



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei ABC, vom 21. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. November 2010 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 01-12/2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (BW) handelt es sich um ein deutsches Unternehmen, das für das Jahr 2009 einen elektronischen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer beim Finanzamt Graz-Stadt einbrachte.

Diesem Antrag wurde nur teilweise entsprochen, nämlich mit einem Erstattungsbetrag von € 6.481,73. Die Vorsteuer aus den Rechnungen 1, 4, 5, 6 und 7 wurde nicht gewährt, mit der Begründung, dass diese Rechnungen zu einem vom Erstattungsantrag abweichenden Erstattungszeitraum gehörten. Konkret waren diese Rechnungen durchwegs im Jahr 2008 ausgestellt worden.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den Rechnungen der Firma DD ZT GmbH, die aus 2008 stammten, um Abschlagsrechnungen handle. Der Vorsteuerabzug sei erst bei Ausgleich/Bezahlung der Rechnungen möglich. Anbei werde das Kreditorenkonto aus 2009 überreicht, aus

dem ersichtlich sei, wann welche Zahlungen auf die Abschlagsrechnungen geleistet worden seien.

Gleiches gelte für die Rechnung der Firma EE GmbH. Auch hier handle es sich bei der unter der laufenden Nr. 7 aufgeführten Rechnung um eine Abschlagsrechnung, die erst 2009 ausgeglichen worden sei bzw. zu der erst im Jahr 2009 die Schlussrechnung gestellt worden sei (vgl. Anlage zur Rechnung 8 sowie das beigefügte Kreditorenkonto).

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17.02.2011 als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt: Gem. VO 222/2009 habe der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln. Der Antrag sei binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden sei.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellt worden seien. Maßgebend sei somit, dass die sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Leistung für das Unternehmen, formgerechte Rechnung) im Erstattungszeitraum gegeben seien. Mit Ende des Kalenderjahres, in dem die sachlichen Voraussetzungen erfüllt würden (und damit der Erstattungsanspruch entstanden sei) beginne die neun-Monats-Frist zu laufen.

Vorsteuerbeträge seien in dem Veranlagungszeitraum geltend zu machen, in den sie fielen. Ein Abzug in einem späteren Veranlagungszeitraum sei nicht möglich. Unbeachtlich sei der Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnung.

Die BW stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte begründend aus: Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG könne ein Unternehmer die Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern für bereits ausgeführte Lieferungen und Leistungen in Rechnung gestellt würden. Soweit eine Zahlung auf eine Rechnung vor Ausführung der Umsätze entfalle, sei der Vorsteuerabzug erst (oder schon) abziehbar, wenn die Rechnung und die Zahlung vorliegen würden.

Die BW betreibe ein Architekturbüro und habe für ein Bauvorhaben in Österreich Subunternehmer beauftragt, die Ingenieur- und Architektenleistungen erbracht hätten. Diese Subunternehmer hätten für ihre Leistungen Abschlagsrechnungen erteilt, d.h., sie hätten Leistungen vor Fertigstellung des Bauwerks und insbesondere vor Abschluss der beauftragten Leistung gestellt. Hinsichtlich dieser Rechnungen sei für den Vorsteuerabzug auf den Zeitpunkt der Zahlung abzustellen, da § 12 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht zutreffe.

Die Leistung von Architekten und Ingenieuren sei erst mit Abschluss des Bauvorhabens bzw. der im Rahmen des Bauvorhabens beauftragten Teilleistung ausgeführt iSd § 12 UStG.

Der UFS als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz richtete an die Vertretung der BW folgenden Vorhalt vom 26.08.2013:

„Sie werden gebeten, bis spätestens 25.09.2013 Stellung zu nehmen und die angeforderten Unterlagen vorzulegen.

Die Berufung betrifft die Rechnungen 1, 4, 5, 6, 7 des Vorsteuererstattungsantrages 1-12/2009 (berufungsgegenständlich sind € 10.544,45 aus – vermutlichen – Anzahlungsrechnungen an die Berufungswerberin).

*Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung **vor** Ausführung der Umsätze bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.*

Bei Anzahlungen hängt der Vorsteuerabzug somit vom Zusammenhang mit einer konkreten Leistung, einer Rechnung, die den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entspricht und der Entrichtung des Entgelts ab.

*1. Um das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Jahr 2009 überprüfen zu können, ist die **Vorlage der Rechnungen** laut Ihrem elektronischem Antrag mit den Nummern 1, 4, 5, 6, 7 an die unten genannte Behörde innerhalb der gesetzten Frist erforderlich.*

2. Im Berufungsverfahren wurde die Bezahlung dieser Rechnungen im Jahr 2009 zudem nur teilweise nachgewiesen:

Aus dem vorgelegten Konto 71302 (DD) sind insgesamt Zahlungen von 40.000 ersichtlich: in den Rechnungen 1, 4, 5, 6 sind aber darüber hinausgehende Beträge von 1.334,09; 435,67; 435,67; 6.796,84 ausgewiesen.

3. Aus dem vorgelegten Konto 70501 (EE OEG) sind Zahlungen im Jahr 2009 von 8.372,58 ersichtlich; die Rechnung mit der Nr. 7 lautet aber auf € 14.264,41.

4. Da auch im Jahr 2008 ein Vorsteuererstattungsantrag gestellt wurde, muss ausgeschlossen werden, dass die Vorsteuer aus den berufungsgegenständlichen Rechnungen (mit Rechnungsdatum 2008) nicht bereits 2008 erstattet wurde.

*Es wird daher um eine **Aufstellung und Kopien der im Jahr 2008 erstatteten Rechnungen** gebeten.“*

Die steuerliche Vertretung antwortete innerhalb verlängerter Frist und legte die geforderten Unterlagen samt den berufungsgegenständlichen Rechnungen vor und führte aus:

„In Beantwortung Ihres Schreibens übersende ich

- sämtliche Rechnungen, die dem Erstattungsantrag für 2009 zugrunde lagen
- sämtliche Unterlagen (Antrag nebst Rechnungen) für 2008 sowie
- eine Zusammenfassung der Rechnungen und Rechnungsbeträge nebst Berechnung der nunmehr geltend gemachten Vorsteuerbeträge.

In der Sache muss ich einräumen, dass 2 Rechnungen (siehe Zusammenfassung) sowohl in 2008 als auch in 2009 dem Antrag beigefügt waren. Während in 2008 noch berücksichtigt wurde, dass lediglich eine Anzahlung erfolgt war, wurde diese Teilzahlung aus 2008 in 2009 versehentlich nicht abgezogen.

Ähnliches gilt für die weiteren Rechnungen aus 2008. Zwar wurden diese nicht im Antrag für 2008 berücksichtigt, es wurde jedoch versäumt, die Vorsteuer ausschließlich hinsichtlich der geleisteten Zahlungen zu berücksichtigen.

Ich bitte das Versehen zu entschuldigen und beantrage nunmehr, die Vorsteuer auf die geleisteten Anzahlungen in 2009 in Höhe von EUR 8.062,10 zu erstatten."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 lautet: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln. Der Antrag ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist.

Ob die Vorsteuern eines ausländischen Unternehmers überhaupt erstattungsfähig sind, richtet sich nach den allgemeinen Regeln des österreichischen Rechts (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 21 Tz 59).

Die Entstehung des Erstattungsanspruches richtet sich mangels abweichender Regeln nach § 12 UStG 1994. Maßgebend ist somit, dass die sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Leistung für das Unternehmen, formgerechte Rechnung) **im Erstattungszeitraum** erfüllt sind (vgl. auch VwGH 18.02.1999, [98/15/0209](#)).

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung **vor** Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Der Vorsteuerabzug steht nach den gesetzlichen Bestimmungen grundsätzlich erst dann zu, wenn die Leistung ausgeführt worden ist; vor der Leistungserbringung gibt es keinen Vorsteuerabzug.

Eine Ausnahme macht das UStG 1994 für Anzahlungen. Wird **vor** Ausführung der Umsätze ein

Entgelt entrichtet, ist die Vorsteuer bereits abziehbar, wenn eine formgerechte Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis) vorliegt.

Nur in einem solchen Fall wird nicht auf die Leistung, sondern auf die **Zahlung** abgestellt, die sonst für den Vorsteuerabzug (abgesehen von der EUST) unerheblich ist (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 12 Tz 40).

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden an die BW Leistungen von Subunternehmern im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben in Österreich erbracht und in Rechnung gestellt. Diese Rechnungen wurden mit Rechnungsjahr 2008 (17.09.2008, 01.10.2008, 03.11.2008, 06.06.2008) ausgestellt. Die Rechnungen der Firma DD ZT GmbH wurden als Honorarnoten (5., 6., 7., 8. Teilrechnung) betitelt. Konkret wurde in diesen Rechnungen für die „**bisher erbrachten Leistungen zum BV**“ unter Benennung eines konkreten Leistungszeitraumes (z.B. 1.7.2008 bis 31.7.2008) Abschlagszahlungen in Rechnung gestellt, wobei der Gesamtbetrag der Rechnung bis zu einem in der Rechnung genannten Termin (auch immer im Jahr 2008) zu überweisen war.

Ebenso war die 4. Teilrechnung der Firma EE OEG vom 6.6.2008 für den Leistungszeitraum „Jänner - bis Mai 2008“ ausgestellt für Leistungen laut detaillierter Aufstellung am Folgeblatt, zahlbar innerhalb von 30 Tagen ohne Abzug bis zum 6.7.2008.

Die konkrete Rechnungsausgestaltung widerspricht somit der Darlegung der BW, dass es sich bei den Abrechnungen um Anzahlungsrechnungen **vor** Ausführung der Umsätze gehandelt hat. Tatsächlich stellen sich die Rechnungen als Teilrechnungen über bereits erbrachte Leistungen im jeweiligen Leistungszeitraum dar. Wenn die Bezahlung der Rechnungen offenbar teilweise entgegen dem Rechnungsauftrag erst im Jahr 2009 erfolgte, ist dies für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges als unbedeutlich zu werten.

Dass es sich ganz offensichtlich für die BW selbst nicht klar erkenntlich um Anzahlungsrechnungen (vor Leistungserbringung) gehandelt hat, ergibt sich aus der Tatsache, dass entsprechend der Rechnungslegung bei zwei Rechnungen sowohl für 2008 als auch für 2009 der Vorsteuerabzug beansprucht wurde.

Nach § 20 Abs. 2 UStG 1994 sind (von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag) **die in den Veranlagungszeitraum** (dieser ist das Kalenderjahr) **fallenden**, nach § 12 abziehbaren **Vorsteuerbeträge** abzusetzen.

Die Vorsteuer „fällt“ in den Veranlagungszeitraum, in dem die Voraussetzungen für den Abzug erstmals vollständig erfüllt sind (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 20 Tz 19). Das ist bei der Vorsteuer für Vorleistungen dann der Fall, wenn die Leistung erbracht ist und der Unternehmer über eine mehrwertsteueraugliche Rechnung verfügt (VwGH 22.04.2009, [2007/15/0143](#)).

Im berufungsgegenständlichen Fall hat die BW unstrittig im Jahr 2008 über eine taugliche Rechnung für den Vorsteuerabzug verfügt.

Nach Ansicht der BW ist aber noch nicht von einer vollständigen Leistungserbringung auszugehen. Erstreckt sich die der sonstigen Leistung zugrunde liegende Tätigkeit über den Voranmeldungszeitraum hinaus, so ist fraglich, ob es auf die Vollendung ankommt oder ob kontinuierliche und daher abschnittsweise Leistungserbringung anzunehmen ist. Beim Zeitpunkt der Leistungserbringung von sonstigen Leistungen ist zu differenzieren.

Erfordert die sonstige Leistung zwar Tätigkeiten durch eine bestimmte Zeit hindurch, beinhaltet aber die Erbringung eines bestimmten Erfolges, ist die Leistung erst bewirkt, wenn der Erfolg erbracht ist. Kommt es zu aufeinander folgenden Abrechnungen bzw. Zahlungen, ist die Leistung mit Ablauf des Zeitraumes, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen, erbracht (Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL [[Richtlinie 2006/112/EG](#)]; VwGH 29.06.2005, [2005/14/0024](#), Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3a Tz 220).

Für die berufungsgegenständlichen Leistungen bedeutet dies, dass sie mit Ablauf der jeweiligen Abrechnungszeiträume (im Jahr 2008) nach Maßgabe der Teilrechnungen als erbracht zu werten sind.

Die gleiche Rechtsansicht wird im deutschen Schrifttum vertreten (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 694): „Die Gleichstellung der Teilleistungen mit den Leistungen ist zwar ausdrücklich nur für den Fall der Steuerentstehung vorgesehen, darin kommt jedoch ein allgemeiner Grundsatz des Umsatzsteuergesetzes zum Ausdruck, da es keinen Unterschied ausmachen kann, ob eine Gesamtleistung, dh. nur ein Umsatz vereinbart wird, dessen Teile gesondert abgerechnet werden, oder ob über die Teile gesonderte Verträge abgeschlossen werden, so dass mehrere Umsätze vorliegen. Das gilt auch für den Vorsteuerabzug. Dem entspricht Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL, wonach Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt gelten, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Art. 167 MwStSystRL nimmt für den Vorsteuerabzug darauf Bezug.“

Die Vorsteuerbeträge, welche in das Jahr 2008 fallen, wären somit auch für das Jahr 2008 zu berücksichtigen gewesen (und wurden ja auch teilweise für das Jahr 2008 beantragt bzw. erstattet) und können nicht im Jahr 2009 nachträglich abgezogen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. November 2013