

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Walter Prinz und Jaroslaw Rowny, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume April bis August 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin (Bw.) ist der Handel mit Waren aller Art. Ihre Tätigkeit besteht darin, dass sie Geschenkartikel einkauft und diese über Provisionsempfänger an Firmen vertreibt lässt.

Für die Zeiträume April bis August 1998 wurde bei der Bw. eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durchgeführt, wobei festgestellt wurde, dass die Verrechnung der Provisionen mittels Gutschriften mit den selbständigen Provisionsempfängern in der Weise erfolgte, dass die

Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde und von den Provisionsempfängern mittels Unterschrift zur Kenntnis genommen wurde. Die Vorsteuerbeträge aus Gutschriften in Höhe von 134.601,16 S an Personen, die als unecht steuerbefreite Kleinunternehmer anzusehen waren, wurden in weiterer Folge nicht anerkannt.

Die Abrechnungen der Provisionen erfolgten in der Weise, dass sie von einem Gesellschafter der Bw., Herrn P. oder dessen Freundin, auf Vordrucken mittels Computer oder händisch der Provisionsbetrag, der sich -wie die Verkaufspreise - laufend änderte, eingetragen wurde. Diese standardisierten Provisionsabrechnungen wurden vom Provisionsempfänger lediglich unterschrieben, wobei sie eine Kopie ausgehändigt erhielten.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Provisionsempfänger Provisionen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von der Bw. erhielten, diese Umsatzsteuer aber nicht abführten. Es wurde lediglich von zwei Provisionsempfängern, Herrn Roland Z. und Herrn Dr. Jerzy B., ein Antrag auf Regelbesteuerung abgegeben und in weiterer Folge kam es für das Jahr 1998 in diesen Fällen zu einer Umsatzbesteuerung.

Es wurde daher 16.222,49 S (15.309,16 S aus der Provisionsabrechnung mit Herrn Roland Z. und 913,33 S aus der von Herrn Dr. Jerzy B.) von insgesamt 150.823,65 S als Vorsteuerbeträge aus Provisionsabrechnungen anerkannt. Die restlichen 134.601,16 S wurden mit Bescheid vom 8. Juni 1999 nicht anerkannt, weil eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da in richtlinienkonformen Interpretation davon auszugehen ist, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 6. Juli 1999 verweist die Bw. auf dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. Mai 1999, GZ 09 0627/2-IV/9/99, nachdem auch die Vorsteuer eines Kleinunternehmers abzugsfähig sein soll, wenn die sonstigen Vorschriften der Rechnungslegung eingehalten werden und nicht in Form von Gutschriften abgerechnet werde. Die Provisionsabrechnungen seien keine Gutschriften im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG 1994, denn auch wenn vom Leistungsempfänger ein einheitliches EDV-Formular verwendet wird, rechne jeder einzelne Provisionsempfänger selbstständig ab. Es werde dabei vom Vertreter die Anzahl der verkauften Stück mit den Verkaufspreisen und den vorher bestimmten Provisionsbeträgen multipliziert und so die Tagessummen ermittelt. Da jeder Vertreter eine Provisionsvereinbarung unterzeichne, in der er sich zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichte, könne auch der Leistungsempfänger davon ausgehen, dass die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer von den Leistenden abgeführt werde.

Im Schreiben vom 9. September 1999 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung verwies die Bw. abermals darauf, dass eine Abrechnung ohne die entscheidende Mitwirkung der Vertreter nicht möglich sei, weil nur sie das Zahlenmaterial für die Abrechnung liefern können. Da die Provision pro Stück vor Beginn der Verkäufe bereits feststehe, unterscheide sich diese Art der Abrechnung wesentlich von der prozentuellen Verprovisionierung der Handelsvertreter. Im gegenständlichen Fall liefere der Vertreter das Zahlenmaterial selbst und zum Zeitpunkt der Abrechnung stehe die Provision fest, sodass es sich um Rechnungen und nicht um Gutschriften handle.

Die Bw. sei weiters nicht in der Lage, festzustellen, ob und wie viele Provisionsempfänger eine Umsatzsteuererklärung oder eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 abgegeben hätten, nur im Fall der Selbstanzeige des Herrn Roland Z. sei ihnen eine Verzichtserklärung auf die Kleinunternehmerregelung bekannt, wonach ihnen in diesem Fall der Vorsteuerabzug zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300.000 S (22.000 €) nicht übersteigt.

Der Unternehmer schuldet gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 einen Umsatzsteuerbetrag aufgrund einer Rechnung, wenn er in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag ausweist, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet. In § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist überdies die Möglichkeit vorgesehen, dass eine Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis nach § 16 Abs. 1 berichtigt werden kann, was zu einem Wegfall der durch die Rechnungserstellung ausgelösten Steuerschuld führt.

Nach Abs. 7 des § 11 UStG 1994 gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Nach § 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.

Im vorliegenden Fall ist durch die Betriebsprüfung festgestellt worden, dass die Provisionsempfänger – mit Ausnahme von zwei Fällen – Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind. Die Provisionsabrechnung erfolgte laut Niederschriften in der Weise, dass in einen Computervordruck durch die Bw. die sich laufend veränderten Verkaufspreise und Provisionen eingetragen wurden. Die Provisionsempfänger unterschrieben lediglich diese Provisionsabrechnungen (siehe Niederschrift mit Herrn Hannes S. BP-Bericht S 130, mit Herrn Dr. Jerzy B. BP-Bericht S 147) und sie erhielten die Provisionen bar ausbezahlt. Eine Gutschrift liegt etwa auch dann vor, wenn eine Abrechnung aufgrund des Datenmaterials des Leistungsempfängers mittels dessen EDV-Anlage erstellt wird und der Leistende an der Erstellung gar nicht mitwirken kann, weil er die erforderlichen Daten nicht besitzt. Eine Unterschriftenleistung des Leistenden kann als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht.

Nach Ansicht der belangten Behörde ist § 11 und § 12 UStG 1994 im Sinne der 6. EG-RI. und in weiterer Folge dem EuGH-Erkenntnis vom 13. 12.1989, Rs. C-342/87, und dem VwGH-Erkenntnis vom 25.2.1998, 97/14/0107 entsprechend auszulegen. Danach erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 der 6. EG-RI. nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist. Nach Punkt 15 dieses Erkenntnisses ist das Recht auf Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die – weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwersteuer unterliegt – in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht.

Im vorliegendem Fall bezieht sich die Weigerung des Vorsteuerabzuges ausschließlich auf Vorsteuerbeträge, die Kleinunternehmer (die auch nicht optiert haben) in Rechnung gestellt haben. Der Vorsteuerbetrag wurde in zwei Fällen – einer betrifft die Vorsteuerbeträge, die Herr Roland Z. in Rechnung gestellt hat – anerkannt.

Falls mit Gutschriften abgerechnet wird, sind diese nur als Rechnungen anzuerkennen, wenn der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt hat, zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist. Da der Aussteller der Gutschrift gleichzeitig der zum Vorsteuerabzug Berechtigte ist, muss er sich über diese Voraussetzungen vergewissern und das Ergebnis seiner Ermittlungen in seinen Aufzeichnungen festhalten. Er muss also insbesondere prüfen, ob der Empfänger der Gutschrift nicht etwa als Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreite Umsätze bewirkt.

Weist der Unternehmer in einer Gutschrift über nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze Steuerbeträge gesondert aus, so ist er nicht berechtigt, diese abzuziehen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Anm 126).

Die Bw. hat keine Erkundungen über die Unternehmereigenschaft bzw. Kleinunternehmerschaft der Provisionsempfänger eingeholt, was auch der Hinweis in den freien Vereinbarungen, dass die Provisionsempfänger für sämtliche Steuerangelegenheiten alleine verantwortlich sind, zeigt. Sie hat sich über die umsatzsteuerrechtlichen Verhältnisse der Leistenden (Kleinunternehmer oder ob Option zur Regelbesteuerung vorliegt) in keiner Weise informiert.

In der Vorgehensweise bei den Abrechnungen durch den Leistungsempfänger liegen nach Ansicht der belangten Behörde Gutschriften vor, da nach Auskunft der Provisionsempfänger Verkaufspreise und Provisionen laufend von der Bw. geändert wurde und daher das Zahlenmaterial erst im Abrechnungszeitpunkt feststeht.

Nach Art. 17 Abs. 2 lit. a 6. EG-RI. darf der Steuerpflichtige von der von ihm geschuldeten Steuer abziehen: "die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden." Daraus ergibt sich, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden – d.h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen – oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden.

Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug hängt davon ab, dass in der Rechnung die Steuer ausgewiesen ist, die mit der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang steht. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist somit für eine Steuer ausgeschlossen, die – weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt – in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht.

Die Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann, dürfen nach Art. 22 Abs. 3 lit. c 6. EG-RI. von den Mitgliedstaaten autonom festgelegt werden. Gutschriften sind den Rechnungen gleichgestellt.

Eine abschließende Beurteilung, ob eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 oder eine Gutschrift im Sinne des § 11 Abs. 8 UStG 1994 vorliegt, ist im Lichte der 6. EG-RI. und der Judikatur des EuGH vom 13.12.1989, Rs. C-342/87, nicht notwendig, da sich der Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Da sich die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge ausschließlich auf solche beziehen, die unecht befreite Kleinunternehmer, die auch nicht optiert haben, in Rechnung gestellt haben, war die Berufung abzuweisen.

Wien, 20. Mai 2003