



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 2. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. September 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Transportunternehmen mit Sitz in Deutschland und stellte mit 4. Juni 2008, eingelangt am 9. Juni 2008, erstmals einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 2. Oktober 2008 abgewiesen mit der Begründung, dass es nach § 3 Abs. 1 letzter Satz VO BGBl. 279/1995 grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen bzw. Belege (U70) im Original gleich beigefügt würden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen. Dies sei nicht geschehen, daher sei der Antrag abzuweisen.

Auf ein Mängelbehebungsverfahren hinsichtlich der fehlenden Unternehmerbescheinigung werde aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet.

Dagegen wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Antrag am 4. Juni 2008 abgeschickt worden sei. Es hätte genügend Zeit bestanden, dem Bw. rechtliches Gehör zu gewähren, d.h. er hätte über seine Pflicht zur Vorlage der Originaldokumente informiert werden müssen, und dieser somit innerhalb der Frist nachkommen können.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung abgewiesen unter Hinweis auf die 8.MwSt-Richtlinie, welche die Frist zur Einreichung des Erstattungsantrages (unter Beifügung der Originalbelege) mit spätestens sechs Monaten nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden sei, festlege. Die EU-Richtlinie räume den Mitgliedsstaaten im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung keinen Ermessensspielraum ein. Die Vorlage von Originalbelegen im Rechtsmittelverfahren könne somit zu keiner positiven Erledigung führen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend ausgeführt, dass die Bw. mit Schreiben vom 16. Juni 2008 die Mitteilung erhalten habe, dass der Antrag unter o.g. Steuernummer bearbeitet werde. Mit dieser Mitteilung hätte rechtliches Gehör gewährt werden müssen in Form einer Aufforderung zur Einreichung der Originalbelege bis zum 30. Juni 2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der Aktenlage ergibt sich der unbestrittene Sachverhalt, dass die Einreichung des Erstattungsantrages für 2007, eingelangt am 9. Juni 2008, ohne Beilage der Originalbelege und ohne Vorlage einer gültigen Unternehmerbescheinigung erfolgte.

Die Vorlage der Originalbelege erfolgte erstmals mit Ende Juni **2009** nach Übermittlung des Vorlageberichtes des Finanzamtes an die Berufungswerberin.

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 schweizer 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.

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 Sinne 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) ist auch die österreichische Erstattungsverordnung zu sehen.

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 76/98; 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 (z.B. unter nachträglicher Ausweitung des Erstantrages) 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.

Diese Sichtweise ist auch durch die Erwägungen des VwGH zum NeuFöG (Neugründungsförderungsgesetz) 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, 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 zigtausende Antragstellungen pro Jahr mit sich bringt, ist nur dann vernünftig administrierbar, wenn die Verfahrensvorgaben - insbesondere die Fristen -

seitens der Antragsteller eingehalten werden. Die rechtzeitige Antragstellung unter 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 die erstmalige bzw. nachträgliche Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen in Form von Nachreichungen im Rechtsmittelverfahren zulassen, würde damit die gesetzlich bestimmte und durch die Höchstgerichte bestätigte Ausschlussfrist der Erstattungsverordnung gewissermaßen ausgehebelt werden. Ein Antragsteller, der gerade noch ein Antragsformular innerhalb der Frist mit einem Teil der Belege einreicht, um das Rechtsmittelverfahren zur Sichtung und Vervollständigung der Belege bzw. des Vergütungsbetrages abzuwarten, um dann die ausständigen Positionen zu beantragen, würde besser gestellt werden als ein Antragsteller, der den Antrag zwar ordnungsgemäß und vollständig (mit allen Originalbelegen), aber z.B. um einen Tag verspätet einreicht.

Die Gewährung von Fristverlängerungen durch die Behörden ist bei materiell-rechtlichen Präklusivfristen gesetzlich nicht vorgesehen ([§ 110 Abs. 1 BAO](#)). Im Übrigen können vorgegebene Fristen nicht durch unvollständige Anträge unterlaufen werden (s.o. VwGH 25.4.2002, [2000/15/0032](#)).

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 unternehmens-

bezogene Vorleistungen in Anspruch genommen werden können, unter Umständen attraktiver als ein Staat, der sich diesbezüglich strikt an die Richtlinienvorgaben hält (unzulässiger Steuerwettbewerb).

Die Bw. wendet ein, dass sie durch das Finanzamt auf die fehlenden Originalbelege hätte aufmerksam gemacht werden müssen, da sie ein Schreiben vom 16. Juni 2008 erhalten habe. Dazu ist auszuführen, dass es sich beim Schreiben vom 16. Juni 2008 um ein automatisch ausgelöstes Schreiben anlässlich der Vergabe der Steuernummer und Mitteilung derselben an die Bw. gehandelt hat, als der Eingang des mit 9. Juni 2008 eingelangten Antrages routinemäßig mit 16. Juni 2008 erfasst wurde. Zu einer inhaltlichen Prüfung des Antrages ist es dabei noch nicht gekommen. Diese erfolgte erst am 18. September 2008 und führte zur Abweisung aufgrund der fehlenden Originalbelege.

Gegen Ende des Einreichzeitpunktes (30. Juni) langen beim für die Vorsteuererstattung zuständigen Finanzamt tausende von Anträgen ein.

Dabei ist es aufgrund der vorhandenen Kapazitäten nicht möglich, jeden Antrag auf Vollständigkeit und fehlende Unterlagen zu prüfen. Vielmehr ist es vorrangiges Ziel, den Eingang der eingelangten Anträge zeitnahe zu erfassen.

Es obliegt den einzelnen Antragstellern, für die vollständige Vorlage der Erstattungsunterlagen rechtzeitige Vorsorge zu treffen und entsprechende Informationen einzuholen.

Gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Dieses Recht besteht darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zu Äußerungen zu behördlichen Sachverhaltsannahmen, zur Kenntnisnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahmen und zur Stellungnahme hiezu gegeben werden muss (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1282; Ritz, BAO³, § 115 Tz 14).

Eine Verpflichtung der Behörde, auf fehlende Antragsunterlagen innerhalb einer gesetzlichen Ausschlussfrist hinzuweisen, ist daraus nicht abzuleiten.

Eine solche Verpflichtung ergibt sich auch nicht aus [§ 113 BAO](#), wonach die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren haben.

Eine solche Rechtsbelehrungspflicht besteht nur, wenn es die Partei verlangt (vgl. VwGH 25.1.1999, [93/17/0313](#)). Ein solches Verlangen der Bw. ist nicht aktenkundig oder auch nur behauptet worden.

Zudem hat der VwGH im Falle eines (mit der inhaltlichen Thematik vergleichbaren) Zollverfahrens entschieden, dass es ausschließlich Sache des Anmelders sei, ein bestimmtes

Verfahren zu beantragen und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Es bestehe keine Pflicht der Zollbehörde, bei der Annahme der Anmeldung das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Gewährung der Ausfuhrerstattung zu prüfen und den Anmelder unaufgefordert etwa darüber zu belehren, dass eine materielle Voraussetzung – nämlich die Vorlage der Ausfuhrlizenz mit Vorausfestsetzung – für die Gewährung der Ausfuhrerstattung fehle (VwGH 4.9.2003, [2000/17/0166](#); 28.11.2001, [99/17/0371](#)).

Auch eine Verletzung des allgemeinen Grundsatzes von Treu und Glauben kann im berufsgegenständlichen Fall nicht erkannt werden, etwa durch die automatisiert verschickte Mitteilung über die Erteilung der Steuernummer bzw. den Hinweis, dass der Antrag unter der vergebenen Steuernummer verarbeitet wird. Denn die Abgabenbehörde hat damit der Partei des Abgabenverfahrens gegenüber keinen entsprechenden Vertrauenstatbestand etwa dahingehend geschaffen, dass dem Antrag stattzugeben wäre oder dieser vollständig sei.

Da bereits aus diesen Gründen die Berufung abzuweisen war, wird aus verwaltungsökonomischen Gründen auf das Fehlen einer gültigen Unternehmerbescheinigung nicht mehr eingegangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Konvolut mit Originalrechnungen für das Jahr 2007

Graz, am 13. Juli 2011