



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 31. Juli 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit rechtzeitig eingebrachtem Antrag vom 6. Mai 2008, eingelangt am 8. Mai 2008, begehrte die Berufungswerberin (Bw.) die Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von € 168,72 und legte die Rechnungen in Kopie bei.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Erstattung mit Null Euro festgesetzt und begründend ausgeführt, dass gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung [BGBI. Nr. 279/1995 idF BGBI. II Nr. 384/2003](#) es grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original bei Antragstellung beilegt werden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen und an die Vergütungsbehörde zu übermitteln, was nicht geschehen sei.

In ihrer Berufung führte die Bw. aus, dem Antrag irrtümlich die Kopien der Rechnungen beigefügt zu haben und übersandte nunmehr auch die erforderlichen Originalrechnungen.

In seiner Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2008 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren vollinhaltlich ab, weil die Originalbelege erst mit der Überreichung der Berufung am 8. August 2008 vorgelegt wurden.

Im Vorlageantrag verwies die Bw. auf ihren bereits erwähnten Irrtum, sowie darauf dass am 13. Mai 2008 vom Finanzamt eine Mitteilung über die Vergabe der Steuernummer zugesandt wurde und sie darauf vertraute, dass alles seinen ordnungsgemäßen Weg ginge. Wäre sie früher auf diesen Umstand aufmerksam gemacht worden, hätte sie die Originalbelege innerhalb der Frist nachgereicht.

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 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 vergleichbaren Fall zu entscheiden (Ein in der Schweiz ansässiges 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 [BGBI. 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).

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-Kommentar](#)³, § 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. 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. Die Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens 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* 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.

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 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.

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.

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 6. Mai 2008 die berufungsgegenständlichen Rechnungen nicht beigelegt worden sind, sondern diese erst mit der Berufung vom 8. August 2008 nachgereicht wurden. Den Anforderungen der oben zitierten Bestimmungen wurde demnach innerhalb der gesetzlichen Frist nicht entsprochen.

Graz, am 21. September 2011