



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vom 12. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2009 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 31. Dezember 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit 24. Juni 2009 wurde beim Finanzamt ein mit 17. Juni 2009 datierter Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit einer Erstattungssumme von 457,09 € eingereicht und mit gesondertem Schreiben vom 2. Juli 2009, eingelangt am 6. Juli 2009, die Belege für das Jahr 2008 übermittelt.

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

In ihrer Berufung beeinspruchte die Berufungswerberin (Bw.) den angefochtenen Bescheid und behauptete die Rechnungen fristgerecht eingereicht zu haben, weil die

Originalrechnungen unmittelbar nach der Antragstellung dem Finanzamt nachgereicht wurden. Für die Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen sei in § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG 1994 keine Frist bestimmt. Dass zum Begriff „Vergütungsantrag“ auch die Originalrechnungen gehören, sei eine gegen den Wortlaut des Gesetzes sprechende Auslegung.

In der Berufungsvorentscheidung wurde der Erstattungsbetrag mit 0,-- € festgesetzt und begründend ausgeführt, gemäß § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung [BGBl. Nr. 279/1995](#) idF [BGBl. II Nr. 384/2003](#) sei es grundsätzlich erforderlich, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original beigelegt werden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen bzw. an die Vergütungsbehörde zu übermitteln. Da diese nicht innerhalb dieser Frist vorgelegt wurden, sei der Antrag abzuweisen.

Gegen diese Entscheidung brachte sie einen Vorlageantrag ein und verwies auf eine später nachzureichende Begründung. In der weiteren Folge wurde die Berufung mit den Bezug habenden Aktenteilen dem UFS zur weiteren Entscheidung vorgelegt.

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](#); in der Folge kurz: Verordnung), 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 Richtlinienvorgabe 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 dem berufungsgegenständlichen Fall von der Thematik her vergleichbaren Fall zu entscheiden. Ein schweizerisches Unternehmen hatte mit 30.06.2000 bzw. 29.06.2001 jeweils einen Vorsteuervergütungsantrag bei der zuständigen deutschen Finanzbehörde noch innerhalb der Frist eingebracht und dem Antrag lediglich die Rechnungen in Kopie beigelegt. Die Originale der Belege wurden erstmals nach der Frist (30. Juni des Folgejahres) im Rechtsmittelverfahren vorgelegt.

Unter Berufung auf die (mit § 3 Abs. 1 der Verordnung [BGBl. Nr. 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.

Im berufungsgegenständlichen Fall war nicht einmal eine mangelhafte Rechnung oder Rechnungskopie innerhalb der Frist beigelegt, weshalb das Finanzamt innerhalb der gesetzlichen Frist nicht in der Lage war, das Erstattungsbegehren einer inhaltlichen Überprüfung zu unterziehen.

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 die Vorsteuererstattung zu erhalten, 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).

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 vom Finanzamt nur ungenügend angebracht bzw. übersehen wird. Zu denken wäre beispielsweise hierbei an Kleinbetragsrechnungen iSd [§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#), deren Gesamtbetrag 150,-- € nicht übersteigt, die keine Leistungsempfänger nennen. Eine nicht verlängerbare Einreichfrist für die Originalbelege in allen Fällen schließt Missbrauchsfälle durch Mehrfachverwendung von Belegen jedenfalls weitestgehend aus.

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.

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, Rn. 16 und Urteil des EuGH vom 11.6.1998, [C-361/96](#), Rn. 19). Das dient nicht zuletzt auch dazu, den administrativen Aufwand für die zuständige Behörde im Hinblick auf ein verwaltungsökonomisches Verfahren zu optimieren.

Dazu kommt, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung sämtliche antragsrelevanten Originalbelege 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 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.

Eine Zulassung zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen in Form von Nachreichungen im Rechtsmittelverfahren würde damit die gesetzlich bestimmte und durch die Höchstgerichte bestätigte Ausschlussfrist der Erstattungsverordnung aushebeln. Sollte sich die Bw. auf ihre Nachreichung der Belege vom 2. Juli 2009 beziehen, ist ihr dahingehend zu erwidern, dass eine solche nicht zum Aushebeln der oa. Fristen vorgesehen ist. Eine Nachreichung der Originalrechnungen ist somit nur innerhalb der normierten Frist möglich.

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 Nachreichung 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 (unzulässiger Steuerwettbewerb).

Graz, am 12. Oktober 2011