



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.J. und E.W. als ehemalige Gesellschafter der Fa. A-GesBR, Friedhofsgärtnerei, W.,S-Straße, vertreten durch Novoconsult Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1120 Wien, Ruckergasse 30-32/6, 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 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind die ehemaligen Gesellschafter der Fa. A-GesBR, die eine Friedhofsgärtnerei samt Blumenkiosk betrieb.

Im Zuge einer die Jahre 1994 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die zu verarbeitenden bzw. weiter zu verkaufenden Pflanzen zum überwiegenden Teil auf dem Großmarkt zugekauft worden seien. Die Rechnungen über die gekauften Pflanze enthielten keine Mengenangaben, sondern nur die Sammelbezeichnung "Schnittblumen und Bindegrün" sowie den pauschalen Rechnungsbetrag. Nähere Angaben über die eingekaufte Menge bzw. eine Aufgliederung der Sammelbezeichnung "Schnittblumen und Bindegrün" hätten weder der steuerliche Vertreter noch der Lieferant machen können. Erhebungen beim Lieferanten hätten ergeben, dass dieser nur bei Verkäufen an diverse Hotels und die Magistratsabteilung 43 Lieferscheine mit Menge und genauer Bezeichnung der Ware

ausstelle. Bei Verkäufen auf dem Großmarkt würden nach Angaben des Lieferanten aus Zeitmangel üblicherweise nur Rechnungen ohne Mengenangabe mit den Bezeichnungen "diverse Blumen" oder "verschiedene Blumen" ausgestellt. In der Folge vertrat der Prüfer die Auffassung, dass für diese Lieferungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, weil Menge und handelsübliche Bezeichnung nicht in den Rechnungen aufschienen. Eine Identifizierung der erbrachten Lieferungen sei auch unter Heranziehung anderer Erkenntnismittel nicht möglich. Auch die Betrachtung der Umsatzseite biete keinen Aufschluss über Art und Menge der zugekauften Pflanzen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ (zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens) entsprechende Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1998.

In der dagegen erhobenen Berufung brachten die Bw. vor, auf dem Großmarkt würden andere Mengenangaben und handelsübliche Bezeichnungen gewählt als im Einzelhandel. Es wäre unzumutbar, beim Handel auf dem Großmarkt, wo Handelsgeschäfte in kurzer Zeit abgewickelt würden, die Einzelhandelsbezeichnung auf jeder Rechnung anzuführen. Die geforderte Aufgliederung in der Rechnung erfolge nur bei vorher bestellter Ware, wie dies bei den vom Prüfer angeführten Hotels und der Magistratsabteilung der Fall sei. Im Fall der Bw. werde die Ware nicht vorbestellt. Vielmehr besuche die beauftragte Einkäuferin ein- bis zweimal wöchentlich den Großmarkt und wähle die Ware selbst aus. Der Preis werde vor Ort pauschal für Schnittblumen und Bindegrün abgemacht und hierüber eine Rechnung ausgestellt. Es gehöre zum Wesen des Großhandels, dass nicht einzelne Stücke z.B. Rosen nach Farbe, Länge, Herkunft und Ähnlichem differenziert gehandelt würden, sondern für pauschale Mengen Schnittblumen der Zuschlag erteilt werde. Auch der österreichische Zolltarif und die Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994 sähen eine Untergliederung in Schnittblumen und Bindegrün vor.

Das Erfordernis, Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände auf der Rechnung anzugeben, diene vor allem der Überwachung, ob die Umsätze für das Unternehmen oder für den Privatbedarf des Unternehmers bewirkt worden seien bzw. ob sie zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze verwendet würden. Die Bezeichnung der Leistung könne allerdings immer nur ein Indiz dafür sein, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden sei. Bestünden daran aus anderen Gründen keine Zweifel, wäre es unsachlich, den Vorsteuerabzug an der Leistungsbezeichnung scheitern zu lassen.

Der Darstellung des Prüfers, wonach auch die Betrachtung der Umsatzseite keinen Aufschluss über Art und Menge der zugekauften Pflanzen biete, sei entgegenzuhalten, dass dem Prüfer umfangreiche Unterlagen zur Kalkulation und zum Verkauf vorgelegt worden seien. Es sei

insbesondere dargelegt worden, wie viele Schnittblumen für das Binden von Kränzen und Gestecken nötig seien. Die Zahl der verkauften Gebinde und Kränze innerhalb einer Periode sei durchaus nachvollziehbar. Weiters seien die einzelnen Eingangsrechnungen auf einzelne Schnittblumenuntersorten und deren Zahl mit ziemlicher Genauigkeit rückgerechnet worden. Diese Kontrollrechnungen hätten ergeben, dass die zugekauften Blumen und das Bindegrün im Unternehmen verwendet worden seien. Abgesehen davon sei nicht davon auszugehen, dass Schnittblumen im Einkaufswert "von einigen S 100.000,- pro Jahr" dem Privatgebrauch dienten.

Die Berufungsentscheidung, mit der die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1996 als unbegründet abgewiesen und der Vorsteuerabzug versagt wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2005, 2001/14/0002, wegen Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren wurden die Bw. ersucht, jene Rechnungen für die Jahre 1994 bis 1998 vorzulegen, auf Grund derer der Vorsteuerabzug in der im Folgenden dargestellten Höhe geltend gemacht und im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung versagt wurde (alle Beträge in ATS):

1994	1995	1996	1997	1998
49.967,-	40.145,-	50.868,-	64.281,-	29.118,-

In Entsprechung des Ersuchschreibens wurden die Belege betreffend das Jahr 1998 vorgelegt. Für die Jahre 1994 bis 1997 wurden die anlässlich der Betriebsprüfung erstellten Listen über die Eingangsrechnungen von K.G. übermittelt und ergänzend ausgeführt, die Bw. hätten die Belege bis 1997 bereits (nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht) entsorgt, weshalb nur die erwähnten Listen beigebracht werden könnten.

Mit Schreiben vom 3.8.2005 wurde das Finanzamt gemäß § 279 Abs. 2 BAO ersucht, in Entsprechung der Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes Ermittlungen durchzuführen,

- welche Bezeichnungen und Mengenangaben in den Streitjahren 1994 bis 1998 handelsüblich waren,
- wie die Geschäfte abgewickelt wurden,
- wie der Rechnungsbetrag ermittelt wurde, ob der Preis vor Ort pauschal für Schnittblumen und Bindegrün abgemacht wurde,
- ob einzelne Stücke differenziert gehandelt oder ob der Zuschlag für pauschale Mengen erteilt wurde,

- ob konkrete Mengenangaben allgemein gebräuchlich waren.

Die Abgabenbehörde erster Instanz teilte mit Schreiben vom 28. Oktober 2005 mit, dass die angesprochenen Händler nicht die Zeit gehabt hätten, die gestellten Fragen zu beantworten. Außerdem sei es schwierig gewesen, Händler zu finden, die in den Jahren 1994 bis 1998 am Großgrünmarkt Inzersdorf tätig gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die das Jahr 1998 betreffenden streitgegenständlichen Rechnungen weisen folgende Besonderheiten auf:

1. Sie umschreiben die gelieferten Gegenstände mit "div. Schnittblumen", "div. Schnittblumen und Bindeware" oder "div. Schnittblumen und Bindegrün",
2. sie weisen Entgelt und Steuerbetrag in einer Gesamtsumme aus,
3. als Rechnungsadressat scheint die Fa. J.J. auf und
4. sie enthalten keinerlei Mengenangaben.

In den Streitjahren wurden folgende Kleinbetragsrechnungen gelegt (alle Beträge in ATS):

	1994	1995	1997	1998
	1.940,00	1.100,00	1.830,00	1.900,00
	1.940,00	1.890,00	1.680,00	1.990,00
	1.400,00	1.000,00	800,00	1.910,00
		1.400,00		1.020,00
		1.960,00		700,00
		1.860,00		1.930,00
		1.000,00		1.260,00
				2.000,00
				1.080,00
				500,00
				600,00

				800,00
Summe	5.280,00	10.210,00	4.310,00	15.690,00

Für die Jahre 1994 bis 1997 konnten keine Belege vorgelegt werden. Die Rechnungen entsprachen jenen des Jahres 1998.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Behörde für das Jahr 1998 vorgelegten Rechnungen, die anlässlich der Betriebsprüfung erstellten Listen und die im Folgenden dargestellte Beweiswürdigung:

Die Rechnungen für die Jahre 1994 bis 1997 konnten von den Bw. nicht mehr vorgelegt werden, weil sie bereits entsorgt worden sind. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde für alle Streitjahre ausnahmslos festgestellt, dass die Rechnungen keine Mengenangaben enthielten, sondern nur die oben erwähnten Sammelbezeichnungen sowie den pauschalen Rechnungsbetrag. Obwohl nur mehr die Rechnungen für das Jahr 1998 zur Einsichtnahme vorgelegt werden konnten, ist daher davon auszugehen, dass auch die Rechnungen hinsichtlich der Vorjahre genau so abgefasst waren, hat doch der Prüfer eine Differenzierung hinsichtlich einzelner Jahre unterlassen und wurde eine Differenzierung nach den einzelnen Prüfungsjahren auch von den Bw. nicht vorgenommen.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 132 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie auch noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher und Aufzeichnungen geführt wurden.

Dem Vorbringen, die Belege seien nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht entsorgt worden, ist entgegenzuhalten, dass sich ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungspflicht nach § 132 BAO berufen kann (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Tz 9 zu § 132 und das dort angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1998, 97/14/0152). Selbst wenn der Betriebsprüfer seinerzeit die Rechnungen im Original einsehen konnte, entbindet das die Bw. für den Fall eines von ihnen eingebrachten ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmittels nicht von der Aufbewahrungspflicht, da sie damit rechnen mussten, dass nach Aufhebung der Berufungsentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof die nunmehr zur Entscheidung

über das Rechtsmittel berufene Behörde Einsicht in die der Berufung zu Grunde liegenden Belege verlangt. Diese Aufbewahrungspflicht endet erst in dem Zeitpunkt, in dem die anhängigen Verfahren endgültig abgeschlossen sind, d. h. erst nach Ergehen einer Berufungsentscheidung und Vorliegen eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, mit dem die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde als unbegründet abgewiesen wird, ist es zulässig, die dem Rechtsstreit zu Grunde liegenden Belege zu "entsorgen".

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie (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 die 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 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. Die Mitgliedstaaten können demnach 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, 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.

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.

Entsprechend den Bestimmungen der §§ 11 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 UStG 1972 bzw. 1994 müssen die Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
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. den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Nach Absatz 6 der zitierten Bestimmung genügen bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 2.000 S nicht übersteigt, 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.

Die im § 11 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 erschöpfend aufgezählten Merkmale sind zwingend.

Die der Behörde vorliegenden Rechnungen des Jahres 1998 weisen als Empfänger der Lieferungen die Fa. J.J. auf. Als einziger Hinweis auf die Adresse findet sich auf den Rechnungen die Postleitzahl. Damit ist aber eindeutig nicht die Fa. A-GesBR Rechnungsadressat, sodass der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger übereinstimmt. Es sind daher beim tatsächlichen Leistungsempfänger die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben, weil er in der Rechnung nicht als Empfänger aufscheint. Da durch die Angabe der Postleitzahl die Anschrift des Leistungsempfängers nicht eindeutig determiniert ist, ist im zu beurteilenden Sachverhalt auch dieses Merkmal nicht erfüllt.

Darüber hinaus enthalten die Rechnungen keine Mengenangaben. Der Gesetzestext stellt bei diesem Rechnungsmerkmal nicht auf die Handelsüblichkeit ab, sondern verlangt konkrete Mengenangaben. Die Bezeichnung "diverse" bezieht sich nach Ansicht der Behörde auf die Art der gelieferten Ware und kann die zwingend erforderliche Mengenangabe nicht ersetzen.

Außerdem ist gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 und 6 UStG 1972 bzw. 1994 das Entgelt, das ist der vom Leistungsempfänger aufzuwendende Betrag abzüglich der Umsatzsteuer, und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag anzugeben. Der Ausweis eines Bruttobetrages (Entgelt plus Mehrwertsteuer) ist in der Regel nicht zulässig.

Dem Erfordernis des Entgeltsausweises ist nicht Genüge getan, wenn Entgelt und Umsatzsteuer (wie im vorliegenden Fall) in einer Summe angegeben sind, auch wenn zusätzlich der Steuerbetrag ausgewiesen ist, sodass das Entgelt durch bloße Subtraktion ermittelt werden kann. Dies ergibt sich aus einem Vergleich der Anforderungen in § 11 Abs. 1 und § 11 Abs. 6 UStG (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 11 Tz 78).

Von diesem Rechnungsmerkmal kann nur bei so genannten Kleinbetragsrechnungen, d.h. bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 2.000 S nicht übersteigt, abgesehen werden. In diesem Fall genügt die Angabe des Gesamtrechnungsbetrages und des Steuersatzes; eine Angabe des Entgeltes und des darauf entfallenden Steuerbetrages ist nicht erforderlich. Ebenso ist bei Kleinbetragsrechnungen die Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungsempfängers nicht erforderlich.

Da jedoch den Kleinbetragsrechnungen das zwingende Merkmal der Mengenangabe fehlte, war die Berufung daher sowohl hinsichtlich der Kleinbetragsrechnungen als auch hinsichtlich der übrigen Rechnungen im Hinblick auf die obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend wird angemerkt: Die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1972 bzw. 1994 ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis 25.1.2005, 99/14/0304) nicht unsachlich, weil der Leistungsempfänger auf die Ausstellung von ordnungsgemäßen Rechnungen dringen kann und auch nach der erstmaligen Ausstellung einer Rechnung jederzeit eine Berichtigung bzw. Ergänzung der Rechnung möglich ist. In Anbetracht dieser vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht sind die vom österreichischen Gesetzgeber geforderten, - über die in Art 22 Abs 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie hinausgehenden Bedingungen, die grundsätzlich darauf abzielen, einen Vorsteuerbetrug hinauszuhalten, nicht geeignet, die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage zu stellen.

Wien, am 16. Jänner 2006