

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 21. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. November 2007 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit 29. Juni 2007 wurde beim Finanzamt ein Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 eingebracht „zwecks Wahrung der Fallfrist 30. Juni“. Der Antrag stütze sich vorläufig auf eine Auflistung der Belege der Bw.. In weiterer Folge würden die Originalbelege dem Finanzamt vorgelegt werden. Die Belege würden in England seit drei Monaten für die verschiedenen EU-Vorsteuererstattungsverfahren aufbereitet. Seitens der Geschäftsführung der Muttergesellschaft sei versichert worden, dass die diesbezüglichen Arbeiten bis 30.9.2007 abgeschlossen sein sollten. Bis dahin sollten alle Belege für das Erstattungsverfahren vorliegen.

Das Finanzamt wies den Antrag ab mit der Begründung, dass gemäß § 3 Abs. 1 letzter Satz der VO BGBI. Nr. 279/1995 es grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen bzw. Belege (U 70) im Original gleich beigefügt werden.

Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der

Sechsmonatsfrist vorzulegen bzw. an die Vergütungsbehörde zu übermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 18.1.2007, VR 23/05 bzw. Art. 3 lit. a Satz 1 und Art. 4 lit. a der 8. MwSt-RL und Art 3 Abs. 2 der 13 MwSt-RL). Da die geforderten Originalbelege nunmehr nicht innerhalb der von der EU festgesetzten Sechsmonatsfrist vorgelegt worden seien und die Richtlinie den Mitgliedsstaaten diesbezüglich keinen Ermessensspielraum freistelle, sei der gegenständliche Antrag auf Vorsteuererstattung abzuweisen. Festgehalten werde auch, dass der Antrag nicht unterfertigt worden sei und dem Antrag weder die Originalbelege noch die Bescheinigung der mehrwertsteuerlichen Registrierung im Sitzstaat beigefügt worden seien.

Dagegen wurde seitens der Bw. Berufung erhoben und beantragt, den Erstattungsantrag in beantragter Höhe festzusetzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab im Wesentlichen unter Wiederholung der Begründung des Erstbescheides und unter Hinweis auf den Verzicht auf Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens aus verwaltungsökonomischen Gründen.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verbunden mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Vollsenat. Dieser Antrag wurde in der Folge zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß 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. 384/2003), ist die Erstattung der Vorsteuer an Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 in einem eigenen Verfahren durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum (unter anderem) im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

§ 3 Abs. 1 der Verordnung (Verfahren) lautet: Der Unternehmer hat die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Graz-Stadt zu beantragen. Der **Antrag ist binnen sechs Monaten** nach Ablauf des Kalenderjahres **zu stellen**, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Dem Erstattungsantrag **sind die Rechnungen** und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer **im Original beizufügen**.

Diese Bestimmung beruht auf der Richtlinievorgabe des Art. 3 der Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten

über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG) - dessen lit. a bestimmt, dass ein Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, einen Antrag nach dem in Anhang A angeführten Muster zu stellen hat, dem die Originale der Rechnungen und Einfuhrdokumente beizufügen sind.

Nach Art. 7 der zitierten Richtlinie ist der Antrag spätestens sechs Monate nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist, zu stellen.

Der BFH hatte im Urteil vom 18.1.2007, V R 23/05 (vgl. dazu auch UR 9/2007, S. 353 ff) einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Vorsteuervergütungsantrag bei der zuständigen deutschen Finanzbehörde noch innerhalb der Frist eingebracht und dem Antrag lediglich die Rechnungen in Kopie beigelegt waren. Die Originale der Belege wurden erstmals nach der Frist (30. Juni des Folgejahres) im Rechtsmittelverfahren vorgelegt.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden weder Originale noch Kopien (innerhalb der Frist) bzw. während des gesamten Verfahrens vorgelegt.

Unter Berufung auf die (mit § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995 vergleichbare und vom Wortlaut her sogar weniger restriktive) deutsche Rechtslage hat der BFH die Revision der Klägerin als unbegründet abgewiesen und festgestellt, dass sich die Pflicht des Antragstellers, die Vorsteuerbeträge bereits mit dem Vergütungsantrag durch Vorlage der Rechnungen im Original nachzuweisen, schon aus den gesetzlichen Bestimmungen ableiten lasse.

Diese Auslegung sei laut BFH auch gemeinschaftsrechtlich geboten und ergebe sich aus Art. 3 lit. a Satz 1 der Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG).

Im Lichte dieser Entscheidung des deutschen BFH und der damit vorliegenden aktuellen Auslegung der Richtlinienbestimmung durch ein Höchstgericht (vgl. dazu ausführlich die Erwägungen im Urteil Rz. 29 bis 36) lässt sich die in Österreich zum Teil praktizierte Vorgangsweise der Finanzverwaltung und des UFS, wonach es als zulässig erachtet wurde, die Originalbelege in bestimmten Fällen auch noch nach der Ausschlussfrist des 30. Juni des Folgejahres vorzulegen, um zur Vorsteuererstattung zu gelangen, nicht mehr aufrechterhalten.

Die Verordnung bestimmt klar und unmissverständlich, dass die Anträge spätestens bis 30. Juni des Folgejahres zu stellen sind. Hierbei handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung um eine nicht verlängerbare - EU-weit einzuhaltende - Ausschlussfrist (vgl. BFH, Urteil vom 23.10.2003, V R 48/01; BFH, Urteil vom 21.10.1999, V R 75/98; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0032).

Mit dem Wortlaut der Verordnung "die Rechnungen sind im Original dem Erstattungsantrag beizufügen" wird der zeitliche Rahmen zur Vorlage der Originalrechnungen dahingehend festgelegt, als die Vorlage der Originalrechnungen innerhalb der Ausschlussfrist zur Vorlage des Antragsformulars zu geschehen hat, um noch als rechtzeitige Vorlage zu gelten (vgl. dazu auch VwGH zum Wortlaut des § 108e Abs. 4 EStG 1988 "ist anzuschließen" vom 21.9.2006, 2004/15/0104).

Gem. § 85 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Formgebrechen von Eingaben wie auch dem Fehlen einer Unterschrift dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Formgebrechen sind 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 sollen (vgl. VwGH 30.1.2003, 2000/15/0013; 28.6.2001, 2001/16/0178; Ritz, BAO-Kommentar³, § 85 Tz 11).

Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen im Original beizufügen. Hierbei handelt es sich aber nicht bloß um eine Formvorschrift, sondern um eine materiell-rechtliche Voraussetzung im Vorsteuererstattungsverfahren. Ein Antrag ohne Originalbelege ist nicht bloß mangelhaft im Sinne eines Formgebrechens wie etwa das Fehlen einer Unterschrift, sondern es mangelt an der materiell-rechtlichen Voraussetzung eines wesentlichen von der Verordnung vorausgesetzten Tatbestandsmerkmals.

Das Erfordernis der Vorlage der Originalrechnungen innerhalb der gesetzlichen Ausschlussfrist dient nicht bloß der formellen Behandlung des Vorsteuererstattungsantrages oder soll diese erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen, sondern sind die Originale als unabdingbarer Teil eines vollständigen Antrages zu werten und (innerhalb der Ausschlussfrist) vorzulegen. Die Vorlage der Originalrechnungen dient auch dazu, dass die zuständige Behörde diese mit ihrem Sichtvermerk versieht, damit die Rechnungen nicht für einen weiteren Antrag dienen können (vgl. Art. 7 Abs. 3 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG). Missbrauch und Steuerbetrugsfälle sollen auf diese Weise ausgeschaltet werden.

Würde ein späteres Nachreichen von Originalrechnungen anerkannt werden, ist nicht auszuschließen, dass diese Rechnungen auch für einen weiteren Antrag dienen können bzw. dienen konnten. Es sind durchaus Fälle denkbar, dass trotz der Verpflichtung zur Anbringung eines Sichtvermerkes dieser nur ungenügend angebracht bzw. übersehen wird. Eine nicht verlängerbare Einreichfrist für die Originalbelege in allen Fällen schließt Missbrauchsfälle durch Mehrfachverwendung von Belegen jedenfalls weitestgehend aus.

Die Verpflichtung zur Einleitung eines Mängelbehebungsverfahrens außerhalb des Anwen-

dungsbereiches des § 85 Abs. 2 BAO ist nur in gesetzlich ausdrücklich normierten Fällen wie bei (inhaltlichen) Mängeln eines Wiederaufnahmeantrages, Wiedereinsetzungsantrages, oder einer unvollständigen Berufung vorgesehen (vgl. §§ 303a Abs. 2, 309a Abs. 2, 275 BAO).

Für "mangelhafte" bzw. unvollständige Vorsteuererstattungsanträge gibt es keine diesbezügliche ausdrückliche gesetzliche Bestimmung.

Diese Sichtweise ist auch durch die Erwägungen des VwGH zum NeuFöG (Neugründungs-Förderungsgesetz) begründbar. In seinem Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/16/0098, stellt der VwGH fest, dass der gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG vorzulegende amtliche Vordruck bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung darstelle. Dieses müsse wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Befreiung im Zeitpunkt der - rechtzeitigen - Antragstellung vorliegen. Eine spätere Vorlage könne den Tatbestand nicht mehr erfüllen, weil dieser eben die rechtzeitige Vorlage verlange. Eine diesbezügliche Vorlage im Berufungsverfahren reiche nicht. Die Durchführung eines Mängelbehebungsvorfahrens in diesem konkreten Fall verlangte der VwGH nicht.

Auch die Erstattungsverordnung lässt im Lichte der Richtlinienbestimmungen in ihrer Gesamtheit erkennen, dass eine Vorsteuererstattung nur bei Erfüllung ganz konkreter und rechtzeitig zu erfüllender Voraussetzungen ermöglicht werden soll.

Das Erstattungsverfahren ist als ein durch Förmlichkeit und Strenge geprägtes Nachweisverfahren, als vereinfachtes Verfahren konzipiert, in dem der Aspekt der zügigen und sicheren Handhabung überwiegt (vgl. dazu die wiedergegebenen Argumente des vorlegenden Gerichtes in den Schlussanträgen des Generalanwalts vom 12.2.1998 "Société générale", Rechtssache C-361/96, CELEX-Nr. 61996C0361, Rn. 16 und Urteil des EuGH vom 11.6.1998, C-361/96, Rn. 19, CELEX-Nr. 61996J0361). Das dient nicht zuletzt auch dazu, den administrativen Aufwand für die zuständige Behörde im Hinblick auf ein verwaltungsökonomisches Verfahren zu optimieren.

Ein "Massenverfahren", das ztausende Antragstellungen pro Jahr mit sich bringt, ist nur dann vernünftig administrierbar, wenn die Verfahrensvorgaben seitens der Antragsteller eingehalten werden. Die rechtzeitige Vorlage der Originalrechnungen ist die notwendige Basis für eine zügige Bearbeitung. Als verfahrenserschwerend kommen im Erstattungsverfahren zudem oftmals Sprachbarrieren und Probleme mit der Zustellung ins Ausland hinzu. Außerdem bedingen Kontaktaufnahmen mit ausländischen Unternehmen erhöhte Kosten mit erhöhtem Personalbedarf. Die Einhaltung der nötigen Formvorschriften und das Bestehen darauf sind für eine sparsame Verwaltungsführung im Bereich des Vorsteuererstattungsverfahrens daher unumgänglich und durch die Richtlinienbestimmung vorgegeben.

Dazu kommt, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung sämtliche antragsrelevanten Original-

belege ohnehin bereits vorliegen müssen (bis zur Ausschlussfrist des 30. Juni des Folgejahres, somit jedenfalls seit zumindest einem halben Jahr), da ein Vorsteueranspruch nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 voraussetzt. Die Bw. räumt auch selbst ein, dass die Originalbelege in England aufbereitet würden, also (rechtzeitig) vorhanden waren.

Die Vorgaben des Erstattungsverfahrens sind EU-weit durch die Richtlinien vorgegeben, bestimmt und publik gemacht. Die Ausfüllhinweise zum Vergütungsantrag enthalten den ausdrücklichen Hinweis auf die Ausschlussfrist und die Notwendigkeit der Vorlage der Originalbelege. Unternehmen, die sich dieses Verfahrens bedienen, ist die Einhaltung der Formstrenge und Vorgaben unter Anwendung der nötigen Sorgfalt zumutbar. Insbesondere sind die Vorgaben für alle Antragsteller (seit Jahren) insoweit gleich.

Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen ermöglicht § 308 BAO die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung einer Frist.

Würde man bei nicht rechtzeitiger Vorlage der Originalbelege ein Mängelbehebungsverfahren zulassen, würde damit die gesetzlich bestimmte und durch die Höchstgerichte bestätigte Ausschlussfrist gewissermaßen ausgehebelt werden. Ein Antragsteller, der gerade noch ein Antragsformular innerhalb der Frist ohne jegliche Belege einreicht, um das Mängelbehebungsverfahren zur Sichtung und Vervollständigung der Belege abzuwarten, würde besser gestellt werden als ein Antragsteller, der den Antrag zwar ordnungsgemäß mit Originalbelegen aber z.B. um einen Tag verspätet einreicht.

Die Ausschlussfrist dient auch dazu, um nach Ablauf der Frist den finanziellen Bedeckungsbedarf des Staates feststellen zu können (vgl. in diesem Sinne VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104 zur Frist im Zusammenhang mit der Investitionszuwachsprämie). Der Staat soll bis 30. Juni des Folgejahres in die Lage versetzt werden, die Vorsteuererstattungsansprüche ausländischer Unternehmer für das Vorjahr weitestgehend zu überblicken. Dies würde durch eine Ausdehnung der Frist aufgrund eines Mängelbehebungsverfahrens de facto unterlaufen.

Aufgrund der europarechtlichen Vorgaben ist eine spruchgemäße Entscheidung - wie der BFH in seinem o.a. Urteil ausführt - jedenfalls geboten und müsste die Vorgangsweise eines Staates, der eine spätere Einreichung der Originalbelege akzeptiert auch unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsverzerrung auf Bedenken stoßen. Ein Staat, der die vorgegebene Frist de facto nicht in voller Strenge vollzieht, ist als Staat, in dem unternehmensbezogene Vorleistungen in Anspruch genommen werden können, unter Umständen attraktiver als ein Staat, der sich diesbezüglich strikt an die Richtlinienvorgaben hält.

Unbestrittene Tatsache im berufungsgegenständlichen Fall ist der Umstand, dass dem Vorsteuererstattungsantrag vom 29. Juni 2007 die berufungsgegenständlichen Rechnungen für

das Jahr 2006 nicht beigelegt worden sind, ja dass diese bislang überhaupt nicht vorgelegt worden sind. Den Anforderungen der oben zitierten Bestimmungen wurde demnach innerhalb der gesetzlichen Frist nicht entsprochen.

Aufgrund der Eindeutigkeit der Sach- und Rechtslage war von einem Mängelbehebungsverfahren hinsichtlich der zahlreichen formellen Mängel im Erst- und Berufungsverfahren aus verwaltungsökonomischen Gründen abzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Mai 2009