

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GS, Vermietung, P, vom 19. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 27. November 2001 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war zunächst nur Hälfteeigentümerin der Liegenschaft EZ xy. Die zweite Hälfte befand sich im Eigentum der Sch-GmbH, Z. Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde am **26. März 1997** das **Konkursverfahren** eröffnet. Mit **Kaufvertrag vom 25. Jänner 2001** erwarb die Berufungswerberin aus der Konkursmasse auch die zweite Hälfte der Liegenschaft.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 24. September 1999 bzw des Bezirksgerichtes Z vom 30. Dezember 1999 erfolgte die Anordnung einer Zwangsverwaltung des im Hälfteeigentum der Berufungswerberin stehenden Anteils der Liegenschaft EZ xy. Dem Verwalter wurde sodann der Liegenschaftsanteil zur Verwaltung und Einziehung der Erträge übergeben.

Mit **Schriftsatz vom 7. September 2000** stellte der Rechtsanwalt Dr. J seine **Honorarnote** an die **Ehegatten A&G**. Darin erfolgte eine Abrechnung folgender Vertretungsleistungen:

- 4.) a.) Strafverfahren Landesgericht Wels; ASch
- 4.) b.) Zivilverfahren Landesgericht Wels; ASch, GS – Sparkasse Z
- 4.) c.) Zivilverfahren Landesgericht Wels; ASch, GS – Sparkasse Z

- 4.) d.) Anfechtungsverfahren Landesgericht Wels; Dr. GS
- 4.) e.) Anfechtungsverfahren Landesgericht Wels; GSch
- 4.) f.) Forderungsanmeldungen im Konkursverfahren Landesgericht Wels; A&G
- 4.) g.) Abwicklung wegen Mietzinse und Sparbücher, GS

Unter **Punkt 4.) b.) und c.)** wurden Vertretungsleistungen betreffend das **Zivilverfahren der Sparkasse Z gegen A&G** wegen 3.000.000,- s.A. und 1.200.0000- s.A. in Rechnung gestellt (Für diese Leistungen insgesamt: 173.179,96 S, davon 28.071,66 S USt).

Das **Schreiben des Rechtsanwalts Dr. J** an die Ehegatten A&G vom **20. November 2001** weist folgenden Inhalt auf:

*"Betreff: Meine Rechnung vom 7.9.2000*

*Sehr geehrte Ehegatten Sch!*

*Hinsichtlich meiner vorgenannten Rechnung vom 7.9.2000 bestätige ich wunschgemäß, dass die in dieser Rechnung angeführten Kostenpositionen zu Pkt. 4.) b.) über 99.762,70 S und zu Pkt. 4.) c.) über 73.417,26 S zur Herbeiführung einer Gesamtentschuldungsvereinbarung hinsichtlich Ihrer (damals bestandenen) Haftungen gegenüber der Sparkasse Z im Ergebnis dienten, wodurch erst der Erwerb der grundbürgerlichen Hälfte der (damals in Konkurs befindlichen) Sch-GmbH an der Liegenschaft EZ xy wirtschaftlich ermöglicht wurde, sohin Frau GS Mieteinnahmen aus der sodann in ihrem grundbürgerlichen Alleineigentum stehenden Liegenschaft EZ xy erzielen konnte."*

Im **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 27. November 2001** brachte das Finanzamt Vorsteuern in Höhe von 8.924,66 S (ohne obige Vorsteuern in Höhe von 28.071,66 S für Rechtsanwaltskosten) zum Abzug. Als Begründung für die Versagung der strittigen Vorsteuerbeträge wurde auf das mit der Berufungswerberin bzw. mit ihrem Vertreter durchgeführte Telefongespräch hingewiesen.

Laut vorliegender Aktenlage wies das Finanzamt die Berufungswerberin telefonisch darauf hin, dass die Rechtsanwaltsleistungen zwar mit dem Erwerb der Liegenschaft für Zwecke der Vermietung zu tun haben würden, aber keine Vorsteuer in Abzug gebracht werden könnte, da die Rechnung auf A&G , als Haftende der GmbH, laute.

Gegen diesen Umsatzsteuerbescheid erhob die Berufungswerberin mit **Schriftsatz vom 19. Dezember 2001 Berufung.**

Begründend wird darin ausgeführt, dass die Berufungswerberin den Rechtsanwalt Dr. J in Anspruch haben nehmen musste, da ansonsten die Sparkasse Z nicht zu überzeugen gewesen wäre, die Grundgrenzen so zu belassen, weil nicht feststellbar gewesen wäre, was der Firma gehöre und was zum Elternhaus. Durch den Kauf der Liegenschaft EZ xyz würden jetzt Mieteinnahmen erzielt werden um den Kredit abzuzahlen.

Dr. J habe die Rechnung auch an ihren Gatten adressiert, da er ja beide Ehegatten in allen Belangen vertrete habe, jedoch was die Liegenschaft EZ xyz betreffe, habe er nur die Berufungsverberin vertreten.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2002** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 12 UStG 1994 könne ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesen sind. Da eine solche Rechnung nicht vorliege (Rechnung wurde auf Ehegatten Sch ausgestellt und die Bestätigung von Herrn Dr. J vom 20. November 2001 stelle keine berichtigte Rechnung dar), könne der Vorsteuerabzug nicht gewährt werden.

Im **Schreiben vom 27. Februar 2002** stellte die Berufungsverberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde dazu Folgendes ausgeführt:

*„Wäre dieses Objekt (haben wir gebaut in meiner 37 jährigen Selbstständigkeit) wo anders gestanden und nicht ca. 20 % auf unserem Privatgrundstück (geerbt von den Eltern), ineinander gebaut mit dem Wohnhaus und Abstand, wenn dies verkauft worden wäre, nur ca. 4 m, sowie auf drei Seiten keine Feuermauer, hätten wir nie mit der Sparkasse Prozess geführt und eine gesamte Entschuldung hätte sich erübrigkt, da beim Hälftekauf des Wohnhauses sofort eine Einigung erzielt wurde.“*

Beigelegt wurde ein an die Berufungsverberin adressiertes **Schreiben des Rechtsanwaltes** Dr. J vom **27. Februar 2002** mit folgendem Inhalt:

*„Betreff: Meine Rechnung vom 7.9.2000*

*Sehr geehrte Frau Sch!*

*Hinsichtlich meiner vorgenannten Rechnung vom 7.9.2000 bestätige ich wunschgemäß, dass die in dieser Rechnung angeführten Kostenpositionen zu Pkt. 4.)b.) über 99.762,70 S und zu Pkt. 4.)c.) über 73.417,26 S zur Herbeiführung einer Gesamtentschuldungsvereinbarung hinsichtlich ihrer (damals bestandenen) Haftungen gegenüber der Sparkasse Z im Ergebnis dienten, wodurch erst der Erwerb der grundbürgerlichen Hälfte der (damals in Konkurs befindlichen) Sch-GmbH an der Liegenschaft EZ xy wirtschaftlich ermöglicht wurde, sohin sie Mieteinnahmen aus der sodann in ihrem grundbürgerlichen Alleineigentum stehenden Liegenschaft EZ xy erzielen konnten.“*

Die Berufung wurde am **29. Oktober 2002** der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vorgelegt.

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

Im gegenständlichen Berufungsfall verneint das Finanzamt das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994. Hiezu hat der Unabhängige Finanzsenat folgende rechtliche Erwägungen vorgenommen:

In **§ 2 Abs 1 UStG 1994** findet sich die Legaldefinition, wer als **Unternehmer** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt. Demnach 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.

Die Berufungswerberin ist zweifelsfrei Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

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.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit ex lege das Vorliegen einer Rechnung, die den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entspricht. Die Judikatur betrachtet das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 als eine **materiellrechtliche Voraussetzung** des Vorsteuerabzuges, die nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden kann (VwGH 12.12.1988, 87/15/0079).

**§ 11 Abs. 1 UStG 1994** idF BGBl. 663/1994 normiert die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer **ordnungsgemäßen Rechnung**. Demnach müssen folgende Angaben in einer Rechnung kumulativ enthalten sein:

- **(Z 1)** Der Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- **(Z 2)** die Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
- **(Z 3)** die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- **(Z 4)** der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstige Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- **(Z 5)** das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
- **(Z 6)** der auf das Entgelt (Z 5) entfallende Steuerbetrag.

Der Prüfungsmaßstab, der an die Rechnungselemente in inhaltlicher Hinsicht gelegt werden darf, ergibt sich aus dem **Zweck** der umsatzsteuerlichen Rechnungslegung. Dieser soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits herstellen. Die Rechnung muss daher als **Belegnachweis für die Berechtigung zum**

**Vorsteuerabzug** tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen. Enthält daher eine Urkunde nicht die von § 11 geforderten Angaben, dann ist sie in logischer Konsequenz nicht als Rechnung im Sinne des § 11 anzusehen (vgl. Ruppe<sup>2</sup>, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, § 11, Tz 56f).

**Ziffer 2** obiger Bestimmung verlangt den Namen und die Anschrift des Empfängers der sonstigen Leistung. Der Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits und einen Leistungsempfänger andererseits. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung zugerechnet, dh persönlich zugeordnet werden. Die **persönliche Zurechnung entscheidet unter anderem über das Recht auf**

**Vorsteuerabzug.** Die korrekte Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers soll daher der Feststellung dienen, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, tatsächlich auch Leistungsempfänger war und ihm die Leistung folglich zuzurechnen ist. Aus der Rechnung muss somit **zwingend** hervorgehen, für wen die Leistung konkret bestimmt war.

Tatsache ist, dass die strittige Rechtsanwaltsrechnung vom 7. September 2000 an die "**Ehegatten A&G, inZ**" gerichtet war. Unstrittig ist ferner, dass in dieser Rechnung über zahlreiche Leistungen abgerechnet wurde, die nicht in die unternehmerische Sphäre der Berufungswerberin fallen. Hinsichtlich der Leistungen, die behauptetermaßen für das Unternehmen der Berufungswerberin erbracht worden sind, ist festzuhalten, dass einerseits laut Rechnungsinhalt diese Leistungen sowohl Herrn ASch als auch der Berufungswerberin zuzuordnen sind und andererseits ein konkreter Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit der Berufungswerberin nicht erkennbar ist.

Die Rechnung lässt somit klar jenen erforderlichen Grad der Genauigkeit vermissen, der es ermöglicht festzustellen, wer genau der tatsächliche Leistungsempfänger war. Es ist nicht ersichtlich, ob der Unternehmerin oder einer anderen Person (Nichtunternehmer) die strittigen Umsätze zuzurechnen sind. Diese fehlende Rechnungsangabe kann auch nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (VwGH 01.12.1983, 83/15/003).

Enthält nun eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG anzusehen und es fehlt somit eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 22.02.2000, 99/14/0062; 25.01.2000, 99/14/0304; 26.06.2001, 2001/14/0023).

Neben diesem fehlenden Tatbestandsmerkmal scheitert der Vorsteuerabzug aber auch auf Grund einer weiteren, fehlenden Voraussetzung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994:

Wie bereits oben dargelegt, kann **der Unternehmer** die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) **an ihn** gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Aus dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung ist erkennbar, dass die Rechnung **an den Unternehmer**, somit also ausschließlich an die Berufungsverberberin gerichtet sein muss. Einen Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, die auf den Namen einer anderen Person oder Personengruppe lautet (die "Ehegatten A&G" sind nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes), ist nicht möglich.

Dem ist allerdings hinzuzufügen, dass Rechnungen, die nicht den Erfordernissen des § 11 entsprechen, nach entsprechender **Berichtigung oder Ergänzung** zur Vorsteuer berechtigen können (unter der unabdingbaren Voraussetzung, dass die **Leistungen für das Unternehmen ausgeführt** worden sind), jedoch erst in dem Veranlagungs- (Voranmeldungs-) Zeitraum, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (**ex nunc**) und **nicht rückwirkend** (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Stand Juni 2005, § 11 Anm. 153; VwGH 18.11.1987, 86/13/0204; 17.09.1996, 95/14/0068).

Ergänzungen und Berichtigungen können **nur vom Rechnungsaussteller** vorgenommen werden und zwar in der Weise, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden oder einer berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Stand Juni 2005, § 11 Anm. 151/1).

Nachdem im berufungsgegenständlichen Jahr keine Rechnungsberichtigung durchgeführt wurde, war die Berufung aus den vorstehenden Überlegungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 22. August 2005