

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 27. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Dezember 2003 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2002 und die Berufung vom 29. Oktober 2004 den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. September 2004 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben und die Umsatzsteuer wird mit – 7.821,74 € festgesetzt.

Dies entspricht der Abänderung aufgrund der Berufungsvorentscheidung und tritt hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung keine Änderung hinsichtlich des zu erstattenden Vorsteuerbetrages von 7.821,74 € ein.

Die Berufung betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2003 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend das Jahr 2003 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsverwerberin (im Folgenden: Bw.) ist eine Gesellschaft ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich und betreibt Handel mit Spielwaren. Für die Jahre 2002 und 2003 hat sie jeweils Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer eingebracht. Für das Jahr 2002 hat das Finanzamt zunächst den Antrag vollständig abgewiesen, in einer Berufungsvorentscheidung die Vorsteuern im Zusammenhang mit diversen Dienstreisen und Rechnungen der A. jedoch zum Vorsteuerabzug zugelassen. Vorsteuern im Zusammenhang mit u.a. PKW-Kosten und Zentralregulierungsprovisionen wurden nicht gewährt. Auch im Jahr 2003 wurden die Vorsteuern aus den

Zentralregulierungsabrechnungen nicht gewährt, worunter das Finanzamt im Jahr 2003 auch die Rechnungen der E. einreichte, weil diese von der Bw. in der Rechnungsaufstellung unter dem Titel "Delkredere" wie die Zentralregulierungsabrechnungen aufgelistet wurden.

Das Finanzamt gründete seine Ablehnung auf § 11 Abs. 1 UStG 1994 und führte aus, dass den Zentralregulierungsabrechnungen die für eine Rechnung zwingend erforderlichen Angaben zum Teil fehlen würden.

Gegen die (teilweise) Abweisung der Vorsteuererstattungsanträge wurde von der Bw. Berufung eingebracht, wobei im Schreiben vom 16. März 2005 an den UFS die Berufung für beide Berufungsjahre auf die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Zentralregulierungsangelegenheiten eingeschränkt wurde. In der Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Bei den Rechnungen handle es sich um verrechnete Provisionen, wobei der Leistungsort in Österreich liege. In den vorgelegten Originalrechnungen seien alle Rechnungsbestandteile enthalten. Es werde bei diesen Rechnungen darauf hingewiesen, dass es sich um eine Zentralregulierungsabrechnung handle und seien alle vom § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsbestandteile bzw. Angaben enthalten. Da es sich beim Großteil der Rechnungen um Kleinbetragsrechnungen handle, müsse auf den Rechnungen weder das Ausstellungsdatum, die fortlaufende Nummer noch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden aufscheinen.

Bei den Rechnungen der E., welche über Kleinbetragsrechnungen hinausgingen, seien die gesamten Rechnungsmerkmale enthalten. Weiters handle es sich bei diesen Verrechnungen (Provisionen) um in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen. Zusätzlich könne aus Gründen der Rechtssicherheit für den Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern, eine gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgewiesen sei. Dies sei hier der Fall und habe der Leistende die Umsatzsteuer auch abgeführt.

Das Finanzamt erledigte die Berufung das Jahr 2002 betreffend mit einer (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidung. Die Vorsteuern im Zusammenhang mit Zentralregulierungen wurden weiterhin nicht gewährt mit Hinweis auf § 11 Abs. 1 UStG 1994. Im Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO. Beide Berufungen wurden dem UFS zur Entscheidung vorgelegt, für das Jahr 2003 keine Berufungsvorentscheidung erlassen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS traf die Bw. einige Klarstellungen zu den Zentralregulierungsabrechnungen und teilte mit, dass das Zentralregulierungsabkommen vertragsmäßig auch das Delkredere umfasse. Mit Schreiben vom 16. März 2005 wurde (nach erfolgter Ladung) auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Auf die diesbezügliche Frage des UFS, ob die Berufungen so zu verstehen seien, dass sowohl 2002 als auch 2003 ausschließlich

gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuer aus den Zentralregulierungsabrechnungen berufen werde, wurde erklärt, dass die Berufung lediglich die Zentralregulierungsangelegenheiten betreffe. Wiederholend wurde ausgeführt, dass die Rechnungen sämtliche Rechnungsmerkmale enthalten würden. Wo diese Rechnungsmerkmale auf der Rechnung aufscheinen, sei nicht entscheidend, es müssten lediglich alle Merkmale enthalten sein. Es gehe aus den Rechnungen eindeutig hervor, wer die abrechnende Firma und somit der Leistungserbringer sei. Adressiert seien die Rechnungen an die Bw., sodass eindeutig erkennbar sei, wer Leistungsempfänger sei. Obwohl im Gesetz nicht explizit die Bezeichnung als "Rechnung" verlangt sei, werde angegeben, dass es sich um die Zentralregulierungsabrechnung handle. Es gehe also eindeutig daraus hervor, dass hier eine Rechnung des Zentralregulierers vorliege. Auch der Leistungsinhalt sei hinreichend detailliert beschrieben. In der Spalte "Provision" seien die Provisionsbeträge angegeben und in der Spalte "Provisionsprozent" die Provisionssätze dazu. Da es sich um eine Zentralregulierungsabrechnung handle, was auch aus den Rechnungen eindeutig hervorgehe, sei auch bestimmt, dass es sich hier um eine Zentralregulierungsprovision handle. Da es sich um ein normales System der Zentralregulierung handle, sei auch allgemein bekannt, dass der Zentralregulierer die Zahlungsflüsse übernehme. Wofür der Zentralregulierer die einzelnen Provisionen erhalte, sei auch klar ersichtlich, da in der Zeile der einzelnen Provisionen jeweils der Kundenname und die dazugehörige Lieferung, welche die Bw. an den Kunden getätigt habe, angeführt sei. Bei dieser Abrechnung handle es sich um eine handelsübliche Abrechnung und um eine handelsübliche Bezeichnung. Dass mit der Abrechnung auch das Zahlungsavis beurkundet werde, könne an der Tatsache nichts ändern, dass es sich hierbei um eine ordnungsgemäße Rechnung handle. Die Rechnung sei selbsterklärend und in diesem Geschäft eine übliche Abrechnungsart. Würde es sich hierbei nicht um eine ordnungsgemäße Rechnung handeln, wären sämtliche Kunden, welche mit diesem Zentralregulierer Geschäfte machten, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine genauere Bezeichnung und Abrechnung im Hinblick auf Zentralregulierungsangelegenheiten könne nicht vorliegen.

Hinsichtlich der Rechnungen der E. wurde seitens des UFS im Vorhalteverfahren darauf hingewiesen, dass es sich dabei um Rechnungskopien handle, im Vorsteuererstattungsverfahren die Vorlage von Originalrechnungen aber zwingend erforderlich sei, und um Vorlage der Originale ersucht. Die Bw. gab dazu an, dass sie über keine anderen Rechnungen der E. verfüge, die geforderten Originale könnten nicht beigeschafft werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Einschränkung des Berufungsbegehrens ist im Verfahren vor dem UFS strittig, ob die Vorsteuer aus den Zentralregulierungsabrechnungen (und die vom Finanzamt diesen gleichgestellten Rechnungen der E. für das Jahr 2003) zu erstatte ist.

Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 (im Folgenden: Verordnung) ist die Vorsteuererstattung an Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich nach einem eigenen Verfahren durchzuführen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung sind dem Erstattungsantrag die Rechnungen *im Original* beizufügen. Die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges richtet sich mangels abweichender Regelungen in der Verordnung nach den allgemeinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 11 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 59/2001 müssen Rechnungen (Rechtslage ab 1.1.2002) 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 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.*

(2) *Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar.*

(3) *Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.*

(4) *Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus*

anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

(5) In einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (z.B. Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, genügen 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 Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

Nach § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 132/2002 (für Rechnungen ab 1.1.2003) wurde eingefügt (betrifft jedoch nicht Kleinbetragsrechnungen bis 150 €):

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Die berufungsgegenständlichen Zentralregulierungsabrechnungen haben im Wesentlichen alle folgendes Aussehen: Sie haben die Form eines der Länge nach geteilten, der Länge nach beschriebenen A 4-Formaten (vergleichbar gängigen Erlagscheinformularen) und in der Mitte unten findet sich der Schriftzug "ZAHLUNGSAVIS UND ZENTRALREGULIERUNGS-ABRECHNUNG". Genau darüber steht der Name der abrechnenden Firma (das ist der Zentralregulierer, eine Firma mit österreichischer Anschrift). Daneben steht "Nürnberg, den z.B. 18.10.02.", offensichtlich das Datum der Rechnungsausstellung. Links unten ist in Form eines Adressfeldes "Firma" und der Name und die Adresse der Bw. angeführt. Die obere Hälfte des Beleges umfasst sehr viele Rubriken, wie Rechnungseingangsdatum, Rechnungsdatum, Valutadatum, Rechnungsnummer, Kundennummer, Kundenname, Text (Zahlenkombination), Rechnungsbetrag, Vorkassa, Skonto %, Skonto, Prov. %, Provision, Bonus,

Rabatt, Musterrabatt, Mehrwertsteuer und SA. Diese Angaben beziehen sich offensichtlich auf die verschiedenen Kunden der Bw., an welche die Bw. Waren geliefert hatte, und von welchen der Zentralregulierer die aushaftenden Beträge (nach Abzug von Skontobeträgen) für die Lieferungen erhalten hat, welche der Zentralregulierer an die Bw. überweist (unter Einbehalt seiner Provision).

Direkt unter der Rubrik "Rechnungsbetrag" findet sich die Spalte "Mehrwertsteuer %" und darunter "20 %". In der gleichen Zeile daneben unter der Rubrik "Provision" steht "Vorsteuer Provision" mit einem ausgewiesenen Betrag.

Daneben steht "zur Verrechnung" und "zahlbar am: (Tag)", darunter ausgewiesen der jeweilige Kalendertag (z.B. 18/2003, 18.01.2003).

Ganz unten rechts steht in sehr kleiner Schrift: "Wir überweisen Ihnen durch Scheck".

Wie der VwGH mehrfach ausgeführt hat (vgl. u.a. VwGH 24.11.1999, 94/13/0280; 17.2.1992, 90/15/0144) muss einer Rechnung die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder eine 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 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 der Vorschrift des § 11 UStG 1994 im Wesentlichen die Funktion zukommt, der Finanzverwaltung die Überprüfung der Umsatzsteuervorgänge zu erleichtern, sind die wesentlichen Leistungskriterien, welche für die Besteuerung maßgeblich sind, zweifelsfrei anzugeben. Die Angaben auf der Rechnung müssen jenen Grad der Genauigkeit aufweisen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 11 Tz 56).

Die vorgelegten Belege entsprechen den gesetzlichen Vorgaben aus folgenden Gründen nicht: Die Belege dienen der Darstellung der Ermittlung des Regulierungsbetrages, indem verdeutlicht wird, welchen Betrag der Zentralregulierer der Bw. für die Lieferung der Bw. an deren Abnehmer zu überweisen hat. Dabei werden Skonto und Provision in Abzug gebracht. Aus dem Zusammenhang mit der Bezeichnung des Beleges als "ZAHLUNGSAVIS UND ZENTRALREGULIERUNGS-ABRECHNUNG" ist als "Art und Umfang der sonstigen Leistung" auf eine Zentralregulierungsprovision zu schließen. Es lässt sich nicht erkennen, welcher Art diese Provision sein soll (es gibt auch keinen Hinweis auf bestimmte Verträge), insbesondere ist nicht klar, ob es sich hier um eine steuerfreie oder steuerpflichtige Provision handelt. Ist es eine Provision für übernommene Haftungsübernahmen, für Abwicklung des Zahlungsverkehrs oder für die Vermittlung von Lieferungen etc.? Es gibt keinen Hinweis auf Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung. Weiters könnte aus dem Erscheinungsbild des Beleges genauso gut auf eine Abrechnung der Lieferungen der Bw. und einer bestimmten Provision an

deren Abnehmer geschlossen werden. Unklar ist weiters, warum alle Abrechnungen "Nürnberg, Datum" aufweisen, wenn die abrechnende Firma eine österreichische Anschrift hat, die nicht auf Nürnberg lautet.

Wer letztlich der Leistende für die im Beleg angeführte "Provision" ist, lässt sich erst nach Kenntnis der genauen Sachlage nachvollziehen, ist jedoch aus dem Beleg selbst nicht eindeutig ableitbar. Lässt sich aus einem Beleg jedoch nicht zweifelsfrei erkennen, wer, an wen, welche Leistung verrechnet, ist der Beleg nicht als Rechnung iSd § 11 UStG 1994 zu qualifizieren, und damit nicht zum Vorsteuerabzug geeignet.

Selbst wenn man aber dem Beleg ansonsten die Qualität einer Rechnung beimessen könnte, fehlt dem Beleg die zwingend notwendige Angabe gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 bzw. Abs. 6 Z 3 UStG 1994, nämlich die Angabe zum Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt. Auf dem Beleg finden sich zwar diverse Zeitangaben, wie Rechnungsausstellungsdatum, "zahlbar am" und Rechnungsdaten der der Zentralregulierung zugrunde liegenden Lieferungen (diese sind hier aber nicht Leistungsgegenstand), nicht jedoch ist der Tag der erbrachten sonstigen Leistung oder der Abrechnungszeitraum für die Zentralregulierungsgeschäfte in der Abrechnung enthalten.

Weiters fällt auf, dass bei mehreren Belegen (z.B. Nr. 19-26/2002) handschriftlich der Mehrwertsteuersatz von 20 % auf 16 % korrigiert worden ist, trotzdem aber 20 % als Vorsteuer beantragt wurde. Ein Steuersatz von 16 % lässt aber auf eine in Deutschland erbrachte Leistung schließen. In Österreich kann nicht deutsche Vorsteuer erstattet werden. Bei den Belegen 1-18/2002 handelt es sich um Kopien und um keine Originale. Im Vorsteuererstattungsverfahren ist aber die Vorlage von Originalrechnungen zwingend vorgesehen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung, welche Bestimmung dem Art. 3 lit. a der 8.EG-Richtlinie [CELEX-Nr. 31979L1072] entspricht; vgl. Haunold / Widhalm, Vorsteuererstattungsverfahren für ausländische Unternehmer, ÖStZ 1995, 236).

Die Rechnungen der Firma E. für 2003 sind ebenfalls ganz eindeutig keine Originale. Dies ist leicht daran zu erkennen, als handschriftlich diverse Buchungsnummern und sonstige Anmerkungen am Original angebracht wurden, sowie die Originalbelege mit Eingangsstempeln versehen wurden, und das Ganze dann kopiert wurde. Daher können die Vorsteuerbeträge auch aus diesen Rechnungen nicht erstattet werden.

Rechnungen, das Jahr 2003 betreffend, müssen auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden enthalten, sofern keine Kleinbetragsrechnungen vorliegen. Keine der Zentralregulierungsabrechnungen für 2003, welche einen Gesamtbetrag von 150 € übersteigen, enthalten die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden (z.B. Rechnung Nr. 373/2003, 06/2003, bzw. mehrere Rechnungen mit Datum Jänner 2003, welche fälschlicherweise in die Aufstellung für das Jahr 2002 aufgenommen wurden), sind also schon aus diesem Grunde nicht erstattungsfähig.

Zusammenfassend muss also festgestellt werden, dass die Zentralregulierungsabrechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, da sie zum Einen insgesamt keinen Leistungszeitraum beinhalten, zum Anderen teilweise keine Originale sind und teilweise im Jahr 2003 trotz Überschreitens der Kleinbetragsgrenze keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 02. Mai 2005