



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 1. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vertreten durch Hofrat Mag. Anton Pfneisl, vom 14. März 2003 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-8/2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen Handel mit Textilien und Mobiltelefonen in Wien.

Am 12.2.2003 erstellte die Betriebsprüferin im Anschluss an eine durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998-2000 folgenden Bericht:

"Tz 13) Wareneinkauf Firma X::

Im Jahr 2000 und im Nachschauzeitraum 1-12/2001 und 1-9/2002 wurden von der Firma X Waren (Mobiltelefone) bezogen. Zum Teil handelt es sich dabei um sogenannte "Erstanmeldungs-Handys".

Diese Ware wird vom Bw. nicht bezahlt und wird nach dem Verkauf an den Letztverbraucher von der Lieferfirma gutgeschrieben.

Gutgeschrieben wird der Warenwert der verkauften Ware sowie eine Provision für "Aufwendungen für die Durchführung der Neuanmeldung".

Die übrigen Wareneinkäufe der Firma X wie etwa Wertkartenhandys und Rubbelkarten, sowie ganz normale Handys (ohne Anmeldung oder Wertkarte) werden von der Fa. Trans-o-flex GmbH im Auftrag des Lieferanten zugestellt und sofort kassiert.

Auch die "Erstanmeldungshandys" werden von der Fa. Trans-o-flex GmbH zugestellt, aber nach Anweisung des Lieferanten nicht kassiert.

Auf den Rechnungen der "Erstanmeldungshandys" befindet sich der Vermerk: zahlbar innerhalb von 30 Tagen.

Es erfolgt von Seiten des Abgabepflichtigen aber nie eine Zahlung, und vom Lieferanten werden diese Rechnungen auch nie eingemahnt, es werden auch keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt.

Es besteht also von beiden Seiten eine Vereinbarung darüber, diese Ware nie zu bezahlen.

Diese Rechnungen sind nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Proformarechnungen einzustufen, daher ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Für die Lieferung der Waren wird kein Wareneinkauf als Betriebsausgabe anerkannt.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich hier vielmehr um Kommissionsware, die über ein Verrechnungskonto zu buchen ist.

Erstanmeldungshandys, die nicht verkauft werden können, werden nach Auskunft des Abgabepflichtigen vom Lieferanten im Zuge von "Aktionen" auf einen Verkaufspreis von z.B. 0,00 oder 1,00 Euro für den Letztverbraucher reduziert und dem Abgabepflichtigen gutgeschrieben.

Die Warengutschriften zu den Erstanmeldungshandys wurden vom Abgabepflichtigen als Erlöse 20% gebucht und der Umsatzsteuer unterzogen, sie werden von der BP berichtigt.

Tz. 14	Erlöse 20%	<u>2000</u>
	Erlöse 20% lt. Erklärung	1.153.340,84
	Berichtigung lt. Tz. 13	<u>-96.825,04</u>
	Erlöse 20% lt. BP	1.056.515,80
	Erlöse 10% lt. Erklärung	21.818,18
	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze lt. BP	1.078.333,98
	davon Eigenverbrauch	7.500
	steuerfreie Ausfuhrlieferungen	465.138,00
Tz. 15	Vorsteuer	
	Folgende Vorsteuerbeträge werden nicht anerkannt (siehe Tz. 13):	
		<u>2000</u>

	Vorsteuer lt. Erkl.	459.490,55
	Vorsteuer nicht anerkannt	<u>-85.401,40</u>
	Vorsteuer lt. BP	374.089,15
Tz. 21	UST-Passivierung	
	Die Umsatzsteuernachforderung lt. BP wird passiviert.	
		<u>2000</u>
	lt. HB	0,00
	lt. PB	<u>-66.037,00</u>
	VÄ	-66.037,00
	VÄ/VJ	<u>0,00</u>
	EÄ	-66.037,00
Tz. 22	Verrechnungskonto Firma X	
	Der Wareneinkauf lt. Tz. 13 und die Erlöse aus den Gutschriften werden berichtigt.	
		<u>2000</u>
	Wareneinkauf netto	427.006,99
	VST	<u>85.401,40</u>
		512.408,39
	Gutschriften zu WEK netto	96.825,04
	UST	<u>19.365,01</u>
		116.190,05
	WEK brutto	512.408,39
	Gutschriften brutto	<u>-116.190,05</u>
		396.218,34

	Warenvorrat Firma X	<u>2000</u>
	It. HB	0,00
	It. PB	<u>396.218,34</u>
	VÄ	396.218,34
	VÄ VJ	<u>0,00</u>
	EÄ	396.218,34
	Verrechnungskonto Firma X	<u>2000</u>
	It. HB	0,00
	It. PB	<u>-396.218,34</u>
	VÄ	-396.218,34
	VÄ VJ	<u>0,00</u>
	EÄ	-396.218,34
	Lieferverbindlichkeiten	<u>2000</u>
	It. HB	-437.541,20
	It. PB	<u>-41.322,86</u>
	VÄ	396.218,34
	VÄ VJ	<u>0,00</u>
	EÄ	396.218,34

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge am 14.3.2003 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000, einen (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 und einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-8/2002.

Am 17.4.2003 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. (fristgerecht) das Rechtsmittel der Berufung gegen " den Umsatzsteuerbescheid 2000, Einkommensteuerbescheid 2000, Vorauszahlungsbescheid 2003, Umsatzsteuerbescheid 2001, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-8/2002"

Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und den verwehrt Vorsteuerabzug und den gestrichenen Wareneinkauf wieder zu gewähren.

Darüber hinaus führte der steuerliche Vertreter an, dass er eine schriftliche Anfrage an das Finanzministerium, Abteilung IX/9, gerichtet habe und die Antwort noch nicht eingetroffen sei, so könne er die Begründung obiger Berufung erst mit spätestens 2. Juni 2003 nachreichen.

Gemäß § 284 BAO beantrage er eine mündliche Verhandlung.

Am 15.5.2003 erließ das Finanzamt einen Bescheid, in dem dargelegt wurde, dass die gegenständliche Berufung hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) folgende Mängel aufweise:

- gegen welche konkreten Punkte der angefochtenen Abgabenbescheide sich die Berufung richte.
- welche konkreten Änderungen begehrt würden
- warum die noch zu konkretisierenden Änderungen gerechtfertigt sein sollten.

Die Mängel seien bis zum 4.6.2003 zu beheben.

Bei Versäumnis dieser Frist gelte die Berufung als zurückgenommen.

Nach Gewährung diverser Fristverlängerungsansuchen durch das Finanzamt brachte der steuerliche Vertreter des Bw. am 1.9.2003 die nachfolgend angeführte Berufungsbegründung vor:

„Im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 12. Februar 2003 wurde im Jahr 2000 und im Nachschauzeitraum 01-12/2001 und 01-09/2002 (richtigerweise 1-8/2002, Anmerkung UFS) erstens die Vorsteuer nicht anerkannt und zweitens im Jahr 2000 eine Gewinnhinzurechnung von ATS 330.181,34, durch die Nichtanerkennung des Wareneinkaufs durchgeführt. Gegen diese Umsatzsteuer und Einkommensteuerbescheide vom 14. März 2003 habe ich berufen und die Aufhebung dieser Bescheide beantragt.

Begründung:

Vorsteuer:

Die Firma X lieferte dem Bw. diverse Mobiltelefone mit Rechnung. Diese Rechnungen enthalten die im § 11 UStG 94 erforderlichen Angaben. Die Bezahlungen dieser Rechnungen erfolgte teils durch Gutschriften der Firma X, teils durch Barzahlungen (Beilage Zahlung von ATS 136.800,00 und von ATS 154.800,00).

Die in der Tz. 13) aufgestellte Behauptung, die Rechnungen der Firma X seien nur Proformarechnungen und auf Grund der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Diese Bestimmung scheint im UStG 1994 nicht auf!

Der Geschäftsführer der Firma X, bestätigte schriftlich am 09. April 2003, dass es sich um keine Kommissionsware handelt.

Argumente zur Gewährung der Vorsteuer:

- *Provisionsvereinbarung spricht nicht für Kommissionsgeschäft*
- *Tatsache der Nichtbezahlung und Ausgleich durch Gutschriften als Zahlung kann an der Lieferung nichts ändern*
- *Die erfolgte Bezahlung durch Gutschriften kann nicht bedeuten, dass Lieferung nicht anerkannt wird*
- *Voraussetzung für Vorsteuerabzug (ordnungsgemäße Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis, erfolgte Lieferung) sind gegeben*

2. Gewinnermittlung 2000:

Die Darstellung der Konten im BP-Bericht im Zusammenhang mit der seitens der BP im Tz. 13 getroffenen Aussage: "Für die Lieferung der Waren im oben angeführten Zusammenhang wird kein Wareneinkauf als Betriebsausgabe anerkannt. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich hier vielmehr um Kommissionsware, die über ein Verrechnungskonto zu

buchen ist." ist unserer Ansicht nach nicht richtig!

Zwar wurde die Verminderung der Lieferverbindlichkeiten und die damit verbundene Erfolgserhöhung korrekt dargestellt.

Lieferverbindlichkeiten

<i>lt. HB</i>	<i>ATS</i>	<i>-437.541,20</i>	
<i>lt. PB</i>	<i>ATS</i>	<i>-41.322,86</i>	
<i>VÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>	
<i>VÄ VJ</i>	<i>ATS</i>	<i>0,--</i>	
<i>EÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>	<i>(pass. Best. Kto.)</i>

Bei Darstellung des Kontos "Warenvorrat Firma X" wurde jedoch ein Warenvorrat angesetzt, der bereits in der Inventur erfasst war!

Es könnte allenfalls bedeuten, dass damit die Erfassung der Kommissionsware dargestellt werden soll. Dieses Konto "Kommissionsware" wäre als aktives Bestandskonto dem Verrechnungskonto "Firma X" gegenüber zustellen. Womit sich daraus keine Gewinnauswertung ergäbe:

Lt. BP Bericht "WarenvorratFirma X"

<i>richtigerweise "Kommissionsware X"</i>				<i>"Verrechnungskonto X"</i>		
<i>lt. HB</i>	<i>ATS</i>	<i>0,--</i>		<i>ATS</i>	<i>0,--</i>	
<i>lt. PB</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>		<i>ATS</i>	<i>-396.218,34</i>	
<i>VÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>		<i>ATS</i>	<i>-396.218,34</i>	
<i>VÄ VJ</i>	<i>ATS</i>	<i>0,--</i>		<i>ATS</i>	<i>0,--</i>	
<i>EÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>	<i>(akt. Best.Kto.)</i>	<i>ATS</i>	<i>-396.218,34</i>	<i>(pass. Bes. Kto.)</i>

Wie bereits angesprochen, wurde der von der BP nicht anerkannte Warenvorrat bisher in der Bilanz in der Inventur erfasst. Wenn also unterstellt wird, es handle sich um Kommissionsware, ist die Inventur entsprechend um diesen Betrag zu kürzen.

Es hat die Kürzung des Warenvorrates analog zur Kürzung der Lieferverbindlichkeiten zu erfolgen.

Das Konto "Warenvorrat" wurde von der BP jedoch überhaupt nicht angesprochen, und falls dies mit der Darstellung "Warenvorrat Firma X" gemeint sein sollte, so erfolgte der Ansatz in die falsche Richtung.

Die Inventur muss sich nämlich um den nicht anerkannten Bestand vermindern und nicht erhöhen.

Warenvorrat:

<i>lt. HB</i>	<i>ATS</i>	<i>952.358,--</i>	
<i>lt. PB</i>	<i>ATS</i>	<i>556.139,66</i>	
<i>VÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>-396.218,34</i>	
<i>VÄ VJ</i>	<i>ATS</i>	<i>0,--</i>	
<i>EÄ</i>	<i>ATS</i>	<i>396.218,34</i>	<i>(akt. Best. Kto.)</i>

Die Gewinnauswirkung ist somit gleich Null!

Der Ansatz der Inventur und der damit verbundenen notwendigen Korrektur fehlt in der Prüferbilanz zu Gänze.

Die Aktiva laut Prüferbilanz wären daher um 396.218,34 zu vermindern. Ebenso der Gewinn 2000.

Gemäß § 284 BAO beantragte ich eine mündliche Verhandlung".

Am 11.9.2003 erließ das zuständige Finanzamt hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000, am 16.9.2003 gegen die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und gegen die Berufung über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-8/2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend führte das Finanzamt hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 an:

„Der Bw. führt einen Handel mit "Wertkarten-Handys" und "Erstanmeldungshandys". Die Feststellungen der Betriebsprüfung beziehen sich nicht auf die Wertkartenhandys, sondern lediglich auf die Erstanmeldungshandys.

Es liegt folgender Sachverhalt vor:

Die Firma X lieferte dem Bw. Erstanmeldungshandys.

Darunter sind jene Handys zu verstehen, für die vom Kunden (Endverbraucher) kein oder – im Gegensatz zum tatsächlichen Warenwert des Handys – geringer Preis bezahlt wird, der Kunde sich aber vertraglich dem Mobilfunkbetreiber gegenüber zu einer Anmeldung mit Mindestbindungsdauer (meist 12 Monate) verpflichtet.

Über diese Handylieferungen wird in Höhe des Warenwertes der Handys eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, eine diesbezügliche Zahlung erfolgt nicht.

Bereits bei Lieferung durch die HB Telekom ist bekannt, um welche Art von Handys es sich handelt (Identifikation durch IMEI-Gerätenummer und Telefonnummer).

Der Handyhändler (Bw.) ist lt. den vorliegenden Verträgen verpflichtet, diese Art von Handys ausschließlich als Erstanmeldungshandys zu verkaufen (nicht zum regulären Preis laut Rechnung).

Bei einem Erwerb durch den Kunden und der erfolgten Anmeldung und Freischaltung ist es dem Mobilfunkbetreiber möglich, aufgrund der Handynummer den Distributor bzw. den Handyhändler zuzuordnen.

Es erfolgt eine Gutschrift in Höhe des ursprünglichen Rechnungsbetrages vom Mobilfunkbetreiber über den Distributor (Firma X) an den Bw., wobei eine entsprechende umsatzsteuerliche Berichtigung erfolgt.

Gutgeschrieben wird der Warenwert der verkauften Ware (selbe Höhe wie ursprünglicher Betrag), außerdem erhält der Bw. eine entsprechende Provision für den Aufwand der Durchführung der Neuansmeldung (diese Provision ist Entgelt und unterliegt daher der Umsatzbesteuerung).

Nach Ansicht der Finanzbehörde handelt es sich bei den von der Firma X an den Bw. gelegten Rechnungen lediglich um Proforma-Rechnungen, da von vornherein bekannt ist, dass es sich bei der gelieferten Ware um so genannte Erstanmeldungshandys handelt, für die der fakturierte Rechnungsbetrag niemals zur Zahlung gelangt.

Die Ware bleibt laut den vorliegenden Verträgen auch stets bis zur vollständigen Bezahlung im Eigentum des Mobilfunkbetreibers.

Ein Vorsteuerabzug aus den Proforma-Rechnungen ist unzulässig, da ein Entgelt für diese Lieferungen fehlt.

Vom Bw. werden lediglich die Lieferungen von Wertkartenhandys bezahlt, nicht jedoch die Erstanmeldungshandys, was auch vom geprüften Unternehmen bestätigt wurde.

Die im Berufungsbegehren beigelegten Belege betreffend Barzahlungen beziehen sich offensichtlich nicht auf die Erstanmeldungshandys.

Seitens des geprüften Unternehmens wurde hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung seitens der Betriebsprüfung bereits am 10.4.2003 eine Anfrage an das BMF gerichtet, welches sich mit Schreiben vom 6.8.2003 (GZ 09 1101/7-IV/9/03) der Ansicht der BP anschloss.

Die Berufung war daher abzuweisen".

Des weiteren erließ das Finanzamt hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 am 11.9.2003 eine abändernde Berufungsvorentscheidung.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit ATS -2.796,00 festgesetzt, die Einkommensteuer laut Berufungsvorentscheidung beträgt ATS 0,00.-

Am 16.10.2003 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. den nachstehend angeführten Vorlageantrag:

Es werde der Antrag gestellt, die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 sowie gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-8/2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Die Bescheide mögen aufgehoben werden und der Vorsteuerabzug solle wieder gewährt werden.

Der steuerliche Vertreter führt an, dass die Betriebsprüferin, im Betriebsprüfungsbericht festgestellt habe, dass die Firma „tras-o-flex“ Wertkartenhandys, die Firma x Erstanmeldungshandys geliefert hat.

In der Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt: „*Die im Berufungsverfahren beigelegten Belege betreffend Barzahlungen beziehen sich offensichtlich nicht auf die Erstanmeldungshandys.*“

Das ist falsch.

Beilage vom 01. September 2003: Barzahlung an Firma HB-Telekom von ATS 136.800,00 und ATS 145.800,00.

Bei Durchsicht des Werbematerials für Mobiltelefone falle auf, dass auch geringe Beträge für die Erstanmeldungshandys verlangt würden.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung hätte dann der Bw. einen Erlös, aber keinen Wareneinkauf mit Vorsteuerabzug.

Anbieter	Marke	Preis m. Erstanm.	Preis. o. Erstanm,
Zeilpunkt	Siemens A 50	Eur 49,--	Eur 0,--
BÖF	Nokia 3501	Eur 0,--	Eur 289,--
BÖF	Siemens M 55	Eur 49,--	Eur 279,--
Satum	Samsung C 100	Eur 0,--	Eur 249,--

Satum	Nokia 7250	Eur 249,--	Eur 569,--
Satum	Siemens M 55	Eur 7,--	Eur 279,--
Saturn	Nokia 3510	Eur 79,--	Eur 149,--
Cosmos	Samsung V 200	Eur 99,--	Eur 699,--
Niedermeyer	Siemens 5 55	Eur 49,--	Eur 249,--
Niedermeyer	Nokia 3510	Eur 7,--	Eur 299,--
Niedermeyer	Siemens M 55	Eur 7,--	Eur 269,--
Niedermeyer	Siemens MC 60	Eur 79,--	Eur 299,--
Hartlauer	Erikson T 100	Eur 1,--	Eur 189,--
Hartlauer	Sagem X 5 M	Eur 1,--	Eur 249,--
Hartlauer	Nokia 3410	Eur 1,--	Eur 259,--

Laut dieser Aufstellung habe der Händler Erlöse von € 1,-- bis E 699,--, bei einem Wareneinkauf von € 0,--.

Wie könne diese Ansicht des Finanzamtes zu einer ordnungsgemäßer Buchhaltung führen?

Vor allem, wie macht das der Niedermeyer, Hartlauer und Cosmos?

Gemäß § 284 BAO werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Am 31.10.2003 legte das zuständige Finanzamt die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001 und Umsatzsteuerfestsetzung 1-8/2002 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 28.2.2007 hielt die Referentin dem Finanzamt vor:

„Dem gegenständlichen Berufungsverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Berufungswerber (Bw.) ist Einzelhändler. Er handelt unter anderem mit Mobiltelefonen (Handys), die er an Letztverbraucher verkauft.

Die Mobiltelefone bezieht er von einem Großhändler („Distributor“), der Firma X.

Der Großhändler wiederum bezieht die Mobiltelefone von den jeweiligen Mobiltelefonnetzbetreibern.

Die Mobiltelefone werden dem Einzelhändler vom Großhändler geliefert, der hierüber auch eine formgerechte Rechnung mit detaillierter Bezeichnung jedes Mobiltelefons und

Vorsteuerausweis legt. Der Rechnungsbetrag entspricht jeweils dem Warenwert des einzelnen Handys ohne Zuzahlung durch den Mobilfunkbetreiber.

Das Entgelt für die – als solche auf Grund der detaillierten Bezeichnung erkennbaren – Erstanmeldungshandys wird dem Einzelhändler vom Großhändler vorerst gestundet, ebenso dem Großhändler vom Mobilfunkbetreiber.

Der Einzelhändler verkauft die Mobiltelefone zu von den jeweiligen Netzbetreibern festgelegten Preisen. Die Endverkaufspreise für Erstanmeldungshandys liegen teilweise erheblich unter dem Warenwert des Handys, dafür geht der Kunde eine vertragliche Bindung zum jeweiligen Mobilfunkbetreiber ein. Erstanmeldungshandys können einen „Preis“ von 0 € oder 1 € (in Kombination mit einem Mobilfunkvertrag) haben, es kann aber auch ein bloß gegenüber dem Normalverkaufspreis reduzierter Kaufpreis zu zahlen sein.

In weiterer Folge schreibt der Mobilfunkbetreiber dem Großhändler einen Betrag in Höhe der von ihm gewährten Preisstützung für das jeweilige Erstanmeldungshandy gut. Eine derartige Gutschrift erfolgt dann durch den Großhändler gegenüber dem Einzelhändler. Großhändler und Einzelhändler erhalten gesondert eine Provision für ihre Tätigkeit.

Seitens des Finanzamtes wird hieraus geschlossen, ein Vorsteuerabzug des Großhändlers und den Einzelhändlers hinsichtlich der von ihnen erworbenen, zum Weiterverkauf bestimmten Mobiltelefone stehe diesen nicht zu.

Der Bw. wiederum verweist darauf, dass er sehr wohl die jeweiligen Telefone als Einzelhändler gekauft und diese in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an Endabnehmer zu unterschiedlichen Verkaufspreisen (teilweise auch ohne Verrechnung eines Verkaufspreises für das Telefon, teilweise zu gestützten Verkaufspreisen) weiterverkauft habe. Er müsse, folge man der Ansicht des Finanzamtes, Erlöse versteuern ohne dass ihm der Vorsteuerabzug für den Wareneinkauf gewährt werde.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 24.10.1996, Rs C-317/94, Elida Gibbs Ltd., zu einem vergleichbaren Vertriebssystem ausgesprochen, dass Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Hersteller jener Betrag ist, der dem Preis, zu dem die Waren an die Groß- und Einzelhändler verkauft wurden, entspricht, abzüglich des Wertes der Herstellergutscheine (Rz. 29). Den Zwischengliedern der Vertriebskette, Groß- und Einzelhändler, sei es gestattet, von der Grundlage ihrer eigenen Steuer die Beträge abzuziehen, die jeder an seinen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt hat und an die Steuerverwaltung den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den jeder an seinen Lieferanten gezahlt hat, und dem Preis, zu dem die Ware an den

Abnehmer geliefert wurde, entspricht. Es sei nicht erforderlich, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen (Rz. 33).

Durch die vom Mobilfunkbetreiber ausgestellten Gutschriften vermindert sich die Bemessungsgrundlage des Umsatzes des ersten Unternehmers (Betreiber) an den zweiten Unternehmer (Großhändler) der Leistungskette. Der erste Unternehmer hat daher den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Der Vorsteuerabzug des zweiten (und dritten) Unternehmers in der Leistungskette ändert sich dadurch nicht. Auch wird die Rechnung durch die Änderung der Bemessungsgrundlage beim ersten Unternehmer nicht unrichtig, sodass dieser die Umsatzsteuer auch nicht nach § 14 UStG 1994 schuldet (vgl. BFH 13.7.2006, V R 46/05, betreffend Preisstützungen durch Mobilfunkbetreiber, Rz. 14 f.).

Hierdurch wird auch die Neutralität der Umsatzsteuer gewahrt: Dem Fiskus darf aus allen Umsatzgeschäften über einen Gegenstand von der Herstellung bis zum Endverbrauch nur der Umsatzsteuerbetrag zufließen den der Endverbraucher letztendlich wirtschaftlich aufwendet.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird (Rz. 1802 UStR 2000).

Die Bezahlung des Entgelts ist grundsätzlich nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Der Vorsteuerabzug ist nach dem Sollprinzip vorzunehmen (vgl. Kanduth-Kristen, in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz. 16).

Eine Lieferung im Sinne von § 3 UStG 1994 liegt vor, wenn der Unternehmer jemand befugt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu Verfügung. Auch ein Kauf unter Eigentumsvorbehalt führt zu einer Lieferung; im Fall des Rücktritts des Vorbehaltseigentümers liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor (vgl. Rz. 430 UStR 2000).

Nun steht im vorliegenden Fall fest, dass

- der Großhändler dem Einzelhändler (Bw.) ein Mobiltelefon geliefert hat,
- der Kaufpreis vom Großhändler dem Einzelhändler gestundet wurde,
- der Einzelhändler dem Endkunden dieses Mobiltelefon geliefert hat,

- vom Endkunden hierfür teilweise einen Erlös, teilweise keinen Erlös erhalten hat,
- der Einzelhändler den gestundeten Kaufpreis unter Verwendung einer Gutschrift des Mobilfunkbetreibers bezahlt hat, wobei diese Gutschrift teilweise den gesamten Einkaufspreis, teilweise nur einen Teil des Einkaufspreises abgedeckt hat und letzterenfalls die Differenz vom Einzelhändler (aus dem von ihm gegenüber dem Endkunden erzielten Erlös) abzudecken war,
- der Einzelhändler für die Vertragsabwicklung zwischen Endkunden und Mobilfunkbetreiber eine Provision erhielt.

Die Referentin vermag vorerst im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung nicht zu erkennen, aus welchen Gründen dem Bw. der Vorsteuerabzug für „Erstanmeldungshandys“ nicht zustehen sollte.

Dass der Bw. lediglich Kommissionär gewesen wäre, wie dies in Tz. 13 des Außenprüfungsberichtes behauptet wird, lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen – vielmehr sprechen die aktenkundigen Verträge jeweils von Handeln auf eigenen Namen und eigene Rechnung des jeweiligen Händlers.

Der Behauptung des Außenprüfungsberichtes, es bestehe eine Vereinbarung zwischen Groß- und Einzelhändler, „diese Ware nie zu bezahlen“, widerspricht der Bw., da er ins Treffen führt, auch Erstanmeldungshandys (in dem um die Stützung durch den Netzbetreiber verminderten Umfang) sehr wohl bezahlt zu haben.

Die formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug liegen vor. „Pro forma-Rechnungen“ wurden keine gelegt. Die gelieferte Ware wurde letztlich vom Bw. auch bezahlt – teilweise unter Verwendung von Gutschriften des Mobilfunkbetreibers, teilweise aus eigenen Mitteln.

Eine missbräuchliche Vorgangsweise ist auch nicht ersichtlich. Die Vorgangsweise entspricht vielmehr jener, die in vergleichbaren Vertriebssystemen üblich ist.

Das Finanzamt wird gebeten, sich innerhalb von vier Wochen zum Vorbringen des Bw., er habe sehr wohl auch für Erstanmeldungshandys bezahlt, sowie zu den vorstehenden rechtlichen Überlegungen zu äußern.“

Innerhalb verlängerter Frist äußerte sich das Finanzamt wie folgt:

„Grundsätzlich werden die im Schreiben vom 28.2.2007 zitierten Feststellungen zu § 12 Abs 1 Ziff 1 UStG, sowie die RZ 1802 (UStR 2000) als auch der Vorsteuerabzug entsprechend dem

zitierten UStKommentar Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig zu § 12 Rz 16, nicht in Zweifel gezogen.

Es stellt sich folgender Sachverhalt zur Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

1. Umsatzsteuer

Auf Grund der Zahlungsmodalitäten des geprüften Unternehmens mit dem Lieferanten (Firma X) ist ersichtlich, dass teilweise Ware geliefert wurde die sofort zu bezahlen war ansonsten keine Übergabe der Ware stattgefunden hätte. Bei Lieferungen von Erstanmeldungshandys die Teil dieser Gesamtlieferungen waren, wurde nach Anweisung des Lieferanten kein Inkasso vorgenommen.

Für diese Erstanmeldungshandys erfolgte nie eine Zahlung, wurde diese Ware (Zahlungsziel 30 Tage lt. Rechnung) nie verzinst, noch mit Mahngebühren belegt.

Es ergab sich daher durch die sehr viel spätere Gutschrift über die nicht bezahlte Ware ein Finanzierungsvorteil durch die Geltendmachung des vorrangigen Vorsteuerabzugs.

Bei all diesen aufgezeigten Vorgängen war und ist für alle Seiten klar, dass diese Ware nie zu bezahlen war.

Diese Vorgänge waren durch die Aufzeichnungen der Fa. Trans-o-tlex die beim geprüften Unternehmen auflagen und daher einen Vergleich zwischen gelieferter und bezahlter Ware ließen nachvollziehbar.

In den USt-Richtlinien Rz 652 zu § 4 UStG 1994 wird auf Handygeschäfte und deren Abwicklung Bezug genommen und abgesprochen.

Der gesamte Sachverhalt wurde vom steuerlichen Vertreter des Unternehmens dem BMfF USt-Abteilung vorgelegt und durch Schreiben der Fachabteilung vom 6.8.2003 die Ansicht und Vorgangsweise der BP im gegenständlichen Fall bestätigt.

2. Gewinnermittlung

Bei der Darstellung des Kontos Warenvorrat Firma X (Einkommensteuerermittlung 2000) wurde ein Warenvorrat angesetzt, der bereits in der Steuerbilanz 2000 in der Inventur erfasst war und somit eine doppelte Erfassung durch die BP erfolgte damit war der Berufung in diesem Punkt stattzugeben."

Nach Übermittlung des Vorhalts vom 28.2.2007 und der Vorhaltsbeantwortung vom 28.3.2007 an den Bw. äußerte sich dieser mit Fax vom 25.6.2007 wie folgt:

Die vom UFS getroffenen Sachverhaltsfeststellungen seien zutreffend.

- *„Der Bw. ist Einzelhändler.*
- *Der Kaufpreis wurde gestundet.*
- *Die Mobiltelefone wurden an den Endverbraucher geliefert.*
- *Der Endkunde hat diese teilweise bezahlt, teilweise nicht bezahlt (Erstanmeldung).*
- *Der Einzelhändler hat mit der Gutschrift des Mobilfunknetzbetreibers den gestundeten Kaufpreis bezahlt.*

Bei der Erstanmeldung erhält der Einzelhändler eine Provision vom Mobilfunkbetreiber, der WEK wird durch die Gutschrift bezahlt.

Durch diese Feststellungen lässt sich die Behauptung durch die BP, er Bw. sei lediglich ein Kommissionär, nicht erkennen.

Die Behauptung von des Vertreters der Amtspartei, die gelieferte Ware war nie zu bezahlen, ist falsch. Tatsächlich wurden laufende Warenlieferungen durch den Bw. bezahlt, besonders zwei Rechnungen über ATS 136.00 am 1.2.2000 und ATS 154.800 vom 4.10.2000.

Falls Sie keine Fragen mehr an mich haben, ziehe ich den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt, wie er im Vorhalt vom 28.2.2007 dargestellt wurde, ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens unstrittig.

Streit besteht darüber, ob dem Bw. der Vorsteuerabzug für jene an ihn gelieferten Handys, deren Kaufpreis ihm zunächst gestundet und erst mit der Gutschrift anlässlich der Erstanmeldung beglichen wurde, zusteht (so der Bw.) oder nicht, „da der dafür fakturierte Rechnungsbetrag nie zur Zahlung gelangt“ (so das FA).

Wie bereits im Vorhalt vom 28.2.2007 ausgeführt, ist aus den dort dargestellten rechtlichen Erwägungen nicht ersichtlich, warum dem Bw. der Vorsteuerabzug für die von ihm erworbenen und später weiterveräußerten Mobiltelefone nicht zustehen sollte.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 und nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie sind zur Gänze gegeben. Dass dem Bw. der Kaufpreis gestundet und diese in weiterer Folge mit einer Gutschrift verrechnet wird, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Dass es sich bei der Lieferung der „Erstanmeldungshandys“ um Scheingeschäfte oder um eine missbräuchliche Gestaltung gehandelt hat, wird vom Finanzamt zu Recht nicht behauptet. Die gewählte Vorgangsweise ist vielmehr in der Mobiltelefoniebranche als durchaus üblich (gewesen) zu bezeichnen.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 24.10.1996, Rs C-317/94, Elida Gibbs Ltd., zu einem vergleichbaren Vertriebssystem ausgesprochen, dass Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Hersteller jener Betrag ist, der dem Preis, zu dem die Waren an die Groß- und Einzelhändler verkauft wurden, entspricht, abzüglich des Wertes der Herstellergutscheine (Rz. 29). Den Zwischengliedern der Vertriebskette, Groß- und Einzelhändler, sei es gestattet, von der Grundlage ihrer eigenen Steuer die Beträge abzuziehen, die jeder an seinen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt hat und an die Steuerverwaltung den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den jeder an seinen Lieferanten gezahlt hat, und dem Preis, zu dem die Ware an den Abnehmer geliefert wurde, entspricht. Es sei nicht erforderlich, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen (Rz. 33). Darauf wurde bereits im Vorhalt vom 28.2.2007 verwiesen.

Der EuGH hat diese Auffassung auch in weiterer Folge aufrecht erhalten (Urteil 15.10.2002, C-427/98, Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland). Die Ausgabe von Preisnachlassgutscheinen ist ein von den Herstellern zur Förderung des Absatzes ihrer Waren verwendetes System, bei dem die Einzelhändler den Endverbrauchern für Gutscheine, die der Hersteller ausgegeben hat, einen Preisnachlass gewähren und später den Nennwert der Gutscheine vom Hersteller erstattet bekommen (Rz. 22). Da die Erstattung des Betrages des Gutscheins, die der Hersteller dem Einzelhändler gewährt, die anderen Umsätze in der Absatzkette nicht berührt, kann die vom Hersteller für seinen unmittelbaren Abnehmer ausgestellte Rechnung weder als unrichtig noch als fiktiv betrachtet werden (Rz. 41). Für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers, der die Erstattung erhält, (ist es) ohne Belang, dass ein Teil der Gegenleistung für dessen Lieferung nicht vom Endverbraucher selbst bezahlt, sondern dem Einzelhändler von einem Dritten, der nicht an diesem Umsatz beteiligt ist, für Rechnung des Endverbrauchers überlassen wurde (Rz. 46). In Fällen der vorliegenden Art besteht die vom Einzelhändler erhaltene subjektive Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie demnach im Gesamtpreis

der Ware, der zum Teil vom Endverbraucher, zum Teil vom Hersteller bezahlt wird. Die Gutscheine verkörpern nämlich für den Einzelhändler den Anspruch auf eine Erstattung seitens des Herstellers in Höhe des dem Endverbraucher gewährten Nachlasses. Daraus folgt, dass der dem Nennwert dieser Gutscheine entsprechende Betrag für den Einzelhändler einen Vermögenswert darstellt, der sich bei deren Erstattung verwirklicht. Die Gutscheine sind somit in Höhe dieses Wertes als Zahlungsmittel zu behandeln. Die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers für den Verkauf an den Endverbraucher entspricht folglich dem gesamten Einzelhandelspreis, d. h. dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des vom Hersteller an den Einzelhändler erstatteten Betrages (Rz. 58 f.).

Der BFH hat in Entsprechung der Rechtsprechung des EuGH in seinem Urteil vom 13.7.2007, V R 46/05, betreffend Preisstützungen durch Mobilfunkbetreiber, ausgeführt, dass sich durch die vom Mobilfunkbetreiber ausgestellten Gutschriften die Bemessungsgrundlage des Umsatzes des ersten Unternehmers (Betreiber) an den zweiten Unternehmer (Großhändler) der Leistungskette mindere. Der erste Unternehmer habe daher den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Der Vorsteuerabzug des zweiten (und dritten) Unternehmers in der Leistungskette ändere sich dadurch nicht. Auch werde die Rechnung durch die Änderung der Bemessungsgrundlage beim ersten Unternehmer nicht unrichtig, sodass dieser die Umsatzsteuer auch nicht nach § 14 dUStG 1994 schulde.

Der gegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich von den von EuGH und BFH zu beurteilenden Sachverhalten lediglich dadurch, dass nicht der Endverbraucher vom Netzbetreiber einen Gutschein erhält, den dieser dann beim Einzelhändler einlösen kann, sondern dass der Netzbetreiber dem Großhändler und dieser dem Einzelhändler nach Verkauf eines „Erstanmeldungshandys“ einen Betrag in Höhe des gesamten oder eines Teils des Kaufpreises gutschreibt.

Der Einzelhändler – der Bw. – verwendet die bezogenen Handys unstrittiger Weise zum Verkauf an Endverbraucher in seinem Unternehmen.

Er schuldet auch dem Großhändler gegenüber den in - den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechenden – Rechnungen ausgewiesenen Kaufpreis.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes handelt es sich hierbei nicht um „Pro Forma-Rechnungen“, sondern ist der Bw. auch zur Entrichtung des Kaufpreises verpflichtet.

Bei „Erstanmeldungshandys“ wird der Kaufpreis in weiterer Folge teilweise oder zur Gänze mit der Gutschrift des Netzbetreibers bzw. des Großhändlers beglichen, einen verbleibenden

Kaufpreis (wenn die Preisstützung durch den Betreiber nicht zu einem „0 Euro-Handy“, sondern nur zu einem verbilligten Handy geführt hat), hat der Bw. zu entrichten gehabt.

Die Bezahlung des Entgelts ist grundsätzlich nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Der Vorsteuerabzug ist nach dem Sollprinzip vorzunehmen (vgl. Kanduth-Kristen, in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz. 16).

Eine Lieferung im Sinne von § 3 UStG 1994 liegt vor, wenn der Unternehmer jemand befugt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Auch ein Kauf unter Eigentumsvorbehalt führt zu einer Lieferung; im Fall des Rücktritts des Vorbehaltseigentümers liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor.

Dass dem Bw. offenbar über das an sich vereinbarte Zahlungsziel hinaus der Kaufpreis (stets oder in einigen Fällen) solange gestundet wurde, bis die Gutschrift für das jeweilige „Erstanmeldungshandy“ vorlag, steht dem Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Für das Vorliegen eines bloßen Kommissionsgeschäftes fehlen jegliche Anhaltspunkte – die Angaben des Bw., teilweise jene des Finanzamtes sowie die Unterlagen über die Geschäfte, soweit sie sich den Finanzamtsakten entnehmen lassen, sprechen gegen eine derartige Annahme.

Eine Vereinbarung zwischen Groß- und Einzelhändler, die strittigen Waren seien „nie zu bezahlen“ gewesen, hat das Finanzamt nicht nachgewiesen. Der Bw. hat das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung bestritten.

Vielmehr hat der Bw. die gelieferte Ware letztlich auch bezahlt - teilweise unter Verwendung von Gutschriften der Mobilfunkbetreiber, teilweise aus eigenen Mitteln.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, dem Bw. die strittigen Vorsteuern nicht zu gewähren, widerspricht dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer im Unternehmerbereich: Für den Mobilnetzbetreiber entsteht die Steuerschuld für die Lieferung der „Erstanmeldungshandys“ mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Handys geliefert worden sind (bzw. allenfalls bei verspäteter Rechnungslegung im Folgemonat, § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994). Gleiches gilt für den Großhändler, der die Handys dann den Einzelhändlern liefert. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes verschafft sich nicht der Bw. durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt der Rechnungslegung (und Lieferung) an ihn einen ungerechtfertigten „Finanzierungsvorteil“, sondern läge im Gegenteil bei Umsetzung der vom Finanzamt vertretenen Meinung ein ungerechtfertigter „Finanzierungsvorteil“ des

Fiskus vor: Während die Lieferung der Handys an den Bw. sofort (nach Maßgabe des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) beim Lieferanten der Versteuerung zu unterziehen ist und der Fiskus die Umsatzsteuer daher sofort zu erhalten hat, soll diese Besteuerung im Unternehmerbereich nach Ansicht des Finanzamtes erst im Zeitpunkt des preisgestützten Verkaufs an den Endkunden rückgängig gemacht werden können. Betrachtet man die gesamte Unternehmerkette – und nicht isoliert den Bw. – ist nicht einzusehen, warum dem Fiskus eine Zeitlang ein Umsatzsteuerbetrag zur Verfügung stehen soll, von dem – und davon geht das Finanzamt aus – offenbar von vornherein feststeht, dass er im Umfang der Preisstützung an den Endverbraucher letztlich nie schlagend wird.

Es haben daher im Sinne der dargestellten Rechtsprechung sowohl der Mobilfunkbetreiber als auch der Großhändler ihre Handy-Lieferungen der Umsatzsteuer zu unterziehen und steht dem Bw. als Einzelhändler das Recht auf Vorsteuerabzug auf Grund dieser Lieferungen und der diesbezüglichen Rechnungen zu. Der Mobilfunkbetreiber hat dann bei Gutschrift des gesamten oder eines Teils des Entgelts für die Handys eine Umsatzsteuerberichtigung vorzunehmen, ohne dass dies etwas an Steuerschuld und/oder Vorsteuerabzug der weiteren Unternehmer in der Unternehmerkette ändert.

Der Berufung war daher Folge zu geben, die strittigen Vorsteuern waren dem Bw. zu gewähren.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Juli 2007