



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Rechtsanwalt, G., vom 20. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. August 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende, strittige Feststellungen getroffen:

1) Vorsteuerabzug aus Prozesskosten

Der Berufungswerber (Bw.) sei auf Grund eines Urteils des Obersten Gerichtshofes aus dem Rechtsstreit mit Frau Gertraud F. zur Zahlung von Prozesskosten verpflichtet worden. Da diesbezüglich keine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 vorhanden sei, habe der Bw. eine mit 23. Jänner 2008 datierte Gutschrift mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer in Höhe von € 2.780,12 an den gegnerischen Rechtsanwalt ausgestellt. Der nach § 41 Abs. 1 ZPO von der unterliegenden Partei zu leistende Prozesskostenersatz sei kein Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der obsiegenden Partei, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Zu den Prozesskosten zählten ua. die Rechtsanwaltskosten, die Gerichtsgebühren, die Stempelmarken, sowie die Pfändungs- und Exekutionsgebühren, die vom Gericht bestimmt würden. Eine Gutschrift könne nur dann als eine zum Vorsteuerabzug

berechtigende Rechnung anerkannt werden, wenn die im § 11 Abs. 8 UStG 1994 normierten Voraussetzungen – ua. müsse der Empfänger der Gutschrift zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach § 11 Abs. 1 leg. cit. berechtigt sein – vorlägen. Werde festgestellt, dass eine der im Abs. 8 leg. cit. angeführten Voraussetzungen nicht zutreffe, verliere die Gutschrift ihre Eigenschaft als Rechnung.

Nachdem es sich bei den zu zahlenden Prozesskosten jedoch um einen echten, nicht steuerbaren Schadenersatz handle, sei der geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von € 2.780,12 nicht anzuerkennen (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. August 2010, Tz 15).

2) Vorsteuerabzug aus dem Rechtsstreit mit Frau Gertraud F.

Durch ein Urteil des Obersten Gerichtshofes sei der Bw. im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit mit Frau Gertraud F. zu einer Schadenszahlung verpflichtet worden. Zum Zwecke des Vorsteuerabzuges habe der Bw. eine mit 13. Februar 2008 datierte Gutschrift an die obsiegende Partei ausgestellt und daraus Vorsteuern in Höhe von € 13.633,65 geltend gemacht.

Die auf Grund des Urteils geleistete Zahlung in Höhe von € 81.801,92, aus der der strittige Vorsteuerbetrag resultiere stelle nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Schadenersatzleistung dar, mit der sämtliche Ansprüche von Frau Gertraud F. abgegolten seien. Ein konkreter Leistungsaustausch, der das Vorliegen von zwei Beteiligten und eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraussetze, liege im Zusammenhang mit dieser Schadenersatzleistung nicht vor. Ein solcher ursächlicher Zusammenhang fehle zB beim echten Schadenersatz.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 könne 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 Vorsteuer abziehen.

Der Bw. habe sich nicht davon überzeugt, ob es sich bei Frau Gertraud F. tatsächlich um eine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handle. Als Nachweis hiefür diene die vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Des Weiteren liege keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 vor und im Übrigen liege kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Schadenersatzleistung vor.

Im gegenständlichen Fall sei zwar vom Bw. eine Gutschrift ausgestellt worden, beim Empfänger der Gutschrift handle es sich aber offensichtlich um keinen Unternehmer im Sinne

des Umsatzsteuergesetzes. Außerdem sei nicht davon auszugehen, dass Einverständnis über die Abrechnung mittels Gutschrift bestanden habe, da es sich um einen mehrjährigen Rechtsstreit gehandelt habe. Eine Abrechnung mittels Gutschrift könne nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden. (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. August 2010, Tz 18).

Gegen den unter Zugrundelegung ua. dieser Prüfungsfeststellungen im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheid hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Er habe die Liegenschaft EZ XXX Lend mit dem Mietwohn- und Geschäftshaus K. im November 1987 im Zuge eines gegen die Miteigentümer Wilhelm und Gertraud F. anhängig gewesenen Zwangsversteigerungsverfahrens durch Zuschlag erworben. Frau Gertraud F. habe schon bei der Versteigerungstagsatzung behauptet, dass sie Hauptmieterin eines Geschäftslokales (Kaffeehaus) und von zwei Wohnungen sei.

Diese Behauptungen habe er nicht anerkannt, weil ihm der Mieter des Kaffeehauses bei einem Besichtigungstermin vor der Versteigerungstagsatzung einen Hauptmietvertrag vorgelegt habe. Auch die Mieter der beiden streitgegenständlichen Wohnungen hätten ihre Behauptungen durch entsprechende Hauptmietverträge dokumentiert.

Aus diesem Grund habe er Frau Gertraud F. die Übergabe dieser Bestandobjekte verweigert. Bezuglich der von ihr beim Bezirksgericht für ZRS Graz erhobenen Klage auf Feststellung ihrer Mietrechte habe der Oberste Gerichtshof im dritten Rechtsgang mit Urteil vom 12. Juli 1990, 7 Ob 611/90 der Klägerin Hauptmietrechte zugesprochen. Auf Grund dieses Feststellungsurteiles habe Frau Gertraud F. beim Bezirksgericht Graz eine Klage auf Herausgabe der vereinnahmten Mietzinse für die ihr zugesprochenen Mietobjekte eingebracht.

Der Oberste Gerichtshof habe in diesem Verfahren mit Beschluss vom 24. Mai 2000, 3 Ob 323/98s, dargestellt, dass zur Erhebung der Verwendungsklage auch der Mieter legitimiert sei und er habe auch darauf hingewiesen, dass die von Frau Gertraud F. geltend gemachten Ansprüche in 30 Jahren verjährten, weshalb seine Verjährungseinwendungen nicht zum Zug gekommen seien.

Das Bezirksgericht für ZRS Graz habe mit Urteil vorerst einen Betrag von € 14.000,00 zugesprochen. Vom Obersten Gerichtshof (Urteil vom 23. Oktober 2007, 3 Ob 104/07a) sei er verpflichtet worden, weitere € 70.000,00 an Bruttomietzinsen, gestützt auf die vom Sachverständigen im Prozessverfahren ermittelte Höhe der im klagsgegenständlichen Zeitraum eingenommenen Bruttomietzinse zuzüglich Kosten zu bezahlen.

Wegen seiner durch den Obersten Gerichtshof rechtskräftig festgestellten Verpflichtung zur Herausgabe bzw. Weitergabe der im guten Glauben und in der Meinung, dass es seine Mieten seien und daher von ihm schon versteuert worden seien, habe er im Jänner 2008 beim Teamleiter des Finanzamtes vorgesprochen und ihm an Hand des Urteiles erläutert, dass er die umsatzversteuerten Mietzinse nummehr herauszugeben habe. Er habe dem Teamleiter erklärt, dass er die darauf entfallende Umsatzsteuer vom Finanzamt refundiert haben wolle mit dem Hinweis, dass Frau Gertraud F. von den zugesprochenen Bruttomietzinsen ohnedies Umsatzsteuer abführen müsse. Nach Prüfung dieser Sachlage sei unbeanstandet die Rückzahlung der geltend gemachten Umsatzsteuer erfolgt.

Damit stehe fest, dass eine Rückforderung der Umsatzsteuer vom Finanzamt nunmehr nicht mehr erfolgen könne. Die persönliche Rechtsauffassung des Betriebsprüfers, dass es sich um eine Schadenersatzforderung handle, sei durch die Gerichtsurteile nicht gedeckt, vielmehr handle es sich um die Herausgabe von Bruttomietzinsen in Erfüllung der Urteilsschuld. Der Oberste Gerichtshof weise in seinem Beschluss vom 24. Mai 2000, 3 Ob 323/98s auf Seite 10 ausdrücklich darauf hin, dass der Anspruch der Klägerin kein Schadenersatzanspruch sei.

Mit dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 23. Oktober 2007 seien dem Klagsvertreter für seine Vertretung Kosten zugesprochen worden, wobei die Umsatzsteuer im Urteil gesondert ausgewiesen sei. Gemäß § 19a RAO sei dem Klagsvertreter die Bezahlung der Kosten zu seinen Handen von seiner Klientin abgetreten worden. Der Bw. sei daher ausdrücklich verpflichtet gewesen die Kosten nicht an seine Klientin, sondern an ihn direkt zu bezahlen. Er habe daher auch die vom Gericht bestimmte Umsatzsteuer, die der Betriebsprüfer mit € 2.780,12 festgestellt habe, an den Klagsvertreter bezahlt und als Vorsteuer in der Umsatzsteuererklärung wieder geltend gemacht.

Die gegenteilige Feststellung des Betriebsprüfers, wonach aus den gegnerischen Kosten keine Vorsteuern beansprucht werden könnten, könne er nicht akzeptieren. Würde man sich dieser Rechtsansicht anschließen, könnte er seine bezahlten Umsatzsteuern der letzten 30 Jahre großteils vom Finanzamt zurückfordern. Denn er habe ersiegte Kosten (inklusive Umsatzsteuer) immer als Einnahme deklariert und die Umsatzsteuer dem Finanzamt abgeliefert, ganz egal ob diese Kosten vom Klienten direkt oder von einem Prozessgegner, der nicht sein "Vertragspartner" gewesen sei, bezahlt worden seien. In seiner früheren beruflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt habe er jahrzehntelang Kosten von Prozessgegnern auf Grund urteilmäßigen Zuspruches vereinnahmt und die Umsatzsteuern hiefür abgeliefert. Die Prozessgegner, die alle nicht seine Vertragspartner gewesen seien, hätten diese bezahlten Umsatzsteuern, sofern sie Unternehmer gewesen seien, auch wieder steuerlich abgesetzt. Das sei in der Wirtschaft ein normaler korrekter Vorgang. Der Rechtsstandpunkt des

Betriebsprüfers, dass der gegnerische Vertreter die in den zugesprochenen Kosten enthaltene Umsatzsteuer nicht abliefern müsse, entbehre seiner Ansicht nach jeder Grundlage. Bei einem urteilsmäßigen Kostenzuspruch bedürfe es weder einer Honorarnote an den Gegner, noch einer Gutschrift, sondern sei die Umsatzsteuer immer im Gerichtsurteil ausgewiesen und fixiert.

Zusammenfassend sei nochmals zu betonen, dass er in den Jahren 1987 bis 1993 die an Gertraud F. herausgegebenen Mietzinse voll versteuert habe, auch die vorangegangenen Steuerprüfungen in den letzten Jahrzehnten hätten keine Beanstandungen ergeben, weshalb ihm das Recht zustehe, die zuviel bezahlte Umsatzsteuer (Korrektur) vom Finanzamt zurückzuerhalten, so wie dies nach seiner persönlichen Vorsprache und Prüfung der Sachlage auch erfolgt sei. Auf Grund des offen gelegten Sachverhaltes seien die entsprechenden Gutschriften auf seinem Steuerkonto erst nach der Prüfung erfolgt. Auf eine irrtümliche Rückzahlung der Umsatzsteuer werde sich die Finanzbehörde wohl nicht berufen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Vorsteuerabzug aus Prozesskosten

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 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 Vorsteuer abziehen.

Der Prozesskostenersatz, den die unterliegende Partei der obsiegenden Partei gemäß § 41 ZPO zu leisten hat, ist kein Entgelt für eine Leistung der obsiegenden Partei, sondern echter Schadenersatz. Der Anwalt der obsiegenden Partei erbringt seine Leistung an diese und nicht an die unterlegene Partei. Ein Vorsteuerabzug steht der unterlegenen Partei nur hinsichtlich der Leistungen ihres eigenen Anwaltes und nicht hinsichtlich der (ersetzen) Anwaltsleistungen der obsiegenden Partei zu. Ist die obsiegende Partei zum Vorsteuerabzug berechtigt, so kann die unterlegene Partei die als Ersatz zugesprochene Umsatzsteuer nach Art. XII Z 3 EG-UStG wieder zurückverlangen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1 Tz 201 und die dort zitierte Judikatur und Literatur; Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, § 12, Anm 7, Stichwort "Prozesskosten"; Gaedke und Tumpel, Umsatzsteuer und Prozesskostenersatz, Umsatzsteuerprobleme in Frage und Antwort in SWK 20/21/2008, S 578; VwGH 21.6.1994, [94/14/0037](#) und UFS 26.1.2007, RV/1078-W/04).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da nach einhelliger Literatur und Judikatur der Rechtsanwalt der obsiegenden Partei ausschließlich über deren Auftrag tätig geworden ist und daher seine Leistung an die obsiegende Partei erbracht hat, kann die auf das Honorar entfallende Umsatzsteuer nur von der obsiegenden Partei als Vorsteuer beansprucht werden.

Da demnach der Rechtsanwalt der obsiegenden Partei seine Leistung an Frau Gertraud F. und keinesfalls für das Unternehmen des Bw. erbracht hat, ist bereits die in der eingangs zitierten Norm geforderte Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Leistung für das Unternehmen des Bw. ausgeführt worden ist, nicht erfüllt. Damit erübrigen sich jedoch weitere Ausführungen zu den formalen Voraussetzungen, ob die vom Bw. ausgestellte, mit 23. Jänner 2008 datierte Gutschrift, überhaupt als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 gilt.

Bezüglich der zivilrechtlichen Rechtsfrage, ob von der unterliegenden Partei die Brutto- oder Nettokosten der obsiegenden Partei gemäß § 41 ZPO zu ersetzen sind, ist Folgendes zu bemerken:

Zivilrechtlich hat die obsiegende Partei nach Art. XII Z 3 EG-UStG zunächst Anspruch auf Ersatz der Kosten einschließlich Umsatzsteuer. Dies gilt zunächst auch, wenn sie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die unterlegene Partei kann die gezahlte Umsatzsteuer grundsätzlich nur in einem gesonderten Rückersatzprozess geltend machen und nicht schon den Vorsteuerabzug einredeweise im Prozess geltend machen (OGH 14.5.1975, EvBl 1976/23). Diese Regelung soll im Dienste der Prozessökonomie die Frage des Vorsteuerabzugs aus dem Schadenersatzprozess ausklammern (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1, Tz 203 und 159).

2) Vorsteuerabzug aus dem Rechtsstreit mit Frau Gertraud F.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 hat der Unternehmer, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert hat, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß Abs. 3 Z 3 leg. cit. gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Durch die zuletzt genannte Bestimmung ist die Rückgängigmachung einer Leistung wie eine Änderung des Entgeltes zu behandeln, sie wirkt somit ex nunc (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1, Tz 39).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen auch in diesem Streitpunkt kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass nach den vorliegenden Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes der Anspruch von Frau Gertraud F. gegen den Bw. kein Schadenersatzanspruch (vgl. insbesondere den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 24. Mai 2000, 3 Ob 323/98s, S 10), sondern ein Anspruch auf Herausgabe der entgangenen Untermietzinsenräge ist. Da demnach bei zivilrechtlich richtiger Gestaltung die Entgelte aus den in Rede stehenden Bestandobjekten von Anfang an nicht dem Bw., sondern Frau Gertraud F. zugestanden wären, ist umsatzsteuerlich insoweit von einer Rückgängigmachung der Leistung auszugehen, zumal demnach die Bestandobjekte nicht vom Bw. sondern von Frau Gertraud F. überlassen worden sind. Aber damit wären die vom Bw. nach der nunmehr vom Obersten Gerichtshof bestätigten Zivilrechtslage aus der Frau Gertraud F. vorenthaltenen Unter Vermietung, von ihm zu Unrecht vereinnahmten Mietengelte, von Anfang an Frau Gertraud F. zuzurechnen und von ihr zu versteuern gewesen.

Entsprechend der eingangs zitierten Bestimmung ist damit beim Bw. die Umsatzsteuerpflicht für die diesbezüglichen Entgelte in dem Zeitpunkt, in dem die zivilrechtliche Streitfrage endgültig entschieden war, somit jedenfalls im Jahr 2007 nach Ergehen des Urteils des Obersten Gerichtshofes vom 23. Oktober 2007, 3 Ob 104/07a, in Wegfall geraten. Da die Berichtigung nach § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 zwingend für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist, ist die Berichtigung der Entgelte im Streitjahr 2008 jedenfalls ausgeschlossen.

Zur Berichtigung ist allgemein noch anzumerken, dass insoweit die Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen ist, die Umsatzsteuer bis zur Rechnungsberichtigung kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet wird.

Der vom Bw. nach endgültiger Entscheidung des Rechtsstreites unternommene Versuch, durch Ausstellung einer Gutschrift an Frau Gertraud F. (Gutschrift vom 13. Februar 2008 – "Gutschrift aus Ihren Bruttomieteinnahmen Liegenschaft 8020 Graz, K. laut Urteil des OGH 3 Ob 104/07a vom 23.10.2007 und rechtskräftigem Urteil des Erstgerichtes vom 20.8.2003, 8 C 78/93y") im Wege des Vorsteuerabzuges die von ihm an das Finanzamt

abgeführt Umsatzsteuer zurückzuerhalten, ist aus folgenden Erwägungen jedenfalls zum Scheitern verurteilt:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 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 Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 8 UStG 1994 ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;
2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Da die Empfängerin der Gutschrift, Frau Gertraud F. keine Lieferung oder sonstige Leistung an den Bw. ausgeführt hat – Frau Gertraud F. hat im Wege der Unter Vermietung sonstige Leistungen an ihre Untermieter erbracht – ist bereits die durch § 11 Abs. 8 Z 1 UStG 1994 geforderte Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt, sodass sich jede weitere Prüfung jedenfalls erübrigt.

Zum Einwand des Bw., dass ihm die nunmehr strittigen Vorsteuerbeträge nach entsprechender Offenlegung (vgl. Schreiben vom 12. März 2008 an das Finanzamt Graz-Stadt, in dem die Vorsteuerguthaben der Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner und Februar 2008 entsprechend erläutert wurden) und Prüfung doch anerkannt und gutgeschrieben worden seien, ist Folgendes festzustellen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 114, Tz 9). Das

Finanzamt ist dieser im Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG begründeten gesetzlichen Verpflichtung daher zu Recht im angefochtenen Bescheid nachgekommen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. März 2011