



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0107-I/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A B und Mitbes., xxxx C, Straße, vertreten durch die D-GmbH, vom 27. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch HR Dr. E, vom 29. April 2004 betreffend Umsatzsteuer 2000 nach der am 5. Dezember 2007 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Miteigentumsgemeinschaft zwischen B A und F, die je zur Hälfte Miteigentümer des Gebäudes, Straße , in C waren, vermieteten die im Parterre dieses Gebäudes befindlichen Ordinationsräumlichkeiten an einen Arzt. Am 3. Juli 2007 ist die Miteigentümerin B A gestorben. F als ihre Alleinerbin hat den Miteigentumsanteil von B A übernommen und ist nun Alleineigentümerin dieses Hauses (Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes G vom 24. September 2007).

Im Mietvertrag aus dem Jahr 1987 wurde ein monatlicher Mietzins (ohne Betriebskosten) von 8.000 ATS zuzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen MwSt. vereinbart, wobei der Mietzins an den Verbraucherpreisindex gebunden wurde. Wertschwankungen unter 5% blieben unberücksichtigt.

Die monatlichen Mietzinszahlungen wurden während der Geltung des UStG 1972 bis Ende des Jahres 1994 mit 10% und die Betriebskosten mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen und ab 1995 (Einführung des UStG 1994) wurden auch die Mietzinszahlungen der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen.

In einem Schreiben vom 18. April 2000 teilte die Bw dem Vermieter unter Betreff *Rechnungsberichtigung gem. § 16 UStG 1994* mit:

Bezugnehmend auf die Mietvertragsänderung vom Feb. 1997 (schriftlich festgehalten am 18. April 2000) hinsichtlich des Mietzinses, müssen wir gem § 16 Abs. 1 UStG nachfolgende Rechnungsberichtigung vornehmen:

<i>Mietzahlung ab 1.3.1997:</i>	<i>11.845,00 ATS</i>
<i>Betriebskostenkonto ab 1.3.1997:</i>	<i>2.000,00 ATS</i>
<i>Gesamt:</i>	<i>13.845,00 ATS</i>

Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, daß ab oa Zeitpunkt die Mietzahlungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG keiner Umsatzbesteuerung unterworfen sind und bis zu einer allfälligen neuerlichen schriftlichen Änderung umsatzsteuerbefreit bleiben.

Weiters wird festgehalten, daß oa Betrag monatlich bereits an uns überwiesen wurde und somit keinerlei Schuld Ihrerseits besteht.

In der Umsatzsteuererklärung für 2000 machte die Bw unter der Kennzahl 090 als Gutschrift eine Berichtigung nach § 16 UStG für den Zeitraum vom März 1997 bis Dezember 1999 in der Höhe von 67.330 ATS geltend.

In dem am 29. April 2004 erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2000 behandelte das Finanzamt die nicht erklärten Mieteinnahmen von brutto 166.140 ATS als steuerfrei, erkannte aber die beantragte Umsatzsteuerberichtigung von 67.330 ATS nicht an und setzte die Umsatzsteuer mit 0 ATS fest. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, laut Mietvertrag habe der Hauptmietzins monatlich 8.000 ATS zuzüglich „der MwSt in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe, derzeit 10%“ betragen. Weitere schriftliche Mietvereinbarungen gebe es nicht bzw. bedürften Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages der Schriftform. Laut Feststellungen beim Mieter würden die Monatsmieten samt Betriebskosten per Dauerauftrag überwiesen (z.B. 1998 – 2002 ATS 13.845.- monatlich). Es seien keine Rechnungen bzw. Belege erstellt worden, deshalb könne auch keine Rechnungsberichtigung erfolgen. Eine „Mietvertragsänderung vom Feb. 1997“ habe umsatzsteuerlich keine Wirkung auf

Kalenderjahre vor 2000, da weder im Mietvertrag noch durch sonstige Belege ein Ausweis der Umsatzsteuer erfolgt sei und deshalb keine Berichtigung von Umsatzsteuer möglich sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw mit Schreiben vom 27. Mai 2004 Berufung und führte in einem Ergänzungsschreiben vom 6. Juli 2004 dazu aus, grundsätzlich gelte jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder eine sonstige Leistung abrechne, als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 2 UStG 1994. Mietverträge würden von der Judikatur als Rechnung anerkannt, wenn insbesondere der Zeitraum, über dem sich die Leistung erstreckte, angegeben sei. Dafür genügten allenfalls auch die einzelnen Zahlungsbelege. Bei Leistungen aufgrund von Dauerschuldverhältnissen – ua somit bei Vermietung – sei der schriftliche Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung im Sinne des § 11 UStG anzusehen. Enthalte eine Rechnung nicht die vom § 11 geforderten Angaben, dann sei sie nicht als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen. Berichtigungen und Ergänzungen der Rechnung durch den Aussteller seien jederzeit möglich. Diese müssten nicht auf dem Originaldokument (Originalrechnung), sondern könnten mittels eines eigenen Dokuments erfolgen (z.B. Geschäftsbrief oder – wie im anstehenden Fall – durch einen Annex zum Mietvertrag bzw. eine Rechnungsberichtigung).

Der Mietvertrag (und die dazugehörigen monatlichen Zahlungsbelege) zusammen mit dem Annex zum Mietvertrag vom 18. April 2000, sowie der Rechnungsberichtigung vom 18. April 2000, erfüllten alle vom Gesetz geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung als Rechnungsdokument. Der von der Behörde vertretenen Ansicht, dass keine Rechnungen oder Belege erstellt worden seien bzw. kein Ausweis der Umsatzsteuer erfolgt sei und deshalb keine Rechnungsberichtigung erfolgen könne und daher keine Berichtigung von Umsatzsteuer möglich sei, könne nicht zugestimmt werden.

Die rechtliche Wirkung entfalte die Rechnungsberichtigung ex nunc. Der Berichtigungszeitraum sei daher der Veranlagungszeitraum 2000. Für diesen Zeitraum sei daher auch die Berichtigung der Umsatzsteuer vorzunehmen gewesen. Dieser Argumentation habe sich im übrigen auch die Finanzbehörde angeschlossen (es seien Telefonate mit dem zuständigen Referenten geführt bzw. ihre Rechtsansicht unterstützende Artikel an das Finanzamt übermittelt, bzw. ein Begleitschreiben zur Übersendung der Umsatzsteuervoranmeldung 7-9/2000 vom 25. Oktober 2000 verfasst worden) und es sei die entsprechende Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung erfolgt, in der die Berichtigung vorgenommen worden sei. Dem Finanzamt seien alle relevanten und erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt worden. Seit diesem Zeitpunkt seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die die nunmehr geänderte Sachverhaltsinterpretation durch die Finanzbehörde rechtfertigen würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2005 führte das Finanzamt aus, ein schriftlicher Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg sei nur dann als Rechnung iSd § 11 UStG 1994 anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten seien. Nach § 11 Abs. 1 UStG müssten Rechnungen ua das Entgelt für die Lieferung oder der sonstigen Leistung und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten. Im Falle einer Änderung des Rechnungsbetrages bedürfe es einer entsprechenden Ergänzung des Vertrages bzw. einer Feststellung des künftigen Rechnungsbetrages in einem Nachtrag zum Vertrag. Bereits das Schlagendwerden einer Index-Klausel stelle eine Änderung des Rechnungsbetrages dar. Eine Rechnungsberichtigung könne daher nicht vorliegen, da

- keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG vorhanden seien (keine weiteren Ergänzungen des Mietvertrages vom 1.1.1987; ursprünglich 8.000 ATS zuzüglich 10% Mehrwertsteuer – somit kein Ausweis des Steuerbetrages).
- Die „*Mietvertragsänderung vom Februar 1997 (schriftlich festgehalten am 19. April 2000)*“ sei offensichtlich eine nachträgliche Änderung des Mietvertrages, bezogen auf die Verhältnisse 1997. Dieser später so bezeichnete und bisher nicht vorgelegte „Annex zum Mietvertrag vom 18.4.2000“ könne nicht mit steuerlicher Wirkung ca. 3 Jahre später erstellt werden, zumal 1997 keine Rechnungen gem. § 11 UStG vorhanden gewesen seien, da die Index-Klausel gem. Pkt. IV des Vertrages bereits mehrmals schlagend geworden sei.
- Die Rechnungsberichtigung setze dem Grunde nach eine Rechnung voraus, die aus den oben genannten Gründen nicht vorliege.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2005 beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2000 mit 0 €.

Eine Festsetzung der Umsatzsteuer mit 0 € ist bereits im angefochtenen Bescheid erfolgt, gemeint dürfte wohl sein, dass die erklärte Umsatzsteuerberichtigung von 67.330 ATS (4.893,06 €) als Umsatzsteuergutschrift festgesetzt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 ist **steuerfrei** die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über

Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Vorsteuern, die mit steuerfreien Umsätzen in Zusammenhang stehen, sind gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z. 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig, unterliegt er nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 dem Normalsteuersatz von 20%.

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dieser Bestimmung dem Unternehmer die generelle Möglichkeit eingeräumt, einen Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z. 16 als steuerpflichtig behandeln zu können und dadurch den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu vermeiden. Zu den "Modalitäten der Ausübung" des durch § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Optionsrechtes hat der Gesetzgeber für den Fall der Vermietung keine Regelungen getroffen. Die Option für die Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 wird daher schon mit der bloßen Behandlung des getätigten Umsatzes gegenüber dem Finanzamt als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung ausgeübt. Die Ausübung der Option und die Zurücknahme der Option sind aus umsatzsteuerlicher Sicht bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides möglich. Ob der leistende Unternehmer zur Steuerpflicht optiert, steht – aus der Sicht der Umsatzsteuer – in seinem freien Ermessen. Maßgebend ist nicht der Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. (vgl. Ruppe, UStG³, § 6 Tz 408 ff, UStR 793 ff).

Nach § 29 Abs. 5 UStG 1994 sind seit 1. Jänner 1997 die bis dahin steuerpflichtigen Umsätze von Ärzten und anderen in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 genannten Heilberufen unecht steuerbefreit. Diese Steuerbefreiung führt dazu, dass nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 auch ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit die bezogenen Lieferungen und Leistungen mit den steuerfreien Umsätzen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw, deren Umsätze unter der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer von 22.000 € gelegen sind, gemäß § 6a UStG 1972, der unverändert in § 6 Abs. 3 in das UStG 1994 übernommen worden ist, mit Schreiben vom 8. Jänner 1996 ab dem Jahr 1994 auf die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet und die Vermietungsumsätze der Umsatzsteuer von damals 10% unterworfen. Auch im Wirkungsbereich des UStG 1994 hat die Bw die nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 an sich

steuerfreien Umsätze aus der Vermietung der Ordinationsräumlichkeiten in den Umsatzsteuererklärungen als steuerpflichtig behandelt und der Umsatzsteuer von 20% nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 unterworfen (Der Mieter war bis Ende des Jahres 1996 Vorsteuerabzugsberechtigt und die von der Bw in Rechnung gestellte Umsatzsteuer stellte für ihn somit keinen Kostenfaktor dar, ebenso blieb der Bw dadurch die Vorsteuerabzugsberechtigung erhalten). In den Jahren 1997 bis 1999 (in der Zeit also als die vom Mieter als Arzt erbrachten Leistungen bereits unecht steuerbefreit waren und damit auch ein Vorsteuerabzug nicht mehr zulässig war) hat die Bw wie in den Vorjahren den Mietzins als steuerpflichtig behandelt und entsprechend Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet und damit die Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt. Dem entsprechend hat sie auch in der Überschussrechnung als Einnahmen die Nettomieten angesetzt. Die Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 1999 sind zwar insoweit unklar und zum Teil widersprüchlich als unter der Kennzahl 000 der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen (zu Unrecht) mit 0 ATS und unter der Kennzahl 056 eine Steuerschuld von 28.904 ATS ausgewiesen wird und gleichzeitig unter der Kennzahl 060 Vorsteuern von 6.845 ATS geltend gemacht werden. Ein Widerruf der Option kann darin jedenfalls nicht erblickt werden. Hätte die Bw die in den Voranmeldungen ausgeübte Option zur Steuerpflicht in der Umsatzsteuerjahreserklärung widerrufen wollen, so wären unter der Kennziffer 000 der steuerbare Umsatz und unter der Kennzahl 020 der steuerfreie Umsatz anzuführen gewesen. Ebenso hätte in diesem Fall keine Vorsteuer geltend gemacht werden dürfen. Zudem blieb der Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 24. November 2000, indem das Finanzamt die Vermietungsumsätze entsprechend den Angaben in der Überschussrechnung als steuerpflichtig behandelt hat, unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

Die Bw versuchte offensichtlich – wie aus oben zitierten Schreiben vom 18. April 2000 hervorgeht - durch eine Vereinbarung mit dem Mieter (dessen Umsätze als Arzt nach § 6 Abs. 1 Z 19 iVm § 29 Abs. 5 UStG 1994 ab 1.7.1997 steuerfrei sind, wodurch ab diesem Zeitpunkt ein Abzug der auf das Mietentgelt entfallenden Umsatzsteuer als Vorsteuer nicht mehr möglich war) rückwirkend eine Steuerbefreiung zu erwirken und damit die Option rückgängig zu machen. Eine derartige Vereinbarung mit dem Mieter, die zudem auch gar nicht nachgewiesen worden ist (ein entsprechender Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. September 2007 blieb unbeantwortet) ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung. Entscheidend ist allein, ob die Bw die Option zur Steuerpflicht ausgeübt hat, denn Optionsberechtigt ist allein der Unternehmer, der die Vermietungsleistung erbringt (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, Rz. 406 zu § 6). Dass die Bw in den hier relevanten rechtskräftig veranlagten Jahren 1997-1999 die Vermietungsumsätze gegenüber dem Finanzamt als

steuerpflichtig behandelt hat und damit von der Option zur Steuerpflicht Gebrauch gemacht hat, steht nach der Aktenlage fest und ist auch von der Bw nicht in Frage gestellt worden.

Nach Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide ist – wie bereits oben ausgeführt - ein Widerruf der Option zur Steuerpflicht nicht mehr möglich. Auch über das Rechtsinstitut einer Rechnungsberichtigung nach § 11 Abs. 12 bzw. nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 kann ein steuerpflichtiger Umsatz nicht nachträglich in einen steuerfreien Umsatz umgewandelt werden.

§ 11 Abs. 12 leg. cit. normiert: „Hat der Unternehmer, der 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 diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß“.

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist somit nur möglich, wenn ein Unternehmer eine Leistung ausführt und hierfür einen **Steuerbetrag** in der Rechnung gesondert **ausweist**, den er auf Grund der erbrachten Leistung **nicht schuldet** (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, Rz 127 zu § 6).

Eine Berichtigung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 wäre im gegenständlichen Fall nur möglich gewesen, wenn die Vermietungsumsätze steuerfrei gewesen wären und dafür Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden wäre. Ein steuerfreier Umsatz liegt hier auf Grund der von der Bw ausgeübten Option zur Steuerpflicht nicht vor. Nachträglich kann dieser steuerpflichtige Umsatz nicht für steuerfrei erklärt werden. Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach eine Berichtigung der Umsatzsteuer deshalb ausgeschlossen sei, weil die Umsatzsteuer weder im Mietvertrag noch in den Abrechnungsbelegen offen ausgewiesen worden ist, ist daher nicht entscheidungswesentlich, und es erübrigt sich daher auf die dazu in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwände näher einzugehen.

Selbst wenn die Umsatzsteuer von 20% im Mietvertrag oder in den Abrechnungsbelegen gesondert ausgewiesen worden wäre, läge kein Grund für eine Berichtigung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 vor, weil die Bw aufgrund der Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 leg.cit. ein nach den allgemeinen Vorschriften steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt hat, der nach Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1997-1999 nicht mehr für steuerfrei erklärt werden kann.

Auch für eine Berichtigung nach § 16 UStG bleibt kein Raum. Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 UStG hat der Unternehmer, der einen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat. Diese Bestimmung erlaubt somit eine Anpassung der Umsatzsteuer, wenn sich das Entgelt für einen **steuerpflichtigen Umsatz** nachträglich mindert oder erhöht.

Eine Änderung des Mietentgeltes und damit die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 16 leg.cit. liegt im gegenständlichen aber Fall nicht vor. Vielmehr will die Bw erreichen, dass der steuerpflichtige Umsatz nachträglich als steuerfrei behandelt wird. Dies zeigt sich auch darin, dass in der Umsatzsteuererklärung für 2000 die Höhe der nach § 16 UStG 1994 zu berichtigenden Umsatzsteuer mit 67.330 ATS angegeben wurde. Dieser Betrag umfasst nicht die Umsatzsteuer für den Berichtigungszeitraum von März 1997 bis Dezember 1999, sondern soweit dies nachvollzogen werden konnte (der Vorhalt in dem um Aufschlüsselung dieses Betrages ersucht worden ist blieb unbeantwortet und auch in der mündlichen Verhandlung ist keine Aufschlüsselung beigebracht worden), die Umsatzsteuerzahllast (Umsatzsteuer abzüglich der Vorsteuer) der Jahre 1997 bis 1999.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Dezember 2007