

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

steuerpflichtiger Umsatz 2000:	1.557,11	Euro
abziehbare Vorsteuer 2000:	2.496,12	Euro
Umsatzsteuer-Gutschrift 2000:	2.184,69	Euro

Die Fälligkeit der Umsatzsteuer erfährt gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb ein Dienstleistungsunternehmen im Bereich der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik in I. In seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 erklärte der Bw. keine Umsätze, sondern wies lediglich eine Umsatzsteuer-Gutschrift im Betrag von 43.135,00 S aus, welche sich laut seiner Beilage aus den erzielten Einnahmen von 25.711,50 S sowie einem Vorsteuerbetrag von 47.421,60 S ergeben würden. In dem am 12. Dezember 2001 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2000 unterwarf das Finanzamt die Einnahmen der Umsatzsteuer, ohne jedoch dem Bw. einen Vorsteuerabzug zu gewähren.

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 8. Jänner 2002 fristgerecht erhobenen Berufung begehrte der Bw. den gänzlichen Vorsteuerabzug. In Folge des Vorhaltes vom 1. Februar 2002 legte der Bw. dem Finanzamt die den begehrten Vorsteuerabzügen zugrundeliegenden Rechnungen vor. Im Ergänzungsersuchen vom 25. Februar 2002 brachte das Finanzamt dem Bw. jene Rechnungen im Gesamtbetrag von 127.490,90 S (inklusive 20.387,38 S Umsatzsteuer) zur Kenntnis, welche auf gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Ausgaben entfallen bzw. welche den gesetzlichen Anforderungen gemäß § 11 UStG 1994 nicht entsprechen würden (u.a. Rechnungen HS, M, P und FS), und ersuchte den Bw. um Stellungnahme. Nachdem keine Stellungnahme erging, gab das Finanzamt der Berufung in der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 (mit dem Ausfertigungsdatum 27. Juni 2002) teilweise Folge und gewährte einen Vorsteuerabzug in Höhe von 20.957,39 S. In der Begründung verwies die Abgabenbehörde auf die Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.

Im fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 19. Juli 2002 in Verbindung mit dem Schreiben vom 31. Juli 2002 bekämpfte der Bw. (unter Beilage der entsprechenden Rechnungen bzw. von Kontoauszügen) die Versagung des Vorsteuerabzuges betreffend der Rechnungen der Fa. HS, der Fa. M, des P sowie des FS. Hierzu führte er aus, seinem ehemaligen Vermieter, der Fa. HS, sei aus internen Gründen keine erneute Rechnungsstellung möglich. Die Rechnung der Fa. M vom 3. Mai 2000 würde sich in der Vermittlung der Büroräumlichkeiten in IHF, die des P vom 19. Oktober 2000 in der Überprüfung eines Produktnamens einer Programmieranwendung als Marke begründen. Die Überprüfung sei markenrechtlich für Firmen notwendig gewesen, bevor Produkte unter einem gewissen Namen verkauft werden könnten. Den Rechnungen des FS lägen Lieferungen von CEC für die angemietete Kaffeemaschine zu Grunde, deren Kaffee für die Kunden im Warteraum gedacht gewesen wäre.

Im Telefonat vom 3. Februar 2003 erklärte der Bw. ausdrücklich, dass die Vorsteuerversagung lediglich hinsichtlich der im Schreiben vom 31. Juli 2002 beigelegten Rechnungen bzw. Kontoauszüge bekämpft werde. Bei dem Begriff "TWS" auf der Rechnung des P hande es sich um ein von ihm vertriebenes Computer-Programm/System zur schrittweisen Selbsterstellung einer Internetseite. Die in der Aufstellung (Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2000) ausgewiesenen Einnahmen von 25.711,50 S würden weiters den erzielten Brutto-Einnahmen entsprechen, sohin die in den Rechnungen ausgewiesene zwanzigprozentige Umsatzsteuer enthalten. Der Bw. schränkte in Folge im Schreiben vom 3. Februar 2003 seine Berufung dahingehend ein, dass die Vorsteuerversagung betreffend Fa. FS nicht mehr bekämpft werde, und legte weiters den den Überweisungen an die Fa. HS zugrundeliegenden Mietvertrag vor. Dem Finanzamt wurde am 27. Februar 2003 der Inhalt des Telefonates sowie des Schreibens, beide vom 3. Februar 2003, zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung hinsichtlich der Versagung der Vorsteuer betreffend der Rechnungen der Fa. W vom 14. April, 11. und 17. August 2000, TL vom 25. April 2000, PD vom 2. Mai 2000, AS vom 2. und 24. Mai, 6. Juni und 15. November 2000, PJ vom 4. Mai 2000, SK vom 8. Mai und 9. Juni 2000, SL vom 17. Mai 2000, C vom 16. Juni 2000, EW vom 24. Juni (2x) und 10. Juli 2000, Ö vom 26. Oktober 2000, PT vom 6., 14. und 20. November 2000, SP vom 7. November 2000, TX vom 18. und 25. November 2000 sowie WE vom 30. Dezember 2000 wurde im Vorlageantrag sowie betreffend der Rechnungen der Fa. FS vom 25. Juni, 14. Juli und 31. Oktober 2000 im Schreiben vom 3. Februar 2003 nicht mehr aufrecht gehalten. Der Referent teilt die – nunmehr unstrittige - Ansicht der Abgabenbehörde, dass obigen Rechnungen keine betrieblichen Veranlassungen zugrunde liegen und dem Bw. sohin der hiermit verbundene Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Rechnungen der Fa. M und des P:

Ein Unternehmer kann nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des

Leistungsbezuges. Der Zusammenhang mit künftigen Umsätzen genügt (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90 "Lennartz", Slg I-3795), und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt (vergebliche Vorbereitungshandlungen; Ruppe, UStG 1994², 959, 1999).

Die Fa. M verrechnete dem Bw. mit Rechnung vom 3. Mai 2000 die Vermittlung von Räumlichkeiten in IHF, welche in Folge vom Bw. als Büro genutzt wurden. Das P wiederum erstattete für den Bw. Ähnlichkeitsrecherchen betreffend der gewünschten Bezeichnung "TWS" für das von diesem erstellte und für den Vertrieb vorgesehene Computerprogramm (Rechnung vom 20. Oktober 2000).

Nach Ansicht des Referenten dienten die gegenständlichen Leistungen der M und des P dem Unternehmen des Bw., da diese in Zusammenhang mit seiner betrieblichen Tätigkeit angefallen sind. Auch wenn der Bw. in Folge betreffend dem Programm "TWS" keine betrieblichen Umsätze getätigt hat, so stellen die in Auftrag gegebenen Ähnlichkeitsrecherchen vergebliche Vorbereitungshandlungen dar. Dem Bw. steht sohin der hiermit verbundene Vorsteuerabzug zu.

Abrechnung HS bzw. Mietvertrag:

Schließen sich mehrere Leistungsinteressenten zwecks gemeinsamen Leistungsbezuges zu einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung zusammen (zB. Gesellschaft bürgerlichen Rechts), ohne dass dieser Unternehmereigenschaft zukäme, sind die Mitglieder der Personenvereinigung selbst Leistungsempfänger und nicht die Gesellschaft. Für den Vorsteuerabzug kommt es daher darauf an, ob bzw. welches Mitglied der Vereinigung Unternehmereigenschaft besitzt und die (Teil-)Leistung für sein Unternehmen in Anspruch nimmt. Abrechnungsmäßig muss es dabei genügen, wenn die Rechnung an die Gemeinschaft gerichtet ist, sofern die eigentlichen Leistungsempfänger damit ohne Schwierigkeiten feststellbar sind.

Besitzt eine zum Zweck gemeinsamen Leistungsbezuges eingeschaltete Personenvereinigung umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft – wiewohl keine zivilrechtliche Rechtsfähigkeit – und tritt sie beim Leistungsbezug in dieser Unternehmereigenschaft auf, dann ist sie und sind nicht die Mitglieder als Leistungsempfänger anzusehen. Die Mitglieder sind auf Grund der Leistung an die Vereinigung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hiezu wäre eine entgeltliche Weitergabe der von der Vereinigung bezogenen Leistung an die Mitglieder erforderlich (Ruppe, UStG 1994², 955, 1999).

Ob die Gemeinschaft Unternehmereigenschaft besitzt, richtet sich nach § 2 UStG 1994. Personenvereinigungen jeder Art, sohin auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit, können Unternehmer sein, wenn sie nach außen hin selbstständig auftreten (Ruppe, UStG 1994², 246, 1999). Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist, wenn sie als Außengesellschaft auftritt und selbstständig Leistungen erbringt, umsatzsteuerlich als solche Unternehmer (VwGH 10.3.1981, 976/78, ÖStZB 1982, 141).

Unternehmereigenschaft besitzen auch Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren oder Dienstleistungen beziehen und diese Leistungen gegen Kostenersatz (=Leistungsentgelt) den Mitgliedern weiterreichen. Voraussetzung ist, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber die Vereinigung als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt (und nicht bloß Gemeinschaftsaufgaben erfüllt). Gewinnerzielung ist dabei nicht erforderlich. Keine Unternehmereigenschaft ist hingegen gegeben, wenn die Gemeinschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt, sondern bloß Vorleistungen und deren Kosten intern aufgeteilt werden (VwGH 3.5.1968, 724/67 ÖStZB 133; Ruppe, UStG 1994², 249, 1999; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zu Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 195 zu § 12, 42, 2003).

Wenn zwei oder mehrere Unternehmer ihre Unternehmertätigkeit in einem von ihnen gemeinsam gemieteten Bestandsobjekt in der Weise ausüben, dass jeder von ihnen seine umsatzsteuerliche Selbstständigkeit behält und daher kein nach außen hin selbstständig in Erscheinung tretendes Unternehmen – das für sich ein eigenes Umsatzsteuersubjekt darstellen würde – vorliegt, so kann jeder Unternehmer die vom Vermieter in Rechnung gestellte Steuer insoweit als Vorsteuer abziehen, als sie anteilmäßig auf sein Unternehmen entfällt. Dieser Anteil ergibt sich aus der einkommensteuerrechtlichen Zurechnung der Betriebsausgaben auf die einzelnen Unternehmer. In formeller Hinsicht werden die Rechnungen, damit sie den Erfordernissen des § 11 UStG entsprechen, an sämtliche der beteiligten Leistungsempfänger gerichtet sein müssen (Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 1994², Anmerkung 2 zu § 2, 67, 1997; Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MwSt, Anmerkung 97 zu § 12, 38, 1994).

Der Bw. mietete gemeinsam mit dem Unternehmer CH die Büroräumlichkeiten IHS, welche von beiden anteilmäßig je zur Hälfte für ihr jeweiliges Unternehmen genutzt wurden. Die hiermit verbundenen Kosten (Miete, Betriebskosten) wurden von beiden Unternehmern je zur Hälfte getragen (monatlich je 9.230,04 S). Der Bw. begeht nunmehr den (anteiligen) Vorsteuerabzug aus der Anmietung seiner Büroräumlichkeiten und legt zum Nachweis seiner

Berechtigung den Mietvertrag sowie Kontoauszüge der BK zu Kto.Nr. 1, aus welchen die neun Zahlungsüberweisungen im Zeitraum April bis Dezember 2000 an die Hausverwaltung ersichtlich sind, vor. Der Mietvertrag enthält ua. nachfolgende Vertragsklauseln:

"Vermieter: Herr WS, IA

Mieter: Herr CH, geb. IM 1 und

Herr Bw., geb. IM 2

Mietgegenstand: Büro im II. Stock rechts des Hauses IHF

Vertragsbeginn: 1. April 2000

Vertragsdauer: unbestimmte Dauer

1. Herr WS, in der Folge kurz Vermieter genannt, vermietet an Herrn CH und Herrn Bw., in der Folge kurz Mieter genannt, und diese mieten von Ersterem die Büroräumlichkeiten im II. Stock rechts des Hauses, bestehend aus Vorraum, vier Zimmern und Sanitärraum mit WC, für Geschäftszwecke für den Betrieb einer Werbeagentur (Grafik- und Webdesign).

2. Der monatliche Nettomietzins beträgt ab Vertragsbeginn, somit ab 1. April 2000, ATS 13.500,-- zuzügl. der dzt. gültigen USt. von 20 %, ATS 2.700,-- zuzügl. der anteilmäßigen Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Steuern, zu einem monatlichen Akonto-Betrag in Höhe von derzeit ATS 2.260,80, sohin zusammen ATS 18.460,80.

... Der vorstehend angeführte Mietzins ist bis längstens 3. eines jeden Monats spesen- und abzugsfrei im vorhinein als Bringschuld auf das Konto der Gebäudeverwaltung HS bei der TS, Blz., Kto.Nr. 2, zur Einzahlung zu bringen."

Der Bw. bildete mit CH lediglich zum Zwecke der Anmietung von Büroräumlichkeiten eine Kostengemeinschaft, welche jedoch keine nach außen hin in Erscheinung tretendes Unternehmen darstellte, sondern bloß die mit der Anmietung verbundenen Vorleistungen und deren Kosten intern an die beiden Gesellschafter aufteilte. Die Vereinigung trat dem einzelnen Mitglied gegenüber nicht als solche auf und erbrachte diesen gegenüber keine Leistungen im Leistungsaustausch, sodass ihr auf Grund obiger Ausführungen auch umsatzsteuerrechtlich keine Unternehmereigenschaft zukam. Nach Ansicht des Referenten sind sohin die beiden Mitglieder der Personenvereinigung selbst und nicht die Gesellschaft Leistungsempfänger der Mietvereinbarung, sodass diese zum (anteilmäßigen) Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Der Bw. nutzte seine Hälfte der angemieteten Büroräumlichkeiten für Zwecke seines Unternehmens, sodass seine hiermit verbundenen Aufwendungen betrieblich begründet sind.

Der auf den Bw. entfallende monatliche Anteil an den Mietkosten, welche von ihm ab April 2000 bezahlt wurden, belief sich zum einen auf den (Hälften-)Mietzins von brutto 8.100 S, welcher sich aus dem Nettomietzins in Höhe von 6.750 S zuzüglich der 20% USt in Höhe von 1.350 S zusammensetzte, und zum anderen auf den anteiligen Akonto-Betrag für Betriebskosten in Höhe von 1.130,04 (vgl. neun Kontoauszüge der BK zu Kto.Nr. 1 über je 9.230,04 S).

Ein Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 nur die Steuer als Vorsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesen hat. Erforderlich ist demzufolge eine Rechnung, die den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entspricht. Bei Dauerleistungen (Mietverhältnisse, Lizenzgewährung) wird als Rechnung der (schriftliche) Vertrag über die vereinbarte Leistung in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg angesehen, wenn im Vertrag alle im Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung – mit Ausnahme des konkreten Leistungszeitraumes – enthalten sind (VwGH 14.5.1991; 88/14/0167; Ruppe, UStG 1994², Kommentar, Anmerkungen 40, 44 zu § 12, 942ff, Tz. 49 zu § 11, 891,1999).

Im vorliegenden Fall weist der gegenständliche Mietvertrag nur im Hinblick auf den Mietzins, nicht jedoch im Hinblick auf die Akontozahlung eine Umsatzsteuer aus. Da eine unabdingbare Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 in Verbindung mit § 11 UStG 1994 der gesonderte Ausweis der Steuer darstellt, ein solcher im gegenständlichen Mietvertrag jedoch nur im Hinblick auf den Mietzins gegeben ist, kann sohin auch nur dieser, soweit er anteilmäßig auf den Bw. entfällt, den Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen. Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Betriebskostenzahlungen steht sohin dem Bw. auf Grund des fehlenden gesonderten Steuerausweises nicht zu. Der sich aus der Anmietung der Büroräumlichkeiten ergebende und auf den Bw. entfallende Vorsteuerabzug beträgt damit monatlich 1.350 S (im streitgegenständlichen Jahr 12.150 S).

Das Finanzamt erkannte im bekämpften Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Rechnungen der Fa. T vom 1. Februar, 2. Mai, 6. Juni, 3. Juli, 1. August, 1. September und 3. Oktober 2000, O vom 2. und 3. Februar, 3. April, 3. Mai, 3. Juni, 3. Juli, 3. August, 3. September, 3. Oktober, 3. November und 3. Dezember 2000, CT vom 24. Februar, 4. Mai, 20. Juni, 22. September und 16. Oktober 2000, C vom 4. und 5. April und 23. August 2000, IK vom 5. April, 5. Mai, 5. Juni, 5. Juli, 5. August, 5. September, 5. Oktober, 5. November und 5. Dezember 2000, ÖB vom 24. April, 27. Juni und 25. Juli 2000, MO vom 25. und 28. April sowie 4. Juli 2000, PD vom 2. und 23. Mai 2000, AC vom

19. Juni und 3. August 2000, W vom 3. August 2000, IK vom 30. August 2000, ES vom 31. August 2000, HB vom 18. September 2000, NC vom 18. September 2000, TC vom 19. und 30. September, 6. November sowie 6. Dezember 2000, MC vom 25. September 2000, VL vom 27. September 2000, TS vom 2. und 4. Oktober 2000, EO vom 29. Oktober 2000, EL vom 30. Oktober 2000, VR vom 2. November 2000, NM vom 3. November 2000 sowie PT vom 28. November 2000 nicht an. In der Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2002 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die mit obigen Rechnungen verbundenen Vorsteuerabzüge gewährt. Der Referent teilt auf Grund der vorliegenden Aktenlage die Ansicht des Finanzamtes, dass die gegenständlichen Aufwendungen im Rahmen des Unternehmens getätigt wurden, weshalb der Berufung diesbezüglich stattgegeben wird.

Die im Jahr 2000 zu gewährende Vorsteuer berechnet sich demnach wie folgt:

Vorsteuer laut Berufungsvorentscheidung	20.957,39	S
Vorsteuer Rechnung M	1.000,00	S
Vorsteuer Rechnung P	240,00	S
Vorsteuer aus anteiligem Mietzins 4-12/00		
(9 mal 1.350 S)	12.150,00	S
Vorsteuer laut Berufungsentscheidung	34.347,39	S

Das Finanzamt unterwarf im bekämpften Bescheid die vom Bw. erklärten Einnahmen von 25.711,50 S als Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch der zwanzigprozentigen Umsatzsteuer (USt-Zahllast 5.142 S). Wie aus den Beilagen zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 sowie aus der Berufung vom 8. Jänner 2002 ersichtlich ist, handelt es sich bei dem erklärten Einnahmenbetrag jedoch nicht um einen Netto-, sondern um den erzielten Brutto-Betrag, sodass dieser die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer inkludiert. Das Finanzamt legte sohn der Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 eine überhöhte Bemessungsgrundlage zu Grunde, weshalb diese nunmehr auf den Betrag von 21.426,25 S zu berichtigen ist.

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben (in Schilling) sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 EUR = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 3. Februar 2004