

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Maria Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 20.05.2015, betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt neben Einkünften aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit auch Einkünfte aus der Vermietung von Eigentumswohnungen. Nachdem er für das Jahr 2009 keine Abgabenerklärungen abgegeben hatte, wurden im Bescheid vom 14.02.2011 seine Umsätze aus der Vermietungstätigkeit schätzungsweise ermittelt.

Mit Schreiben vom 30.12.2014 beantragte der Bf. u.a. die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und legte gleichzeitig eine Umsatzsteuererklärung vor. In dieser werden Umsätze von insgesamt 9.428,33 EUR sowie Vorsteuern in Höhe von 9.727,97 EUR erklärt.

Die belangte Behörde verfügte die beantragte Wiederaufnahme und ging im neu erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 20.5.2015 von steuerpflichtigen Umsätzen in Höhe von insgesamt 9.428,33 EUR und einem Gesamtbetrag von zu berücksichtigenden Vorsteuern von 260,70 EUR aus. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass der vom Bf. beantragte Vorsteuerabzug für den Kauf der Liegenschaft [Adresse] nicht zustehe, weil keine ordnungsgemäße Rechnung gemäß § 11 Abs 1 UStG vorliege. Auf die BVE vom 30.8.2013 betreffend Rückerstattungsantrag werde verwiesen. Die Veranlagung erfolge vorläufig, da nicht nachgewiesen worden sei, dass die Vermietung einen Gesamtüberschuss erzielen werde.

In seiner fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte sich der Bf. gegen die Nichtanerkennung des Vorsteuerbetrages von 9.000,00 EUR mit der Begründung, dieser

Betrag sei im Kaufvertrag vorgeschrieben und verrechnet worden, an das Finanzamt abgeführt und vom Bf. bezahlt worden. In diesem Zusammenhang verwies er auf die Bestimmung des § 11 Abs 2 UStG 1994, der zufolge als Rechnung jede Urkunde gelte, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechne, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet werde. Die erforderlichen Angaben könnten auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen werde.

Sollte der belangten Behörde seine Ausführungen nicht ausreichen, müsste er den Masseverwalter, von dem er die Liegenschaft erworben habe, klagen, damit ihm dieser eine Rechnung im Sinne des UStG ausstelle. Er ersuche daher um eine entsprechenden Frist zur Vorlage der Rechnung. Beigelegt wurde dem Schreiben eine Kopie des Kaufvertrages.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23.06.2015 forderte die belangte Behörde den Bf. auf, die fehlende Bezeichnung des angefochtenen Bescheides nachzuholen, was der Bf. innerhalb der festgesetzten Frist auch tat.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.8.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, der Vorsteuerabzug für den Erwerb der Liegenschaft in [Adresse], sei versagt worden, weil keine ordnungsgemäße Rechnung vorgelegt worden sei. Im Kaufvertrag fehlten u.a. die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) des Käufers, die im Jahr 2006 vergeben worden sei, sowie eine fortlaufende Nummer. Für den Vorsteuerabzug sei nicht relevant, dass der Verkäufer die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt bezahlt habe.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, der Masseverwalter, von dem die Liegenschaft gekauft worden sei, habe ihm mit Schreiben vom 4.9.2015 mitgeteilt, dass er eine Umsatzsteuerrechnung nicht mehr ausstellen könne. Der Kaufvertrag und der Beschluss des Gerichtes seien der belangten Behörde bereits vorgelegt worden. Der Masseverwalter sei vom Bf. auf Anraten des Finanzamtes mehrmals schriftlich und mündlich ersucht worden, eine Umsatzsteuerrechnung vorzulegen. Als erste Reaktion habe dieser bzw. seine Mitarbeiterin telefonisch mitgeteilt, dass er nicht verstehe, warum er eine Umsatzsteuerrechnung ausstellen solle, wenn doch im Jahre 2009 ein Gerichtsbeschluss ergangen sei. Dies müsse ausreichen. Es wäre die damalige Rechtslage anzuwenden. Mit dieser Begründung habe der Masseverwalter bereits im Jahr 2009 die Ausstellung einer Rechnung verweigert.

In der Folge habe er noch die Bescheide des Finanzamtes verlangt, bevor er eine Rechnung ausstelle. Diese habe er dem Masseverwalter zwar übermittelt, dieser lehne es dennoch ab, eine Rechnung auszustellen, weil ihm dies nicht mehr möglich sei. Aufgrund der Weigerung müsste der Bf. auf gerichtlichem Wege die Ausstellung einer Umsatzsteuerrechnung einklagen.

Daher ersuche der Bf., die entsprechenden Verfahren abzuwarten und ihm Gelegenheit zu geben, die Ausstellung einer "Umsatzsteuerrechnung" zu erwirken.

Zudem führte der Bf. an, dass ihm die Vorlage einer "Umsatzsteuerrechnung" unmöglich gemacht worden sei, weil sich der Masseverwalter sowohl im Jahre 2009 als auch nach nunmehr eindringlicher Aufforderung im Jahre 2015 weigere, eine entsprechende Rechnung auszustellen. Dieser Umstand, der höherer Gewalt gleichkomme, sollte dem Bf. nicht zum Nachteil gereichen. Vom Bf. sei die Ausstellung einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes verlangt worden, diesem Verlangen sei aber nicht entsprochen worden. Dies sollte dem Bf. nicht zum Nachteil gereichen. Vielmehr sollte der Grundsatz, den der Verwaltungsgerichtshof im Jahre 2003 geprägt habe, angewendet werden: *"Nicht der Mensch ist für das Recht, sondern das Recht ist für den Menschen."*

Der Bf. ersuche daher, entweder die Vorsteuer rückzuerstatten oder entsprechend Zeit zu gewähren, bis eine behördliche Entscheidung vorliege, mit der der Masseverwalter zur Ausstellung einer "Umsatzsteuerrechnung" veranlasst werden könne.

Mit Beschluss der Bundesfinanzgerichtetes vom 8.1.2016 wurde der Bf. aufgefordert, eine Prognoserechnung für die Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse] vorzulegen, aus welcher unter Berücksichtigung der bislang (einschließlich 2015) erzielten Einkünfte hervorgehe, ob es sich bei der Vermietung des genannten Objektes tatsächlich um eine Einkunftsquelle handle. Dabei seien insbesondere

- die einzelnen Positionen zu belegen bzw. zumindest glaubhaft zu machen;
- darzulegen, ob die Eigentumswohnung auch in den Jahren 2010 und 2011 vermietet worden sei; gegebenenfalls sei eine Berechnung der Höhe der aus der Vermietung erzielten Einkünfte für die beiden Jahre vorzulegen.
- darzulegen, in welchem Zusammenhang die 2014 als Werbungskosten geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten in Höhe von 5.777,82 EUR entstanden seien.

Begründend wurde im Wesentlichen festgehalten, dass aufgrund der von der belangten Behörde durchgeführten Veranlagungen der Jahre 2009 bis 2014 nicht festgestellt werden könne, ob die gegenständliche Vermietung der Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle darstelle oder aber ob Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung 1993 (LVO) vorliege. Die Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges aus dem Erwerb der Liegenschaft sei aber davon abhängig, dass die genannte Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle.

In Entsprechung dieses Beschlusses legte der Bf. eine Prognoserechnung für die Jahre 2009 bis 2029 vor, aus welcher sich zunächst ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 31.236,30 EUR ergibt. Davon werden vom Bf. jedoch unter dem Titel "Kaufpreis/Kredit" 74.345 EUR sowie die bereits als Werbungskosten berücksichtigten Zinsen in Höhe von 26.626 EUR in Abzug gebracht, weswegen sich nach Meinung des Bf. ein Gesamtverlust von 69.735 EUR ergebe. Selbst bei Verkauf der Wohnung ergebe sich kein Gewinn, da kein höherer Verkaufserlös als 50.000 EUR zu erzielen sei. Die Zinsen seien im Verhältnis des Kaufpreises der Liegenschaft von 54.000 EUR zum Gesamtkredit in Höhe von 213.000 EUR mit 25,35 % der Gesamtzinsenbelastung berechnet worden.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte mit Beschluss vom 4.3.2016 die vom Bf. vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde mit der Aufforderung, hierzu bis 1.4.2016 Stellung zu nehmen.

Desgleichen wurde der Bf. aufgefordert,

- a) einen Nachweis dafür zu erbringen, dass der angeführte Kredit im Zusammenhang mit dem Kauf der Eigentumswohnung in [Adresse] aufgenommen worden sei;
- b) die tatsächlich mit dem Kauf der Eigentumswohnung verbundenen Kosten darzulegen und nachzuweisen.

Begründend wurde angeführt, der Bf. habe nunmehr eine Prognoserechnung und Kreditunterlagen vorgelegt. Der belangten Behörde werde hiermit Gelegenheit gegeben, sich insbesondere zu der vom Bf. erstellten Prognoserechnung zu äußern und darzulegen, aus welchen Gründen sie diese für zutreffend oder unzutreffend erachte.

Im Hinblick darauf, dass der in der Prognoserechnung berücksichtigte Kredit bereits 2007 aufgenommen und als Verwendungszweck "Wohnraumschaffung" angegeben worden sei, sei eine Verbindung zu dem 2009 erfolgten Wohnungsankauf nicht ersichtlich. Es liege daher am Bf. nachzuweisen, dass die Kreditmittel tatsächlich für den Wohnungsankauf 2009 und nicht für einen früheren Immobilienerwerb verwendet worden seien.

Der Bf. habe die ihm entstandenen Aufwendungen aus dem Wohnungsankauf mit 74.345,00 EUR beziffert. Mit Ausnahme des Kaufvertrages über einen Kaufpreis von 45.000 EUR zuzüglich 9.000 EUR Umsatzsteuer seien keine Unterlagen vorgelegt worden, mit denen die vom Beschwerdeführer genannte Summe erklärt werden könnte. Dem Bf. werde daher Gelegenheit gegeben, die diesbezüglichen Unterlagen innerhalb der oben bestimmten Frist nachzureichen.

Das Finanzamt erklärte in seiner Äußerung zur Prognoserechnung des Bf. vom 1.3.2016, der Bf. lege selbst dar, dass das Ergebnis aus der Vermietung der Immobilie [Adresse] negativ sei. Noch dazu fehlten Abschläge für Leerstandsrisiko und Mietausfallswagnis, was das Ergebnis noch verschlechtern würde.

Ein allfälliger Veräußerungserlös sei bei Vermietungseinkünften nicht einzuberechnen.

Bei Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO sei die Vermietung laut Erkenntnis des VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, (weiterhin) zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei ausgeschlossen.

Das streitanhängige Schriftstück „Kaufvertrag“ berechtige aber darüber hinaus mangels Rechnungsbestandteilen gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG nicht zum Vorsteuerabzug.

Der Bf. legte in seinem Schreiben vom 4.4.2016 eine neue Prognoserechnung vor und gab folgende Darstellung hinsichtlich der von ihm vorgenommen Berechnung des auf die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung entfallenden Anteiles an dem von ihm 2006 aufgenommen Kredit:

Anlässlich des Kaufes von zwei Wohnungen und eines Garagenplatzes in der Liegenschaft¹ sei ein Gesamtkredit von 213.000 EUR aufgenommen worden. Davon seien 173.000 EUR für den Ankauf der Liegenschaftsanteile in der Liegenschaft¹ verwendet worden, und die restlichen 40.000 EUR seien für den Ankauf der Wohnung in der [Adresse] vorgesehen gewesen. Es sei bereits damals mit dem Eigentümer der Eigentumswohnung verhandelt worden. Wegen dessen Konkurses sei die Wohnung jedoch in die Konkursmasse aufgenommen und erst im Jahre 2009 verkauft worden.

Bei einer gesamthaften Betrachtung unter Einbeziehung der Kosten für die Liegenschaft¹ betrage daher der Anteil am Kredit der [Adresse] 18,78 % (d.s. 40.000 von 213.000).

Die Prognoserechnung sei daher insofern geändert worden, als nunmehr niedrigere Zinsen in Ansatz gebracht worden seien. Es ergebe sich daher laut dieser Berechnung ein Überschuss der Einnahmen über die vom Bf. angeführten Ausgaben für Betriebskosten, Zinsen und Erhaltungsaufwand von 39.227,52 EUR.

Nach Abzug von Barmitteln in Höhe von 14.000 EUR, einem Betrag von 58.781,40 für Kaufpreis/Kredit und den bereits berücksichtigten Zinsen in Höhe von 18.734,72 EUR wird vom Bf. ein Verlust von 91.516,12 € ermittelt. Mit der Begründung, der Verkaufspreis der Wohnung betrage keinesfalls mehr als 50.000 EUR, erklärte der Bf., dass die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung keine Einkunftsquelle darstelle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die vom Bf. der belangten Behörde und dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Dokumente, wie Kaufvertrag, Insolvenzdatei und Umsatzsteuervoranmeldungen des Wohnungsveräußerers, Verteilungsbeschluss des Konkursgerichtes vom 30.7.2009, Schriftverkehr mit dem Masseverwalter, Grundbuchsauszug der betreffenden Liegenschaft und Kreditverträge sowie in den Insolvenzakt und die von der belangten Behörde vorgelegte Erklärung des Bf. auf Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 vom 19.10.2006.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 13.3.2009 vom Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Vorbesitzers, Unternehmen, vorbehaltlich der Genehmigung durch das Konkursgericht die bis 15.10.2010 vermietete Eigentumswohnung in [Adresse] um einen Kaufpreis von 45.000 EUR zuzüglich 9.000 EUR Umsatzsteuer. Die Genehmigung durch das Konkursgericht wurde am 15.5.2009 erteilt. Sowohl der Kaufvertrag als auch der Genehmigungsbeschluss des Konkursgerichtes liegen in dem beim Konkursgericht geführten Akte auf und wurden mit einer Ordnungsnummer versehen. Wie dem Verteilungsbeschluss des Konkursgerichtes entnommen werden kann, wurde der gesamte

Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer vom Bf. entrichtet, und die Umsatzsteuer in Höhe von 9.000 EUR an das zuständige Finanzamt abgeführt.

Dem Kaufvertrag sind der Name und die Anschrift sowohl des liefernden Unternehmers als auch des Empfängers, der Kaufgegenstand, der Tag der Lieferung der kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile mit allem rechtlichen und natürlichen Zubehör, das Entgelt, der anzuwendende Steuersatz und das Ausstellungsdatum zu entnehmen. Es werden aber keine fortlaufende Nummer und keine UID-Nummern des Liefernden und des Empfängers der Lieferung angegeben.

Der Bf. verfügt über eine UID-Nummer und hat am 19.10.2006 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 verzichtet.

Eine aufgrund der vom Bf. dargelegten Einnahmen und Ausgaben erstellte Prognoserechnung für die Jahre 2009 bis 2029 (siehe beiliegende Berechnung) ergibt, dass sich aus der Vermietungstätigkeit bereits ab 2018 ein Gesamtgewinn ergibt, der 2029 31.115,75 EUR beträgt. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass in dieser Prognoserechnung kein Leerstellungs- bzw. Mietausfallsrisiko berücksichtigt wurde, ist davon auszugehen, dass mit der Vermietung der genannten Eigentumswohnung bis 2029 ein Gesamtgewinn zu erzielen sein wird.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Dokumenten sowie hinsichtlich der Erzielung eines Gesamtgewinnes aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der Bf. hat sowohl die im Rahmen der Vermietung erzielten Einnahmen als auch die damit verbundenen Aufwendungen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. In seiner Prognoserechnung wurde weder eine Steigerung der Betriebskosten noch eine Erhöhung der Miete berücksichtigt. Da jedoch angenommen werden kann, dass zumindest die Erhöhung der Betriebskosten an den jeweiligen Mieter weitergegeben wird, wenn schon keine Mieterhöhung angedacht wird, kann dieser Fehler der Prognoserechnung insofern unbeachtet bleiben, als er sich aufhebt. Dass kein Leerstellungs- bzw. Mietausfallsrisiko berücksichtigt wurde, ist zwar zu korrigieren, ändert aber im Hinblick auf die im Rahmen der Prognoserechnung prognostizierte Höhe des zu erwartenden Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten nichts daran, dass jedenfalls ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

Soweit der Bf. im Rahmen der von ihm aufgestellten Prognoserechnung die Anschaffungskosten der Eigentumswohnung in Abzug bringen will, ist er darauf aufmerksam zu machen, dass diese nur - soweit sie nicht auf Grund und Boden entfallen - im Rahmen der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden können. Diesbezüglich wurde folgende Berechnung angestellt:

Kaufpreis samt Nebenkosten lt. Bf	€ 58.781,40
abzgl. USt	-€ 9.000,00
Kaufpreis	€ 49.781,40

abzgl. 40 % für Grund und Boden -€ 19.912,56
(vgl. § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988
idgF.)

AfA-Bemessungsgrundlage € 29.868,84

AfA 1,5% € 448,03

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen *"aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten."*

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 in der angeführten Fassung lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Abschnitt II der LVO 1993 lautet:

"Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen."

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (6. RL) entspricht, befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.

Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Steuerpflicht einzuräumen. Nach Abs. 2 wird den Mitgliedstaaten bei der Optionsgestaltung ein Spielraum eingeräumt, indem ausdrücklich

festgelegt ist, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken sowie die Modalitäten der Ausübung bestimmen können. Die Mitgliedstaaten können auch bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht ausnehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib, 37. Lieferung, 393).

Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen. Im zeitlichen Geltungsbereich der im gegenständlichen Beschwerdefall anzuwendenden MwStSystRL räumt Art. 117 Österreich das Recht ein, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (unbefristet) einen ermäßigten Steuersatz, sofern dieser Steuersatz mindestens 10% beträgt, anzuwenden.

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass umsatzsteuerlich "Liebhaberei" bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.

Der Abzug der aus dem Ankauf der Liegenschaft resultierenden Vorsteuer ist damit zunächst davon abhängig, ob die Vermietungstätigkeit des Bf. als Einkunftsquelle im Sinne der LVO anzusehen ist. Im Hinblick darauf, dass - wie oben dargestellt - davon auszugehen ist, dass die Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse] innerhalb des von § 2 Abs. 4 LVO 1993 festgelegten Zeitraumes einen Gesamtgewinn erwarten lässt, stellt die Vermietungstätigkeit des Bf. eine Einkunftsquelle dar. Der Bf. hat daher, da er auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet hat, die daraus erzielten Umsätze zu versteuern. Im Gegenzug steht ihm auch das Recht auf Vorsteuerabzug unter den in § 12 UStG festgelegten Voraussetzungen zu.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 11 Abs 1 UStG ist ein Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Diese Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro 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;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. 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 (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (§ 11 Abs 1 Z 5 leg. cit.) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- 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.

Gemäß § 11 Abs 2 UStG 1994 gilt als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 leg. cit. jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach § 11 Abs. 1 leg. cit. erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Für die unter § 11 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben ist gemäß § 11 Abs 3 UStG 1994 jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Die genannten im UStG 1994 bestimmten Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges entsprechen jenen relevanten Bestimmungen der MwStSystRL, die auszugsweise folgendermaßen lauten:

"Artikel 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

(...)

Artikel 178

Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen.

(...)

R e c h n u n g s a n g a b e n

Artikel 226

Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

- 1. das Ausstellungsdatum;*
- 2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;*
- 3. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;*
- 4. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen nach Artikel 138 erhalten hat;*
- 5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;*
- 6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;*
- 7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des*

Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;

8. die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze beziehungsweise die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird; (...)"

In seinem Urteil vom 11.12.2014 in der Rechtssache C-590/13 hat der europäische Gerichtshof (EuGH) unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung festgehalten, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.

Wie der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben hat, ist dieses Recht integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden.

Durch die so eingeführte Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

Als Tenor seiner Entscheidung hält der EuGH fest, dass der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer es erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.

Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so darf sie daher hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.

Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.

Rechnung kann jede Urkunde sein, die einen Abrechnungscharakter aufweist, mit der also ein Unternehmer über eine Leistung oder sonstige Lieferung abrechnet. Ob eine

bestimmte Urkunde diese Funktion erfüllt, kann nur nach der Lage des Einzelfalles beurteilt werden (VwGH 17.02.1992, 90/15/0144). Die Bezeichnung der Urkunde ist dabei nicht von Bedeutung (vgl. *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz - Kommentar⁴, 2011, Tz 43).

Es ist nicht erforderlich, dass eine separate Urkunde über die Abrechnung erstellt wird. Das bedeutet, dass die Abrechnung mit dem Vertrag über das Verpflichtungsgeschäft erfolgen kann. Der vorliegende Kaufvertrag kann daher grundsätzlich als Rechnung angesehen werden, sofern nicht nur die Willenseinigung über die wechselseitigen Rechte und Pflichten erfolgte, sondern bereits eine Abrechnung über die zu erbringende Leistung beabsichtigt ist und diese alle nach § 11 Abs 1 UStG 1994 erforderlichen Merkmale aufweist (vgl. *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz - Kommentar⁴, 2011, Tz 48, sowie VwGH 19.1.1984, 83/15/0084).

Im gegenständlichen Fall liegt ein zwischen dem Masseverwalter über das Vermögen des Vorbesitzers der Eigentumswohnung und dem Bf. abgeschlossener Kaufvertrag vor, dem - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - für eine gültige Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG die UID-Nummern des Leistenden und des Empfängers der Leistung sowie eine fortlaufende Nummer fehlen. Der Kaufvertrag wurde aber unter der Bedingung der Genehmigung durch das Insolvenzgericht geschlossen.

Im Hinblick auf den Verweis auf das Insolvenzverfahren reicht es daher auch, wenn sich die fehlenden Angaben im Insolvenzakt befinden. Diesem sind jedenfalls die UID-Nummer und die Steuernummer des Leistenden zu entnehmen. Was die fortlaufende Nummer anbelangt, ist zu berücksichtigen, dass es sich beim Verkauf der Eigentumswohnung um einen der letzten Akte der Unternehmensabwicklung im Rahmen des Insolvenzverfahrens gehandelt hat, und daher im Hinblick darauf, dass keine laufenden Geschäfte mehr getätigt wurden, auch keine laufenden Rechnungsnummern mehr vergeben wurden. Da jedoch vom Konkursgericht für den Kaufvertrag und den Genehmigungsbeschluss im Insolvenzakt Ordnungsnummern vergeben wurden und es sich bei diesen ebenfalls um fortlaufende Nummern handelt, die einmalig vergeben wurden, ist die Unverwechselbarkeit des als Rechnung zu qualifizierenden Kaufvertrages, der die Angabe einer fortlaufenden Rechnungsnummer dienen soll, auf diese Weise gewährleistet.

Damit fehlt explizit nur die UID-Nummer des Leistungsempfängers. Diesbezüglich hält aber der EuGH in herrschender Rechtsprechung fest, dass das Fehlen der UID-Nummer des Leistungsempfängers dessen Vorsteuerabzugsberechtigung nicht beeinträchtigen darf, wenn feststeht, dass die Lieferung tatsächlich an ihn ausgeführt wurde.

Im Einklang damit wird auch in § 11 Abs 3 UStG 1994 bestimmt, dass für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben - wozu auch die UID-Nummer des Empfängers der Lieferung gehört - jede Bezeichnung ausreichend ist, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Abnehmers der Lieferung ermöglicht.

Da im Hinblick auf den Kaufvertrag und die Eintragung im Grundbuch kein Zweifel an den Modalitäten der Übertragung der Eigentumswohnung von einem Unternehmer an den Bf. bestehen kann, und die belangte Behörde damit über sämtliche Angaben verfügt,

die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen für die Gewährung des Vorsteuerabzuges erfüllt sind, durfte der vom Bf. aus dem Ankauf der Liegenschaftsanteile geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da zu der im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfrage, ob das Fehlen eines Rechnungsmerkmals im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 die Versagung des Vorsteuerabzuges auch dann rechtfertigt, wenn die Abgabenbehörde über alle Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Mai 2016