



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 16. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Oktober 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um eine PersonaldienstleistungsGmbH aus Deutschland, die mit drei Anträgen für das Jahr 2008 die Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer begehrte. Die Anträge langten mit 29. Juni 2009 beim Finanzamt Graz-Stadt ein unter Anschluss von einigen Rechnungskopien. Die dazu gehörigen Originalbelege wurden erst mit den Zweitanträgen am 28. Juli 2009 eingereicht.

Das Finanzamt wies daraufhin die Anträge ab mit dem Hinweis auf § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995, wonach es grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original sofort bei Antragstellung beigelegt werden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen. Da die zwingend erforderlichen Originalrechnungen nicht innerhalb der genannten Frist vorgelegt worden seien (diese seien nachweislich erst mit 28.7.2009 beim Finanzamt

eingelangt), sei der Antrag abzuweisen gewesen.

Auch die Unternehmerbescheinigung des Antragstellers sei nicht vorgelegt worden, aus verwaltungsökonomischen Gründen werde jedoch auf ein diesbezügliches Mängelbehebungsverfahren verzichtet, da der Antrag bereits aufgrund des Fehlens der Originalrechnungen abzuweisen war.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und beantragt, die Vorsteuer antragsgemäß zu veranlagen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung abgewiesen mit dem Hinweis auf die Bestimmungen der 8. und 13. MwSt-Richtlinie, welche die Frist für die Einreichung des Antrages auf Vorsteuererstattung (unter Beifügung der Originalbelege) mit spätestens sechs Monaten nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden sei, festlegten. Die EU-Richtlinie räume den Mitgliedsstaaten im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung keinen Ermessensspielraum ein. Die Vorlage von Originalbelegen im Rechtsmittelverfahren nach der Sechsmonatsfrist könne somit nicht zu einer positiven Erledigung führen.

Dagegen brachte der Vertreter der Bw. eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung ein und führte aus, dass ein Teil der Belege im Original vorgelegen sei.

Die Berufung wurde samt den Akten an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage wurden die Originalbelege zu den Erstattungsanträgen für das Jahr 2008 erst mit 28. Juli 2009, im Zuge der Einreichung von Zweitansprüchen, beim Finanzamt vorgelegt. Dies wurde im Akt mittels Aktenvermerken dokumentiert. Wenn im Vorlageantrag ohne weitere Nachweise behauptet wird, dass ein Teil der Belege im Original vorgelegen sei ohne zu konkretisieren, welche Belege dies gewesen sind und wann genau diese vorgelegt wurden, ist diesem Vorbringen die Aktenlage entgegenzuhalten, bzw. festzustellen, dass die Originalbelege erst **nach** der Frist (30. Juni des Folgejahres) vorgelegt wurden.

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 BGBI. 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 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 (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 (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, 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 verwaltungsökono-

misches Verfahren zu optimieren.

Ein "Massenverfahren", das ztausende 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 Nachreicherung 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).

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

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. Februar 2010