

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
XY

in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7.10.2008 betreffend Vorsteuererstattung für das Jahr 2007 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung werden unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit 19. April 2008 wurde beim Finanzamt ein mit 19. März 2008 datierter Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit einer Erstattungssumme von € 14.679,55 eingereicht und mit gesondertem Schreiben die Auszahlung des daraus resultierenden Guthabens beantragt. Dem streitgegenständlichen Antrag waren keine Belege angeschlossen.

Im angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung BGBI. Nr. 279/1995 idF BGBI. II Nr. 384/2003, wonach es grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original bei Antragstellung beigelegt würden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen, was nicht geschehen sei.

In ihrer Berufung beeinspruchte die Beschwerdeführerin (Bf.) den angefochtenen Bescheid und legte die noch fehlenden Rechnungen mit einer tabellarischen Aufstellung vor.

In der Berufungsvorentscheidung wurde der Erstattungsbetrag mit 0 € festgesetzt und begründend ausgeführt, in der 8. und 13. MwSt-RL werde die Frist für die Einreichung des Antrages auf Vorsteuererstattung (unter Beifügung der Originalbelege) mit spätestens sechs Monate nach dem Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden

sei, festgelegt. Die Richtlinie räume den Mitgliedstaaten im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung keinen Ermessensspielraum ein. Die Vorlage von Originalbelegen im Rechtsmittelverfahren nach der Sechsmonatsfrist könne somit nicht zu einer positiven Erledigung führen.

Im Vorlageantrag führte die Bw. aus, die Originalrechnungen seien zur Bearbeitung vorgelegen und wieder rückgereicht worden. Weder in der 8. noch in der 13. Richtlinie sei vorgeschrieben, dass dem Antrag die Originalbelege beigefügt sein müssen und ein Antrag ohne beigefügte Originalbelege als nicht rechtzeitig gestellt gelte. Zwar sei die Vorlage der Originalbelege vorgesehen, jedoch nicht als antragsbegründend und nicht als Antragsvoraussetzung. Im Übrigen sei das Verhalten der Behörde des schlichten Zuwartens auf den Ablauf einer Frist, ohne dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit zu geben, die Belege nachzureichen, rechtswidrig. Vorsorglich werde zur Fristenwahrung die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt.

In einem ergänzenden Schriftsatz verwies die Bw. auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, Rs. C-146/05 "Albert Collée", wonach deutlich werde, dass die Mitgliedstaaten nach Art 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie nur Maßnahmen erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Sie dürfen keine Maßnahmen erlassen, die die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, da dies ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffene gemeinsame Mehrwertsteuersystem sei, weshalb die Vorsteuererstattung unter Hinweis auf die verspätete Belegvorlage nicht versagt werden dürfe.

Mit Berufungsentscheidung vom 29. November 2011, GZ. RV/0109-G/09, wies der UFS die Berufung als unbegründet ab. Angesichts des Urteils des BFH vom 18. Jänner 2007, V R 23/05, das zu einer vergleichbaren Thematik ergangen sei, lasse sich die in Österreich zum Teil praktizierte Vorgangsweise der Finanzverwaltung und der belangten Behörde, wonach es als zulässig erachtet wurde, die Originalbelege in bestimmten Fällen auch noch nach der Ausschlussfrist des 30. Juni des Folgejahres vorzulegen, nicht mehr aufrecht erhalten. Mit dem Wortlaut der Verordnung, "die Rechnungen sind im Original dem Erstattungsantrag beizufügen" werde der zeitliche Rahmen zur Vorlage der Originalrechnungen dahingehend festgelegt, dass die Vorlage der Originalrechnungen innerhalb der Ausschlussfrist zur Vorlage des Antragsformulars zu geschehen habe, um noch als rechtzeitige Vorlage zu gelten.

Würde ein späteres Nachreichen anerkannt, sei nicht auszuschließen, dass dieselben Rechnungen für einen weiteren Antrag dienen könnten. Es seien nämlich durchaus Fälle denkbar, in denen das Finanzamt trotz seiner Verpflichtung zur Anbringung eines Sichtvermerkes einen solchen nicht oder ungenügend anbringe; zu denken wäre beispielsweise an Kleinbetragsrechnungen, die keinen Leistungsempfänger nennen. Eine nicht verlängerbare Einreichfrist für die Originalbelege in allen Fällen schließe Missbrauchsfälle durch Mehrfachverwendung von Belegen jedenfalls weitestgehend aus.

Die Erstattungsverordnung lasse im Lichte der Richtlinienbestimmungen in ihrer Gesamtheit erkennen, dass eine Vorsteuererstattung nur bei rechtzeitiger Erfüllung konkreter Voraussetzungen ermöglicht werden solle.

Das Erstattungsverfahren sei als ein durch Förmlichkeit und Strenge geprägtes Nachweisverfahren als vereinfachtes Verfahren konzipiert, in dem der Aspekt der zügigen und sicheren Handhabung überwiege. Ein "Massenverfahren" sei nur dann vernünftig administrierbar, wenn die Verfahrensvorgaben - insbesondere die Fristen - seitens der Antragsteller eingehalten würden. Dazu komme, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung sämtliche Originalbelege ohnehin bereits vorliegen müssten, weil ein Vorsteueranspruch nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 voraussetze.

Das Erstattungsverfahren sei EU-weit durch die Richtlinien vorgegeben und publik gemacht. Die Anleitung zum Vergütungsantrag erhalte den ausdrücklichen Hinweis auf die Ausschlussfrist und die Notwendigkeit der Vorlage der Originalbelege.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten vorgegebene Fristen nicht durch unvollständige Anträge unterlaufen werden (VwGH 25. April 2002, 2000/15/0032).

Ließe Österreich eine Nachreichung von Originalbelegen - anders als Deutschland - zu, stieße dies auch unter dem Gesichtspunkt von Wettbewerbsverzerrungen auf Bedenken. Ein Staat, der die vorgegebene Frist de facto weniger streng vollziehe, mache sich für Unternehmen attraktiver als ein Staat, der sich diesbezüglich strikt an die Richtlinienvorgaben halte.

Gegen diese Entscheidung erhob die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2011/15/0183 hob dieser die angefochtene Entscheidung des UFS wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Begründend führte er aus, im Erkenntnis vom 30. Jänner 2003, 2000/15/0013, habe er ausgesprochen, dass ein Anwendungsfall für einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs. 2 BAO vorliege, wenn ein Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen nach der Verordnung BGBI. Nr. 279/1995 gestellt werde und die in § 3 Abs. 3 der Verordnung genannte behördliche Bescheinigung des Ansässigkeitsstaates des Antragstellers nicht vorgelegt worden sei.

Formgebrechen seien - wie er im zitierten Erkenntnis weiter ausführt - solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen (vgl. schon das VwGH Erkenntnis vom 27. April 1981, 17/2599/79). Dazu gehöre auch das Fehlen von Belegen eines Antrages, die auf Grund eines Gesetzes oder einer Verordnung beizubringen sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 863).

Auf § 85 Abs. 2 BAO gestützte Mängelbehebungsaufträge scheiden dann aus, wenn sich aus spezielleren Regelungen ergibt, dass andere Sanktionen vorgesehen sind. So sieht beispielsweise § 212a Abs. 3 die Zurückweisung eines Antrages vor, wenn er die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages nicht enthält (vgl. mit einem weiteren Beispiel Ritz, BAO⁴, § 85 Tz 10, sowie das VwGH- Erkenntnis vom 23. April 1992, 91/16/0047). Eine derartige speziellere Sanktion sehe die im Beschwerdefall anzuwendende Verordnung nicht vor.

Dem UFS sei einzuräumen, dass nicht jeder - unvollständige - Antrag zur Wahrung der Antragsfrist gemäß § 3 Abs. 1 VO geeignet sei. Im Erkenntnis vom 25. April 2002, 2000/15/0032, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Antrag, der die für die Durchführung eines Vorsteuererstattungsverfahrens notwendigen Angaben - insbesondere über Art bzw. Höhe der Erstattungsbeträge und den Verwendungszweck der bezogenen Leistungen - nicht enthält, kein ordnungsgemäßes Erstattungsverfahren (wenn auch mit Ergänzungsaufträgen, Bedenkenvorhalten, Klarstellungsaufforderungen) in Gang zu setzen vermag. Derartige unvollständige Anträge, die im Ergebnis darauf hinauslaufen, eine Verlängerung der Ausschlussfrist von sechs Monaten herbeizuführen, bieten für die Erteilung eines Verbesserungsauftrages keinen Raum.

Im gegenständlichen Fall enthielt der rund sechs Wochen vor Ablauf der Ausschlussfrist eingereichte Erstattungsantrag nicht nur die Höhe des Erstattungsbetrages, sondern auch eine Einzelaufstellung aller Rechnungen hinsichtlich derer eine Vergütung der Umsatzsteuer beansprucht wurde sowie den Verwendungszweck der bezogenen Vorleistungen. Der Gegenstand des Antrages war damit innerhalb der Ausschlussfrist zweifelsfrei festgelegt.

Dass das Fehlen von Originalrechnungen nicht schon aus Gründen der Fristversäumnis zu einer Versagung der Umsatzsteuervergütung führen müsse, ergebe sich im Übrigen auch aus dem Urteil des EuGH vom 11. Juni 1998, Societe generale des grandes sources, C-361/96, wonach die Mitgliedstaaten in bestimmten Ausnahmefällen (unverschuldeter Belegverlust) überhaupt von der Vorlage der Originalrechnungen absehen können.

Der Auftrag zur Mängelbeseitigung gemäß § 85 Abs. 2 BAO sei nicht in das Ermessen der Behörde gestellt. Entscheidet die Behörde, wenn die Voraussetzungen für eine Mängelbehebung vorliegen, ohne Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages, etwa in Form der Abweisung wegen Unvollständigkeit, belastet sie ihre Entscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Im gegenständlichen Fall wurden die Originalbelege der Berufung angeschlossen. Damit erübrige sich ein Mängelbehebungsverfahren. Dass die Vorlage außerhalb der Sechsmonatsfrist erfolgt ist, berechtigte nach dem Gesagten nicht dazu, den Erstattungsantrag abzuweisen bzw. mit Null festzusetzen.

Gemäß § 278 Abs. 1 kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei

deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Gemäß Abs. 2 tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst (Abs. 3).

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn das Verwaltungsgericht, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO5, § 278 Tz 5).

Im gegenständlichen Erstattungsantrag werden 26 Rechnungen aufgelistet, die bisher keine finanzamtliche Würdigung erfahren haben.

Abschließend weist das Verwaltungsgericht darauf hin, dass die von der Bf. gemachten Angaben keiner Überprüfung unterzogen wurden, weshalb deren Richtigkeit dahin gestellt bleibt. Es weist auch darauf hin, dass die diesbezügliche Ermittlungslast in vollem Ausmaß das Finanzamt trifft. Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig (§ 20 BAO), dass diese von der Abgabenbehörde durchgeführt werden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.