



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Dw., vertreten durch Rechtsanwälte, vom 15. Februar 2012 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 01/2009 – 01/2010 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Devolutionswerberin (Dw.), ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland, stellte durch ihren bevollmächtigten Vertreter mit 15.02.2012 einen Devolutionsantrag beim UFS hinsichtlich des Antrags auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer für den Zeitraum 01/2009 – 01/2010 vom 30.06.2010 und brachte vor:

Die Antragstellerin habe mit Schreiben vom 30.06.2010 einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer samt den dafür notwendigen Formularen (U 5), dem Nachweis der Eintragung als steuerpflichtiger Unternehmer, sowie 34 Rechnungen im Original an das Finanzamt Graz-Stadt übermittelt.

Der gegenständliche Antrag sei entsprechend dem Rückschein vom Finanzamt Graz-Stadt am 02.07.2010 entgegengenommen worden. Die in § 311 Abs. 2 BAO normierte, sechsmonatige Entscheidungsfrist sei daher am 02.01.2012 (*Anmerkung UFS, wohl gemeint: 02.01.2011*) abgelaufen.

Die säumige Behörde habe den gegenständlichen Antrag bis dato nicht behandelt, obwohl die Antragstellerin einen Anspruch auf Erledigung habe. Die Antragstellerin sei gemäß § 311 Abs. 2 BAO berechtigt, den gegenständlichen Devolutionsantrag an den UFS als Abgabenbehörde

zweiter Instanz zu stellen.

Die säumige Behörde wäre verpflichtet gewesen, über diesen Antrag zu entscheiden, was bis dato nicht geschehen sei.

Unter einem lege die Antragstellerin das Schreiben vom 30.06.2010 samt Nachweis der Eintragung als steuerpflichtiger Unternehmer, das U5, die Auflistung der vorgelegten Rechnungen, die Quittung der Einschreibesendung vom 30.06.2010, sowie den Rückschein vom 02.07.2010 in Kopie vor.

Der UFS möge gemäß § 311 Abs. 3 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz auftragen, über den Antrag vom 30.06.2010 bescheidmäßig zu entscheiden.

Der UFS richtete einen Vorhalt an die Vertretung der Dw. mit dem Hinweis, dass nach § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 Anträge auf Vorsteuererstattung, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden, nur mehr in elektronischer Form zulässig seien (für Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet). Das Finanzamt habe daher den Antrag mit einem entsprechenden Vermerk an die Antragstellerin zurückgeschickt, was im Akt elektronisch vermerkt worden sei.

Der Devolutionsantrag ziele offenbar darauf ab, das Finanzamt aufzufordern, über den unzulässigen Papierantrag vom 30.06.2010 bescheidmäßig abzusprechen. Dies könne allenfalls nur in der Form der Erlassung eines Zurückweisungsbescheides erfolgen, da der Antrag auf unzulässige Art (nämlich in Papierform) eingereicht worden sei (wenn der Antrag nicht überhaupt als nicht vorgelegt zu werten sei im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung).

Zu einer inhaltlichen Erledigung würde die Antragstellerin dadurch nie kommen. Ein allfälliger Zurückweisungsbescheid könnte im Instanzenzug bekämpft werden (aber jedenfalls erfolglos, da die Eingabe mittels Papierantrages nach den gesetzlichen Bestimmungen eindeutig unzulässig gewesen sei.)

Mittlerweile sei auch ein Antrag für 2009 elektronisch gestellt worden und sei dazu nach der Aktenlage ein Vorlageantrag eingelangt. Das Verfahren für 2009 sei daher noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

Um sinnlose Verwaltungsabläufe hintanzuhalten, werde daher explizit angefragt, ob der Devolutionsantrag aufrechterhalten werde.

Dazu führte die steuerliche Vertretung in einem Telefonat vom 28.03.2012 aus:

Zwischen der Mandantin und dem Finanzamt habe es Kommunikationsprobleme gegeben.

Für 2009 sei ein rechtzeitiger Papierantrag eingebracht worden.

Darüber habe das Finanzamt nicht entschieden. Es seien lediglich die Rechnungen an die Antragstellerin zurückgesandt worden – wie in den Jahren zuvor auch. Deshalb habe sich die Mandantin dabei nichts gedacht. Ein gesondertes Schreiben habe die Mandantin nicht erhalten.

Als sie später nachfragte, erkannte sie, dass der Betrag nicht erstattet worden war und brachte sofort einen elektronischen Antrag ein. (Dieser war als verspätet zurückgewiesen worden.)

Das Finanzamt müsse über den (rechtzeitigen) Papierantrag entscheiden, dann käme es nicht zu einer Verfristung.

Der UFS solle dem Finanzamt auftragen, über den Papierantrag zu entscheiden, damit man wieder in das Verfahren komme.

Das Finanzamt verwies auf die eindeutige Rechtslage: ein „Papierantrag“ sei ab 01.01.2010 nicht mehr vorgesehen. Das Finanzamt habe die Originalbelege mit dem üblichen Begleitschreiben und dem Hinweis auf das Erfordernis der elektronischen Antragstellung an die Antragstellerin retourniert und vermerkt.

Auf die Aktenlage werde verwiesen.

Der UFS nahm in die gegenständlichen Akten Einsicht: Das Finanzamt wertete den Papierantrag als „Nichtantrag“, der keiner bescheidmäßigen Erledigung bedürfe. Es bestehe nach Ansicht der ersten Instanz keine Entscheidungspflicht.

Verwiesen wird ergänzend auf den Verfahrensablauf, die Darstellung und Begründung in der Berufungsentscheidung zu RV/0311-G/12 vom 06.06.2012.

Über den Devolutionsantrag wurde erwogen:

§ 311 BAO lautet (Abs. 1): Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Abs. 2: Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtsweigigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen.

Abs. 3: Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Abgabenbehörde erster Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten ab Einlangen des Devolutionsantrages zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen.

Abs. 4: Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über, wenn die Frist (Abs. 3) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde erster Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

.....

§ 85 Abs. 1 BAO lautet: Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich

einzureichen (Eingaben).

Abs. 2: Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat 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; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§ 3 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, ab 01.01.2010, lautet:

Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer:

Abs. 1: 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. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Der Erstattungsantrag **gilt nur dann als vorgelegt**, wenn er alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (Abl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Anforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

§ 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 222/2009, ist erstmals auf Vorsteuererstattungsanträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 gestellt werden.

Die Neuregelung des § 3 der Verordnung erfolgte in richtlinienkonformer Umsetzung des Art. 7 der Richtlinie 2008/9/EG, der lautet: Um die Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen **in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen**.

In Umsetzung der Richtlinienbestimmung des Art. 15, Richtlinie 2008/9/EG, geändert durch Richtlinie 2010/66/EU, bestimmt § 3 Abs. 1a der Verordnung, dass Erstattungsanträge, die Erstattungszeiträume des Jahres 2009 betreffen, spätestens bis 31. März 2011 zu stellen sind (BGBl. II Nr. 389/2010).

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich damit aufgrund der Rechtslage Folgendes:

Einem Devolutionsantrag kann seitens der zweiten Instanz nur dann entsprochen werden, wenn die Behörde erster Instanz eine Entscheidungspflicht tatsächlich verletzt hat, wenn sie also einen Bescheid, den sie nach den gesetzlichen Bestimmungen zu erlassen verpflichtet gewesen wäre, nicht erlässt.

Die Eingabe, welche nach Ansicht der Dw. eine Entscheidungspflicht hätte auslösen sollen, ist jedoch tatsächlich als ein „Nichtantrag“ zu werten, da nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht vorgesehen. Vorsteuererstattungsanträge eines deutschen Unternehmens in Papierform an ein österreichisches Finanzamt sind ab 01.01.2010 nicht mehr vorgesehen.

Die einzige zulässige Art ist ein **elektronischer Antrag über das elektronische Portal des jeweiligen Ansässigkeitsstaates**, im gegenständlichen Fall über das Bundeszentralamt für Steuern in Deutschland. Diese Behörde ist in Umsetzung der zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen für die Entgegennahme eines elektronischen Antrages und allfällige elektronische Weiterleitung (nach Prüfung der Unternehmereigenschaft etc.) an das Finanzamt Graz-Stadt in Österreich zuständig.

Für die Einreichung des Antrages über das elektronische Portal und die elektronische Übermittlung an den Erstattungsstaat sind für in Deutschland ansässige Unternehmer **die in Deutschland geltenden Vorschriften zu beachten** (vgl. Claus / Ewen, Neues Vergütungsverfahren für Vorsteuerbeträge, UR 16/2010, 615).

Es liegt daher bei einem Papierantrag auf Vorsteuererstattung (ab 01.01.2010) nicht ein bloßer, behebbarer Formfehler iSd § 85 BAO vor, sondern ein nicht vor den österreichischen Finanzbehörden behebbarer materiellrechtlicher Mangel hinsichtlich der Antragstellung.

Der dritte Satz des § 3 Abs. 1 der Erstattungsverordnung ist im Kontext der Bestimmung nur dahingehend auslegbar, dass ein Antrag nur dann als vorgelegt gilt, wenn er sämtliche festgelegten Angaben enthält und weiters – als Grundvoraussetzung gewissermaßen – elektronisch über das Ansässigkeitsportal eingereicht wird.

Denn wenn selbst ein elektronischer Antrag, der nicht alle Pflichtangaben enthält, als nicht vorgelegt gilt (vgl. dazu Melhardt, ÖStZ 2009/331, S. 151), um wie viel mehr muss dann ein Antrag, der in einer völlig unzulässigen Form zunächst bei einer dafür unzuständigen Behörde einlangt, als nicht eingebracht gelten.

Nur ein als vorgelegt zu wertender Antrag kann aber einer allfälligen Mängelbehebung nach § 85 BAO dem Grunde nach überhaupt zugänglich sein.

Die Bewertung des Antrages in Papierform als bloßen Formmangel würde zwingend eine Mängelbehebung nach § 85 BAO nach sich zu ziehen haben. Damit würde man der Antragstellerin die Behebung eines Mangels auftragen, die diese nur im Ansässigkeitsstaat beheben könnte. Abgesehen von der Unmöglichkeit der Überprüfung der tatsächlichen Behebung des Mangels in einem anderen Mitgliedstaat aus praktischen Gründen bzw. mangels Eingriffskompetenz in die Vollziehungshoheit anderer Mitgliedstaaten würde selbst ein Bescheid, der ausspricht, dass der Antrag bei nicht rechtzeitiger Mängelbehebung als zurückgenommen gilt, letztlich keine Rechtswirkungen zu entfalten vermögen, wenn der zuständige Mitgliedstaat dann doch einen elektronisch eingereichten Antrag (innerhalb der in der Verordnung festgelegten Frist) nach Österreich weiterleitete.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass aufgrund der eindeutigen (den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechenden) Bestimmung in § 3 der Verordnung (BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009) seitens der Dw. mit 30.06.2010 kein rechtswirksamer Erstattungsantrag für das Jahr 2009 eingebracht worden ist. Dieser „Papierantrag“ ist als solcher auch nicht einer (in Österreich und von österreichischen Finanzbehörden bescheidmäßig aufzutragenden) Mängelbehebung zugänglich.

Der Papierantrag ist hinsichtlich der rechtlichen Qualität einem Urgenzschreiben vergleichbar. Dieses ist ebenso kein Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO und löst weder eine Entscheidungspflicht noch eine Mängelbehebungspflicht aus (vgl. VwGH vom 29.04.2003, 2002/14/0038: Wird auf ein solches gesetzlich nicht vorgesehenes Anbringen doch mit Abweisung oder Zurückweisung seitens der Abgabenbehörde reagiert, wird der Antragsteller aber nicht in seinen Rechten verletzt).

Dass das Finanzamt daher auf den Papierantrag nicht mit einem Zurückweisungsbescheid (bzw. mit einem Mängelbehebungsverfahren) reagiert hat, entspricht der österreichischen Gesetzeslage.

Auch aus einem weiteren Aspekt ergibt sich, dass ein in Österreich eingebrachter Papierantrag auf Vorsteuererstattung nicht als rechtswirksamer, aber mängelbehebbarer Erstattungsantrag zu werten sein kann:

Nach § 3 Abs. 4 der Verordnung BGBl. 279/1995 idF BGBl. II 389/2010 ist für den zu erstattenden Betrag bei Fristversäumnis nach Maßgabe der Abs. 5 bis 11 eine Säumnisabgeltung festzusetzen. Würde dem Antragsteller eines Papierantrages die Behebung des Mangels (Einbringung in elektronischer Form) aufgetragen bzw. zugestanden und der Mängelbehebung fristgerecht nachgekommen (tatsächliche elektronische Einbringung über das Ansässigkeitsportal und Weiterleitung an das Finanzamt Graz-Stadt), so müsste die **Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht gelten** (§ 85 Abs. 2 letzter Satz BAO), was in der Regel zur Festsetzung einer Säumnisabgeltung führen müsste, weil durch die Dauer des Mängelbehebungsverfahrens eine verspätete Auszahlung folgen wird.

Gerade solche Fälle von Säumnisabgeltungen (welche aufgrund von Fehlern bewirkt werden, die in die Sphäre des Antragstellenden fallen) sollen durch § 3 der Erstattungsverordnung aber hintangehalten werden, indem nur vollständige, elektronische Anträge, die alle benötigten Angaben zur Bearbeitung enthalten, als vorgelegt gelten.

Ein Mängelbehebungsverfahren würde dieser Intention zuwiderlaufen.

Das Finanzamt hat nach der Aktenlage die Originalbelege an die Dw. zurückgesandt mit einem für diese Zwecke entworfenen, standardisierten Begleitschreiben, in welchem unmissverständlich und explizit auf die geänderten Bestimmungen im Zuge der Umstellung auf das

elektronische Vorsteuererstattungsverfahren hingewiesen wurde: demnach müssten mit 01.01.2010 Anträge ausnahmslos elektronisch eingereicht werden, auch dann wenn es sich um Anträge für das Jahr 2009 handle. Diese Einreichung habe über das im Ansässigkeitsstaat eingerichtete Portal zu erfolgen.

Dieses Begleitschreiben enthält als Kopf die Zeilen für die Anschrift des jeweiligen Empfängers, um die Rücksendung aller Unterlagen mittels Fensterkuverts (ohne nochmaliges Adressierungserfordernis) durchführen zu können. Seitens des Finanzamtes war dies die übliche Vorgangsweise, um auf unzulässige Papieranträge adäquat und verfahrensökonomisch zu reagieren. Die Rücksendung wurde auch im Akt elektronisch vermerkt, weiters hat die Dw. angegeben, die Rechnungen retour erhalten zu haben.

Warum im Fall der Dw. eine Rücksendung ohne Begleitschreiben erfolgt sein sollte – entgegen den üblichen Gepflogenheiten im Finanzamt – ist nicht ersichtlich und wird davon in freier Beweiswürdigung auch nicht ausgegangen.

Selbst wenn die Rechnungen der Dw., welche am 02.07.2010 beim Finanzamt eingegangen sind und am 05.07.2010 zurückgesandt wurden, ohne Begleitschreiben bei der Dw. angekommen sein sollten, wäre aus diesem Umstand für die Dw. jedoch nichts zu gewinnen.

An der eindeutigen Rechtslage (wie oben ausgeführt) ändert sich dadurch nichts. Weiters muss bemerkt werden, dass gerade wenn die Belege nur einige Tage nach Einreichung kommentarlos zur Dw. zurückgekommen wären, dies eben nicht der von den Vorjahren gewohnten Vorgangsweise des Finanzamtes entsprochen hätte. Die Belege werden üblicherweise nämlich immer erst nach inhaltlicher Bearbeitung des Erstattungsantrages durch das Finanzamt an die Antragsteller retourniert (was bei der Vielzahl von Anträgen nicht unmittelbar nach Einreichung erfolgen kann). Eine solche Bearbeitung hat weiters zur Folge, dass unmittelbar danach ein Bescheid und die Überweisung des gewährten Vorsteuerbetrages folgen. Beides ist im gegenständlichen Fall nicht geschehen, was die Dw. zumindest zu einer (viel früher wahrzunehmenden) Aufklärung bewegen hätte müssen.

Die erste Instanz war nach all den obigen Ausführungen bei einer allfälligen, gesetzlich gebotenen Bescheiderlassung nicht säumig.

Damit ist auch der UFS nicht befugt, einen Bescheid in der Sache wie von der Dw. beantragt zu erlassen.

Es bleibt festzustellen, dass ein rechtlicher Anspruch auf bescheidmäßige Erledigung über den Papierantrag der Dw. vom 30.06.2010 (von österreichischen Finanzbehörden) nicht besteht. Anzumerken ist weiters, dass selbst eine explizite, zurückweisende Erledigung dahingehend, dass der Dw. kein Anspruch auf Erlassung eines Zurückweisungsbescheides hinsichtlich des Papierantrages zukommt (oder ein expliziter Zurückweisungsbescheid hinsichtlich des gesetzlich nicht vorgesehenen Papierantrages), der Dw. im Erstattungsverfahren nicht zu einer

inhaltlichen Prüfung des Erstattungsanspruches zu verhelfen vermag bzw. nichts an der Verfristung des Erstattungsantrages ändern könnte.

Da somit für das Finanzamt weder die von der Antragstellerin eingeforderte Verpflichtung zur Erlassung eines Zurückweisungsbescheides noch zur Erlassung eines Mängelbehebungsbescheides hinsichtlich des unzulässigen Papierantrages bestanden hat, war der gegenständliche Devolutionsantrag zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 311 Tz 41) bzw. spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Juni 2012