



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Helmut Tomek und KomzIR KR Oswald Heimhilcher über die Berufung des JJ und der EW als ehemalige Gesellschafter der Fa. JWGesBR, Friedhofsgärtnerei, W,S-Straße, vertreten durch Novoconsult Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 1010 Wien, Dorotheergasse 6-8/14A, vom 15. November 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 11. Oktober 1999 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1998 nach der am 16. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für 1997 und 1998 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind die ehemaligen Gesellschafter einer mittlerweile nicht mehr bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im folgenden: Gesellschaft), welche in den Streitjahren eine Friedhofsgärtnerei samt Blumenkiosk betrieb.

Bei einer u.a. die Umsatzsteuer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschaft die von ihr weiter zu verarbeitenden oder weiter zu verkaufenden Pflanzen zum überwiegenden Teil auf einem Großmarkt zugekauft habe. Die Rechnungen über die gekauften Pflanzen würden lediglich die Sammelbezeichnung „Schnittblumen und Bindegrün“ sowie den pauschalen Rechnungsbetrag enthalten und würden damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Erhebungen beim Lieferanten hätten ergeben, dass dieser nur bei Verkäufen an verschiedene Hotels und an die Magistratsabteilung 43 der Gemeinde Wien Lieferscheine mit Menge und genauer Bezeichnung der Ware ausstelle. Bei Verkäufen auf dem Großmarkt würden nach Angaben des Lieferanten aus Zeitmangel üblicherweise nur Rechnungen mit den Bezeichnungen „diverse Blumen“ oder „verschiedene Blumen“ ausgestellt.

Das Finanzamt folgte insoweit dem Prüfer und setzte mit Bescheiden vom 11. Oktober 1999 die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1994 bis 1998 – für die Jahre 1994 bis 1996 nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren und für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig – fest, ohne die in Rede stehenden Vorsteuern anzuerkennen.

Dagegen berief die Gesellschaft mit der Begründung, sie habe Schnittblumen und Bindegrün von einem Lieferanten bezogen, der einen Großhandel betreibe. Im Großhandel würden andere handelsübliche Bezeichnungen und andere Mengenangaben verwendet als im Einzelhandel. Auf einem Großhandelsmarktplatz würden die Handelsgeschäfte unter Kaufleuten in kurzer Zeit abgewickelt. Es wäre unzumutbar, die „Einzelhandelsbezeichnung“ auf jeder Rechnung anzuführen, die sich dann wahrscheinlich über mehrere Seiten erstrecken würde. Im Großhandel sei unter Marktbedingungen auch der Einsatz entsprechender elektronischer Datenverarbeitung unzumutbar und unüblich. Auch die Rückfrage bei mehreren Händlern des Großmarktes habe ergeben, dass in keinem Fall eine vom Prüfer geforderte Aufgliederung auf den Rechnungen gegeben sei. Nur bei – wie etwa von der Magistratsabteilung 43 und verschiedenen Hotels – vorher bestellter Ware sei dies möglich. Die von der Gesellschaft beauftragte Einkäuferin habe ein- bis zweimal wöchentlich frühmorgens den Großgrünmarkt besucht, um auch allenfalls günstigere Ware auszuwählen. Der Preis werde „hierauf in direkt vor Ort stattfindenden Preisverhandlungen pauschal in Summe für Schnittblumen und Bindegrün verhandelt und abgemacht“. Es gehöre zum Wesen des Großhandels, dass nicht einzelne Stücke von Blumen nach Farben, Länge, Herkunft oder Ähnlichem unterschieden gehandelt würden, sondern dass eben für pauschale Mengen an Schnittblumen der Zuschlag erteilt werde.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. Jänner 2006 wurde die Berufung – hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 im fortgesetzten Verfahren – abgewiesen und die geltend gemachten

Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, die Rechnungen enthielten keine Mengenangaben, die Bezeichnung „diverse“ beziehe sich auf die Art der gelieferten Ware und könne die zwingend erforderliche Mengenangabe nicht ersetzen.

Außerdem sei das Entgelt und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag anzugeben. Der Ausweis eines Bruttobetrages sei in der Regel nicht zulässig. Nur bei so genannten Kleinbetragsrechnungen könne vom Erfordernis des Ausweises des Entgeltes abgesehen werden.

Mit Erkenntnis vom 11. November 2008, 2006/13/0040, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung vom 16. Jänner 2006 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Nur bei Kleinbetragsrechnungen stehe die Angabe bloß eines „Bruttobetrages“ dem Vorsteuerabzug nicht entgegen. Die übrigen Rechnungen berechtigten, soweit sie nur einen „Bruttobetrag“ (Preis) oder einen „Bruttobetrag“ (Preis) und den abzuziehenden Steuerbetrag, nicht aber den „Nettobetrag“ (den Preis ohne Steuer iSd Art. 22 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten MwSt-RL oder das Entgelt iSd § 11 Abs. 5 UStG) enthielten, schon aus diesem Grund nicht zum Vorsteuerabzug.

Hinsichtlich der Kleinbetragsrechnungen gehe der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass der Ausdruck „div.“ als Mengenangabe nicht von vornehmerein ausscheide. Es seien daher Feststellungen zu treffen, ob der in den in Rede stehenden Rechnungen verwendete Begriff „div.“ für „diverse“ oder „verschiedene“ auch einen im betreffenden Handel gebräuchlichen und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH zulässigen Mengenausdruck bezeichne.

Im fortgesetzten Verfahren erging ein Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO an den stellvertretenden Obmann des Großgrünmarktes, mit welchem dieser ersucht wurde,

- jenen Ablauf zu schildern, wie Käufer und Verkäufer am Großgrünmarkt Inzersdorf handelseinig werden und Auskunft zu geben, ob dies auch rückwirkend betrachtet in den Jahren 1994 bis 1998 in der gleichen Art und Weise erfolgte,
- auszuführen, unter welcher Bezeichnung die Blumen verlangt werden/wurden (Werden/wurden z.B. Rosen, Tulpen, Nelken verlangt oder werden/wurden „Schnittblumen“ ohne nähere Angaben verlangt?)
- bekannt zu geben, wie der Preis vereinbart wird/wurde,
- mitzuteilen, welche Mengenangaben grundsätzlich üblich sind/waren und ob „diverse“ eine am Großgrünmarkt Inzersdorf übliche Mengenbezeichnung ist/war.

Sollte es üblich sein/gewesen sein, dass „diverse Schnittblumen“ nachgefragt werden/wurden, wurde er ersucht bekannt zu geben, welche Blumen in welcher Anzahl bzw. in welcher sonstigen Einheit darunter am Großgrünmarkt Inzersdorf verstanden werden/wurden und wie der Preis dafür ermittelt wird/wurde.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens wurde bekannt gegeben, der Kunde komme zum Marktstand, begutachte das Produktsortiment, die Qualität und erkundige sich nach dem Preis der angebotenen Ware. Im Verkaufsgespräch verlange der Kunde die Blumen nicht mit der Bezeichnung „Schnittblumen“, sondern er verlange sie unter der handelsüblichen Bezeichnung (z.B. „Rosen“) oder unter der botanisch üblichen Bezeichnung (z.B. „Grand Prix“ = eine bestimmte Rosensorte). Um die Menge zu umschreiben, sei der Begriff „Bund“ handelsüblich, wobei die Stückzahl pro Bund aber von Verkäufer zu Verkäufer unterschiedlich sein könne. Lediglich fortgeschritten erblühte Ware, die abseits „gesammelt“ werde, werde pauschal zu einem relativ niedrigen Preis als „Kranzware“ verkauft. Der Kunde verlange in einem solchen Fall z.B. „5 Eimer mit gelber Kranzware“.

Dieses Ermittlungsergebnis wurde im Zuge einer persönlichen Vorsprache des ehemaligen Gesellschafters JJ in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Er gab bekannt, dass – da die Gesellschaft in erster Linie Kränze verkauft habe – weniger hochwertige Blumen angekauft worden seien. Diese seien nicht stückweise, sondern in Schachteln oder kübelweise gekauft worden. Es wurde eine Bestätigung der Fa. G vom 15. Juni 1999 vorgelegt, dass im Großhandel die Bezeichnung „Schnittblumen und Bindegrün“ üblich sei. Schätzungsweise sei der Einkauf der Gesellschaft in 40% Rosen, 40% Nelken, 10% Nelkenblumen und 10% Bindegrün aufzuteilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Gesellschaft betrieb in den Streitjahren eine Friedhofsgärtnerie und einen Blumenkiosk. Beim Einkauf am Großgrünmarkt reichte es nicht aus, lediglich „Schnittblumen“ zu ordern, sondern es war erforderlich, die handelsübliche Bezeichnung bzw. die botanisch übliche Bezeichnung zu verwenden. Voll erblühte Schnittblumen wurden als „Kranzware“ erstanden. Hinsichtlich der zu kaufenden Menge war die Verwendung von „Bund“, „Eimer“, „Kübel“ oder „Schachtel“ gebräuchlich.

Die von der Gesellschaft für das Jahr 1998 vorgelegten Rechnungen umschreiben die Menge und die gelieferten Gegenstände mit „div. Schnittblumen“, „div. Schnittblumen und

Bindeware“ oder „div. Schnittblumen und Bindegrün“. Sie weisen Entgelt und Steuerbetrag in einer Gesamtsumme aus. Für die Jahre 1994 bis 1997 konnten zwar keine Rechnungen mehr vorgelegt werden, sie entsprachen aber jenen des Jahres 1998.

Für die Streitjahre wurden vom liefernden Unternehmer Rechnungen über die im Folgenden dargestellten Gesamtsummen gelegt (alle Beträge in ATS):

	1994	1995	1996	1997	1998
Einkaufsrechnungen gesamt über	549.640,00	441.590,00	559.550,00	713.035,00	320.300,00
davon Kleinbetragsrechnungen über insgesamt	6.460,00	10.210,00	--	6.200,00	16.770,00

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die der Behörde für das Jahr 1998 vorgelegten Rechnungen, die anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung erstellten Listen, die im fortgesetzten Verfahren durchgeföhrten Erhebungen und auf die in der Berufungsentscheidung vom 16. Jänner 2006 dargestellte Beweiswürdigung.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchstabe a der im Beschwerdefall auf die Streitjahre 1995 bis 1998 anwendbaren Sechsten Richtlinie, 77/388/EWG, des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABIEG Nr. L 145, (im Folgenden: Sechste MwSt-RL) muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, über die abziehbare Steuer eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Art. 22 Abs. 3 der Sechsten MwSt-RL (in der Fassung vor der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001) lautet auszugsweise:

- „a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen.
- b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

-
- c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.“

Art 22 Abs. 3 lit c der Sechsten MwSt-RL überlässt den Mitgliedstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (vgl. EuGH vom 17. September 1997, Rs. C-141/96, Bernhard Langhorst, Rn. 17). Demnach können die Mitgliedstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, John Reisdorf, Rn. 24).

Das Erfordernis, dass in einer Rechnung (soll sie das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln) die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände angegeben sein müssen, steht im Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Dies bestätigt Art. 22 Abs. 3 lit. b 6. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (sog. Rechnungsrichtlinie) und Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Danach müssen Rechnungen "für Mehrwertsteuerzwecke" - d.h. für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten. Diese Regelung war zwar in den Streitjahren 1995 bis 1998 noch nicht in Kraft, belegt aber, dass das Gemeinschaftsrecht offensichtlich davon ausgeht, dass das Erfordernis von Angaben zum Leistungsgegenstand weder über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern, noch die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 des auf das Streitjahr 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 und des auf die Streitjahre 1995 bis 1998 anzuwendenden UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1972 und UStG 1994 müssen die Rechnungen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

- "1.
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- 4.
- 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
- 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag."

Gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1972 und UStG 1994 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung genügten bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 2.000 S nicht überstieg, (im Folgenden: Kleinbetragsrechnungen) folgende Angaben:

- "1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- 2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
- 3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
- 4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
- 5. der Steuersatz."

Im aufhebenden Erkenntnis vom 11.11.2008, 2006/13/0040, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass die Angabe bloß des "Bruttobetrages" bei so genannten Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 11 Abs. 6 UStG 1972 und 1994 dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht, während die Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1972 und 1994, soweit sie nur einen "Bruttobetrag" (Preis) oder einen "Bruttobetrag" (Preis) und den abzuziehenden Steuerbetrag, nicht aber den "Nettobetrag" (den Preis ohne Steuer iSd Art. 22 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten MwSt-RL oder das Entgelt iSd § 11 Abs. 1 Z 5 UStG) enthalten, schon deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. auch Ruppe, UStG³, § 11 Tz 79). Der Unabhängige Finanzsenat ist gemäß § 63 Abs. 1 VwGG an die im Vorerkenntnis ausgedrückte Rechtsanschauung gebunden, weshalb

hinsichtlich dieser Rechnungen der Vorsteuerabzug bereits mit dem Hinweis auf das genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu versagen ist.

Dieses Rechnungsmerkmal ist nur bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 2.000 S nicht übersteigt, nicht erforderlich. In diesem Fall genügt die Angabe des Gesamtrechnungsbetrages und des Steuersatzes; eine Angabe des Entgeltes und des darauf entfallenden Steuerbetrages ist nicht notwendig.

Dennoch berechtigten auch diese Kleinbetragsrechnungen nicht zum Vorsteuerabzug, mangelte es ihnen doch am zwingenden Merkmal sowohl einer Mengenangabe als auch einer handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Waren. Die durchgeführten Ermittlungen ergaben nämlich im Widerspruch zum Berufungsvorbringen, dass am Großgrünmarkt die Blumen entweder mit der botanisch üblichen Bezeichnung (z. B. Grand Prix für eine langstiellige Rosensorte) oder mit der im Handel üblichen Bezeichnung (z. B. Rosen) geordert werden. Bezüglich der Menge war es am Großgrünmarkt üblich, die entsprechenden Blumen schachtel-, kübel- (bzw. eimer-) oder bundweise zu erwerben. Dies wird auch durch die Aussage des ehemaligen Gesellschafters JJ bestätigt. Im Übrigen wurde zu den Ermittlungsergebnissen keine Stellungnahme abgegeben. Die Bezeichnungen „div. Schnittblumen und Bindegrün“, „div. Schnittblumen“ und „div. Schnittblumen und Bindeware“ entsprechen damit nicht den am Großgrünmarkt üblichen Bezeichnungen, weshalb auch die Kleinbetragsrechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die an eine Rechnung gestellten Anforderungen dienen dazu, die Steuererhebung zu erleichtern. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1972 bzw. 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (vgl. VwGH v. 2.9.2009, 2008/15/0065; VwGH v. 22.4.2009, 2006/15/0315).

Da hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 und 1998 die Gründe, die das Finanzamt veranlassten, die den Feststellungen der Umsatzsteuernachschauberechnung tragenden Bescheide aus verfahrenstechnischen Gründen vorläufig zu erlassen, mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 1997 und 1998 weggefallen sind und eine zeitlich bedingte Ungewissheit hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte der Bw. im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen ist, waren sowohl die Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 als auch der Umsatzsteuer 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Wien, am 21. Dezember 2009