



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

Schillerstraße 2
6800 Feldkirch

GZ. RV/0047-F/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Mag. Ohnmacht Steuerberatungsges.m.b.H., 6020 Innsbruck, Andreas Hofer Str. 6, vom 3. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Begründung

Bisheriges Verfahren, Sachverhalt

Der Berufungswerber ist Arbeitnehmer. Im Dezember 2005 gab er Steuerklärungen für die Jahre 2000 bis 2004 ab, in denen er neben seinen Einkünften aus unselbstständiger Arbeit auch Einkünfte sowie Umsätze aus der Vermietung mehrerer Wohnungen erklärte. Unter diesen Wohnungen befanden sich acht, die er als Hauptmieter an Untermieter weitervermietete.

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 machte er zudem 110.000 S (7.994,01 €) für „Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände“, die er vom Eigentümer und Hauptvermieter dieser Wohnungen mit Kaufvertrag vom 2.12.1999 um 660.000,00 (47.964,07 €) abgelöst hatte, als Vorsteuer geltend. Diese Gegenstände befanden sich laut § 1 dieses Vertrages in acht Wohnungen unter den Adressen W1; Innrain 03, Top

20; W3; Burgenlandstraße 8a, Top W 8; W5; W6; W7 und W8. Im Einzelnen sollte sich der Kaufgegenstand nach § 3 des Kaufvertrages aus den zum Kaufvertrag gehörenden Inventarbögen ergeben.

Für den Vorsteuerabzug legte der Berufungswerber eine mit 2.1.2000 datierte Rechnung vor, die im Einzelnen folgende Angaben enthielt:

SS

Herrn MT

Innsbruck, am 02.01.2000

Rechnung

Anbei verrechne ich Ihnen die Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände der nachstehenden Wohnungen:

W1

W2W3

Burgenlandstraße 8a, Top W 8

W5

W6

W7

W8

<i>Nettobetrag</i>	<i>S 550.000,00</i>
<i>+20% MwSt</i>	<i>S 110.000,00</i>
<i>Gesamt</i>	<i>S 660.000,00</i>

(Unterschrift des Verkäufers)

Diese Rechnung wurde vom mit der Prüfung des Falles beauftragten Prüfer nicht als zum Vorsteuerabzug berechtigend anerkannt, und zwar mit der Begründung, die Beschreibung des Kaufgegenstandes entspreche nicht den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994. Zudem habe der Berufungswerber vorgebracht, mit dem Betrag iHv 660.000 S (47.964,07 €) sei auch das Recht der Weitervermietung abgegolten worden, eine separate Verrechnung dieses Rechts sei auf der Rechnung aber nicht erfolgt.

Aufgrund dieser Beanstandung legte der Berufungswerber eine berichtigte Rechnung vor. Diese unterschied sich von der ersten dadurch, dass sie zusätzlich unter b) „das Recht der Unter Vermietung“ verrechnete, allerdings ohne einen entsprechenden Rechnungsbetrag anzugeben. Außerdem fehlte gegenüber der ersten Rechnung die Wohnung in der W7, und

wurde die vormals unter der Adresse W6, angeführte Wohnung nunmehr als Wohnung mit der Anschrift W9, bezeichnet. Die übrigen Daten, insbesondere auch der Rechnungsbetrag, blieben unverändert. Nach Meinung des Prüfers entsprach auch diese Rechnung nicht den Voraussetzungen einer Rechnung iSd 11 UStG 1994, weshalb das Finanzamt mit Umsatzsteuerbescheid vom 10. Juli 2006 den Vorsteuerabzug für die abgelösten Gegenstände versagte.

Gegen diesen Bescheid erhab der Berufungswerber mit Schreiben vom 3. August 2006 Berufung, die seine steuerliche Vertretung zusammengefasst wie folgt begründete: Es liege unbestritten ein Kaufvertrag in Verbindung mit den erwähnten Inventurbögen vor. Mit Rechnung vom 2.1.2000 sei die Kaufvertragssumme abgerechnet worden, wobei als Kaufgegenstand pauschal „Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände“ sowie in der berichtigten Rechnung zudem das Recht auf Unter Vermietung genannt worden sei. Die Meinung des Prüfers, in der Rechnung sei eine Aufteilung des Entgelts auf die Einzelentgelte vorzunehmen, stehe mit verschiedenen Kommentarmeinungen in Widerspruch. So stellten Kranich-Sigl-Waba im Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 11, Anm 147, klar:

„Ebensowenig wie das Entgelt muss die Umsatzsteuer für jeden einzelnen Umsatz (zB bei Sammelrechnungen) oder für jeden einzelnen Rechnungsosten gesondert angegeben werden. Umsätze, die dem gleichen Steuersatz unterliegen, können daher zusammengefasst und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe ausgewiesen werden. Das gleiche gilt auch, wenn in einer Rechnung über eine beliebige Anzahl von Einzelentgelten abgerechnet wird und diese Entgelte dem gleichen Steuersatz unterliegen“. Und Scheiner/Kolacny/Caganek, § 11, Rz 126, meinten: „In der Rechnung dürfen die Entgelte für mehrere Leistungen mit demselben Steuersatz zusammengefasst werden. Bei unterschiedlichen Steuersätzen müssen die Entgelte getrennt ausgewiesen werden.“ Wenn die Außenprüfung meine, nicht die Aufteilung des Entgeltes, sondern vielmehr die handelsübliche Bezeichnung der Rechnungspositionen sei vorzusehen, so sei festzuhalten, dass eben entsprechend dem Kaufvertrag Inventarlisten vorlägen, welche sehr wohl eine Identifizierung der empfangenen Leistung zulasse. Bestünden keine Zweifel, ob die Leistung ausgeführt worden sei, so sei es unsachlich, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen (so Ruppe³, § 11 Tz 68). Die behauptete Aufteilung des Entgeltes in Einzelentgelte innerhalb einer Rechnung bei gleichem Steuersatz sei aus dem Schrifttum nicht ableitbar. Eine Leistungsbezeichnung sei zwar gefordert, könne allerdings auch durch einen Sammelbegriff erfolgen. Dieser Sammelbegriff sei in einer ergänzenden Urkunde (Lieferschein, Kaufvertrag, Inventarliste) aufzuteilen, zumal für Zwecke der Identifizierung des Liefergegenstandes diese Aufteilung notwendig sei. Alle diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall gegeben, sodass der beantragte Vorsteuerabzug zustehe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2006 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 2. November 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

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, als Vorsteuer abziehen.

Der Verweis auf § 11 UStG 1994 zeigt, dass nur Rechnungen im Sinne des § 11 leg. cit. zum Vorsteuerabzug berechtigen. Derartige Rechnungen müssen gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 bis 6 idF BGBI. I 1999/28, folgende Angaben enthalten:

1. *den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
2. *den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der Empfängers der sonstigen Leistung;*
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 (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
5. *das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und*
6. *den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.*

Im vorliegenden Fall ist nun strittig, ob die Rechnungen vom 2.1.2000 den Anforderungen des § 11 leg. cit. entsprechen oder nicht. Während die Angaben im Sinne der Zn 1, 2 und 4-6 unstrittig vorliegen, bestehen Zweifel hinsichtlich der Z 3, also der Angabe der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände.

Hiezu ist zu sagen:

Handelsüblich ist eine Bezeichnung, die für den fraglichen Liefergegenstand allgemein

verwendet wird. Das Gesetz verlangt die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen. Ob auch Sammelbezeichnungen genügen, hängt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der Handelsstufe, der Art und des Inhalts des Geschäfts und insbesondere dem Wert der unter der Sammelbezeichnung erfassten Ware ab (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0002). Unter diesen Gesichtspunkten kann die pauschale Bezeichnung der Liefergegenstände als „Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände“ nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht als handelsüblich bezeichnet werden. Gerade bei der Ablöse derartiger Gegenstände im Rahmen von Mietverträgen geht es dem Verkäufer darum, möglichst den Zeitwert der übergebenen Gegenstände zu erzielen, dem Käufer hingegen darum, möglichst wenig und keinesfalls mehr als diesen und mehr als für die tatsächlich übernommenen Gegenstände zu bezahlen. Als handelsüblich wird daher in diesem Fall nicht die pauschale Bezeichnung, sondern die detaillierte Auflistung und Bewertung der abgelösten Gegenstände anzusehen sein. Außerdem können sich unter der Bezeichnung „Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände“ Gegenstände verschiedenster Art verbergen, die sich mit einer derartigen Sammelbezeichnung nicht zusammenfassen lassen.

Allerdings ist dem Berufungswerber darin Recht zu geben, dass die handelsübliche Bezeichnung und die Mengenangabe nicht notwendig auf der Rechnung selbst enthalten sein müssen. Es genügt auch, wenn diese Angaben sich auf Belegen befinden, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Da diese Vorschriften in erster Linie der Nachprüfbarkeit durch die Abgabenverwaltung dienen, ist es ausreichend, wenn sich die entsprechenden Unterlagen im Zeitpunkt der abgabenrechtlichen Prüfung beim Empfänger befinden (vgl. Ruppe³, § 11 Tz 69). Es ist also zu prüfen, ob die vom Berufungswerber eingewandten und während der Prüfung vorgelegten Inventarlisten der Anforderung des § 11 Abs. 1 Z 3 leg. cit. Genüge tun.

Hiezu ist zu sagen, dass auf Inventarlisten weder in der ursprünglichen noch in der berichtigten Rechnung verwiesen wurde, ein Verweis auf Inventarbögen findet sich vielmehr nur im Kaufvertrag. Damit wäre das Schicksal der Berufung aber bereits entschieden, da eben eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung externer Unterlagen - der Verweis auf der Rechnung - nicht vorliegt.

Aber auch abgesehen von diesem fehlenden Bezug vermögen die in Rede stehenden Inventarlisten der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da sich mit diesen eine Identifizierung der Leistungen nicht herstellen lässt. Im Kaufvertrag vom 2.12.1999 wird in § 3 festgestellt, dass sich der Kaufgegenstand im Einzelnen aus den beiliegenden Aufstellungen auf Inventarbögen vom 2.12.1999, die zum Kaufvertrag gehören, ergibt. Die vom

Berufungswerber vorgelegten Inventarlisten wurden aber entweder vor oder nach dem 2.12.1999 erstellt (diese Inventarlisten sind wie folgt datiert: W1: 29.11.1999; Innrain 03, Top 20: 24.1.2000; W3: 24.2.2000; Burgenlandstraße 8a, Top W 8: 25.11.1999; W5: 17.3.2000; W6: 20.3.2000; W7: 26.1.2000 und W8: 19.1.2000). Zudem stimmen die Angaben auf diesen Inventarlisten nicht mit den laut Kaufvertrag und Rechnungen abgerechneten Leistungen bzw. dem Kaufpreis überein.

In der ursprünglichen Rechnung werden die Wohnungen W1; Innrain 03, Top 20; W3; Burgenlandstraße 8a, Top W 8; W5; W6; W7 und W8, in Übereinstimmung mit dem Kaufvertrag genannt. Nicht erwähnt und damit auch nicht verrechnet wird das vom Berufungswerber dem Prüfer gegenüber erwähnte Recht auf die Unter Vermietung der Wohnungen. Auch die Rechnungsbeträge stimmen nicht überein, ergibt sich doch aus den Inventarlisten eine Gesamtsumme von 632.290 S (45.950,31 €) netto gegenüber den 550.000 S (39.970,06 €) laut Rechnung.

Die berichtigte Rechnung enthält zwar den Hinweis auf die Verrechnung des Rechts auf Unter Vermietung, jedoch ohne ein entsprechendes Entgelt anzugeben. Darüber hinaus fehlt auf dieser Rechnung die Wohnung in der W7, und scheint gegenüber der ersten Rechnung (und auch gegenüber dem Kaufvertrag) anstelle der Wohnung in der W6, eine Wohnung unter der Adresse Amraser Straße 111, Top 323, auf. Dies steht aber in krassem Widerspruch zum Kaufvertrag, wo ja die Wohnungen, in denen die in Frage stehenden Gegenstände sich angeblich befanden, übereinstimmend mit der ersten Rechnung genannt werden. Auch ist es völlig unglaublich, wenn der ursprüngliche Rechnungsbetrag iHv 660.000 S (47.964,07 €) bestehen bleibt, obwohl eine Wohnung wegfällt und eine weitere Wohnung gegen eine andere ausgetauscht wird. Diese Rechnung stellt daher nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates keine ernst gemeinte Abrechnung über die mit Kaufvertrag vom 2.12.1999 vereinbarte Leistungsbeziehung zwischen dem Berufungswerber und dem Verkäufer dar. Vielmehr scheint diese lediglich deshalb „berichtet“ worden zu sein, um damit oberflächlich eine Übereinstimmung mit der vom Berufungswerber während der Prüfung gemachten Aussage, es sei mit dem Kaufpreis auch ein Recht auf Weiter Vermietung der Wohnungen abgegolten worden, herzustellen und so die formale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zu wahren. Eine derartige Rechnungsberichtigung kann aber nicht anerkannt werden. Im Übrigen ließe sich auch im Falle der Anerkennung dieser berichtigten Rechnung kein Bezug zu den Inventarlisten herstellen, da sich in den Akten zwar keine Inventarliste über eine Wohnung unter der Adresse W9, wohl aber eine über die Wohnung in der W6 (die aber in der berichtigten Rechnung fehlt) befindet.

Zusammengefasst ist daher zu festzustellen, dass die Inventarlisten im Widerspruch zu den Angaben im Kaufvertrag und in den Rechnungen stehen und sich aus diesen daher nicht

nachvollziehen lässt, über welche Gegenstände abgerechnet wurde. Die sog. berichtigte Rechnung steht zudem in krassem Widerspruch zu den Angaben im Kaufvertrag und in der ersten Rechnung und war diese daher bereits aus diesem Grunde nicht anzuerkennen. Es liegt daher keine den Anforderungen des § 11 UStG genügende Rechnung vor, ein Vorsteuerabzug für die erworbenen Einrichtungs-, Möblierungs- und Inventargegenstände steht daher nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 1. August 2007

Ergeht an:
Herrn
Markus Thaler
Schützenstraße 56
6020 Innsbruck