



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BL, vertreten durch WE, vom 7. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 3. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. beantragte in der Umsatzsteuererklärung für 2003 einen Vorsteuerabzug von 105.059,05 €. In diesem Betrag war eine Rechnung der Fa. GD KG mit einer Vorsteuer iHv 105.000,00 € vom 30. Dezember 2003 enthalten.
2. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Bw. betreffend die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003, wurde in der Niederschrift vom 23. Januar 2006 folgendes festgehalten:

Für 2003 habe man aus einer Eingangsrechnung der GD KG vom 30. Dezember 2003 einen Vorsteuerbetrag von 105.000,00 € in Abzug gebracht. Als Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder als Art und Umfang der sonstigen Leistung würden „bauliche Investitionen“ ausgewiesen. Eine weitere Konkretisierung des Leistungsaustausches oder ein Hinweis auf andere Belege sei der Rechnung nicht zu entnehmen.

Rechtliche Würdigung:

Gem § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 müssten Rechnungen Angaben über die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der

sonstigen Leistungen enthalten. Dabei sei davon auszugehen, dass als handelsüblich jene Bezeichnung anzusehen sei, die für den fraglichen Leistungsaustausch allgemein verwendet werde. Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen stellten keine handelsübliche Bezeichnung dar. Insbesondere auch angesichts des Wertes des Leistungsaustausches (s auch VwGH 23.2.1005, 2001/14/0002) und der Nichterkennbarkeit einer Ortsbezogenheit der Leistung, entspreche die Bezeichnung „bauliche Investitionen“ nicht den Erfordernissen der zitierten Rechtsvorschrift. Damit sei im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Folge:

Kürzung der Vorsteuer 2003 iHv 105.000,00 €.

3. Der Umsatzsteuerbescheid für 2003 wurde wiederaufgenommen und die Vorsteuer vom Finanzamt aufgrund der Prüfungsfeststellungen um 105.000,00 € gekürzt (Bescheid vom 3. Februar 2006).

4. Mit Schreiben vom 7. März 2006 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 3. Februar 2006 Berufung eingelegt. Die Berufung richte sich gegen die Steuerbemessungsgrundlage. Die Unterlagen seien noch nicht in der Kanzlei eingelangt. Die Begründung werde ehestens nachgereicht. Man stelle den Antrag auf Abänderung des Bescheides.

5. Am 8. Mai 2006 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsbescheid. Die Berufung müsse enthalten

- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten sei,
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und
- eine Begründung.

Diese Mängel seien bis zum 22. Mai 2006 zu beheben.

6. Mit Schreiben vom 16. Mai 2006 ergänzte die Bw. ihre Berufung wie folgt:

Laut BP-Bericht vom 23. Januar 2006 sei die Rechnung von der Fa. GD KG an die Bw. in Bezug auf die Lieferung nicht ausreichend spezifiziert. Das Autohaus GD KG habe jedoch der Mandantin einen Ordner mit den Rechnungen überreicht, aus denen ersichtlich sei, welche baulichen Maßnahmen im Detail – die Liegenschaft betreffend – durchgeführt worden seien. Als Beilage erlaube man sich den entsprechenden Ordner zuzusenden.

Man stelle den Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

7. Am 18. Mai 2006 erging eine Berufungsvorentscheidung, mit der die Berufung vom 3. März 2006 (gemeint 7. März) als unbegründet abgewiesen wurde:

Der in der Bescheidbegründung aufgezeigte Mangel der Eingangsrechnung vom 30. Dezember 2003 könne nicht mit der Vorlage von Rechnungen über Vorleistungen an die Fa. GD KG behoben werden.

8. Mit Schreiben vom 28. August 2006 wurde dem Finanzamt ein Wiedereinsetzungs- und Vorlageantrag übermittelt:

a. Man stelle den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 3. März 2006 (gemeint 7. März) gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die für Fristenwahrungen zuständige Mitarbeiterin habe einen Urlaub angetreten und ihre Fälle zur Vertretung übergeben. Die Vertreterin habe alles in den Akten abgelegt. Dadurch sei die Antragsfrist nicht eingehalten worden. Die Versäumung sei auf das Verschulden der sonst verlässlichen Kanzleimitarbeiterin zurückzuführen, der bisher noch kein Fehler unterlaufen sei. Auch den Vertreter treffe weder ein Auswahlverschulden, noch eine Verletzung der Überwachungs- und Aufsichtspflicht.

b. Die Berufung vom 3. März 2006 (gemeint 7. März) sei mit BVE als unbegründet abgewiesen worden. Beantragt werde eine Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Die Firma GD KG habe der Bw. als Eigentümerin der Liegenschaft die von ihr durchgeföhrten baulichen Maßnahmen vereinbarungsgemäß verrechnet. Zwischen den Vertragsparteien sei ausgemacht worden, dass das Autohaus GD KG die Liegenschaft ihren Wünschen gemäß umgestalten könne und die Bw. einen maximalen Betrag an Umbaukosten von 525.000,00 € zu übernehmen habe. Dieser Betrag komme nur zur Verrechnung, wenn das Autohaus nachweise, dass zumindest diese Aufwendungen getätigt worden seien. In der Folge sei vom Autohaus die Rechnung über den vereinbarten Pauschalbetrag mit Ausweis der Mehrwertsteuer an die Bw. übersandt worden. Als Beilage habe man die Detailrechnungen der vom Autohaus beauftragten Subunternehmer beigelegt, aus denen ersichtlich gewesen sei, welche Arbeiten man im Detail durchgeführt habe und welche Kosten daraus entstanden seien. Die Detailaufstellung zur Pauschalrechnung sei zeitgleich der Mandantin zur Prüfung übergeben und im Begleitschreiben darauf hingewiesen worden. Der Mandantin seien daher – neben der Rechnungssumme – auch die dem Rechnungsbetrag zugrundeliegenden Lieferungen und Leistungen im Detail sowie der Liefer- und Leistungszeitraum (im Detail) nachgewiesen worden.

Man wiederhole daher die Anträge in der Berufung vom 3. März 2006 (gemeint 7. März).

9. Mit Bescheid vom 29. März 2007 gab das zuständige Finanzamt dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO statt (mit der Begründung: Laut ihrem Antrag).

10. Am 25. April 2007 wurde die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Das Finanzamt wiederholte in der Begründung zur Vorlage die bisherigen Argumente: In der Rechnung sei gem. § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 Art und Umfang der sonstigen Leistung anzugeben. Sammelbegriffe und Gattungsbezeichnungen reichten nicht aus. Die berufungsgegenständliche Rechnung entspreche diesen Anforderungen nicht. Die Leistungen seien nur mit dem Sammelbegriff „bauliche Investitionen“ bezeichnet und somit nicht ausreichend deklariert. Es fehlten auch Angaben über den Umfang der Leistungen.

Fehlende Voraussetzungen könnten auch nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben angenommen werden. Die Übermittlung der Rechnungen an die Bw. könne die fehlenden Angaben nicht ersetzen. Die notwendigen Angaben könnten auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen werde, es gebe aber keinen derartigen Verweis.

b. Am 22. November 2007 wurde die Firma GD KG telefonisch ersucht, den der berufungsgegenständlichen Rechnung zugrundeliegenden Kaufvertrag der Berufungsbehörde zuzusenden.

c. Am 23. November erfolgte eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem Steuerbüro, die aufgrund der Abwesenheit des Steuerberaters ohne Ergebnis geblieben ist.

d. Am 28. November 2007 wurde dem Steuerberater die Rechtsansicht der Berufungsbehörde aufgrund der vorliegenden Unterlagen geschildert. Seitens des Steuerbüros erfolgte die Zusage, sich um die Zusendung des Kaufvertrages zu kümmern und diese zu beschleunigen.

e. Am 20. Dezember 2007 erfolgte ein Vorhalt an die Bw. (Zustellung an den Steuerberater), wonach eine Frist zur Zusendung des Kaufvertrages bis zum 28. Dezember 2007 gesetzt wurde.

f. Am 21. Dezember 2007 wurde von der GD KG der Kaufvertrag vom 30. Dezember 2003 zwischen der Bw. und der GD KG übermittelt. Dieser hat folgenden Inhalt:

Die LM kauft heute – 30. Dezember 2003 – von der GD KG die Investitionen (Aufstellung anbei), welche die Mieterin in das Objekt getätigt hat. Es gehen somit alle Investitionen sowie Verbesserungsarbeiten, welche bis dato von der Mieterin getätigt wurden, in den alleinigen Besitz der Objekteigentümerin über. Als Kaufpreis sind 525.000,00 € vereinbart. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgt per Gegenverrechnung.

11. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

- a. Rechnung vom 30. Dezember 2004 über 525.000,00 € + 20 % USt.
- b. Übermittelte Rechnungen über die Reparaturarbeiten.
- c. Beilage zur Rechnung vom 30. Dezember 2003 (nach den Angaben der BP ursprünglich nicht bei der Rechnung):

Gebäude nach Übernahme reinigen, Bodenbeläge entfernen, Einbauten abbrechen, Erdgeschoßdecke fräsen (uneben), Estrich einbringen und verfliesen.

Statik verbessern: Betonsäulen mit U-Trägern verstärken, Westseite mit Betonfertigteil versteifen. Restliche Westseite und Nordseite – Wand durch Stahlkonstruktion und Isolierglas ersetzen.

Fenster komplett im Erdgeschoß und Keller erneuern, drei neue Sektionaltore einbauen. Dach durch Isolierung und Erneuerung der Dachhautabdichten und Wärmeverlust beheben.

Außenwände isolieren und mit Blech verkleiden.

Heizung teilweise ersetzen: Neue Deckenheizkörper samt Steuerung. Wasserinstallation reparieren und Entkeimungsgerät einbauen. Brunnen; Saugrohr erneuern und Wasserrechtsgenehmigung erneuern. Elektroinstallation komplett einschließlich Beleuchtung überholen bzw. erneuern.

Zwei automatische Türen im Erdgeschoß.

Obergeschoß: Raumeinteilung durch neue Wandkonstruktion und Böden sowie Geländer erneuern.

Stiegenauf- und Abgang neu verfliesen.

Einbau eines Liftes vom Keller in das Obergeschoß.

Außenanlagen neu gestalten. Einfahrten teilweise verlegen, Randsteine setzen, Gehsteig an West- und Nordseite pflastern, Gartenmauer erneuern, Wasserablauf instandsetzen, gesamte Fläche asphaltieren und durch neue Leuchten belichten. Stützmauer an der Südseite erneuern. Rasen anlegen und Bäume setzen.

d. Kaufvertrag Bw. – GD KG vom 30. Dezember 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob die in der Rechnung der GD KG vom 30. Dezember 2003 der GD KG ausgewiesene Vorsteuer iHv. 105.000,00 € bei der Bw. abzugänglich ist oder nicht.

2. Nach § 11 Abs 1 UStG 1994 müssen Rechnungen ua folgende Angaben enthalten (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0009 zu den Begriffen „Personalbereitstellung“ und „Bauvorhaben“):

- Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers.
- Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung.

Gemäß § 11 Abs 2 UStG 1994 können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung iSd Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179; VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004).

3. Europarechtlich gesehen ist es den Mitgliedsstaaten überlassen, Kriterien aufzustellen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muss nur im Einklang mit der Mehrwertsteuer-RL stehen, wonach die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen ist. Die Mitgliedsstaaten können daher verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechtes auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (EuGH 5.12.1996, Rs C-85/95). Die im UStG geforderte „handelsübliche Bezeichnung“ entspricht den internationalen Normen, sodass kein überspitztes Formalerfordernis vorliegt (Lang, SWK 1997, S 673).

4. Unterschieden wird bei den Rechnungsmerkmalen zwischen den wesentlichen und den unwesentlichen Merkmalen. Zu den wesentlichen Merkmalen zählen jedenfalls Name und Anschrift des leistenden Unternehmers, Entgelt sowie Leistungsbezeichnung und Leistungszeitpunkt.

5. a. Der Begriff der „Menge und handelsüblichen Bezeichnung“ ist auszulegen.

b. Nach Ruppe, UStG, § 11, Rz 68, soll die Angabe „die Kontrolle darüber erleichtern, ob die in der Rechnung abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt wurden“. Nach dem VwGH normiert das Gesetz die Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0002).

c. Handelsüblich ist eine Bezeichnung, die für den fraglichen Lieferungsgegenstand allgemein verwendet wird. Ob Sammelbezeichnungen genügen, hängt nach der Auffassung des VwGH von den Umständen des Einzelfalles – der Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäfts und dem Wert der Ware – ab (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0002). Nach Ruppe aaO müsste es –

analog der Behandlung solcher Fälle beim BFH (zB Entscheidung vom 21.1.1993, V R 30/88, BStBl 1993 II, 384) – genügen, wenn im Fall der Erbringung der Leistung unter zumutbarer Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich ist. Der VwGH ist dieser BFH-Rspr zwar bisher nicht gefolgt, verlangt aber von der Finanzbehörde dann eine konkrete Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Steuerpflichtigen, wenn Sammelbezeichnungen üblich sind. Sie hat dabei Feststellungen über die im gegebenen Zusammenhang handelsüblichen Bezeichnungen und Mengenangaben zu treffen und darzulegen, aufgrund welcher Ermittlungen die verwendete Bezeichnung nicht als handelsübliche angesehen werden kann (zB VwGH 23.5.2005, 2001/14/0002 zur Bezeichnung „Schnittblumen“ und „Bindegrün“). Nach Lang, SWK 1997, S 673 reichen dagegen Sammelbezeichnungen nicht aus.

6. Die strittige Rechnung vom 30. Dezember 2003 spricht von „sämtlichen baulichen Investitionen, die von uns bis 30. Dezember 2003 durchgeführt wurden“. Dabei handelt es sich um eine ganze Reihe von Reparaturrechnungen, die der Finanzverwaltung übermittelt wurden: Darunter finden sich Architektenrechnungen an die GD KG ebenso wie Rechnungen über Betonlieferungen, Stahllieferungen, die Planung des Verkaufsraumes usw. Diese Rechnungen stammen aus den Jahren 1998, 1999 bis 2000. Die Bezeichnung „sämtliche bauliche Investitionen“ würde nicht einmal den Begriff der Sammelbezeichnung erfüllen, weil ihr der Leistungsgegenstand in keiner Weise zu entnehmen ist.

7. Die Rechnungsausstellung betreffend die Verrechnung vom 30. Dezember 2003 reicht aus folgenden Gründen nicht aus, um einen Vorsteuerabzug in der genannten Höhe zu ermöglichen:

a. Die Bw. hat – nachträglich – von ihrer Mieterin getragene Aufwendungen aus den Jahren 1998 bis 2000 (im wesentlichen aus Reparaturen und Umbauten im Mietgebäude) übernommen. Dabei handelt es sich um eine Reihe unterschiedlichster Leistungen. Bei sorgfältigem kfm Verhalten hätten diese Leistungen in verkürzter Form entweder in die Rechnung aufgenommen werden müssen, oder der Rechnungsausteller wäre verhalten gewesen, auf einen gesonderten Beleg (mit Aufgliederung der Leistungen) bzw die gesammelten Rechnungen zu verweisen. Beides ist nicht geschehen.

b. Die Bezeichnung „bis 2003 von uns durchgeführte bauliche Investitionen“ ist unkonkret und lässt – weder auf die Art der übertragenen Wirtschaftsgüter bzw Leistungen, noch auf deren betragliches Ausmaß oder die Verteilung auf die Leistungen einen Rückschluss zu. Das inhaltliche Ausmaß der Lieferungen bzw Leistungen geht aus der Rechnung nicht hervor. Insbesondere bei Baumaßnahmen ist es üblich, die einzelnen Leistungen in der Rechnung

jeweils gesondert anzuführen. Es hatte daher zumindest einer Beilage mit Ausweis der entsprechenden Informationen bedurft.

c. Die Rechnung enthält auch keinen Hinweis auf andere Unterlagen, der diesen Mangel beseitigen könnte.

(1) Die Bw. hat anlässlich der Betriebsprüfung Detailrechnungen an das Finanzamt übermittelt. In der Berufungsergänzung vom 16. Mai 2006 führt sie dazu aus, sie stelle einen Ordner mit Rechnungen zur Verfügung. In der Vorlageschrift vom 28. August 2006 teilt die Bw. mit, das Autohaus habe eine Rechnung mit Pauschalbetrag (und Ausweis der Mehrwertsteuer) an die Bw. übersandt und „als Beilage die Detailrechnungen der vom Autohaus beauftragten Subunternehmer beigelegt. Aus diesen sei ersichtlich, welche Arbeiten im Detail durchgeführt worden und welche Kosten daraus entstanden seien. Die Detailaufstellung sei zeitgleich zur Prüfung übergeben worden. Lieferungen, Leistungen und Zeitraum seien daher im Detail übersandt und nachgewiesen worden“.

(2) Mit dieser Darstellung kann die Bw. der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Auf der Rechnung ist keinerlei Hinweis auf den Kaufvertrag vermerkt, dessen Beilagen („Aufstellung anbei“) nach der Darstellung der Bw. die Identifikation der Leistungen erst ermöglichen würden. Der Rechnung selbst ist daher in keiner Weise zu entnehmen, auf welche Unterlagen sich der ausgewiesene Gesamtbetrag von 630.000,00 € (inkl. Mehrwertsteuer) stützt.

(3) Aber auch wenn es einen Hinweis auf der Rechnung bezüglich des Kaufvertrages (und damit verweisend auf Aufstellungen) gäbe, wäre der Vorsteuerabzug nicht zulässig. Denn auch die bezeichnete „Beilage“ zum Kaufvertrag enthält nur eine schlagwortartige Aufzählung von (Bau)Leistungen, aber keine inhaltlichen oder betraglichen Ausführungen dazu.

(4) Die der Finanzverwaltung übermittelten Rechnungen zu den Bauvorhaben weisen handschriftliche Aufstellungen mit einer Summe von 717.993,85 € (Anschaffungswert) und 522.343,68 € (Buchwert) aus. Beide Werte stimmen mit dem Rechnungswert von netto 525.000,00 € nicht exakt überein, sodass auch unter Miteinbeziehung der Rechnungen unklar bleibt, wie der Rechnungsbetrag überhaupt zustandegekommen ist. Eine genaue Aufstellung über die Leistungen, die betragsmäßig mit der Rechnungssumme übereinstimmt, gibt es bis dato nicht. Der Rechnungsbetrag wurde offenkundig annähernd mit dem Buchwert der angeschafften Wirtschaftsgüter geschätzt. Damit kann die Bw. eine genaue Leistungsbezeichnung, die für eine Vorsteuerabzugsberechtigung unerlässlich ist, nicht darstellen. Somit fehlt es am Kriterium einer nach Art und Umfang konkret bezeichneten und nachprüfbares Lieferung oder Leistung.

Anzufügen ist, dass der Vorsteuerabzug erst mit dem Vorliegen einer korrigierten Rechnung nachgeholt werden kann.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 3. Jänner 2008