



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., vom 12. Jänner 2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes X., vom 15. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer gemäß [§ 11 Abs. 12 bzw. 14 UStG 1994](#) fest. In der Begründung wurde hinsichtlich der Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen auf das Ergebnis des mit dem Berufungswerber (Bw.) bzw. dessen steuerlichen Vertreters geführten (Telefon-) Gesprächs hingewiesen.

In seiner Berufung führt der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter aus, das Finanzamt beziehe auf Grund des vorgelegten Mietvertrages die Jahresmiete netto 3.779,46 € (10% MwSt 377,95 €) gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) in die Bemessungsgrundlage ein.

[§ 11 UStG 1994](#) gehe in seinen Sanktionsabsätzen Abs. 12 und 14 von Rechnungen aus, was bedeute, dass ein Mietvertrag nur dann als Rechnung angesehen werden könne, wenn er sämtliche geforderten Angaben enthalte, was gegenständlich nicht gegeben sei. Er sei keine Rechnung, weil Ausstellungsdatum und fortlaufende Nummer fehle. Der Datumsstempel mit Paraphe 30. Dezember 2004 auf der ersten Seite sei ein interner Eingangsstempel und könne

kein Ausstellungsdatum darstellen. Auch stimme durch die Indexanpassung das Mietentgelt laut Vertrag nicht mehr mit der tatsächlich bezahlten Miete überein. In Rz. 1558 UStR 2000 werde ausgeführt, wenn ein Bescheid als Rechnung gelten solle, dieser alle jene Angaben enthalten müsse, die [§ 11 UStG 1994](#) vorsieht. Gleiches müsste auch für einen Vertrag gelten. Als Rechnung sei jene Urkunde anzusehen, die den Erfordernissen des § 11 entspreche und daher den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtige, womit aus der Sicht des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis anzunehmen sei (*Ruppe, UStG³, § 11, Tz. 131*). Es bestehe auch keine Möglichkeit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine solche als gegeben anzunehmen (Rz. 1524, 1524a UStR 2000). Daher werde beantragt, die Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) nicht festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung unter Hinweis auf das bei *Ruppe, UStG², § 11, Tz. 49* angeführte Erkenntnis des VwGH 14.5.1991, [88/14/0167](#) als unbegründet abgewiesen, weil bei der Vermietung der schriftliche Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#) anzusehen sei, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten seien.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2009 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung und führte aus, all diese Erfordernisse wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt (Vertrag sei in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung anzusehen) lägen nicht vor, weil der Vertrag diese Erfordernisse nicht erfülle.

In seiner Ergänzung zur Berufung wies der Bw. darauf hin, dass die im Mietvertrag angeführte UID-Nummer nicht ihm, sondern einer namentlich erwähnten Hausgemeinschaft zuzurechnen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 6 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

Z. 27: die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.

Abs. 3: Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an

widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

§ 11 UStG 1994 lautet:

Abs. 1: 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. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

Z 1: den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

Z 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;

Z 3: die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

Z 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;

Z 5: das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

Z 6: den auf das Entgelt (Z 5) 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.*

Der Mietvertrag vom 30. Dezember 2004 erfüllt grundsätzlich diese Voraussetzungen. Der vom Bw. angeführten Kommentarmeinung von *Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, Tz. 131* kommt allerdings keine tragende Bedeutung zu, weil diese ausführt, dass die Entstehung der Steuerschuld eine den Erfordernissen des § 11 entsprechende Rechnung voraussetzt, die jedoch in Zweifel gezogen wurde.

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 lautet:

Hat der Unternehmer 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.

An anderer Stelle verneinen *Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, Tz. 49*, Miet- und Pachtverträge würden von der Judikatur als Rechnung anerkannt, wenn insbesondere der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt angegeben ist, im Ergebnis auch VwGH 14.5.1991, [88/14/0167](#), ÖStZB 1992, 86. Bei Leistungen auf Grund von Dauerschuldverhältnissen – ua. somit bei der Vermietung – ist der (schriftliche) Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung iSd § 11 UStG anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind. Allerdings sei dies problematisch, weil ein Mietvertrag oder sonstiger Vertrag über eine Dauerleistung idR nicht die Funktion einer Abrechnung habe. Der Zahlungsbeleg sei im Hinblick auf das Soll-Prinzip, das dem Vorsteuerabzug und dem § 11 Abs. 14 UStG zu Grund liegt, ohne rechtliche Bedeutung. Erleichterungen, die für unzweifelhaft erhaltene Leistungen aus der Sicht des Vorsteuerabzuges eingeräumt werden und bei Mietverhältnissen aus tatsächlichen Gründen erforderlich sind, sollten nicht zu einer USt-Schuld nach § 11 Abs. 14 UStG führen, wenn nachträglich auf Liebhaberei erkannt wird. Mit der EuGH-Rechtsprechung (Tz. 142) sei die VwGH-Entscheidung nicht vereinbar. Hierzu ist auszuführen, dass die Entstehung der Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG nicht zur Anwendung kam, sondern eine solche gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, zumal die Unternehmereigenschaft als solche unstrittig vorausgesetzt werden kann. Daher kann dem Kommentarverweis auf die angebliche Nichtvereinbarkeit mit dem Unionsrecht nichts Entscheidungswesentliches entnommen werden, da sich dieser auf § 11 Abs. 14 UStG 1994 und die eventuelle Probleme bei der Rechnungsberichtigung bezieht.

Bedeutsam für den gegenständlichen Rechtsfall ist allerdings, dass mit Urteil des BFH 17.2.2011, V R 39/09 die bisherige Judikatur (ähnlich wie *Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, Tz. 48*) insoweit relativierte, als der unberechtigte Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung **auch dann zur Umsatzsteuerschuld des Rechnungsausstellers** führen kann, wenn die Rechnung **nicht alle** gesetzlich vorgegebenen Angaben enthalte, denn Zweck der Regelung sei es, Missbräuche durch Ausstellung von Rechnungen mit offenem Steuerausweis zu verhindern. Zur Gefährdung des Steueraufkommens genüge dabei ein Abrechnungsdokument, das die „elementaren“ Merkmale einer Rechnung aufweise oder den Schein einer solchen erwecke und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleite. Die Regelung könne ihren Zweck der Missbrauchsvereitelung dann nicht erfüllen, wenn sich Rechnungsaussteller durch Weglassen auch nur eines Merkmals ihrer Inanspruchnahme entziehen könnten.

Was das Argument der unrichtigen Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) des Leistenden (Bw.) anlangt, werden von Lehre und Rechtsprechung unterschiedliche Ansätze vertreten, wenngleich unter Anwendung oa. Überlegungen des BFH (Anknüpfung des Vorsteuerabzuges an „elementare“ Merkmale einer Rechnung) die UID-Nr. insofern nicht darunter fällt, weil der

Zweck der Angabe der UID im Inland einerseits aus den Erwägungsgründen der RL 2001/115/EG nicht hervorgehe und ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Nichtunternehmern möglicherweise verhindert oder erschwert werden soll. Eine Überprüfungs- und Bestätigungsverfahren ist derzeit nur für ausländische UID vorgesehen, um dem Unternehmer die Teilnahme am Binnenmarkt zu ermöglichen. Daher wird selbst nach Auffassung der Finanzverwaltung die Rechtsansicht vertreten, dass diese vom Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges nicht überprüfen sei. Somit sei dem Gesetz genüge getan, wenn die Rechnung lediglich eine UID aufweise (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, 127*). Nach Auffassung des *EuGH* 22.12.2010, *Rs C-438/09, „Dankowski“*, Rz. 35 sei (sogar) das Fehlen der UID nicht schädlich, soweit die Steuerverwaltung über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger einer kommerziellen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich seines Rechts auf Abzug der Vorsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können. Art 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten weiteren Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich halten, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, erlaubt den Mitgliedstaaten gewisse Maßnahmen zu treffen. Diese dürfen aber nicht darüber hinausgehen, was zu diesem Zweck erforderlich ist und nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Im Tenor kommt der *EuGH* zur Auffassung, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer (Vorsteuerabzug) zusteht, die er auf Dienstleistungen entrichtet hat, die von einem anderen Steuerpflichtigen, der nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, erbracht wurden, wenn die entsprechenden Rechnungen alle Angaben enthalten, die notwendig sind, um die Person, die die Rechnungen ausgestellt hat, und die Art der Dienstleistungen zu identifizieren.

Da somit durch die Begebung von Urkunden, die in Verbindung mit entsprechenden Zahlungsbelegen vom Aussteller auch der Rechtsschein einer vorsteuergerechten Rechnung gesetzt wurde, war die Steuerschuld auf Grund der Rechnungsausstellung gemäß § 11 Abs. 12 UStG (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, 127*) rechtens.

Eine Rechnungsberichtigung (§ 11 Abs. 12 UStG 1994) wurde sachverhaltsmäßig nicht behauptet, weshalb offen bleiben kann, ob einer allfälligen Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung zukomme (*EuGH* 15.7.2010, *C-368/09, Pannon Gép*) bzw. unter welchen Voraussetzungen diese geltend gemacht werden kann (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, 126, 127*).

In diesem Zusammenhang ist auf § 16 Abs. 1 UStG sinngemäß zu verweisen, wonach Rechnungsberichtigungen für den Veranlagungszeitraum durchzuführen sind, in dem die Berichtigung durchgeführt wurde. Diese Regelung führen zu Problemen, wenn der Leistungsempfänger den vollen Rechnungsbetrag bezahlt hat. Der Berichtigungsanspruch steht zwar grundsätzlich uneingeschränkt dem Leistungserbringer zu, die Abgabenbehörden könnten allerdings das unionsrechtliche Bereicherungsverbot gemäß § 239a BAO entgegenhalten. Der Leistungsempfänger hat seinen Anspruch auf Rückzahlung der (zu viel bezahlten) USt im Zivilrechtsweg geltend zu machen. (Wirkung **ex nunc**, *Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11, Tz. 137, § 16, Tz. 66*).

Graz, am 5. Juli 2012