



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 274 BAO (Bundesabgabenordnung) gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005, gerichtet geltende Berufung der EK, vom 6. September 2005 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Februar 2005) idF des ergänzenden Schriftsatzes vom 14.9.2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. September 2008, 2005/13/0033, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001, sowie 2005/13/0141, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, sowie 2006/13/0122 und 2006/13/0125, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2003, und 2006/13/0118, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004, verwiesen. Nach diesen Erkenntnissen durfte der unabhängige Finanzsenat zu Recht davon ausgehen, dass nur die an eine Tageszeitung und HK erbrachte Beratungstätigkeit der Berufungswerberin als steuerlich relevante Einkunftsquelle, und zwar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, anzusehen war bzw. diese Betätigung bereits das gesamte Unternehmen der Bw darstellte, die schriftstellerische Tätigkeit hingegen als Neigungstätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhábereiverordnung (LVO), BGBI. Nr.33/1993 idGf, und die Geschäfte mit LP zu Recht als absolute Scheingeschäfte zu beurteilen waren sowie das Mietverhältnis wegen Fremdunüblichkeit nicht anzuerkennen war.

Für das Jahr 2005 reichte die Bw nun auch den Antrag vom 3. Mai 2005 auf Umsatzsteuerfestsetzung für Februar gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, dem sie eine Umsatzsteuervoranmel-

dung (UVA) beilegte, bei der Amtspartei ein, in der sie mit „0 % zu versteuernde Umsätze“ von € 436,04 sowie Vorsteuern von € 52,81 erklärte und derart einen Überschuss von € 52,81 errechnete.

Davon abweichend erließ die Amtspartei den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 vom 31. August 2005, in dem sie die von der Bw mit „0 % zu versteuernden Umsätze“ dem Normalsteuersatz von 20 % unterwarf, die Vorsteuern übernahm und damit zu einer Zahllast von € 34,40 kam. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Bw auf Grund ihrer Erklärung auf Verzicht der Kleinunternehmerregelung ab dem Kalenderjahr 1999 verpflichtet sei, die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen zu berechnen und damit ihre Einnahmen mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Die Amtspartei berechnete die Umsatzsteuer also vom Hundert.

Gegen diesen Bescheid berief die Bw mit Schriftsatz vom 6. September 2005 und führte begründend aus, dass sie wegen der rechtswidrigen Verweigerung der Zuteilung einer UID-Nummer nicht berechtigt gewesen sei, Rechnungen mit Mehrwertsteuer auszustellen. Die Festsetzung der Umsatzsteuer stehe auch in Widerspruch zur Judikatur des EuGH (3.7.1997, Rs. C-330/95 – Goldsmith). Die Steuerverwaltung dürfe als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteigt. Das Steueraufkommen müsse neutral sein. Es wird die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Diese Berufung war im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides für das Jahr 2005 gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 vom 28. Juli 2006 unerledigt, eine Gegenstandsloserklärung dieser Berufung wurde von der Amtspartei nicht ausgesprochen, weshalb sie gemäß § 274 BAO als auch gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gilt.

Die Amtspartei ermittelte zum „Umsatzsteuerfestsetzungsantrag“ bezüglich Dezember 2005, woraufhin die Eingangsrechnung 05043 vom 30.12.2005 folgenden Wortlauts über den Erwerb von Werknutzungsrechten, Rechnungsaussteller ist LP, vorgelegt wurde:

„Sie kaufen hiemit und ich verkaufe Ihnen die Werknutzungsrechte gemäß § 14 – 18 UrhG für das Werk „Brot und Spezialitäten der österreichischen Bäcker, Geschichte, Wissenswertes, Tips ... und allerhand Rezepte“ für alle Länder auf die Dauer von 70 Jahren. Das Manuskript wurde Ihnen heute übergeben. Der Kaufpreis beträgt Euro 70.500,- (siebzigtausendfünfhundert) + 20 % Mwst. Euro 14.100,-.“

Die Bw erklärte in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 vom 16.6.2006 (FA-Akt, Bl. 31 und 32) steuerbare Umsätze von € 2.636,06. Davon erklärte die Bw € 654,06 als übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug und € 1.982,00 als steuerpflichtig. Die steuerpflichtigen Umsätze wiederum teilte die Bw auf in € 1.962,18 zum Normalsteuersatz und € 19,82 zum

ermäßigen Steuersatz von 10 %. Als Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer erklärte die Bw € 16.053,18, darin enthalten obiger Betrag von € 14.100,--.

Die Amtspartei erließ den Vorhalt vom 12. Juli 2006 (FA-Akt, Bl. 13) mit mehreren Fragen zu den Einnahmen und Ausgaben, den die Bw mit Schriftsatz vom 24.7.2006 (FA-Akt, Bl. 15) beantwortete und brachte darin vor, dass sie für Jänner und Februar 2005 keine Rechnung mit Mehrwertsteuer habe ausstellen dürfen, weil ihr die Abgabenbehörde unter Verletzung des Gemeinschaftsrechtes erst am 18. Februar 2005 mit sechsjähriger Verspätung eine UID-Nummer zugewiesen habe. Dadurch ergebe sich die vorgehaltene Diskrepanz. Nach Erhalt der UID-Nummer habe sie die Rechnungen mit 20 % Mwst. an die Tageszeitung ausgestellt. Es handle sich um die Verwertungsrechte an einem von der Tageszeitung gehörenden näher bezeichneten Werk. Rechnungsempfänger bezüglich ihrer Einnahmen sei die Tageszeitung gewesen. Sie habe niemals für HK gearbeitet, sondern nur für die Tageszeitung. Die Bw legte der Vorhaltsbeantwortung zwölf Kopien von Excel-Tabellen vor, worin sie die geltend gemachten Vorsteuern aufgelistet hat. Dabei liegt sie die Liste bezüglich Jänner 2005 doppelt und jene für Dezember 2005 (FA-Akt, Bl. 17 bis 28) nicht vor.

Auf telefonisches Ersuchen der Amtspartei teilte die Tageszeitung mit Fax vom 26. Juli 2006 (FA-Akt, Bl. 29) mit, dass die Bw seit Dezember 2005 keine weiteren Rechnungen mehr gelegt habe. Exemplarisch übermittelte die Tageszeitung die Rechnung der Bw für Dezember 2005 mit der Nummer 05013 vom 1.12.2005, mit der die Bw im Voraus die Leistung „telephonische Auskünfte und Beratung im Dezember 2005“ zum Entgelt von € 218,02 verrechnete und eine Umsatzsteuer von 20 % mit € 43,60 auswies.

Basierend auf diesem Ermittlungsergebnis berechnete die Amtspartei folgende Steuerbemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Umsätze:

Einnahmen	erklärt:	€ 2.636,06		netto	Bemerkung
davon	0 %	€ 654,06	div. 1,2	€ 545,05	
davon	10 %	€ 19,82		€ 0,00	Liebhaberei
davon	20 %	€ 1.962,18	bleibt	€ 1.962,18	
<u>Summe:</u>				<u>€ 2.507,23</u>	

Den Gesamtbetrag an Vorsteuer ermittelte die Amtspartei anhand der Aufstellung (FA-Akt, Bl. 11) über die Ausgaben, wobei sie nur jene heranzog, deren Erbringer und Rechnungsleger nicht LP war, sodass nur € 19,03 für Papier und € 171,00 Fahrspesen verblieben. Für den Buchverkauf in der Höhe von netto € 19,82 schrieb die Amtspartei Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 vor, was eine Zahllast laut angefochtenem Bescheid (FA-Akt, Bl. 38-40) von € 484,40 ergab. Begründend wird unter Verweis auf die UFS-Entscheidung vom 7.4.2006,

RV/0613-W/06, ausgeführt, dass die gesamten Einnahmen aus der Beratungstätigkeit bei der Tageszeitung mit dem Normalsteuersatz versteuert würden, wobei die Umsatzsteuer aus den steuerfrei bezogenen Einnahmen herausgerechnet werde. Die Einnahmen gemäß den Aufzeichnungen Bp. 5014 (Anm. laut Excel-Tabelle Text „Sabath“) würden laut letzter Betriebsprüfung und den darauf folgenden UFS-Entscheidungen keine Einkunftsquelle darstellen und daher nicht berücksichtigt. Die Umsatzsteuer würde jedoch gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet. Zur Vorsteuer wird ausgeführt, dass nur jene gewährt worden sei, die für Papier und Fahrtspesen ausgegeben worden sei. Die Vorsteuern aus der Miete könne deshalb nicht berücksichtigt werden, weil die Räumlichkeiten gemischt genutzt würden. Die restlichen Vorsteuerbeträge seien laut letzter Betriebsprüfung bzw. nachfolgender Ausschöpfung des Instanzenzuges für die Jahre 1999 bis 2004 der Privatsphäre zuzurechnen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die im Spruch angeführte Berufung, zu der die Bw mit Schriftsatz vom 14. September 2006 ergänzend vorbrachte, dass die Herausrechnung der Umsatzsteuer aus den steuerfrei bezogenen Einnahmen rechtswidrig sei und das Gemeinschaftsrecht verletze. Da ihr das Finanzamt widerrechtlich unter Verletzung des Gemeinschaftsrechtes eine UID-Nummer sechs Jahre hindurch verwehrt habe und jetzt wegen eines erschlichenen Beschlusses der VwGH bereits das 4. Mal zu entscheiden habe, sei sie gar nicht berechtigt gewesen, eine Rechnung mit Mehrwertsteuer auszustellen, daher könne das Finanzamt auch nichts „herausrechnen“.

Wenn der Buchungsposten 5014 nicht (Anm.: als Betriebseinnahme) anerkannt werde, erhöhe sich der Überschuss für 2005 von € 14.109,18 auf € 14.111,16, womit die Bw selbstverständlich einverstanden sei. Ihre Einnahmen habe sie gemäß § 11 Abs. 12 (wohl gemeint UStG 1994) deklariert.

Wenn bezüglich der Vorsteuern eine gemischte Nutzung angenommen werde (die die Bw aber bestreite), so wäre für jeden Fall gemäß dem Überwiegensprinzip vorzugehen: § 4 EStG, VwGH 10.4.1997, 94/15/0211. Werde ein Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt, dann werde für die Zuordnung grundsätzlich auf das Überwiegen abgestellt. Die restlichen Vorsteuerbeträge seien nicht Gegenstand der letzten Betriebsprüfung gewesen und auch nicht des nachfolgenden Instanzenzuges der Jahre 1999 – 2004 und seien daher keineswegs der Privatsphäre zuzuordnen, weshalb die Begründung aktenwidrig sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Rechtsgrundlagen:**

§ 11 Abs. 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994 in der ab 1.1.2003 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 27/2004, lautet: Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer

---

für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – gemäß den Ziffern 1 bis 6 die dort näher bezeichneten Angaben enthalten:

Weiters hat die Rechnung gemäß leg. cit. 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 Art 28 erster Satz BMR (Binnenmarktregelung), BGBI. Nr. 663/1994, idgF ab 1.1.2003, BGBI. I Nr. 71/2003, hat das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen.

Bis 31.12.2002 hatte nach obiger Bestimmung das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2 auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen.

Nach Rz 1544 UStRL war es für das Jahr 2003 nicht zu beanstanden, wenn Rechnungen bis zu einem Entgelt von € 300,00 nicht die zusätzlichen Rechnungsmerkmale aufwiesen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. (steuerbarer Umsatz)

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, abziehen (Vorsteuerabzug).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und gemäß Z 2 leg. cit. der

Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß § 916 Abs. 1 erster Satz ABGB ist eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben wird, nichtig.

Gemäß § 23 Abs. 1 erster Satz BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

## **2. Rechtliche Würdigung:**

Die eingangs angeführten Erkenntnisse und die zu Grunde liegenden Bescheide und Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates haben Vorhaltscharakter in den für die Folgejahre durchzuführenden Umsatz- und Einkommensteuerverfahren. Im Verlaufe gegebenständlichen Berufungsverfahrens wurde seitens der Bw auf der Sachverhaltsebene keinerlei Vorbringen erstattet, weshalb davon ausgegangen werden darf, dass in rechtserheblicher Hinsicht im Jahr 2005 derselbe Sachverhalt – hier gemeint im Besonderen die Geschäfte mit LP - verwirklicht wurde.

### **2. 1. Übertragung der Werknutzungsrechte an dem Werk „Brot und Spezialitäten der österreichischen Bäcker, Geschichte, Wissenswertes, Tips ... und allerhand Rezepte“**

Es waren in den zu den Vorjahren ergangenen Bescheiden und Berufungsentscheidungen Rechnungen wie die Eingangsrechnung 05043 vom 30.12.2005 zum Erwerb der Werknutzungsrechte gemäß § 14 – 18 UrhG für das genannte Werk, die der unabhängige Finanzsenat den absoluten Scheingeschäften gemäß § 23 Abs. 1 BAO zugeordnet und ein Mitwirken der Bw an einem „Handel mit Rechten“ in Form eines eigenständigen Gewerbebetriebes des LP angenommen hat.

Auch zu diesem Werk gibt es bereits sowohl eine steuerliche als auch eine finanzstraf- und strafrechtliche und - erstmals ha. bekannt geworden - weiters eine zivilgerichtliche Vorgeschichte, hat dieses Werk doch seinen Ursprung beim Bäcker EH über eine unbestimmbare Leistung mit vorangegangener ungewöhnlicher Geschäftsanbahnung beim schräg gegenüber der Wohnadresse des LP gelegenen Heurigen S im Mai 1995 mit weiters unterbliebenem tatsächlichen Zahlungsfluss bezüglich des in Rechnung gestellten Entgeltes von ATS 900.000,- (s. VwGH vom 12.9.2001, 98/13/0111, im Erkenntnis genannt Erwin H.) seinen Anfang genommen. Dass LP dem EH einen Betrag von ATS 1.000,- auf den in der Rechnung vom 25. Juni 1995 ausgewiesenen Preis von ATS 1.080.000,- anzahlt, hat bisher weder die Abgabenbehörden noch den VwGH im genannten Erkenntnis noch das Landesgericht für Strafsachen Wien im Urteil vom 24. Oktober 2000, 12c Vr 8952/98, (s. diesbezüglich die ha.

---

Berufungsentscheidungen vom 23. März 2004, RV/4468-W/02, und vom 5. Juli 2004, RV/4498-W/02) noch das Handelsgericht Wien im Urteil vom 11. Mai 2004, 19 Cg 27/02w, von der Ernsthaftigkeit der Vertragsabsicht zu überzeugen vermocht. Im Übrigen ist nach einer Aussage des LP vom 11. September 2008 das Buch zum „Bäckertum“ - welchen genauen Buchtitel das Werk im Laufe der behaupteten „An- und Rückkäufe“ zwischen EH und LP auch immer getragen hat – bislang noch nicht erschienen, weil „er und die Bw auf Etliches draufgekommen seien, was noch geändert gehörte“. Was noch zu ändern gehörte, daran konnte sich LP nicht erinnern, obgleich ihm erinnerlich war, „mit einem leichten Gewinn ausgestiegen zu sein, weil er die Rechte an die Bw verkauft habe“.

Im vor dem HG Wien stattgefundenen Prozess hat die Bw als Zeugin der klagenden Partei LP ausgesagt, sodass für sie der Klagegegenstand als bekannt vorausgesetzt werden kann. Nach dem vorliegenden Urteil klagte LP den Bäcker EH auf Zahlung der in Scheinrechnungen ausgewiesenen Bruttobeträge, wobei dem HG Wien das Urteil des LG für Strafsachen Wien 24. Oktober 2000, 12c Vr 8952/98, und die Verurteilung des EH durch den Spruchsenat beim Finanzamt für den 1. Bezirk bekannt waren. In rechtlicher Hinsicht folgte das HG Wien in seinem Urteil:

„Schon die Rechnungen über den Ankauf von Werknutzungsrechten an den Büchern „Spezialitäten der österreichischen Bäcker“ und „Spezialitäten der österreichischen Zuckerbäcker“ durch die klagende Partei von der beklagten Partei wurden nur zum Schein zum Zweck der Vorlage bei den Finanzbehörden, um dadurch Abgaben zu hinterziehen, errichtet. Die klagende Partei hat die Werknutzungsrechte daher gar nicht von der beklagten Partei gekauft, da der Wille der Parteien nicht auf den Kauf bzw. Verkauf der Werknutzungsrechte gerichtet war, sondern lediglich Rechnungen zum Zweck der Abgabenhinterziehung ausgestellt wurden. Dasselbe gilt für die Rechnungen über den „Rückkauf“. Da es zum Kauf der Werknutzungsrechte von der beklagten Partei durch die klagende Partei nie gekommen ist, konnte die beklagte Partei diese Werknutzungsrechte auch gar nicht zurückkaufen, und hat die klagende Partei auch keinen Anspruch auf das mit der vorliegenden Klage begehrte Entgelt aus einem solchen Rückkauf. Auch diese Rechnungen sowie die Rechnung vom 5.12.1999 wurden ohne tatsächlichen Rechtsgrund zu dem Zweck, dass die beklagte Partei Vorsteuern geltend machen konnte, von der klagenden Partei ausgestellt. Ein zivilrechtlicher Anspruch daraus besteht nicht.“

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass nun wohl in jedem Rechtsgebiet, also vom Abgabenrecht über das Finanzstrafrecht bis hin zum Zivilrecht die befassten Behörden und Gerichte zu dem Ergebnis gekommen sind, dass Scheingeschäfte iSd § 916 Abs. 1 ABGB vorliegen, sodass die in § 23 Abs. 1 BAO geregelten abgabenrechtlichen Konsequenzen einzutreten haben. Nach bereits im Römischen Recht entwickelten Grundsatz „nemo plus iuris

transferre potest quam ipse habet“ kann niemand mehr Rechte weitergeben, als er selber hat. Somit konnte die Bw die Werknutzungsrechte an dem in Rechnung vom 30.12.2005 gestellten Werk gar nicht von LP erwerben, weil dieser die Werknutzungsrechte bereits von EH nicht erworben hatte, denn das Scheingeschäft ist nichtig und vermag die als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen nicht auszulösen. Hier sind also zivilrechtlich gemäß § 916 ABGB weder die Werknutzungsrechte übergegangen, noch ist eine Zahlungsverpflichtung eingetreten. Abgabenrechtlich sind Scheingeschäfte gemäß § 23 Abs. 1 BAO ohne Bedeutung, dh., die sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ergebenden Steuerfolgen von Umsatzsteuerschuld beim Leistenden gemäß § 19 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und Vorsteueranspruch beim Leistungsempfänger entstehen nicht, und nicht, wie LP am 7.10.2008 ha. vorgetragen hat, aus dem Wortlaut des § 23 Abs. 1 BAO folge, dass „steuerlich ein Scheingeschäft wie ein normales Geschäft besteuert“ werde.

Bereits das Urteil des LG für Strafsachen Wien führte aus, dass zwischen LP und dem für ihn zuständigen Finanzamt ein „Kleinkrieg“ herrsche, der im Jahr 1992 seinen Anfang genommen hatte, indem LP zum unrechtmäßigen Vorsteuerabzug Rechnungen wie die hier vorliegende vom 30.12.2005 verwendete und von zahlreichen Rechnungsausstellern solche Rechnungen an sich legen ließ. Angesichts dieses langen Zeitraumes und der straf- und finanzstrafrechtlichen Verurteilung und der zahlreichen Entscheidungen in Abgabensachen und der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Zeitraum, in denen die Verweigerung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen wie der hier vorliegenden vom 30.12.2005 stets als zu Recht erfolgt anerkannt wurde, kann es wohl als objektiv nachweisbar bezeichnet werden, LP und die Bw als rechtsuneinsichtig zu bezeichnen. Als Rechnungsausstellerin für LP ist die Bw erstmals im Jahr 1999 in Erscheinung getreten.

Aufgrund obiger Darlegungen wird die Rechnung vom 30.12.2005 als untauglicher Versuch angesehen, gegen die vielfache Beurteilung als Scheingeschäft auf der Sachverhaltsebene mit Bestemm nachschieben zu wollen. Diese Rechnung solle daran, dass sich das HG Wien geirrt habe, dass die Werknutzungsrechte des EH entgegen des Urteils doch auf LP übergegangen seien, denn sonst könnte er diese ja nicht an die Bw weiterübertragen. Es ist auch nicht das erste Mal, dass die Bw an solch einem „Rechtsvorgang“ teilhat, hat sie doch bereits Rechnungen bezüglich des Überganges von Werknutzungsrechten an Werken den Abgabenbehörden zum Zwecke des unrechtmäßigen Vorsteuerabzugs vorgelegt, die LP von anderen lediglich als Rechnungsaussteller agierende Personen erworben hat (s. insbesondere Punkt 6.11. in der Berufungsentscheidung RV/4498-W/02, betreffend LL zum „Farbspiel“ und DD zum „Donaudelta“).

Im Übrigen ist zu bemerken, dass obige Abmachungen vom 30.12.2005 nicht als Verlagsvertrag iSd § 1172 ABGB anzusehen wäre, und zwar selbst dann nicht, wenn der Inhalt zwischen

der Bw und LP gewollt wäre, wie sich aus dem Gesetzeswortlaut selbstredend ergibt: Gemäß § 1172 ABGB verpflichtet sich durch den Verlagsvertrag der Urheber eines Werkes der Literatur, der Tonkunst oder der bildenden Künste oder sein Rechtsnachfolger, das Werk einem anderen zur Vervielfältigung und Verbreitung für eigene Rechnung zu überlassen, dieser (der Verleger) dagegen, das Werk zu vervielfältigen und die Vervielfältigungsstücke zu verbreiten.

## **2.2 Rechtliche Auswirkungen bei nachträglicher Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden: UID-Nr.)**

Entgegen der von der Bw offenbar vertretenen Annahme hat die Zuteilung einer UID-Nr. durch das Finanzamt an den Unternehmer nur deklarativen (rechtsbekundenden), nicht jedoch konstitutiven (rechtsbegründenden) Charakter, weil Art 28 BMR auf § 2 UStG 1994 Bezug nimmt. Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 wird somit ein Abgabepflichtiger sobald er jenen Tatbestand verwirklicht, an den die Umsatzsteuerpflicht knüpft, dh, sobald er steuerbare Umsätze iSd § 1 UStG 1994 tätigt. Indem die Bw an die Tageszeitung eine Beratungsleistung erbracht hat, hat sie steuerbare Umsätze auch im Jahr 2005 getätigt und ist mit diesen steuerbaren Umsätzen ex lege Unternehmerin auch in diesem Jahr gewesen. Da die Bw auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat, liegen nicht nur steuerbare, sondern auch steuerpflichtige Umsätze vor.

Wie sie selbst angibt, wurde ihr die UID-Nr. am 18.2.2005 zugewiesen. Bis zu diesem Tag konnte sie das Rechnungserfordernis der Angabe ihrer eigenen UID-Nr. nicht erfüllen und auch den Umsatzsteuerbetrag in den Rechnungen nicht gesondert ausweisen. Das bedeutet aber entgegen der Auffassung der Bw nicht, dass sie gegenüber der Tageszeitung erbrachte Beratungsleistung umsatzsteuerfrei erbringen konnte oder umsatzsteuerfrei erbracht hat. Ab Zuteilung der UID-Nummer stand ihr gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 das Recht der Rechnungsberichtigung in der Weise offen, die bis zu diesem Zeitpunkt gelegten Rechnungen in den Punkten UID-Nummer sowie Entgelt und gesonderter Steuerausweis zu berichtigen (UStG-Kommentar, Ruppe<sup>3</sup>, § 11, Tz 90/4, UStRL Rz 1555) wobei hinsichtlich des Entgeltes als Steuerbemessungsgrundlage zwei Varianten der Rechnungsberichtigung denkbar und zulässig sind.

## **2.3 Berichtigung bzw. Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage**

Sie hätte die Rechnungen bezüglich der Monate Jänner bis März 2005 so berichtigen können, wie sie Rechnung bezüglich der Monate April bis Dezember 2005 gelegt hat, also die € 218,02 als Entgelt ansetzen und die Umsatzsteuer mit 20 % vH (vom Hundert), ds. € 43,60, berechnen und gesondert ausweisen können.

Sie hätte die Rechnungen bezüglich der Monate Jänner bis März 2005 aber auch so berichten können, wie es die Amtspartei im ggst. angefochtenen Bescheid vorgenommen hat, nämlich mit einer Berechnung des Entgeltes iH (in Hundert). Ausgehend vom zivilrechtlichen Preis, der stets alle Abgaben und Steuern inkludiert, wäre folgende Berechnung anzustellen gewesen: ausgehend von € 218,02 führt die Division durch den Faktor 1,2 zur Steuerbemessungsgrundlage bzw. dem Entgelt von € 181,68, worauf der Normalsteuersatz von 20 % anzuwenden ist, was eine Umsatzsteuer von € 36,34 ergibt, die die Bw gesondert hätte ausweisen können.

Da der leistungsempfangende Unternehmer zum Recht auf Vorsteuerabzug neben der erhaltenen Leistung immer auch eine ordnungsgemäße Rechnung benötigt, hätte die Tageszeitung im Zeitpunkt des Erhaltes der berichtigten Rechnung das Recht auf Vorsteuerabzug gehabt, die Umsatzsteuer wäre in der Unternehmerkette aufkommensneutral gewesen. Bei Wahl der ersten Variante hätte die Bw im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung je berichtigter Rechnung die Differenz von € 43,60 und € 36,34, sohin € 7,26 nachversteuern müssen.

Wurde einem Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 erst nachträglich eine UID-Nummer zugeteilt und hat dieser davor zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze an andere Unternehmer erbracht, jedoch die Rechnungen ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis und ohne Angabe des Umsatzsteuersatzes ausgestellt, und den Rechnungsbetrag auch tatsächlich erhalten und unterlässt der Unternehmer nach Zuteilung der UID-Nummer eine Rechnungsberichtigung, so ist das Entgelt ausgehend vom Rechnungsbetrag (zivilrechtlichen Preis) in Hundert zu ermitteln. Dass diese Steuererhebung innerhalb der Unternehmerkette zu einem Umsatzsteueraufkommen führt, liegt am Unterbleiben der Rechnungsberichtung durch den leistenden Unternehmer, und nicht an der Steuervorschreibung per se. Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 kann dem empfangenden Unternehmer nur der leistenden Unternehmer mit einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 über diese Leistung vermitteln. Es kann gegen eine solche Steuervorschreibung nicht mit Erfolg eingewandt werden, zur Wahrung der Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette müsse dieser Umsatz steuerfrei behandelt werden. Eine Verletzung des Gemeinschaftsrechtes liegt daher nicht vor. Eine diesfalls erfolgte Umsatzsteuererhebung mit einer Berechnung in Hundert kann keinesfalls zu einer zu viel erhobenen Umsatzsteuer führen, weil Umsatzsteuer in dieser Höhe ja auch tatsächlich vereinnahmt wurde. Davon unberührt bleibt eine Rechnungsberichtigung vom Hundert, wenn der leistende Unternehmer von diesem Recht Gebrauch macht.

Die von der Bw vertretene Rechtsansicht ist völlig verfehlt, bedeutete sie doch, dass der Umsatzsteueranspruch durch formalrechtlich nicht dem Gesetz entsprechende Rechnungen umgangen werden könnte.

Die UID-Nummer wurde mit Betritt Österreichs zu den Europäischen Gemeinschaften per 1.1.1995 notwendig, weil sie die für Teilnahme von Unternehmen am Binnenmarkt erforderlich ist. Dass die Bw Leistungen im Binnenmarkt erbringen wollte, hat sie nie behauptet und konnte auch bislang nicht festgestellt werden. Bis zum 31.12.2002 war eine UID-Nummer jedoch nicht ein erforderliches Rechnungsmerkmal für einen inländischen Unternehmer mit Innerlandsumsätze und die Bw legte im Übergangsjahr 2003 Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis an die Tageszeitung. Die Bw ist für die Tageszeitung und deren Kolumnistin HK seit 1996 tätig und hat bis einschließlich 1998 die Kleinunternehmerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in Anspruch genommen. Sowohl die Verzichtserklärung auf die Kleinunternehmerbefreiung als auch der Antrag auf Erteilung einer UID-Nummer erfolgten erst, als die Bw begann, Rechnung wie obige vom 30.12.2005 (ausführlich dargestellt in ha. Berufungsentscheidung RV/4498-W/02) an ihren Geschäftspartner LP zu legen und von diesem zu erhalten, was schließlich Dauerprozessthema in den eingangs erwähnten Entscheidungen und Erkenntnissen ist.

## **2.4 Vorsteuern aus Mietkosten**

Wie in an die Bw ergangener Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2005, RV/1789-W/03, bereits ausgeführt wurde, erlaubt Artikel 17 Abs. 6 der 6. Richtlinie den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie, das ist für Österreich der 1. Januar 1995, bestehenden Vorsteuerausschlüsse, untersagt aber gleichzeitig die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerausschlüsse (von hier nicht gegebenen Ausnahmen abgesehen). Vor der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 erfolgten Einführung der lit. d des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988, auf welche die Vorsteuerabzugsregelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 verweist, konnten Vorsteuern im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer bereits dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommene gewordene Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer (und deren Einrichtung), welche den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden, erweist sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt (zB VwGH vom 24.9.2002, 98/14/0198; vom 3.7.2003, 99/15/0177).

Weitere Erwägungen aus der Berufungsentscheidung RV/1789-W/03:

„Der Vorsteuerabzug für Kosten und Aufwendungen eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers steht nach Lehre und Rechtsprechung dann zu, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Wie die Bw jedoch selbst ausführt, liegt bezüglich sämtlicher als Arbeitsräume bezeichneten Räumlichkeiten eine

gemischte Nutzung vor, weshalb bereits aus diesem Grund die diesbezüglichen Vorsteuern nicht abzugsfähig sein können. Im Zuge der Betriebsprüfung gab sie am 26. Februar 2001 (s. RV/4489-W/02) niederschriftlich als Veranlassung für die von LP um ATS 700.000,- netto erworbenen, von ihr in eben diesen Räumen verwendeten Möbeln nostalgische und auch private Gründe an. Indem die Bw ihre Art des Wohnens als "Hausen" bezeichnet, vermag sie nicht darzutun, ob und inwieweit diese Räume unternehmerisch genutzt werden. Für die steuerliche Anerkennung von einem Unternehmen/einer Einkunftsquelle zuzuordnenden Räume ist es vollkommen ohne Belang, ob diese im Sinne zivilrechtlicher oder baurechtlicher Regelungen als Wohnräume zu qualifizieren sind oder nicht oder ob der Wohnstil gehoben oder einfach ist. Wesentlich ist lediglich, dass Wohnkosten nicht zu Lasten des Abgabenerfolges gehen. Der zwischen der Bw und LP mündlich abgeschlossene Mietvertrag wurde wegen Fremdunüblichkeit im zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2000 und 2001 ergangenen Berufungsentscheidung (s. RV/4498-W/02) nicht anerkannt und die von der Bw tatsächlich an LP überwiesenen Beträge als ihren Beitrag an der Lebensgemeinschaft angesehen (s. Berufungsentscheidung vom 5.7.2004, RV/4498-W/02, und auch Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 19.5.2005, RD/0006-W/04). Inwieweit ein Arbeitszimmer, für welches die Bw pauschal einschließlich Telefon und Fax laut Überschussrechnung für 2002 € 11.736,57 als Betriebsausgaben ausweist, bei Einnahmen für eine beratende Tätigkeit iHv € 2.616,24 notwendig sein soll, macht die Bw nicht einsichtig."

Auch diese Berufungsentscheidung und die darin angeführten haben Vorhaltscharakter für die für das Jahr 2005 zu bemessende Umsatzsteuer und die Bw hat in ihrer Berufung kein sachdienliches Vorbringen erstattet, weshalb im Jahr 2005 bei wegen unterbliebener Rechnungsberichtigung gesunkenen vereinnahmten Entgelten auf € 2.507,23 ein jährlicher Mietentaufwand von € 6.109,08 ein häusliches Arbeitszimmer notwendig sein soll, auch wenn im Vergleich zum behaupteten Mietaufwand des Jahres 2002 ein um € 5.627,49 geringerer Mietaufwand erklärt wurde. Es wird daher festgestellt, dass im Jahr 2005 ein häusliches Arbeitszimmer nicht notwendig war, zumal sich die Bw geradezu den Erfahrungen des täglichen Lebens widersetzt, indem sie jeden Ansatz für Privatnutzung notorisch verneint.

Im Übrigen betrifft das von der Bw eingewendete Erkenntnis zum einen nur die Einkommensteuer und zum anderen geht der Sachverhalt an dem hier strittigen vorbei (Einlage einer Liegenschaft bei einem § 5-Ermittler als gewillkürtes Betriebsvermögen bei untergeordneter betrieblicher Nutzung). Für das so genannte im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer (kurz: häusliches Arbeitszimmer) hat sich eine eigenständige Rechtsprechung entwickelt, wozu nochmals stellvertretend für viele auf die bereits in der Berufungsentscheidung RV/1789-W/03 zitierten Erkenntnisse hinzuweisen ist, mit deren Inhalt sich die Bw jedoch offenbar überhaupt nicht auseinandergesetzt hat.

---

## **2.5 Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994**

Ein gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 gerichtetes Begehren ist diesem Berufungspunkt nicht zu entnehmen, denn die Bw vertritt ohnedies die Auffassung, die aus dem Buchverkauf resultierende Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 erklärt zu haben.

## **2.6. restliche Vorsteuerbeträge**

An restlichen Vorsteuerbeträgen bleiben nur jene aus dem Bucheinkauf von € 2.175,30, denn weder in den Stempelmarken noch in der Versicherungsprämie sind Vorsteuern enthalten.

Zum Bucheinkauf wird die Bw auf die bereits mehrfach zitierte Berufungsentscheidung RV/4498-W/02 verwiesen. Die Beurteilung ihrer schriftstellerischen Tätigkeit als Neigungstätigkeit wurde vom VwGH als nicht rechtswidrig erkannt, weshalb auch auf das Erkenntnis vom 3.9.2008, 2005/13/0033, verwiesen werden kann.

Aufgrund obiger Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Dezember 2008