



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Knittl & Winkelmayr Rechtsanwälte, 1090 Wien, Porzellangasse 22A/7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Friedrich Schneider und Ing. Andrea Mattes-Loicht, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate April bis Juni 2005 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 12. April 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erwarb mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 (Bl. 13/2002 Einkommensteuerakt) von den Ehegatten R die Grundstücke EZ 1+2 in O-Dorf mit den Grundstücksnummern 3+4 um einen Kaufpreis von 202.175,82 €. Punkt I. des Kaufvertrages enthält den Passus: „In diesem Kaufpreis ist die gesetzliche Umsatzsteuer enthalten.“

Ebenfalls mit 23. Dezember 2002 datiert ist eine von HR an die Bw ausgestellte Rechnung (Bl. 18/2002 Einkommensteuerakt) über 202.175,82 € „lt. Kaufvertrag + 0 % Umsatzsteuer (§ 6 Abs. 1 Z 9a UStG 94)“.

Nach einer von der Bw am 30. März 2004 eingebrachten Klage wurden die Ehegatten R mit dem zu xxx ergangenen Urteil des Bezirksgerichts Korneuburg vom 4. Mai 2005 (Bl. 38/2002 Einkommensteuerakt) verpflichtet, der Bw bezüglich der verkauften Liegenschaften eine

Rechnung im Sinne des § 11 UStG über den Kaufpreis von brutto 202.175,82 € (darin enthalten 33.695,97 € an 20 %iger USt) zu legen.

Das Gericht stellte dabei auszugsweise folgenden Sachverhalt fest:

HR habe bis Ende 2001 das Einzelunternehmen „Autounternehmung – Sandgewinnung – Deichgräberei“ betrieben. Anfang 2002 habe er Fahrzeuge, Baumaschinen und Geräte seines Unternehmens an den Ehegatten der Bw bzw. eine GmbH, dessen Alleingesellschafter dieser ist, verkauft. Als Käuferin der je zur Hälfte im Eigentum der Ehegatten stehenden Liegenschaften - eine Schottergrube und ein zum Teil als Lagerplatz genutztes Grundstück – sei aus steuerlichen Gründen die Bw aufgetreten. Diese vermiete die Liegenschaften seit 1. Jänner 2003 an die GmbH.

Das Gericht sah es als erwiesen an, dass sich Käufer und Verkäufer der Liegenschaften auf einen Kaufpreis von 202.175,82 € mit einer darin enthaltenen 20 %igen Umsatzsteuer geeinigt haben.

Rechtlich folgte das Gericht, dass das in § 6 Abs. 2 UStG dem Unternehmer eingeräumte Wahlrecht, einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Grundstücksumsatz als steuerpflichtig zu behandeln, nicht bedeute, dass das Wahlrecht ausschließlich vom Grundstücksverkäufer einseitig ausgeübt werden könne. Da zwischen den Parteien des Kaufvertrages ein Kaufpreis vereinbart worden sei, der die gesetzliche Umsatzsteuer von 20 % beinhaltet, sei das Wahlrecht gemäß § 6 Abs. 2 UStG wirksam und einvernehmlich im Sinne einer Nichtinanspruchnahme der Steuerbefreiung ausgeübt worden. Die Verkäufer seien daher verpflichtet, eine umsatzsteuerlich korrekte Rechnung auszustellen.

Am 24. August 2005 reichte die Bw unter Beilage einer mit 6. Juni 2005 datierten Rechnung eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für das 2. Kalendervierteljahr 2005 (Bl. 19 bis 21 Umsatzsteuerakt) beim Finanzamt ein und machte darin die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von 33.695,97 € als Vorsteuer geltend.

Die erwähnte Rechnung ist auf einem Vordruck der „Autounternehmung – Sandgewinnung – Deichgräberei“ des HR ausgestellt, nennt als Rechnungsempfänger die Bw, als Gegenstand die Liegenschaften von R und als Kaufpreis 168.479,88 € zuzüglich 20 % MwSt von 33.695,97 €, insgesamt 202.175,85 €. Ferner enthält die Rechnung eine Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer).

Das Finanzamt ließ, den Feststellungen einer bei der Bw durchgeführten Außenprüfung Rechnung tragend, in dem mit 20. September 2005 datierten Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für April bis Juni 2005 (Bl. 24 Umsatzsteuerakt) die geltend gemachte Vorsteuer nicht zum Abzug zu und verwies zur Begründung auf die über die Außenprüfung aufgenommene Niederschrift.

In der Niederschrift (Bl. 1 und 2 Umsatzsteuerakt) wird die Versagung des Vorsteuerabzugs damit begründet, dass die Rechnung vom 6. Juni 2005 folgende Formgebrechen aufweise:

-	der Rechnungsaussteller (HR) stimme nicht mit den Lieferanten überein (R);
-	der Tag der Lieferung fehle;
-	eine fortlaufende Nummer fehle;
-	die UID-Nummer sei falsch.

Ferner seien R mit dem einmaligen Grundstücksverkauf nicht unternehmerisch tätig geworden, weshalb diesen keine Unternehmereigenschaft zukomme.

In der gegenständlichen Berufung bzw. der nachgereichten Berufungsbegründung (Bl. 26 und 39 bis 49 Umsatzsteuerakt) wendet die Bw Folgendes ein:

Voranzustellen sei, dass der Tag der Lieferung, die fortlaufende Rechnungsnummer und eine allenfalls erforderliche UID-Nummer nachgebracht werden könnten.

Bezüglich Unternehmereigenschaft des HR bzw. der Miteigentümer R ergebe sich aus der Aussage deren steuerlichen Vertreters in der Tagsatzung vom 11. April 2005, dass jedenfalls die Liegenschaft mit der Grundstücksnummer 3, auf welcher ein Gesteinsbrecher betrieben worden sei, aus dem Betriebsvermögen stamme. Doch auch die andere Liegenschaft sei betrieblich genutzt worden; HR habe dort seinen Fuhrpark stationiert und auch betriebliche Investitionen in die Liegenschaft getätigt. Die Liegenschaften seien im Zuge der – auch einer steuerlichen Prüfung unterzogenen - Betriebsaufgabe verkauft worden. Dass die Betriebsprüfung von einer Umsatzsteuernachforderung gegenüber dem Unternehmer HR Abstand genommen habe, beruhe auf der – wie das nunmehr vorliegende Urteil des Bezirksgerichts Korneuburg bestätige - unrichtigen rechtlichen Beurteilung der zivilrechtlichen Vorfrage, ob seinerzeit ein Optionsrecht vereinbart wurde. Ein sachkundiger Betriebsprüfer hätte den im Kaufvertrag enthaltenen Passus, dass der Kaufpreis die gesetzliche Umsatzsteuer enthalte, dahingehend zu interpretieren gehabt, dass damit nicht eine gesetzliche Umsatzsteuer von 0 % gemeint sein konnte, da es eine solche nicht gebe, sondern von der in § 10 UStG vorgesehenen gesetzlichen Umsatzsteuer von 20 % ausgehen müssen.

Die Liegenschaften seien zwar nur im Hälfteeigentum des HR gestanden, wären aber Teil dessen Betriebsvermögens gewesen, was sich auch daraus ergebe, dass ein Verkauf aus dem Privatvermögen nicht Gegenstand einer Betriebsprüfung hätte sein können. Auch habe HR Investitionen in die Liegenschaften getätigt. Er sei daher wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaften gewesen. Da HR die Liegenschaften als Unternehmer verkauft habe, habe er zu Recht die Rechnung ausgestellt.

Gehe man, abweichend von der nach Ansicht der Bw zutreffenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dem zivilrechtlichen Hälfteeigentum folgend von einer Lieferung durch die

Ehegatten aus, so handle es sich bei diesen um eine Miteigentümergeinschaft, welcher in der Vergangenheit im Hinblick darauf, dass sie dem Einzelunternehmer HR die Liegenschaften zur Verfügung gestellt habe, ebenfalls – auch wenn steuerlich bisher nicht releviert - Unternehmereigenschaft zugekommen sei.

Abschließend beantragt die Bw die Beischaffung des Steuer- und Betriebsprüfungsaktes des HR, die Ladung und Einvernahme des HR zur Auskunft über das Betriebsvermögen sowie die Beischaffung des Gerichtsaktes.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die festgestellten Rechnungsmängel als unbegründet ab.

Die Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

In der am 12. April 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Bw unter Vorlage des Urteils des Bezirksgerichts Korneuburg vom 4. Mai 2005 sowie des dortigen Protokolls vom 29. November 2004 aus, dass eine Vermietung der Liegenschaften durch die Miteigentümergeinschaft R an den Einzelunternehmer HR stattgefunden habe, für die Umsatzsteuer vorzuschreiben gewesen wäre. Eine Verpflichtung zur Angabe einer UID habe im Jahr 2002 noch nicht bestanden. Da die Unternehmergeinschaft zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestanden habe, habe es wahrscheinlich auch nie eine UID gegeben.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Veranlagungsakten des HR sowie ein an dessen steuerlichen Vertreter gerichtetes Auskunftersuchen. Dabei wurde Folgendes festgestellt:

- die von HR für Dezember 2002 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung weist einen gemäß § 6 Abs. 1 UStG steuerfreien Umsatz in Höhe von 202.175,82 € aus;
- die Umsatzsteuererklärung 2002 des HR enthält im Wesentlichen die steuerpflichtigen Umsätze aus dem Verkauf des beweglichen Anlagevermögens.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vorweg wird bemerkt, dass gemäß den §§ 49 und 52 BAO in Verbindung mit den Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes und des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat die Erhebung der im § 1 BAO bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge, zu denen auch die Umsatzsteuer gehört, den Abgabenbehörden des Bundes obliegt. Die Beurteilung einer Lieferung oder sonstigen Leistung als umsatzsteuerbar bzw. umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig fällt somit in die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes.

Ob für den Grundstücksverkauf der Ehegatten Umsatzsteuer geschuldet wird oder nicht, ist daher keine Vorfrage im Sinne des § 116 Abs. 1 BAO, die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder den Gerichten zu entscheiden wäre. Auch besteht gemäß § 116 Abs. 2 BAO eine Bindung der Abgabenbehörden an Entscheidungen der Gerichte nur insoweit, als im gerichtlichen Verfahren bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war, weshalb keine Bindung der Abgabenbehörden an gerichtliche Entscheidungen im Zivilprozess (Ritz, BAO Kommentar³, § 116 Tz 6), sohin auch nicht an das im vorliegenden Fall ergangene Urteil des Bezirksgerichts Korneuburg, besteht

2.1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a leg.cit. sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei. Gemäß § 6 Abs. 2 leg.cit. kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln („Option zur Steuerpflicht“). Behandelt der Unternehmer einen solchen Umsatz als steuerpflichtig, unterliegt dieser dem Steuersatz gemäß § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Berechtigt, die Option auszuüben, ist der Unternehmer, der den Grundstücksumsatz ausführt. Steht ein Grundstück im Miteigentum, so ist die Option von der Miteigentümergeinschaft auszuüben, sofern diese Unternehmereigenschaft besitzt, ansonsten von jenem Miteigentümer, der das Grundstück als Unternehmensvermögen veräußert. Der Erwerber hat umsatzsteuerlich weder Anspruch auf eine bestimmte Ausübung des Wahlrechtes noch muss er dieser zustimmen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, § 6 Tz 249/5).

Die Ausübung der Option erfordert zwar keine besondere Form. Bereits aus dem Umstand, dass das Finanzamt als Abgabenbehörde des Bundes für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist, erhellt aber, dass Adressat der Optionserklärung nur das Finanzamt sein kann; das Behandeln als steuerpflichtig muss daher dem Finanzamt gegenüber erkennbar gemacht werden. Ausschlaggebend bzw. erforderlich ist die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. in der Umsatzsteuererklärung (Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 249/10; Berger – Bürgler – Kanduth-Kristen – Wakounig, UStG Kommentar, § 6 Tz 313).

Die Meinung, das Wahlrecht des § 6 Abs. 2 UStG sei bereits wirksam ausgeübt, wenn es zwischen den Parteien des Grundstückskaufvertrages vereinbart wurde, ist daher verfehlt.

Ob die Bw als Käuferin in ihren Preisvorstellungen enttäuscht wurde, weil sie im Vertrauen auf die getroffene Preisabsprache davon ausging, einen Teil des Kaufpreises als Vorsteuer vom

Fiskus zurückzuerhalten, ist ein zivilrechtliches, im Verhältnis der Kaufvertragsparteien zu lösendes Problem.

HR hat den im Dezember 2002 ausgeführten Grundstücksverkauf weder in der Umsatzsteuervoranmeldung noch in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 als steuerpflichtigen Umsatz ausgewiesen (die Veranlagung des HR zur Umsatzsteuer 2002 wurde am 8. Jänner 2004 erklärungsgemäß durchgeführt und ist rechtskräftig) und damit dem Finanzamt gegenüber eine Behandlung als steuerpflichtig nicht zum Ausdruck gebracht.

Mangels Behandlung als steuerpflichtig ist der Verkauf der beiden Liegenschaften in jedem Fall gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 umsatzsteuerfrei, weshalb der Frage, inwieweit der Grundstücksumsatz überhaupt im Rahmen des Unternehmens des HR ausgeführt wurde, nicht weiter nachzugehen war. Eine Ladung und Einvernahme des HR konnte daher unterbleiben.

Da es für die Ausübung der Option allein auf die Behandlung als steuerpflichtig in der Voranmeldung bzw. Jahreserklärung ankommt, vermag auch der offene Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung für sich alleine die Wirkung des § 6 Abs. 2 UStG nicht herbeizuführen. Eine solche Rechnung eröffnet dem Erwerber auch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 249/10). Weist nämlich ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem Umsatzsteuergesetz für einen Umsatz nicht schuldet, gesondert aus, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung. Der bloße Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung, ohne dass der Grundstücksumsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung oder -jahreserklärung als steuerpflichtig behandelt wird, führt damit zur Steuerschuld auf Grund der Rechnung (Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 249/10).

Nach dem Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, kann aber der Leistungsempfänger nach Art. 17 der 6. RL 77/388/EWG nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994, bei dessen Auslegung im Hinblick auf den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Rechtsprechung des EuGH zu beachten ist, ist somit ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022).

Zu den Berufungsausführungen über die vermeintliche Unternehmereigenschaft der Ehegatten wird im Übrigen bemerkt, dass Miteigentümergeinschaften nur dann Unternehmer sein können, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 31). Es konnte weder festgestellt werden, dass die aus den Ehegatten gebildete Miteigentumsgemeinschaft als solche nach außen in Erscheinung getreten wäre, insbesondere ist oder war eine solche steuerlich nicht erfasst, noch dass diese Leistungen

erbracht hätte, indem sie etwa mit einem Miteigentümer im Wege einer Vermietung in einen Leistungsaustausch getreten wäre. HR hat vielmehr bei seiner Befragung vor Gericht am 29. November 2004 ausgesagt, dass es mit seiner Gattin weder eine Vereinbarung bezüglich einer Nutzungsüberlassung der Grundstücke noch Zahlungen an seine Gattin für eine solche Nutzung gegeben habe. Laut der von MR am selben Tag geleisteten Aussage sei es einfach klar gewesen, dass die Grundstücke auch als Lagerplatz genützt werden dürfen.

Unzutreffend ist auch der Einwand der Bw, dass die Unternehmereigenschaft unabhängig davon bestünde, ob die Miteigentümergeinschaft ein Entgelt begehrt. Unternehmerisch sind nämlich gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 nur Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts kann lediglich davon ausgegangen werden, dass eine allfällige betriebliche Nutzung der gesamten Liegenschaften, über den Miteigentumsanteil des HR hinausgehend, auf unentgeltlicher, familienhafter Grundlage erfolgt ist.

Der beantragte Vorsteuerabzug ist daher bereits aus den vorstehend genannten Gründen zu versagen.

2.2. Dass der Bw ein Vorsteuerabzug auch deshalb nicht zusteht, weil die Rechnung vom 6. Juni 2005 nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht, ist nur mehr von ergänzender Bedeutung.

Das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, § 12 Tz 40/2 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG hat eine Rechnung u.a. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (Z 4), sowie eine fortlaufende Nummer (Z 6) zu enthalten.

Da die Rechnung vom 6. Juni 2005, auf welche die Bw den beantragten Vorsteuerabzug stützt, unstrittig u.a. keine Angaben zum Tag der Lieferung und keine fortlaufende Nummer enthält, entspricht die Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994, weshalb diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen kann (z.B. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004). Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass diese Rechnung natürlich auch nicht zu einem Entstehen der Steuerschuld auf Grund der Rechnung führt (vgl. VwGH 13.5.2003, 99/15/0238).

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 20. April 2007