



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder MMag. Dr. Ingrid Fehrer, Dr. Barbara Postl und Mag. Franz Gall im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung der Bw. gmbh, inXY, vertreten durch Mag. Rainer & Walter Summersberger Steuer- und UnternehmensberatungsGmbH, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 33, vom 11. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 5. September 2012 betreffend **Umsatzsteuer 2009**, nach der am 12. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Unternehmensgegenstand der berufungswerbenden Gesellschaft ist laut den Gesellschaftsverträgen vom 12. September 2007 und vom 12. Dezember 2008 die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen sowie der Handel mit Waren im Bereich der Kommunikation und EDV.

Mit Eintragung in das Firmenbuch vom 21. September 2007 änderte sich der **Firmenwortlaut** von „TB GmbH“ in „Bw. gmbh“.

2. Mit Datum vom 26. Juni 2009 wurde der berufungswerbenden Gesellschaft von ihrem ehemaligen Geschäftsführer folgende Leistung in **Rechnung** gestellt:

K H
 StraßeZ
 StadtX
 ATUxxxxxx

bw GmbH
 aaa
 inxy
 vvv
 ATUyyyyyy

StadtX, am 26. Juni 2009

Honorarnote

Sehr geehrte Damen und Herren,

für meine Beratungsleistung vom 01.12.2006 - 31.12.2008 im Fachgebiet der Telekommunikation mit Schwerpunkt Partnerverträge und Vertrieb erlaube ich mir folgendes Honorar zu verrechnen:

<i>Honorar</i>	<i>72.680,00 €</i>
<i>20% MwSt</i>	<i>14.536,00 €</i>
<i>Gesamt</i>	<i>87.216,00 €</i>

I. Verfahren vor dem Finanzamt

3. In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. August 2008** (Umsatzsteuersonderprüfung) betreffend den **Zeitraum 2006 bis 05/2008**, stellte die Prüferin fest, dass für den Zeitraum 11-12/2006 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien. Die Belege 11-12/2006 seien nicht auffindbar.

Die Vorsteuer aus den vom Geschäftsführer K H gelegten (fünf) Rechnungen (Anm.: Der Berufungswerberin wurde von Herrn K H in diesen Rechnungen jeweils ein „*Entgelt für Vertragsvermittlung und diverse administrative Tätigkeiten*“ (inkl. USt) in Rechnung gestellt), sei nicht abzugsfähig, da K H kein Unternehmer sei und bis dato auch noch nie Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt habe.

4.1. Im Zuge einer **Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01/2009 bis 09/2009** wurde die Berufungswerberin mit **Vorhalt vom 17.12.2009** um Beantwortung folgender Fragen und um Vorlage der angesprochenen Unterlagen ersucht:

„Aus einer Rechnungslegung durch Herrn H an die Gesellschaft werden 14.536 € an Vorsteuern geltend gemacht. In der Honorarnote werden Beratungsleistungen über einen Zeitraum von 1.12.2006 bis 31.12.2008 in Rechnung gestellt. Die Verbindlichkeiten gegenüber Herrn H sind laut der vorgelegten Buchhaltung noch nicht beglichen. In der Vergangenheit wurden die laufenden Beratungsleistungen nicht in das Rechnungswesen aufgenommen.

Die ausgestellte Rechnung beinhaltet auch nicht die geforderten Rechnungsmerkmale für den Vorsteuerabzug. Es fehlt die laufende Nummerierung der ausgestellten Rechnung. Auch die angeführte UID-Nr. ist schon lange nicht mehr gültig.

Legen Sie diesbezüglich folgende Unterlagen vor:

- >> *schriftlichen Beratungsvertrag,*
- >> *Unterlagen, aus denen die Höhe bzw. der Umfang der Beratungsleistung nachvollziehbar ist,*
- >> *Geschäftsführervertrag betreffend H K,*
- >> *berichtigte Rechnung, welche die geforderten Rechnungsmerkmale (§ 11 UStG) beinhaltet.*

Sie werden ersucht schriftlich bekannt zu geben,

- >> *wann die Zahlung der Honorarnote erfolgen wird,*
- >> *ob die Forderung in Höhe 87.216 € in voller Höhe anerkannt wird,*
- >> *warum die Beratungsleistungen nicht laufend verbucht wurden.*
- >> *Sollte kein schriftlicher Beratungsvertrag vorhanden sein, werden Sie ersucht, die mündlich vereinbarten Vertragsinhalte schriftlich festzuhalten.*
- >> *Welche konkreten Leistungen wurden von Herrn H diesbezüglich erbracht?*
- >> *Sollte kein schriftlicher Geschäftsführervertrag vorhanden sein, so werden Sie ersucht, die mündlich vereinbarten Vertragsinhalte schriftlich festzuhalten.*
- >> *Welche Aufgaben hatte Herr H als Geschäftsführer zu erledigen?*
- >> *Warum kann zweifelsfrei angenommen werden, dass die in Rechnung gestellte Beratungsleistung neben der Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wurde und nicht Teil der Geschäftsführertätigkeit war?*
- >> *In welcher Höhe sind Geschäftsführerbezüge in der Zeit von Herrn H zur Verrechnung/Auszahlung gekommen?"*

4.2. Laut Aktenvermerk des Prüfers vom 15. Februar 2010 sei bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Beantwortung des Vorhalts erfolgt. Im Zuge der Prüfung habe nicht geklärt werden können, ob der Umsatzsteuerausweis der in Rechnung gestellten Leistung vom ehemaligen Geschäftsführer Herrn H tatsächlich (dem Grunde bzw. der Höhe nach) zu Recht erfolgt sei, da diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Bei einem Steuerausweis wäre gemäß § 12 Abs 14 kein Vorsteuerabzug zulässig.

Auch seien nicht alle Rechnungsmerkmale vorhanden (gültige UIDNr). Am 5.2.2010 sei die Bilanz der Firma bw eingereicht worden. Auf der Aktivseite sei eine **Forderung gegenüber Herrn H in Höhe von 87.159,77 €** ausgewiesen. Diese Forderung entspreche fast der in Rechnung gestellten **Verbindlichkeit (behauptete Beratungsleistungen) in Höhe 87.216,- €** (inkl. 20% USt). Mit einem Zahlungsfluss werde daher nicht mehr zu rechnen sein. Dieser Vorgang werde daher nur mehr das Verrechnungskonto ausgleichen.

Herr H habe die Umsatzsteuer bis dato nicht gemeldet. Der steuerliche Vertreter habe im abschließenden Gespräch darauf hingewiesen, dass er bis dato noch keine Unterlagen erhalten habe.

4.3. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, jeweils vom **12. Februar 2010**, stellte der Prüfer fest (Tz. 2), dass die geforderten Unterlagen bis dato nicht vorgelegt worden seien und daher der beantragte Vorsteuerabzug iHv 14.536,- € nicht zu gewähren sei.

5. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte mit **Bescheid vom**

16. Februar 2010 die **Umsatzsteuer für September 2009** iHv 266,19 € (bisher: 0,00 €) fest.

6. Die dagegen erhobene **Berufung vom 11. März 2010** richtet sich u.a. gegen die Nichtberücksichtigung der Vorsteuern iHv 14.536,- € betreffend die Honorarnote K H vom 26. Juni 2009 und wird wie folgt begründet:

Im Rahmen einer Außenprüfung bei Herrn K H sei dessen UID-Nummer wieder aktiviert worden und sei somit wieder gültig. Die beiliegende Rechnung enthalte nun die vom UStG geforderten Rechnungsmerkmale. Ein Original dieser Rechnung werde noch nachgereicht.

7. In seiner **Stellungnahme zur Berufung vom 14. März 2010** brachte der Prüfer vor, dass im Zuge der Prüfung versucht worden sei, den Leistungsinhalt einer zum Vorsteuerabzug geltend gemachten Rechnung dahingehend zu prüfen, ob der Umsatzsteuerausweis dem Grunde bzw der Höhe nach zu Recht erfolgt sei. Die strittige Honorarnote sei nämlich vom ehemaligen Geschäftsführer ausgestellt worden. Inhalt dieser Rechnung seien angebliche Beratungsleistungen über 25 Monate, erbracht in der Zeit, in der K H auch Geschäftsführer gewesen sei. Zur Aufklärung sei ein schriftlicher Auftrag ergangen, welcher aber nicht beantwortet worden sei. Auch in der Berufung habe man die geforderten Unterlagen nicht vorgelegt.

8.1. Im **Vorhalt vom 13. April 2010** ersuchte das Finanzamt neuerlich um Beantwortung folgender Fragen bzw um Vorlage der angesprochenen Unterlagen:

„Strittig ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges, da es an der Angabe des konkreten Leistungszeitraumes sowie der konkreten Angabe des Leistungsumfanges mangelt. Nach den Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung zwingend den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten, widrigenfalls kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 möglich ist. Die Angabe „01.12.2006 – 31.12. 2008“ stellt keinen konkreten, den verrechneten Leistungen zuordenbaren Leistungszeitraum dar.

Weiters ist in der Rechnung die in § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 geforderte konkrete Art und der Umfang der sonstigen Leistung nicht zu entnehmen. Mit der Wendung „für meine Beratungsleistung vom 01.12.2006 – 31. 12.2008 im Fachgebiet der Telekommunikation mit Schwerpunkt Partnerverträge und Vertrieb erlaube ich mir folgendes zu verrechnen“, wird nämlich weder Art noch Umfang der für den Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen in nachprüfbarer Art und Weise umschrieben.

Die Verbindlichkeiten gegenüber dem ehemaligen Gesellschaftergeschäftsführer Herrn H sind laut der vorgelegten Buchhaltung noch nicht beglichen. Welche Vereinbarungen gab es für die Darlehensgewährung? Die Darlehensstände zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007 wären bekannt zu geben.

In der Vergangenheit wurden die laufenden Beratungsleistungen nicht in das Rechnungswesen aufgenommen. Warum erfolgte zum 31.12. 2008 keine Aufnahme in die Bücher? Legen Sie diesbezüglich folgende Unterlagen vor:

>> Schriftlichen Beratungsvertrag,

>> Unterlagen, aus denen die Höhe bzw. der Umfang der Beratungsleistung nachvollziehbar ist,

>> Geschäftsführervertrag betreffend H K.

- >> Sie werden ersucht schriftlich bekannt zu geben, wann die Zahlung der Honorarnote erfolgen wird,
- >> ob die Forderung in Höhe 87.216 € in voller Höhe anerkannt wird,
- >> warum die Beratungsleistungen nicht laufend verbucht wurden.
- >> Sollte kein schriftlicher Beratungsvertrag vorhanden sein, werden Sie ersucht, die mündlich vereinbarten Vertragsinhalte schriftlich festzuhalten.
- >> Welche konkreten Leistungen wurden von Herrn H diesbezüglich erbracht?
- >> Sollte kein schriftlicher Geschäftsführervertrag vorhanden sein, werden Sie ersucht, die mündlich vereinbarten Vertragsinhalte schriftlich festzuhalten.
- >> Welche Aufgaben hatte Herr H als Geschäftsführer zu erledigen? Warum kann zweifelsfrei angenommen werden, dass die in Rechnung gestellte Beratungsleistung neben der Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wurde und nicht Teil der Geschäftsführertätigkeit war?
- >> In welcher Höhe sind Geschäftsführerbezüge in der Zeit von Herrn H zur Verrechnung/Auszahlung gekommen sind?"

8.2. Im Antwortschreiben vom 2. Juni 2010 brachte die Berufungswerberin vor, dass der Leistungsumfang sämtliche Aufgabenbereiche umfasst habe, die gemäß beiliegenden Beratungs- und Vertriebsvertrag zwischen der Berufungswerberin (damals: Firma TB GmbH) und Herrn K H vereinbart worden seien. Diese seien im Vertrag selbst genauer erläutert, sodass ein nochmaliger Hinweis in der Rechnung selbst entbehrlich gewesen sei.

Der Zeitraum der erbrachten Leistungen vom 1.12.2006 bis 31.12.2008 sei ein konkreter Leistungszeitraum, da auch im Hinblick auf die durchgeführte Nachschau seitens des Finanzamtes St. Johann die Leistungen von Herrn H auf die jeweiligen Leistungszeiträume aufgeteilt worden seien. Offensichtlich gehe das Finanzamt St. Johann von konkreten Leistungen aus, welche den Leistungszeiträumen zuzuordnen seien.

Nach Auskunft des nunmehrigen Geschäftsführers der Berufungswerberin, Herrn Z., befänden sich im Haus von Herrn H noch mehrere Ordner, in denen die jeweiligen Verkaufsaufträge für Sim-Karten je Firma und Jahr abgelegt und aus denen Art und Umfang der erbrachten Leistung ersichtlich seien. Gerne stelle man diese Ordner dem Finanzamt für weitere Recherchen zur Verfügung.

Die Verbindlichkeiten gegenüber dem ehemaligen Gesellschaftergeschäftsführer seien noch nicht beglichen. Es handle sich dabei um ein Verrechnungskonto, welches nun durch die gegenständliche Rechnung ausgeglichen werde. Der Stand des Verrechnungskontos habe im Jahr 2006 27.958,91 € und per 31.12.2007 83.459,77 € betragen.

Herr Z. habe die Agenden mit 12. September 2007 von Herrn H übernommen. In monatelanger, mühsamer Kleinarbeit seien Unterlagen über die bisherige Tätigkeit zusammengetragen worden, damit überhaupt entsprechende Bilanzen erstellt werden konnten. Im Zuge dieser Recherchen sei festgestellt worden, dass der Großteil der Leistungen in den Jahren 2006 und 2007 erbracht worden seien, sodass auf Grund des Aufholungsverbotes keine Beratungsleistungen in der Bilanz zum 31.12.2008 berücksichtigt werden konnten. Die Bezahlung der Honorarnote erfolge nach Beendigung dieses Verfahrens. Die Forderung in Höhe von 87.216,- € werde in voller Höhe anerkannt.

8.3. Der beigelegte Beratungs- und Vertriebsvertrag vom 2. Jänner 2006 hat folgenden Inhalt:

„BERATUNGS- & VERTRIEBSVERTRAG

abgeschlossen zwischen den Vertragsparteien TB GmbH, und Herrn K H, als Vertriebspartner.

§ 1 Vertragsgegenstand

a) Gegenstand dieser Vereinbarung ist der Vertrieb von Kommunikationsverträgen in der Mobilfunkbranche (ABC), Festnetzbetreibern (z.B.: DEF, etc.) und Internetbetreibern (z.B.: GHI, etc.).

b) Mit Abschluss dieses Vertrages erwirbt der Vertriebspartner das Recht, die unter a) genannten Produkte zu vertreiben und bei der TB GmbH, im Folgenden kurz "tb" genannt, einzureichen. Nach Freigabe durch den Anbieter wird dem Vertriebspartner eine Provision laut aktueller Provisionsliste zugesprochen.

c) Festgehalten wird, dass es sich bei den vertriebenen Produkten um Produkte diverser Anbieter handelt.

§ 2 Beratungsauftrag

Herr H hält auf Grund seiner bisherigen Vertriebstätigkeit in diesen Bereichen sehr gute Kontakte zu diesen Anbietern. Die von ihm ausgehandelten Sonderkonditionen sowie die Aufbauarbeit im Vertrieb und die Erstellung des Vertriebs- und Businessplans werden Herrn H mit einer Sondervergütung von € 19,00 exkl. MwSt. je verkaufter SIM/Karte (Mobilfunkbereich) bzw. je verkauftem Anschluss (Festnetz- bzw. Internetbereich) honoriert. Diese Sondervergütung gilt auch für Abschlüsse, die andere Vertriebspartner tätigen.

§ 3 Vertriebsaufgaben

Herr H akquiriert Kunden, die an oben näher bezeichneten Produkten Interesse haben. Die „tb“ wird dem Vertriebspartner auch Termine zur Verfügung stellen. Je Termin sind vom Vertriebspartner € 25,00 exkl. MwSt. zu bezahlen. Diese werden von den Provisionen direkt in Abzug gebracht.

§ 4 Vertriebsabwicklung

Der Vertriebspartner berät den Kunden vor Ort. Die unterschriebenen Verträge und die dazugehörigen Dokumente bzw. Kopien der Dokumente sind vom Vertriebspartner mit den Verträgen bei "tb" abzugeben. Sollten seitens der Netzbetreiber weitere Unterlagen verlangt werden, so sind diese vom Vertriebspartner beim Kunden zu besorgen. Ein Vertragsverhältnis und damit ein Provisionsanspruch entsteht nur, wenn der Netzbetreiber den Vertrag annimmt. Erst durch diese Vertragsannahme seitens des Netzbetreibers wird der Interessent zum Kunden.

§ 5 Provisionen

a) Der Provisionsplan enthält die näheren Bestimmungen der Vergütung für Vertriebspartner.

b) Der Provisionsplan bildet in seiner jeweils aktuellen Ausgabe einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages.

§ 6 Gewährleistung

„tb“ tritt als reiner Vermittler auf. ...

§ 7 Vorsteuerabzug

a) Ist der Vertriebspartner vorsteuerabzugsberechtigt, so ist der Nachweis der Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer (Zuteilungsbescheid) mit dem Anfangsdatum unverzüglich an die "tb" zu übermitteln.

b) Für jegliche diesbezügliche Abgabenverpflichtungen (insb. USt.) des Vertriebspartners hat dieser „tb“ vollkommen schad- und klaglos zu halten.....

§ 9 Abrechnung und Auszahlung

Der Vertriebspartner ist berechtigt Akontozahlungen für bereits von den Netzbetreibern angenommene Verträge zu erhalten. Der Vertriebspartner ist verpflichtet nach Erhalt der Provisionsabrechnungen in angemessener Frist eine Rechnung zu stellen. Diese Rechnung hat

den Erfordernissen des österreichischen Handels- und Steuerrechts in seiner jeweils gültigen Fassung zu entsprechen.

§ 10 Sondervereinbarung

Der Vertriebspartner ist auch Geschäftsführer und Gesellschafter der "tb", Herr H wird für seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen der Gewinnverteilung entsprechend seiner Gesellschaftsanteile berücksichtigt. Darüber hinaus erhält Herr H für seine Geschäftsführertätigkeit keine Bezüge.

§ 11 Sonstiges

..... e) Der Vertriebspartner ist zur Aufrechnung von Forderungen gegen Forderungen der "tb" aus diesem Vertrag nicht berechtigt....."

Unterschrieben wurde dieser Vertrag ausschließlich von Herrn K H und zwar einerseits in seiner Funktion als leistender Unternehmer und andererseits in der Funktion als Geschäftsführer und somit als Vertreter der leistungsempfangenden Berufungswerberin.

8.4. Der beigelegte **Provisionsplan vom 31.12.2005** weist die jeweiligen Provisionspauschalen für künftige Vermittlungen (Festnetzprodukte, Produkte der NetzbetreiberX) aus.

9. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2010** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Strittig im Bereich der Umsatzsteuer ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges aus der Honorarnote 01/09 des Herrn H K, in Stadtx, vom 26.06.2009, der es an der Angabe des konkreten Leistungszeitraumes sowie der konkreten Angabe des Leistungsumfanges mangelt.

.....

Die Betriebsprüfung hat im Bereich der Umsatzsteuer eine Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Eingangsrechnung Nr. 01/09 vom 26.06.2009 vorgenommen, da die angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt wurden. Auch im Berufungsverfahren wurden trotz Vorhalt keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, aus denen die konkreten verrechneten Leistungen hervorgehen.

.....

Nach der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung aber zwingend den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten, widrigenfalls kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 möglich ist. Die Angabe "01.12.2006 - 31.12.2008" stellt demnach keinen konkreten, den verrechneten Leistungen zuordenbaren Leistungszeitraum dar. Weiters ist die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geforderte konkrete Art und der Umfang der sonstigen Leistung der Rechnung Nr. 01/09 nicht zu entnehmen. Ebenso findet sich auf der strittigen Rechnung keinerlei Hinweis auf detaillierte Angaben zu dieser Rechnung (Provisionsabrechnungen).

Der Prüfungsmaßstab, der an die Rechnungselemente in inhaltlicher Hinsicht gelegt werden darf, ergibt sich aus dem primären Zweck der umsatzsteuerlichen Rechnungslegung. Diese soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits herstellen. Die Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten

ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Tz 56).

Diesem Maßstab entspricht die gegenständliche Rechnung nicht, da sie weder die Spezifizierung des Leistungszeitraumes für die abgerechneten Leistungen noch die erforderliche Spezifizierung des Leistungsgegenstandes enthält. Mit der Wendung "für meine Beratungsleistung vom 01.12.2006 - 31.12.2008 im Fachgebiet der Telekommunikation mit Schwerpunkt Partnerverträge und Vertrieb erlaube ich mir folgendes Honorar zu verrechnen", wird nämlich weder Art noch Umfang der für die Bw. erbrachten Leistungen in nachprüfbarer Art und Weise umschrieben. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Rechnungsendbetrag aus der Höhe des Verrechnungskontos abgeleitet wurde.

Aus diesem Grund wird die gegenständliche Rechnung dem mit § 11 Abs. 1 UStG 1994 verfolgten Zweck, nämlich die nachprüfende Kontrolle ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen, in keiner Weise gerecht.

Mangels irgendeines Anhaltspunktes auf der Rechnung, welche konkreten Leistungen abgerechnet wurden, kann daher aus dieser keine Vorsteuerabzugsberechtigung der Bw. hinsichtlich der vom Rechnungsaussteller erbrachten Leistungen abgeleitet werden."

10.1. Im Vorlageantrag vom 30. September 2010 brachte die berufungswerbende Gesellschaft vor, dass im Rahmen einer Außenprüfung bei Herrn K H dessen UID-Nummer wieder aktiviert worden und somit wieder gültig sei.

Die in Rede stehende Rechnung enthalte definitiv einen Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstrecke. Das Finanzamt St. Johann gehe offensichtlich auch von konkreten Leistungszeiträumen aus, welches der beiliegenden Kontrollmitteilung zu entnehmen sei.

Die beiliegende detaillierte Auflistung der an Herrn K H zugeflossenen Provisionen in den Kalenderjahre 2006 bis 2008 würde alle Erfordernisse erfüllen, die es ermöglichen, den Umsatz eindeutig zu identifizieren und würde den Bestimmungen des Beratervertrages vom 2. Jänner 2006 und der bereits übermittelten Provisionsvereinbarung entsprechen.

Da von Herrn H nur sehr rudimentär Aufzeichnungen geführt worden seien, habe Herr Z. in mühsamer Kleinarbeit, aufgrund der vorhandenen Vertragsordner in denen sämtliche Verkaufsaufträge für Sim-Karten je Kunde und Jahr abgelegt seien, die in den Jahren 2006 bis 2008 zugeflossenen Provisionen berechnet, wobei im Jahr 2008 keine nennenswerte Bewegungen mehr zu beobachten gewesen seien und es sei der in Rede stehende Rechnungsbetrag kontrolliert worden. Gerne sei man bereit, diese Ordner (13 Hängeregistraturen und 8 Ordner) zur Verfügung zu stellen. Nach Rücksprache mit Herrn H sei von diesem ungefähr der Betrag entnommen worden, welcher ihm als Provision zugestanden sei.

10.2. Beigelegt wurde folgende **Provisionsabrechnung** des K H **für die Jahre 2006 bis 2008:**

Jahr	Diverse Telekommunikationsanbie- ter (MNO, etc)	Standardprovision	Zusatzprovision lt. Vertrag	diverse Abzüge	Summe
2006	723	36.150,- €	13.737,- €	-1.557,- €	48.330,- €
2007	370	18.500,- €	7.030,- €	-1.525,- €	24.005,- €
2008	1	50,- €	19,- €	-	69,- €

11. Am **5. September 2012** erließ das Finanzamt den **Umsatzsteuerjahresbescheid 2009** gegen den Berufung erhoben wurde.

II. Verfahren betreffend K H (ehemaliger Geschäftsführer der Berufungswerberin)

12. Im Zuge einer **Außenprüfung** (siehe Niederschrift vom 23. Februar 2010, Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3. März 2010) stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Umsatzsteuer iHv 14.536,- € aus der Ausgangsrechnung „bw GmbH“ vom 26. Juni 2009 bisher nicht erklärt worden und daher in Ansatz zu bringen sei.

13. Laut dem Abgabensinformationssystem (AIS) war die **UID-Nummer** des K H (ATUxxxxxx-B) von **1.1.2004 bis 15.03.2007** gültig (Vergabebescheid vom 11.11.2004). Der Begrenzungsbescheid umfasste den Zeitraum 14.03.2007 bis 15.03.2007. Neuerliche Gültigkeit erlangte die UID mit **23.02.2010**.

14. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes St. Johann im Pongau vom 15. März 2012 wurde das **Schuldenregulierungsverfahren** des K H eröffnet. Mit Beschluss vom 4. Jänner 2013 wurde der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt.

III. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

15.1. Im **Vorhalt vom 18. Juli 2013** wurde - unter Anführung der aktuellen Rechtsprechung des EuGH - Folgendes ausgeführt:

„..... Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass eine berichtigte Rechnung bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens (siehe Vorhalt des Finanzamtes vom 17.12.2009) vor Beendigung des Prüfungsverfahrens und vor allem vor Erlassung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für 09/2009 am 16. Februar 2010 vorgelegt hätte werden müssen. Dieser Vorhalt wurde jedoch weder beantwortet noch wurde bis dato eine berichtigte Rechnung vorgelegt.“

„..... Da in casu eine (in der Berufung angekündigte) Originalrechnung bis dato nicht vorgelegt wurde, ist anzunehmen, dass die (nach bescheidmäßiger Festsetzung der Umsatzsteuer 09/2009) vorgenommene Ergänzung in der Rechnung (fortlaufende Nummerierung), von der leistungsempfangenden Gesellschaft selbst durchgeführt wurde.“

5. Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass die vorliegende Rechnung des K H vom 26. Juni 2009 nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht.

..... ist festzuhalten, dass die in Streit stehende Rechnung keinesfalls diese Genauigkeit der Beschreibung des konkreten Leistungsgegenstandes beinhaltet, die das Gesetz aber für unbedingt erforderlich erachtet. Bloße Sammelbegriffe, wie „Beratungsleistungen“ reichen nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG sprechen zu können. Dass diese Beratungsleistungen eigentlich Provisionen für das Zustandekommen von Kommunikationsverträgen zwischen Kunden und Netzbetreibern darstellen, geht aus der Rechnung nicht hervor.

Zudem kann aus der Rechnung nicht erschlossen werden, zu welchen konkreten Zeitpunkten die Leistungen entsprechend § 9 des Beratungs- und Vertriebsvertrages vom 02.01.2006 erbracht wurden. Eine Aufschlüsselung der Provisionen nach Monaten und Jahren erfolgte erst im Nachhinein, als Beilage im Vorlageantrag, somit also durch den Leistungsempfänger und nicht durch den leistenden Unternehmer in Form einer berichtigten Rechnung.

Wie aus der oben zitierten Gesetzesbestimmung zu entnehmen ist, können gleichartige sonstige Leistungen zusammengefasst und abschnittsweise abgerechnet werden (sog. Sammelrechnungen). Hierbei genügt grundsätzlich die Angabe des Abrechnungszeitraumes in der Rechnung, sofern dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt. Ein pauschaler Abrechnungszeitraum von 25 Monaten entspricht daher keinesfalls den gesetzlichen Vorgaben.

.....

Darüber hinaus enthält die gegenständliche Rechnung definitiv auch keinen Hinweis auf Unterlagen iSd § 11 Abs 2 dritter Satz UStG 1994. Der Hinweis im Vorlageantrag vom 30. September 2010 auf die detaillierte Auflistung der an Herrn H zugeflossenen Provisionen in den Kalenderjahren 2006 bis 2008 geht damit ins Leere.

Auch die Aufforderung im Vorlageantrag an die Finanzverwaltung, nämlich Einsicht in die Aufzeichnungen des leistenden Unternehmers (Herrn H) zu nehmen, geht klar am Regelungszweck der Bestimmung (Möglichkeit der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten und eindeutige Identifizierung des Umsatzes in allen seinen Elementen) vorbei. Welche Aufteilung der Leistungszeiträume hingegen im Zuge der Betriebsprüfung beim leistenden Unternehmer vorgenommen wurde, hat keinerlei Einfluss auf die in diesem Verfahren vorzunehmende rechtliche Beurteilung, ob die vorliegende Rechnung (und nur diese ist zu beurteilen) den Vorgaben des § 11 iVm § 12 UStG 1994 entspricht"

15.2. Im Antwortschreiben vom 3. Oktober 2013 wurde Folgendes vorgebracht:

Herr H sei nach Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch Herrn Z. am 12. September 2007 im Rahmen eines „Aufarbeitungsprozesses“ mehrmals aufgefordert worden, eine Honorarnote zu stellen, insbesondere auch deswegen, weil Herr Z. bemerkt habe, dass der Großteil der Leistungen in den Jahren 2006 und 2007 erbracht worden sei. Herr H sei dieser Verpflichtung bis ins Jahr 2009 nicht nachgekommen.

Selbst nach Erstellung der falschen Rechnung habe sich Herr H geweigert, entsprechende Berichtigungen vorzunehmen oder zur Aufklärung beizutragen und Belege beizubringen, sodass diese Tätigkeiten von Herrn Z. übernommen werden mussten und Herrn H zur Begutachtung übermittelt worden seien. Selbstverständlich sei Herr H derjenige gewesen, welcher die in Rede stehende Rechnung im Endeffekt berichtet habe.

Zum Zeitpunkt der UVA 09/2009 habe man lediglich die Höhe der Leistungen gewusst, welche Herr H in den Jahren 2006 bis 2008 erbracht habe. Die zugrundeliegenden Details und Berechnungsgrundlagen hätten erst nach der UVA 09/2009 entsprechend verifiziert werden können.

Eine berichtigte Rechnung vor Erlassung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für 09/2009 am 16. Februar 2010 hätte nicht vorgelegt werden können, da die UID-Nummer des Leistenden erst im Rahmen einer Außenprüfung – wenige Tage nach der Bescheiderlassung – wieder für gültig erklärt worden sei. Ob eine entsprechende Kommunikation zwischen den Finanzämtern stattgefunden habe, könne leider nicht beurteilt werden.

16. In der am **12. November 2013** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die bereits im Laufe des Verfahrens urgierte Originalrechnung vorzulegen. Eine Vorlage derselben erfolgte jedoch nicht.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass es der Berufungswerberin im Juni 2009 unmöglich gewesen sei, eine dem Umsatzsteuergesetz entsprechende Rechnung auszustellen, weil die UID-Nummer nicht gültig gewesen sei. Außerdem hätte die Berufungswerberin zu diesem Zeitpunkt noch keine Provisionsaufstellung gehabt.

Im Nachhinein habe sich Herr Z. anhand der Hängeregistraturen angesehen, wie Herr H zu dem ausgewiesenen Rechnungsbetrag gekommen sei. Es stimme aber nicht, dass Herr Z. die Abrechnung selbst erstellt habe. Herr H habe auch mitgeholfen. Dieser habe auch die Rechnung gestellt und die ganzen Nachweise erbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Streitpunkt

Im gegenständlichen Fall ist die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus der Rechnung des K H vom 26. Juni 2009 strittig.

II. Verfahrensrechtliches

1. § 274 BAO lautet:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."

2. Im vorliegenden Fall ist der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 vom 5. September 2012 an die Stelle des angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für September 2009 vom 16. Februar 2010 getreten, weshalb die gegen den Festsetzungsbescheid erhobene Berufung vom 11. März 2010 gemäß § 274 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 gerichtet gilt (VwGH 26.05.2010, 2009/13/0186; 04.06.2008, 2004/13/0124). Der als Berufung gegen den Jahresbescheid 2009 intendierte Schriftsatz vom 24. September 2012 ist folglich nur als ergänzender Schriftsatz zur Berufung vom 11. März 2010 zu verstehen.

3. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.04.2013, 2009/15/0164, zum Ausdruck gebracht, dass eine behördliche Erledigung nur mehr im Verfahren über den an die Stelle des bisherigen Bescheides getretenen Bescheid zu erfolgen hat, weshalb im vorliegenden Fall über den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 und nicht über den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid September 2009 abzusprechen war.

III. Festgestellter Sachverhalt

1. Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin ist die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen sowie der Handel mit Waren im Bereich der Kommunikation und EDV.

2. Am **Stammkapital** der berufungswerbenden Gesellschaft waren u.a. auch Herr K H beteiligt und zwar iHv 25% (im Zeitraum von 22.12.2005 bis 02.01.2007) und iHv 40% (im Zeitraum von 03.01.2007 bis 04.04.2009; jeweils Datum der Eintragung im Firmenbuch).

3. Laut Firmenbuch bzw laut Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 2008 war Herr K H im Zeitraum von 12. Dezember 2005 bis 12. Dezember 2008 **Geschäftsführer** der berufungswerbenden Gesellschaft (von 12.12.2005 bis 11.09.2007 selbstständig vertretungsbefugt, von 12.09.2007 bis 12.12.2008 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer).

4. Herr K H war über seine Geschäftsführertätigkeit hinaus auch für die berufungswerbende Gesellschaft **selbstständig** tätig (Beratungs- und Vertriebsvertrag vom 2. Jänner 2006).

Aus dieser Tätigkeit liegen dem Unabhängigen Finanzsenat **drei Rechnungen** (Abschriften, jeweils **vom 26. Juni 2009**) des K H an die Berufungswerberin vor, welche zwar über die selbe Leistung (Beratungsleistungen des K H „*vom 01.12.2006 bis 31.12.2008 im Fachgebiet der Telekommunikation mit Schwerpunkt Partnerverträge und Vertrieb*“) absprechen, aber Unterschiede hinsichtlich der Rechnungsnummerierung aufweisen:

>> Rechnung mit Angabe der UID-Nummer des Leistenden (ATUxxxxxx), aber **ohne Rechnungsnummerierung**: Die Rechnung wurde am PC verfasst. Da sich auf dieser Rechnung der händisch geschriebene Buchungssatz befindet, ist anzunehmen, dass diese die „älteste“ und damit erste aktenkundige Rechnung ist.

>> Rechnung ist grundsätzlich ident mit der vorstehend genannten. **Händisch** hinzugefügt wurde unterhalb der Nennung der UID-Nummer „UVA 09/09“ sowie neben des Wortes „Honorarnote“ die **Nummerierung der Rechnung „01/09“**. Die Rechnung wurde von Herrn K H unterschrieben. Übermittelt wurde diese Variante der Rechnung per Fax des steuerlichen Vertreters vom 14.12.2009.

>> Rechnung mit Angabe der UID-Nummer des Leistenden (ATUxxxxxx) und Rechnungsnummerierung („**Honorarnote 01/09**“, mit **PC geschrieben**). Diese Rechnungsvariante wurde der Berufung vom 11. März 2010 beigelegt.

Allen Rechnungen ist gemein, dass sich kein Eingangsvermerk darauf befindet. Die Vorlage einer **Originalrechnung** wurde von der Berufungswerberin zwar in Aussicht gestellt, ist jedoch **nie erfolgt**.

5. Darüber hinaus liegen **fünf weitere Rechnungen** des K H vor (Rechnungsdatum: 15.06.2006, 15.07.2006, 15.08.2006, 15.09.2006 und 13.10.2006), worin der Berufungswerberin ebenfalls Entgelte „für *Vertragsvermittlung und diverse administrative Tätigkeiten*“ in Rechnung gestellt wurden.

6. Laut dem Abgabensystem (AIS) war die **UID-Nummer** des K H (ATUxxxxxx-B) von **1.1.2004 bis 15.03.2007 gültig** (Vergabebescheid vom 11.11.2004). Neuerliche Gültigkeit erlangte die UID-Nummer **erst wieder mit 23.02.2010**.

7. Nach dem zwischen der Berufungswerberin und Herrn H geschlossenen **Beratungs- und Vertriebsvertrag vom 2. Jänner 2006** ist **Vertragsgegenstand** der Vertrieb von Kommunikationsverträgen betreffend Mobilfunk, Festnetz und Internet. K H **akquiriert Kunden**, berät die Kunden vor Ort und **vertreibt diese Produkte**. Die Vertragsabschlüsse werden in weiterer Folge bei der Berufungswerberin eingereicht. Nach Freigabe durch den jeweiligen Anbieter wird Herrn K H eine **Provision** laut aktueller Provisionsliste **zugesprochen**.

Unter § 2 des Vertrages („**Beratungsauftrag**“) wird festgehalten, dass Herr H auf Grund seiner bisherigen Vertriebstätigkeit und seiner guten Kontakte zu den Anbietern Sonderkonditionen ausgehandelt hat. **Für diese Tätigkeit**, für die **Aufbauarbeit im Vertrieb** und für die **Erstellung eines Vertriebs- und Businessplans** erhält Herrn H eine **Sondervergütung** je verkaufter Sim-Karte bzw je verkauftem Anschluss.

Hinsichtlich **Abrechnung und Auszahlung** wird vereinbart, dass Herr H berechtigt ist, Akontozahlungen für bereits von den Netzbetreibern angenommene Verträge zu erhalten. Er ist verpflichtet nach Erhalt der Provisionsabrechnung in angemessener Frist eine Rechnung zu stellen.

8. Im Zuge des Berufungsverfahrens (Vorlageantrag vom 30.09.2010) legte die Berufungswerberin **erstmalig Provisionsabrechnungen** des K H für die **Jahre 2006 bis 2008** (in Summe: 72.404,- €, excl. USt) vor, worin die in den **jeweiligen Monaten**

entstandenen Provisionsansprüche (Standardprovisionen, Zusatzprovisionen je verkaufter SIM-Karte bzw je verkauftem Anschluss) ausgewiesen wurden.

Nach den glaubhaften Ausführungen der Berufungswerberin im Vorlageantrag sind diese Provisionsabrechnungen von ihr selbst, nämlich von ihrem Geschäftsführer Z erstellt worden (*„Da von Herrn H nur sehr rudimentär Aufzeichnungen geführt wurden, sind von Herrn Z in mühsamer Kleinarbeit aufgrund der vorhandenen Vertragsordnerdie in den Jahren 2006 bis 2008 zugeflossenen Provisionen berechnet worden,..“*). Diese Aussage steht auch im Einklang mit dem Schreiben vom 3. Oktober 2013, worin festgehalten wird, dass sich Herr H selbst nach Erstellung der falschen Rechnung geweigert habe, entsprechende Berichtigungen vorzunehmen, zur Aufklärung beizutragen und Belege beizubringen *„sodass diese Tätigkeiten von Herrn Z. übernommen werden mussten.“*

Der gegenteiligen Behauptung im Zuge der mündlichen Berufungsverfahren, nämlich dass Herr Z. die Abrechnung nicht selbst erstellt habe, kann daher kein Glauben geschenkt werden, zumal auch der späte Zeitpunkt der erstmaligen Vorlage der Abrechnungen (30.09.2010; Herr H war zu diesem Zeitpunkt weder Gesellschafter noch war er als Geschäftsführer tätig) für eine eigenständige Erstellung seitens der Berufungswerberin spricht.

9. Im Jahresabschluss zum 31.12.2009 wurde die Rechnung des K H auf der Passivseite als Verbindlichkeit (*„Verrechnungskonto H“*) iHv 87.216,- € ausgewiesen. Auf der Aktivseite findet sich der Saldo des *„Verrechnungskontos-H 62,5%“* iHv 87.159,77 € als Forderung gegenüber K H.

IV. Gesetzliche Grundlagen

1. Unionsrecht

1.1. Artikel 168 lit a der MwSt-RL 2006/112/EG bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“.

Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, **muss** der Steuerpflichtige nach **Artikel 178 lit a der MwSt-RL 2006/112/EG** eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238 bis 240 ausgestellte **Rechnung** besitzen.

Hiezu sieht **Art 226** vor, dass eine Rechnung u.a. folgende Angaben enthalten **muss**:

Z 2: eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben werden;

Z 3: die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer iSd Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;

Z 6: Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;

Z 7: das Datum, an dem die Dienstleistung erbracht bzw abgeschlossen wird;

1.2. In seinem jüngst ergangenen Urteil (08.05.2013, C-271/12, „**Petroma Transports SA**“) hat der EuGH deutlich gemacht, dass unvollständige Rechnungen den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Demnach stehen die Bestimmungen der (in diesem Fall noch anzuwendenden) 6. MwSt-RL einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen **nicht** entgegen, wonach das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängern verweigert werden kann, die **unvollständige Rechnungen** besitzen, auch wenn diese durch die Vorlage von Informationen zum Beweis des tatsächlichen Vorliegens, der Natur und des Betrages der berechneten Umsätze **nach Erlass** einer solchen ablehnenden Entscheidung vervollständigt werden.

Aus dem Vorlagebeschluss in dieser Rechtssache geht hervor, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger deshalb verweigert wurde, weil die fragliche Rechnung **nicht ausreichend präzise und vollständig** gewesen sei. Die meisten dieser Rechnungen hätten nämlich einen Gesamtbetrag ausgewiesen, ohne Angabe des Preises je Einheit und der Anzahl der vom Personal der diese Dienstleistungen erbringenden Gesellschaften geleisteten Arbeitsstunden, was jede Kontrolle der genauen Erhebung der Steuer durch die Finanzverwaltung verhindert habe.

Hiezu führte der EuGH aus, dass es das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht verbiete, fehlerhafte Rechnungen zu **berichtigen**. Wenn alle für das Recht auf Vorsteuerabzug notwendigen materiellrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige der Behörde **vor Erlass ihrer Entscheidung** eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, kann ihm dieses Recht daher grundsätzlich nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt.

Im Ausgangsverfahren wurden jedoch die notwendigen Informationen, mit denen die Rechnungen vervollständigt und in Ordnung gebracht werden sollten, erst vorgelegt, **nachdem** die Steuerbehörde ihre ablehnende Entscheidung über den Vorsteuerabzug erlassen hatte, sodass vor Erlass dieser (ablehnenden) Entscheidung die der Steuerverwaltung zugeleiteten Rechnungen **noch nicht berichtigt** worden waren, damit diese die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sowie ihre Kontrolle sicherstellen konnte.

2. Nationales Recht

2.1. Gemäß **§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF** 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.

Nach **§ 11 Abs 1 leg.cit.** müssen Rechnungen folgende 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. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
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 (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen **Kalendermonat nicht übersteigt**;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

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;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**.

Gemäß **§ 11 Abs 2 UStG 1994** können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in **anderen Belegen** enthalten sein, auf die in der Rechnung **hingewiesen** wird.

2.2. Die Rechnungsmerkmale des § 11 Abs 1 UStG entsprechen den **unionsrechtlichen Vorgaben der MwSt-RL 2006/112/EG** (vgl. *Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, 1047).

V. Rechtliche Würdigung

1. Grundsätzliches

1.1. Die im § 11 Abs 1 UStG 1994 genannten Voraussetzungen verfolgen das Ziel, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen. Die Rechnungsangaben müssen, sollen sie diesem Ziel gerecht werden, eine **eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen** für den Vorsteuerabzug ermöglichen. Durch das Abstellen auf eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt

werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann. Die Leistungen müssen jedenfalls nachvollziehbar bleiben, um eine wirkungsvolle Überwachung des Umsatzsteueraufkommens zu gewährleisten. Dieser Zweck der Sicherstellung der Erhebung der Mehrwertsteuer erfordert es, dass ein **objektiver Rechnungsleser** grundsätzlich durch bloßen Einblick in die Rechnung erkennen kann, was Gegenstand der Lieferung bzw. sonstigen Leistung war.

1.2. Die Aufforderung im Vorlageantrag an die Finanzbehörde, nämlich Einsicht in die Aufzeichnungen des leistenden Unternehmers zu nehmen, um der Konkretisierung gerecht zu werden, geht folglich klar am Regelungszweck der Bestimmung, nämlich der Möglichkeit der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten und der eindeutigen Identifizierung des Umsatzes in allen seinen Elementen, vorbei.

1.3. Eine Rechnung muss daher die in § 11 Abs 1 UStG 1994 erschöpfend aufgezählten Merkmale aufweisen, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0110; 29.07.2010, 2010/15/0072; 28.10.2009, 2005/15/0006).

Eine unvollständige Rechnung kann auch nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (VwGH 01.12.1983, 83/15/0033; 12.12.1988, 87/15/0079). Es genügt folglich nicht, wenn sich im **Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt** ergibt, dass ein Unternehmer die in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkreten Zeitpunkt erbracht hat (VwGH 28.09.2011, 2006/13/0064; 29.07.2010, 2010/15/0072; 26.04.2006, 2004/14/0076; 13.09.2006, 2003/13/0004). Die nach Absatz 1 erforderlichen Angaben dürfen **nur** unter der Voraussetzung auch in anderen Belegen enthalten sein, dass in der **Rechnung** auf diese anderen Belege **verwiesen** wird (§ 11 Abs 2 leg.cit.; VwGH 26.02.2004, 2004/15/0004).

2. Art und Umfang der sonstigen Leistung

2.1. Nach § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 bzw Artikel 226 der MwSt-RL ist in der Rechnung die „**Art und der Umfang der sonstigen Leistung**“ anzugeben. Demnach müssen die Angaben in der Rechnung nicht nur die **Art der erbrachten Leistung**, sondern auch deren **konkreten Umfang** erkennen lassen. Die Abrechnung muss zum Zwecke des

Vorsteuerabzuges die tatsächlich erbrachte Leistung inhaltlich so bestimmt bezeichnen, dass sie von anderen Leistungen abgrenzbar ist. Bloße Sammelbegriffe und pauschale Bezeichnungen, wie etwa Reparaturarbeiten, Lohnarbeiten, Beratungsleistungen, ohne weitere und nähere Angaben sind demnach nicht ausreichend (vgl. *Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, 1053).

2.2. Im vorliegenden Fall wurde die erforderliche Spezifizierung des Leistungsgegenstandes in der Rechnung unstrittig lediglich mit der Wendung *„Beratungsleistung vom 01.12.2006 - 31.12.2008 im Fachgebiet der Telekommunikation mit Schwerpunkt Partnerverträge und Vertrieb“* vorgenommen.

Daraus geht aber weder hervor, **welche konkreten Beratungsleistungen** erbracht wurden (der Bereich der Telekommunikation ist weitreichend) noch ist ersichtlich in **welchem Umfang** (Anzahl der getätigten Abschlüsse, die darauf basierenden Provisionsabrechnungen, namentliche Nennung der Vertragspartner, etc.). Der Rechnung alleine ist außerdem nicht zu entnehmen, ob die Abrechnung auf einer Stundenbasis, auftragsbezogen oder nach sonstigen Schlüsseln erfolgte. Dass diese Beratungsleistungen eigentlich **Provisionen** für das Zustandekommen von Telekommunikationsverträgen zwischen Kunden und Netzbetreibern darstellen, **geht aus der Rechnung jedenfalls nicht hervor**. Ein objektiver Leser dieser Rechnung würde vielmehr verneinen, dass Herr K H der Berufungswerberin Beratungsleistungen betreffend Telekommunikation erbracht hat. Erst aus der nachträglich erbrachten Provisionsabrechnung bzw aus den ebenfalls nachträglich bekanntgegebenen Vertragsbestimmungen kann entnommen werden, dass es sich dabei um eine Vielzahl, zu konkreten Zeitpunkten und daher längst erbrachten Leistungen handelt. Mit diesem Vertrag wurde der Vertrieb von Kommunikationsverträgen in der Mobilfunkbranche durch Herrn K H auf Provisionsbasis geregelt. Abgerechnet wurden somit behauptete Provisionen; die kolportierten Beratungsleistungen beschränken sich auf die von Herrn H *„ausgehandelten Sonderkonditionen sowie die Aufbauarbeit im Vertrieb und die Erstellung des Vertriebs- und Businessplans“*, welche ebenfalls in Provisionsform vergütet wurden.

Darüber hinaus drängt sich auf Grund der unpräzisen, unvollständigen und pauschalen Rechnungsangaben auch die Frage auf, ob Herr H Teile seiner verrechneten Leistungen nicht bereits im Jahr 2006 und somit doppelt in Rechnung gestellt hat, da sowohl die im Jahr 2006 ausgestellten fünf Rechnungen als auch die in Streit stehende Rechnung sowohl über den selben Abrechnungszeitraum (2006) als auch über die selben Leistungen absprechen.

Aus diesen Ausführungen wird klar ersichtlich, dass der von § 11 Abs 1 UStG 1994 verfolgte Regelungszweck, nämlich eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Art und des Umfangs der verrechneten Leistung, in keiner Weise erreicht wurde. Die in Streit

stehende Rechnung lässt die Genauigkeit der Beschreibung des konkreten Leistungsgegenstandes vermissen, die das Gesetz aber für unbedingt erforderlich erachtet.

3. Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt

3.1. § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994 verlangt die Angabe des **Tages der sonstigen Leistung** oder des **Zeitraumes, über den sich die sonstige Leistung erstreckt**. Bei sonstigen Leistungen, bei denen ein **bestimmter Erfolg** geschuldet wird, ist als Leistungszeitpunkt jener Tag anzusehen, an dem die sonstige Leistung **abgeschlossen** wurde.

Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (sog. Sammelrechnungen, zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt. Diese Vorschrift bedeutet, dass alle gleichartigen Leistungen zusammengefasst werden dürfen, welche innerhalb desselben Monats ausgeführt werden. Die Erleichterung dieser Bestimmung besteht darin, dass statt des konkreten Leistungstages nur die Leistungsperiode angegeben werden muss (vgl. *Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, 1056).

Sind die Angaben zum Leistungszeitpunkt bzw –zeitraum fehlerhaft, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Nach Ansicht des VwGH (26.02.2004, 2004/15/0004; 21.12.2010, 2009/15/0091; 28.09.2011, 2006/13/0064) begnügt sich das Gesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, **nicht mit Angaben**, aus denen im **Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt** hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Leistungen zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht hat.

3.2. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt erschließen lässt, bestand die von Herrn H in Rechnung gestellte Leistung aus einer Vielzahl von Provisionsansprüchen aus dem erfolgreichen Vertrieb von Kommunikationsverträgen betreffend Mobilfunk, Festnetz und Internet. Der Anspruch auf die jeweilige Provision entstand dabei nach Freigabe durch den jeweiligen Anbieter, somit also zu ganz konkreten Zeitpunkten.

Aus der gegenständlichen Rechnung kann jedoch nicht erschlossen werden, zu welchen konkreten Zeitpunkten diese Leistungen an die Berufungswerberin erbracht wurden. Eine Aufschlüsselung der Provisionsansprüche nach Monaten und Jahren erfolgte **erst im Nachhinein** und vor allem durch die Leistungsempfängerin selbst und nicht durch den leistenden Unternehmer in Form einer berichtigten Rechnung.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Legung einer Sammelrechnung (Zusammenfassung aller gleichartigen Leistungen, unter Angabe des Abrechnungszeitraumes) hat der Gesetzgeber eine Einschränkung dahingehend vorgenommen, indem er explizit den Abrechnungszeitraum

auf einen Kalendermonat beschränkte. Ein pauschaler Abrechnungszeitraum von 25 Monaten für eine Vielzahl, zu einem konkreten Zeitpunkt längst erbrachter Leistungen, entspricht daher nicht den gesetzlichen Vorgaben.

Welche Aufteilung der Leistungszeiträume hingegen im Zuge der Betriebsprüfung beim leistenden Unternehmer vorgenommen wurde, ist ohne Bedeutung. Für das gegenständliche Verfahren ist lediglich zu beurteilen, ob die in Streit stehende Rechnung den Anforderungen des § 11 iVm § 12 UStG 1994 entspricht oder nicht.

4. Hinweis in anderen Belegen - § 11 Abs 2 UStG 1994

4.1. § 11 Abs 2 dritter Satz UStG 1994 sieht eine Erleichterung dergestalt vor, dass die nach Absatz 1 erforderlichen Angaben auch in **anderen Belegen** enthalten sein können, **sofern** auf diese in der Rechnung **hingewiesen** wird. In Betracht kommen dabei Lieferscheine, Auftragsbestätigungen, aber auch Vertragsurkunden. **Fehlen** sowohl diese Hinweise als auch ausreichende Angaben in der Rechnung selbst, liegt **keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vor** (siehe hiezu auch VwGH vom 11.11.2008, 2006/13/0013).

Daran ändert im Übrigen auch der Umstand nichts, dass der Leistungsinhalt für die Vertragsparteien **selbst identifizierbar** ist, aber trotzdem Art und Umfang der Leistung in der Rechnung nicht konkret angeführt werden.

4.2. Im vorliegenden Fall enthält die strittige Rechnung definitiv **keinen Hinweis iSd § 11 Abs 2 UStG 1994**.

Die Ansicht der Berufungswerberin, nämlich dass die detaillierte Auflistung der an K H zugeflossenen Provisionen in den Kalenderjahren 2006 bis 2008 (welche den Bestimmungen des Beratervertrages vom 02.01.2006 und der übermittelten Provisionsvereinbarung entspreche) alle Erfordernisse erfüllen würde, die es ermöglichen, den Umsatz eindeutig zu identifizieren und deshalb ein nochmaliger Hinweis in der Rechnung selbst entbehrlich sei, widerspricht daher ganz klar den gesetzlichen Vorgaben.

5. UID-Nummer

5.1. Nach § 11 Abs 1 Z 6 UStG 1994 **hat** die Rechnung die Angabe der UID-Nummer des leistenden Unternehmers zu enthalten, soweit er im Inland Lieferungen oder sonstigen Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Die **gültige** UID-Nummer muss im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Wird sie erst später ergänzt oder für gültig erklärt, steht der Vorsteuerabzug erst **in dem Zeitpunkt zu**, in dem **sämtliche Rechnungsmerkmale** vorliegen.

5.2. Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die UID-Nummer des Leistenden im **Zeitpunkt der Rechnungserstellung** nicht gültig war, womit zweifelsfrei ein weiteres, zwingend erforderliches Rechnungsmerkmal fehlt. Die strittige Rechnung berechtigt folglich auch aus diesem Grund nicht zum Vorsteuerabzug.

6. Rechnungsberichtigung

6.1. Entspricht eine Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten) Rechnung verlangen (§ 11 Abs 1 UStG 1994). Die **Rechtsberichtigung** kann dabei durch Ergänzung oder Berichtigung der ursprünglichen Rechnung durch Ausstellung einer neuen Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung erfolgen.

Der Vorsteuerabzug kann allerdings erst in **jenem Zeitpunkt** vorgenommen werden, in welchem - zusätzlich zu den weiteren materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine **ordnungsgemäße Rechnung** vorliegt. Die Vorlage berichtigter Rechnungen im Zuge des den Umsatzsteuerbescheid betreffenden Berufungsverfahrens bedeutet demnach keine für den Vorsteuerabzug relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten; dadurch wird das Recht auf Vorsteuerabzug erst für den Zeitpunkt der Rechtsberichtigung begründet (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0006; 02.09.2009, 2008/15/0064; 11.11.2008, 2006/13/0013; 06.07.2006, 2006/15/0183; EuGH 08.05.2013, C-271/12, „*Petroma Transports SA*“).

Die Berichtigung kann dabei nur durch den Leistenden erfolgen. Die Ergänzung einer unvollständigen Rechnung oder eine **eigenmächtige Änderung der Rechnungsangaben durch den Leistungsempfänger** kann Formmängel jedenfalls nicht heilen (*Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, 1047; UStR 2000, Rz. 1829).

6.2. Fest steht, dass die berufungswerbende Gesellschaft im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung – somit also vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 09/2009 - aufgefordert wurde, eine berichtigte, ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vorzulegen. Eine solche konnte nicht vorgelegt werden. Die Berufungswerberin hat selbst zugestanden, dass es zu diesem Zeitpunkt unmöglich gewesen war, eine dem Umsatzsteuergesetz entsprechende Rechnung auszustellen (keine gültige UID-Nummer, keine Details zur Berechnung der Provisionsansprüche).

Somit wird ein Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt möglich sein, in welchem eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

7. Weitere Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass für den Vorsteuerabzug über eine (berichtigte) ordnungsgemäße Rechnung hinaus, auch die weiteren materiellrechtlichen Anforderungen des § 12 UStG 1994 („*der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen ausgeführt** worden sind, als Vorsteuer abziehen*“) erfüllt sein müssen.

In Anbetracht der Tatsache, dass in Bezug auf den gesetzlichen Vertreter der Berufungswerberin und den Leistungserbringer Personenidentität bestand, wird daher in weiterer Folge bei Vorlage einer berichtigten Rechnung der Frage nachzugehen sein, ob die vom ehemaligen Geschäftsführer der Berufungswerberin in Rechnung gestellte Leistung **tatsächlich dem Grunde und der Höhe nach zu Recht** erfolgt ist.

8. Resümee

Nach Ansicht des erkennenden Senates entspricht die gegenständliche Rechnung aus den oben angeführten Gründen nicht dem Regelungsinhalt des § 11 UStG, weshalb eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug fehlt und damit der begehrte Vorsteuerabzug zu versagen war. Es erübrigt sich somit eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Leistungen des K H an die berufungswerbende Gesellschaft tatsächlich ausgeführt worden sind (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0006).

Dem Berufsbegehren war daher der Erfolg zu versagen.

Linz, am 26. November 2013