



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0456-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bwin, Adresse, vertreten durch Simson & Partner WT GmbH, Steuerberatungskanzlei, 5230 Mattighofen, Stadtplatz 48, vom 15. Dezember 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau am Inn, vertreten durch Dr. Christa Scharf, vom 13. November 1998 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1995 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma der Bwin wurde am Datum im Firmenbuch (FNxx) gelöscht.

Die Bwin. war im Einzel- und Großhandel mit Schuhen tätig. In den in diesem Berufungsverfahren strittigen Geschäftsfällen erfolgte die Abrechnung der Entgelte für die Schuhlieferungen über den Zentralregulierer G. Diesem Abrechnungsverkehr lag das Vertragsanbot von G. vom 29. November 1990 zugrunde.

Nach Punkt 1. des Anbots übernimmt G. den Zahlungs- und Abrechnungsverkehr zwischen der Bwin. und den Schuheinzelhändlern, welche Mitgliedsfirmen der G. sind, für alle Forderungen und Gegenforderungen, die sich aus dem gesamten Lieferungsprogramm der Bwin. ergeben. Weiters übernimmt G. die Haftung als Bürge und Zahler (Delkredere) gegenüber der Bwin. für alle Verbindlichkeiten der Mitgliedsfirmen aufgrund von Warenlieferungen der Bwin. zu den in diesem Anbot genannten Bedingungen. Neben diversen Mitteilungspflichten, Ausführungen zu den Grundlagen für den Abrechnungsverkehr und Regelungen betreffend eines Eigentumsvorbehalts an den Liefergegenständen enthält

das Anbot in Punkt 8. eine Entgeltsvereinbarung. Nach dieser Vereinbarung erhält G. von allen zur Regulierung eingegangenen Rechnungsbeträgen 3 % Skonto und (vor Kürzung von Skonto und Delkredereprovision) einen Mitgliederbonus von 1,5 %. Die für das gegenständliche Berufungsverfahren wesentliche Entgeltsbestimmung besagt, dass der G. durch die Delkredereübernahme und den die Buchhaltung der Bwin. entlastenden Abrechnungsverkehr eine Vergütung von 3,9 % der zur Regulierung eingegangenen Rechnungsbeträge gewährt werden. Diese Delkredereprovision kann nach dem Anbot jeweils bei Bezahlung sofort abgesetzt werden.

Im Akt finden sich dann mehrere Beispiele von als "Lieferanten-Abrechnung" bezeichneten Belegen, mit denen G. der Bwin. den Regulierungsbetrag mitteilt. Angeführt sind auf diesem Beleg zunächst einmal die Firmenbezeichnung von G. plus deren deutscher Anschrift, die Firmenbezeichnung der Bwin. mit deren österreichischer Anschrift sowie das Datum der Ausstellung der Lieferantenabrechnung. Hinsichtlich der Ermittlung des Regulierungsbetrages wird zunächst in einer Spalte Text auf eine Rechnungsaufstellung mit einem bestimmten Datum verwiesen. Sodann wird der Bruttobetrag aus dieser Rechnung angeführt. Von diesem Bruttobetrag werden dann 3 % Skonto und 3,9 % "Delkredere" abgesetzt, sodass sich vom Bruttobetrag (Rechnungsbetrag inkl. Skonto und Delkredere) nach Abzug der Positionen für Skonto und Delkredere der Regulierungsbetrag ergibt. Ohne eindeutigen Zusammenhang mit einem Betrag befindet sich auf dem Beleg mehrmals der Hinweis auf den 20 %igen Mehrwertsteuersatz. Insgesamt stellt die "Lieferanten-Abrechnung" eine Darstellung der G. an die Bwin. über die Zusammensetzung des Regulierungsbetrages dar. Der Beleg entspricht demnach nicht einem Beleg, mit dem G. eine eigene Leistung gegenüber der Bwin. abrechnet. Aus dem Beleg ("Lieferanten-Abrechnung") ergibt sich vielmehr, dass G. der Bwin. für ihre Lieferungen an eine bestimmte Firma (deren Name und Firmennummer auf dem Beleg ebenfalls angeführt sind) einen angeführten Betrag zu bezahlen hat. Dabei kann dem Beleg aufgrund der mehrmaligen Anführung des 20 %igen Mehrwertsteuersatzes allenfalls noch entnommen werden, dass es sich um die Abrechnung von 20 %igen Umsätzen handeln dürfte.

In diesem eben angeführten Sinn wurde der Beleg von der Bwin. auch verbucht. Sowohl Skonto als auch Delkrederebeträge wurden entgeltmindernd verbucht. Es handelt sich im Ergebnis somit um eine Mitteilung des Zentralregulierers G. darüber, wie sich der von G. an die Bwin. zu zahlende Abrechnungsbetrag für die Lieferungen der Bwin. an einen bestimmten Abnehmer zusammensetzt. In diesem Sinne ist dem Beleg nicht zu entnehmen, dass G. der leistende Unternehmer und die Bwin. der Leistungsempfänger sei. Weiters fehlt dem Beleg für dessen Qualifikation als Rechnung iSd. § 11 UStG die Angabe eines Leistungszeitraumes, die eindeutige Darstellung des Leistungsgegenstandes, der eindeutige Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und hiefür verrechnetem Entgelt sowie der auf dieses Entgelt

anzuwendende Steuersatz (die im Akt aufliegenden Belegsbeispiele wären bei Erfüllung des § 11 UStG als Kleinbetragsrechnung zu qualifizieren).

Anlässlich einer in der Folge durchgeführten Betriebsprüfung wurde zwar der lt. Lieferantenabrechnung vorgenommene Skontoabzug als entgeltmindernd anerkannt, nicht aber jene Beträge, die als Delkredereprovision auf den Belegen angeführt wurden. Unter Punkt I.1. wird hiezu in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt, dass durch die Übernahme der Haftung zwischen G. und der Bwin. eine Leistungsbeziehung entstehe. Das Entgelt für diese Leistungsbeziehung könne nicht die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der Bwin. an deren Abnehmer vermindern. Überdies sei die Haftungsübernahme durch G., die jedenfalls neben der untergeordneten Übernahme des Abrechnungsverkehrs die Hauptleistung darstelle, gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h UStG 1994 steuerfrei.

Aufgrund der Nichtanerkennung der Delkredereprovision als entgeltmindernd wurden die 20 %igen Umsätze um folgende Beträge erhöht: 1993: 140.017,07 ATS, 1994: 37.420,86 ATS, 1995: 44.755,49 ATS.

In der gegen diese Feststellungen eingebrachten Berufung beantragte die Bwin. zunächst die Behandlung der Delkredereprovisionen als Erlösschmälerung lt. Erklärung. In der Begründung zu dieser Berufung wird dann allerdings ausgeführt, dass die Delkredereprovision Entgelt für die im Vordergrund stehende Vermittlungsleistung der G. an die Bwin. sei. Daneben werde in bestimmten Fällen auch das Delkredere und der Abrechnungsverkehr sowie das Inkasso übernommen. Daneben wird darauf hingewiesen, dass diese Vermittlungsleistung dann tatsächlich von einer in Klagenfurt befindlichen Betriebsstätte der G. erbracht worden sei. Als Preis hiefür wird ein Verzeichnis der Mitgliedsunternehmen vom Juni 1997 vorgelegt, in dem unter der Überschrift Österreich eine Firma G. mit österreichischer Anschrift und Telefonnummer angeführt ist. Weiters findet sich auf diesem Verzeichnis der Hinweis, dass für die angeführten Mitgliedsunternehmen die Zentralregulierung übernommen wird.

Die von dieser österreichischen Betriebsstätte erbrachten Vermittlungsleistungen seien in Österreich steuerpflichtig. Dies würde auch dann gelten, wenn die Vermittlungsleistungen von G. mit Sitz in Deutschland erbracht worden wäre. Ohne dies dezidiert anzuführen möchte die Bwin. mit diesen Ausführungen offensichtlich darauf hinweisen, dass diese Vermittlungsleistungen steuerpflichtig zu behandeln sind, und somit der Bwin. aus diesen Leistungen ein Vorsteuerabzug zustehe, der letztlich im Ergebnis gleich wie eine Entgeltsminderung die Zahllast der Bwin. vermindere.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird zunächst noch einmal die Ansicht der Betriebsprüfung dargestellt, wonach die verrechneten Skonti tatsächlich die Lieferung der Bwin. an die Mitglieder der G. betreffe und diese Skontobeträge daher als entgeltmindernd anerkannt worden seien. Der Vergütungsanspruch iHv. 3,9 % des Entgeltes für die Übernahme des Delkrederes betreffe aber eine Leistung der G. an die Bwin. und

könne daher nicht das Entgelt für die Lieferungen der Bwin. an deren Abnehmer mindern. Darüber hinaus seien die Abrechnungen in der vorgelegten Form nicht mehrwertsteuergerecht und würden diese daher nicht zu den vorgenommenen Erlösberichtigungen berechtigen. Weiters sei aufgrund einer Abfrage festgestellt worden, dass im Österreichischen Firmenbuch keine Firma G. aufscheine.

Hiezu ist ergänzend auszuführen, dass G. steuerlich lediglich beim Finanzamt Graz-Stadt als ausländischer Unternehmer geführt wird. Für eine inländische Betriebsstätte (eventuell in Kärnten) gibt es zumindest in den Steuerdatenbanken keinen Hinweis. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird angeführt, dass in § 16 UStG keinerlei Belegs austausch oder Formvorschriften vorgesehen seien. Voraussetzung für die Entgeltsminderung sei lediglich, dass sich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz geändert habe. Ferner sei das Aufscheinen eines ausländischen Unternehmens im Österreichischen Firmenbuch für die Qualifizierung als Betriebsstätte nicht relevant. Aufgrund des tatsächlichen Auftretens von Mitarbeitern, die an der österreichischen Adresse tätig gewesen seien für G. ergebe sich, dass in Österreich eine Betriebsstätte bestanden habe.

Der Bwin wurden mit Fragenvorhalt vom 17. September 2004 die Rechtsansicht des UFS sowie des VwGH vorgehalten. Weiters wurde um die Vorlage verschiedener Unterlagen ersucht. Der steuerliche Vertreter der Bwin teilte am 4. Oktober 2004 mit, dass aufgrund der Aktenlage und der Judikatur keine Beantwortung des Schreibens erfolgen werde.

Der ursprünglich gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung wurde am 10. September 2004 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bwin. begehrt im Ergebnis die Verringerung der Zahllast und möchte diese Verringerung entweder durch Minderung der Entgelte für ihre eigenen Lieferungen oder durch Anerkennung von Vorsteuern aus eigenständigen Leistungen der G. an die Bwin. erreichen. Beiden Argumentationen muss nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Erfolg versagt bleiben:

1. Minderung der Entgelte

Sowohl § 16 Abs. 1 UStG 1972 (für die Jahre 1993 und 1994) als auch die gleiche Bestimmung des UStG 1994 (für das Jahr 1995) besagen im gegenständlichen Zusammenhang, dass für den Fall, dass sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ändert, der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen hat. Die Minderung der Bemessungsgrundlage nach dieser Bestimmung setzt somit voraus, dass sich die Bemessungsgrundlage für einen eigenen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aber in seiner Entscheidung vom 28. April. 2004, 2001/14/0156 entschieden, dass für den Fall, dass in die Zahlungsabwicklung zwischen Produzent und Wareneinzelhändler ein sogenannter Zentralregulierer eingeschaltet ist, der als Bürge die Zahlung im Namen der Einzelhändler übernimmt, die von ihm vorgenommenen Zahlungsabzüge dann nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage des Lieferanten führen, wenn der Zentralregulierer eigenständige Leistungen an den Lieferanten erbringt und sich der Zahlungsabzug als verrechnungsweise Tilgung des Entgeltsanspruchs des Zentralregulierers für dessen Leistung an den Lieferanten darstellt. Durch die Übernahme der Bürgschaft übernimmt der Zentralregulierer eine Leistung. Bei der Frage, wem gegenüber diese Leistung erbracht wird, handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Liegen der Bürgschaftsübernahme Verträge zwischen dem Zentralregulierer und dem Produzenten zugrunde und wird die Preisminderung aufgrund des Wegfalls des Zahlungsrisikos zur Gänze an den Zentralregulierer weitergegeben, kann es nicht als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, wenn die Abgabenbehörde davon ausgegangen ist, dass die Bürgschaftsübernahme eine Leistung darstellt, die dem Produzenten gegenüber erbracht wurde.

Dem VwGH-Erkenntnis lagen teilweise wortgleiche Vertragsgrundlagen wie im gegenständlichen Fall zugrunde. Auch hier ergeben die vertraglichen Grundlagen und die Lieferantenabrechnungsbelege, dass ein Leistungsaustausch hinsichtlich der Delkredereprovision zwischen G. und der Bwin. vorliegt. Eine Behandlung als Erlösminderung, wie in der Berufung angeregt, fällt somit aus.

2. Anerkennung von Vorsteuern aus den Leistungen der G. an die Bwin.

Die Anerkennung derartiger Vorsteuern könnte zwar nicht – wie in der Berufung angedeutet – zu einer Minderung der Bemessungsgrundlagen für die eigenen Umsätze der Bwin. führen, im Ergebnis aber doch die sich ergebende Zahllast mindern.

Wiederum übereinstimmend fordern das UStG 1972 und das UStG 1994 jeweils in § 12 für die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges, dass eine Rechnung iSd. § 11 UStG vorliegt.

Da die hier in Frage kommenden Beträge jeweils den Betrag von 2.000,00 ATS nicht übersteigen, ist hiebei der jeweilige Abs. 6 des § 11 UStG 1972 und UStG 1994 für Kleinbetragsrechnungen zu beachten. Demnach hat die Rechnung folgende Angaben anzuführen:

1. Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgeführt hat (siehe ua. Entscheidung vom 17. Februar .1992, 90/15/0144), muss einer Rechnung die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder sonstige Leistung zukommen, es muss also der Leistende dem Leistungsempfänger unter Angabe des wesentlichen Inhaltes der Leistung deren Preis in Rechnung stellen und so die Zahlung anfordern. Ob eine bestimmte Urkunde diese Funktion erfüllt, kann nur nach der Lage des Einzelfalles beurteilt werden.

Der Rechnung muss somit eindeutig zu entnehmen sein, dass der leistende Unternehmer das Entgelt für eine eigene Leistung abrechnet. Da weiters der Vorschrift des § 11 UStG (VwGH vom 25.11.1997, 97/14/0138) im Wesentlichen auch die Funktion zukommt, der Finanzverwaltung die Überprüfung der Umsatzsteuervorgänge zu erleichtern, sind eben auch die wesentlichen Leistungskriterien, die für die Besteuerung maßgeblich sind, zweifelsfrei anzugeben.

Die beispielhaft vorgelegten Belege entsprechen diesen Voraussetzungen aus folgenden Gründen nicht:

Wie oben dargestellt wurde, dienen die Belege der Darstellung der Ermittlung des Regulierungsbetrages. Es wird dargestellt, welchen Betrag G. der Bwin. für die Leistung der Bwin. an deren Abnehmer zu überweisen hat. Dabei werden Skonto und Delkrederebeträge in Abzug gebracht. In diesem Sinne wurden diese Belege auch verbucht und sowohl Skonto als auch Delkrederebetrag erlösmindernd behandelt. Somit erscheint in diesen Belegen G. nicht als leistender Unternehmer und die Bwin. nicht als Leistungsempfangender Unternehmer auf.

Würde es tatsächlich zutreffen, dass eine österreichische Betriebsstätte von G. die Leistung erbracht hätte, könnte durchaus auch im Lichte der Überprüfbarkeit der Besteuerungsansprüche durch die Finanzverwaltung hinsichtlich der Anschrift des leistenden Unternehmers auch ein Hinweis auf die österreichische Anschrift bzw. auf die Leistungserbringung durch die österreichische Betriebsstätte gefordert werden. Gerade aus der Textierung der Berufung ergibt sich auch, dass der Leistungsgegenstand hinsichtlich Art und Umfang der erbrachten sonstigen Leistung mit Sicherheit nicht zweifelsfrei dargestellt ist. In der Berufung wird behauptet, dass die Leistung von G. hauptsächlich in Vermittlungen und nebensächlich in Abrechnungs- und Inkassotätigkeiten bestand. Daneben hätte auch noch die Übernahme von Haftungen eine Rolle gespielt. Die bloße Angabe des Wortes "Delkredere" im Spaltenkopf vermag keine eindeutige Aussage über Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung zu geben.

Der Tag der sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt, ist dem Beleg ebenfalls nicht zu entnehmen.

Auf dem Beleg ("Lieferanten-Abrechnung") wird von Bruttobeträgen in dem Sinn gesprochen, dass hierin die Skonto- und Delkrederebeträge noch enthalten sind. Ob in diesem Betrag auch eine Umsatzsteuer enthalten ist, geht aus dem Betrag nicht eindeutig hervor. Es ist dem Beleg nicht zu entnehmen, dass Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe angeführt sind.

Auf den genannten Belegen findet sich zwar der Hinweis auf 20 % Mehrwertsteuer mehrmals. Eine exakte Zuordnung dieser Angabe zu einem bestimmten Betrag und somit eine umsatzsteuerrechtlich relevante Aussage ist der Angabe aber nicht zu entnehmen.

Letztlich wohl gerade infolge der fehlenden Abrechnungsfunktion der genannten Belege sind auch die von § 11 UStG 1972 und UStG 1994 aufgestellten Voraussetzungen für Kleinbetragsrechnungen ihrem Inhalt nach nicht erfüllt. Beispielhaft wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Bwin. selbst in den Belegen eben nicht als Leistungsempfänger sondern als leistender Unternehmer an ihre Abnehmer angeführt ist. Wäre die Angabe der Bwin. auf den Belegen als Angabe des Leistungsempfängers zu verstehen gewesen, wäre nach der Systematik des UStG nicht eine Erlösminderung sondern von vornherein ausschließlich ein Vorsteuerabzug die konsequente Folge gewesen.

Aus den vorgelegten Belegen ist somit die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges nicht möglich. Ein Vorsteuerabzug wäre allenfalls im Veranlagungszeitraum des Vorliegens einer dem § 11 UStG entsprechenden Rechnung möglich. Dies hätte aber zur Voraussetzung, dass die Leistung in Österreich überhaupt steuerpflichtig ist. Mangels einer formgerechten Rechnung und Angabe einer erbrachten Leistung kann sich der Unabhängige Finanzsenat in diesem Verfahren aber nicht mit dem weiteren Berufungsvorbringen hinsichtlich des möglichen Leistungsgegenstandes, der leistungserbringenden Betriebsstätte, den sich ergebenden Haftungsfragen, Leistungsorten und eventuell anzuwendenden Befreiungen befassen.

Da somit weder eine Minderung des Entgelts für die Lieferungen der Bwin. vorliegt noch – zumindest mangels formgerechter Rechnungen – das Recht auf Vorsteuerabzug aus den Leistungen der G. an die Bwin. besteht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich der Zustellung der Berufungsentscheidung orientiert sich der UFS an der VwGH Entscheidung vom 24. Februar 1998, ZI 95/13/0269. Der VwGH führte darin mit weiteren Nachweisen aus, dass die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft und ihre Löschung im (damaligen) Handelsregister ihre Parteifähigkeit solange nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten –dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger- noch nicht abgewickelt sind. Die Umsatzsteuerbescheide der gelöschten Personenhandelsgesellschaft

sind daher an diese zu richten. Analog zur Regelung des § 81 Abs 6 BAO wird an einen der zuletzt selbständig vertretenden Liquidatoren zugestellt.

Linz, am 10. Februar 2005