



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 27. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. November 2004 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für das Jahr 2002 bzw. vom 10. November 2004 betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) ist eine Gesellschaft ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich und betreibt einen Handel mit Spielwaren. Für die Jahre 2002 und 2003 hat sie jeweils Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer eingebracht und u.a. die Vorsteuer aus diversen Zentralregulierungsabrechnungen beantragt. Vorsteuern im Zusammenhang mit Messekosten (Standmieten etc.) wurden gewährt. Hinsichtlich der Zentralregulierungsabrechnungen wies das Finanzamt die Anträge unter Hinweis auf § 11 Abs. 1 UStG 1994 mit der Begründung ab, dass die Rechnungen nicht sämtliche gesetzlichen Rechnungserfordernisse enthalten würden.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass die Abrechnungen sehr wohl alle Rechnungserfordernisse aufweisen würden:

Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (= Berufungswerberin);  
Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der Empfänger der sonstigen Leistung

(A. GmbH, aaa bzw. B. GmbH, bbb);  
die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (Rechnungsbetrag);  
den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung (Datum der Ausstellung des Zahlungs-  
avises);  
das Entgelt für die Lieferung und Leistung (4 % Provision);  
auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag (Vorsteuer Provision).

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung keine Folge gegeben und begründend ausgeführt: Gemäß § 11 UStG 1994 müssten Rechnungen alle Merkmale enthalten, die für die Anerkennung einer Rechnung gelten würden. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt habe, müsse einer Rechnung die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder sonstige Leistung zukommen. Es müsse also der Leistende dem Leistungsempfänger unter Angabe des wesentlichen Inhaltes der Leistung den Preis in Rechnung stellen und so die Zahlung anfordern. Der Rechnung müsse somit eindeutig zu entnehmen sein, dass der leistende Unternehmer das Entgelt für eine eigene Leistung abrechne.

Selbst wenn man aber dem Beleg ansonsten die Qualität einer Rechnung beimessen könne, fehle dem Beleg die zwingend notwendige Angabe gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 bzw. Abs. 6 Z 3 UStG 1994, nämlich die Angabe zum Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung, oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstrecke.

Die Bw. brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein mit der Begründung, dass berichtigte Rechnungen nachgereicht würden. Stattdessen wurde ein Schreiben der Spielzeug-Ring Spielwarenhandels GmbH eingereicht, worin diese anführte, dass die vom Finanzamt angeführte Begründung für sie nicht nachvollziehbar sei, da es sich hier um eine Dienstleistung aus dem Zentralregulierungsgeschäft handle und als Tag der sonstigen Leistung die Erstellung des Zahlungsavises gelte. Dieser sei am Ende des Zahlungsavises neben der abrechnenden Firma unter dem Hinweis „Nürnberg, den“ ganz klar ausgewiesen.

Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw. gebeten, die berufungsgegenständlichen Rechnungen nochmals vorzulegen und bekanntzugeben, welche Leistungen konkret im Rahmen der Zentralregulierung erbracht worden seien, wofür genau die Provisionen in Rechnung gestellt worden seien, wer genau der leistende Unternehmer gewesen sei. Die Verträge mit den Zentralregulierern wurden angefordert.

Die Bw. teilte dazu mit, dass die Zentralregulierer das Delkredere und den gesamten Abrechnungsverkehr sämtlicher Lieferungen und Leistungen übernahmen. Dafür erhielten diese eine Zentralregulierungs- und Delkredereprovision in Höhe von 3 % und eine Verkaufsförderungs-

provision von 1 %, sowie bei Bezahlung innerhalb von 14 Tagen 3 % Skonto vom Rechnungsbetrag.

Der leistende Unternehmer sei die Berufungswerberin gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im Verfahren vor dem UFS ist strittig, ob die Vorsteuer aus den Zentralregulierungsabrechnungen abzugsfähig bzw. zu erstatten ist.

Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBI. Nr. 279/1995 (im Folgenden: Verordnung) ist die Vorsteuererstattung an Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich nach einem eigenen Verfahren durchzuführen. Die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges richtet sich mangels abweichender Regelungen in der Verordnung nach den allgemeinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften.

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

*Gemäß § 11 UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 59/2001 müssen Rechnungen (Rechtslage ab 1.1.2002) die folgenden Angaben enthalten:*

- 1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
- 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und*
- 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag. ....*

*(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten.*

ten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar.

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

(4) Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

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

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, genügen folgende Angaben:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.

Die Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden. ....

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

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

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

Die berufungsgegenständlichen Zentralregulierungsabrechnungen haben im Wesentlichen alle folgendes Aussehen: Sie haben die Form eines der Länge nach geteilten, der Länge nach beschriebenen A 4-Formates (vergleichbar gängigen Erlagscheinformularen) und in der Mitte unten findet sich der Schriftzug "ZAHLUNGSAVIS UND ZENTRALREGULIERUNGS-ABRECHNUNG". Genau darüber steht der Name der abrechnenden Firma (das ist der Zentralregulierer, eine Firma mit österreichischer Anschrift). Daneben steht "Nürnberg, den z.B. 15.10.02.", offensichtlich das Datum der Rechnungsausstellung. Links unten ist in Form eines Adressfeldes "Firma" und der Name und die Adresse der Bw. angeführt. Die obere Hälfte des Beleges umfasst sehr viele Rubriken, wie Rechnungseingangsdatum, Rechnungsdatum, Valutadatum, Rechnungsnummer, Kundennummer, Kundenname, Text (Zahlenkombination), Rechnungsbetrag, Vorkassa, Skonto %, Skonto, Prov. %, Provision, Bonus, Rabatt, Musterrabatt, Mehrwertsteuer und SA. Diese Angaben beziehen sich offensichtlich auf die verschiedenen Kunden der Bw., an welche die Bw. Waren geliefert hatte, und von welchen der Zentralregulierer die aushaftenden Beträge (nach Abzug von Skontobeträgen) für die Lieferungen erhalten hat, welche der Zentralregulierer an die Bw. überweist (unter Einbehalt seiner Provision).

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

Daneben steht "zur Verrechnung" und "zahlbar am: (Tag)", darunter ausgewiesen der jeweilige Kalendertag (z.B. 17/2003, 17.01.2003).

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

Wie der VwGH mehrfach ausgeführt hat (vgl. u.a. VwGH 24.11.1999, 94/13/0280; 17.2.1992, 90/15/0144) muss einer Rechnung die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder eine sonstige Leistung zukommen. Es muss also der Leistende dem Leistungsempfänger unter Angabe des wesentlichen Inhaltes der Leistung deren Preis in Rechnung stellen und so die Zahlung anfordern. Ob eine bestimmte Urkunde diese Funktion erfüllt, kann nur nach Lage des Einzelfalles beurteilt werden. Der Rechnung muss somit eindeutig zu entnehmen sein, dass der leistende Unternehmer das Entgelt für eine eigene Leistung abrechnet. Da der Vorschrift des § 11 UStG 1994 im Wesentlichen die Funktion zukommt, der Finanzverwaltung die Überprüfung der Umsatzsteuervorgänge zu erleichtern, sind die wesentlichen Leistungskriterien, welche für die Besteuerung maßgeblich sind, zweifelsfrei anzugeben. Die Angaben auf der Rechnung müssen jenen Grad der Genauigkeit aufweisen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu

identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 11 Tz 56).

Die vorgelegten Belege entsprechen den gesetzlichen Vorgaben aus folgenden Gründen nicht: Die Belege dienen der Darstellung der Ermittlung des Regulierungsbetrages, indem verdeutlicht wird, welchen Betrag der Zentralregulierer der Bw. für die Lieferung der Bw. an deren Abnehmer zu überweisen hat. Dabei werden Skonto und Provision in Abzug gebracht. Aus dem Zusammenhang mit der Bezeichnung des Beleges als "ZAHLUNGSAVIS UND ZENTRALREGULIERUNGS-ABRECHNUNG" ist als "Art und Umfang der sonstigen Leistung" auf eine Zentralregulierungsprovision zu schließen. Es lässt sich nicht erkennen, welcher Art diese Provision sein soll (es gibt auch keinen Hinweis auf bestimmte Verträge), insbesondere ist nicht klar, ob es sich hier um eine steuerfreie oder steuerpflichtige Provision handelt. Auch bei sonstigen Leistungen müssen diese genau bezeichnet sein (vgl. Kolacny/Caganek, UStG<sup>3</sup> (2005) § 11, Anm 7.

Ist es eine Provision für übernommene Haftungsübernahmen, für Abwicklung des Zahlungsverkehrs oder für die Vermittlung von Lieferungen etc.? Es gibt keinen Hinweis auf Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung. Weiters könnte aus dem Erscheinungsbild des Beleges genauso gut auf eine Abrechnung der Lieferungen der Bw. und einer bestimmten Provision an deren Abnehmer geschlossen werden. Unklar ist weiters, warum alle Abrechnungen "Nürnberg, Datum" aufweisen, wenn die abrechnende Firma eine österreichische Anschrift hat, die nicht auf Nürnberg lautet.

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

Selbst wenn man aber dem Beleg ansonsten die Qualität einer Rechnung beimessen könnte, fehlt dem Beleg die zwingend notwendige Angabe gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 bzw. Abs. 6 Z 3 UStG 1994, nämlich die Angabe zum Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076; 26.2.2004, 2004/15/0004). Auf dem Beleg finden sich zwar diverse Zeitangaben, wie Rechnungsausstellungsdatum, "zahlbar am" und Rechnungsdaten der Zentralregulierung zugrunde liegenden Lieferungen (diese sind hier aber nicht Leistungsgegenstand), nicht jedoch ist der Tag der erbrachten sonstigen Leistung bzw. der Abrechnungszeitraum für die Zentralregulierungsgeschäfte in der Abrechnung enthalten.

Weiters muss bemerkt werden, dass die Zentralregulierungsabrechnungen hinsichtlich des Rechnungsausstellers keine vollständige bzw. auch großteils keine richtige Adresse aufweisen. So ist als abrechnende Firma der Belege des Jahres 2002 „BB. GmbH, bbb“ angeführt, ohne eine nähere Adressangabe. Wobei die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch für die BB. GmbH mit Eintragung vom 20.3.2002 auf „Adresse“ lautete.

Die Abrechnungen der A. GmbH des Jahres 2002 haben als Adresse „bbb“, ebenfalls ohne nähere Adressangabe. Die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch für die A. GmbH mit Eintragung vom 20.3.2002 lautete aber „Adresse“.

Dass auch der Bw. letztlich die Abrechnung der Zentralregulierer unklar war und sie nicht von einer Abrechnung des Zentralregulierers über dessen Leistungen ausging, ist aus der Berufung zu entnehmen, wenn die Bw. anführt, dass sie selbst der liefernde bzw. leistende Unternehmer laut Rechnungen gewesen sei (was die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.6.2006 wiederholt) und als Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung die A. GmbH bzw. B. GmbH anzusehen sei.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: Originalrechnungen der Jahre 2002, 2003

Graz, am 14. November 2007