerabzug zu verleiten. Die Mietvertragsergänzung vom 1. Oktober 2015 verfolgte offensichtlich auch diesen Zweck. Die Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin umfasste zudem im strittigen Jahr 2015 neben der gegenständlichen Vermietung an die Reiseveranstalter\_A lediglich wenige weitere kurzfristige (Ferienwohnungs)Vermietungen (Umsatz Zahl\_9 €) und ist somit aufgrund ihrer Größe äußerst überschaubar. Das Fehlen der ausdrücklichen Nummerierung im gegenständlichen Mietvertrag führt sohin nicht zu einem Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, da bei der vorliegenden Unternehmensgröße zweifellos dem Erfordernis des § 131 BAO nach einer jederzeitigen Überprüfbarkeit der Eintragungen auch auf eine andere Art als durch eine Belegnummerierung (ua. durch die Aufzeichnungen über die Zahlungseingänge) entsprochen wird. Der gegenständliche Mietvertrag ist der einzige Dauermietvertrag der Beschwerdeführerin; sohin ist die Unverwechselbarkeit der Rechnung gegeben.

Aufgrund obiger Ausführungen schrieb das Finanzamt\_A der Beschwerdeführerin im bekämpften Umsatzsteuerbescheid 2015 zutreffend gemäß § 11 Abs. 12 UStG die Umsatz-

steuer aus gegenständlicher Vermietung vor, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist. Diese Steuervorschreibung hat eine Neuberechnung der Erlöse aus Vermietung und Verpachtung zufolge (Kürzung der erklärten Erlöse um die Höhe der gegenständlichen Umsatzsteuervorschreibung von Zahl\_8 €), sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2015 in diesem Ausmaß rechtmäßig angepasst wurden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur Vorschreibung von Umsatzsteuer wegen Steuerausweis, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 29. September 2021