



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 25. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. September 2007 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 24. Mai 2007, eingelangt beim Finanzamt am 30. Mai 2007, beantragte die einen Obst- und Gemüsehandel betreibende GmbH (Berufungswerberin, Bw.) für den oa. Zeitraum die Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige ausländische Unternehmer (Formblatt U 5) beinhaltend vorwiegend Treibstoffkosten in Höhe von € 2.825,40, dem im angefochtenen Bescheid vollinhaltlich stattgegeben wurde. In einem berechtigten Antrag vom 9. August 2007, einlangt am 14. August 2007, über den offenbar im angefochtenen Bescheid nicht abgesprochen wurde, beanspruchte sie aus den Rechnungen 17-27 weitere Vorsteuern in Höhe von 6.127,45 €.

In der Berufung wandte sich die Bw. gegen den angefochtenen Bescheid und verwies auf den „berechtigten“ Antrag vom 9. August 2007, welcher eine Erstattung von Vorsteuern in Höhe von 8.952,85 € errechnete.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung vollinhaltlich ab und führte begründend aus, nach § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung des

Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 279/1995 sei es grundsätzlich erforderlich, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen und Originalbelege innerhalb der Antragsfrist von sechs Monaten bei der Vergütungsbehörde zu übermitteln seien und verwies auch auf die Art 3 lit. a Satz und Art 4 lit. a der 8. MwSt-RL und Art 3 Abs. 2 der 13. MwSt-RL sowie auf ein Urteil des BFH vom 18. Jänner 2007, V R 23/05).

In ihrem Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. aus, die Belege seien formal nicht in Ordnung gewesen und sie hätte am 22. März 2007 das Finanzamt von dieser Sachlage in Kenntnis gesetzt, wobei ihr die Auskunft erteilt worden sei, nach Ergehen des Bescheides seien die korrekten Rechnungen im Berufungsverfahren nachzureichen. Durch interne Schwierigkeiten des Lieferanten, erhielt sie diese korrekten Rechnungen erst im August 2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der von der Bw. für ihre Rechtsansicht ins Treffen geführte Umstand, die Abgabenbehörde sei bereits am 22. März 2007 über die Tatsache des Nichtvorliegens formal korrekter Rechnungen in Kenntnis gesetzt worden und von ihr sei die Auskunft erteilt worden, weitere Rechnungen könnten (auch nach Antragsfrist) noch im Rechtsmittelverfahren nachgereicht werden, konnte aktenmäßig nicht verifiziert werden. Dies erscheint auch deshalb nicht sehr wahrscheinlich, weil der Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer) vom zuständigen Finanzamt des Heimatstaates erst am 2. Mai 2007 ausgestellt wurde. Im Übrigen findet sich auch im Erstantrag vom 24. Mai 2007 kein wie immer gearteter Hinweis auf noch einzureichende mangelhafte Rechnungen. Im Übrigen kann ein allfälliger Vertrauensschaden im gegenständlichen Verfahren nicht releviert werden.

Gemäß 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. 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 Vorgabe 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 Art 3 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. Jänner 2007, V R 23/05 (vgl. dazu auch UR 9/2007, S. 353 ff) einen dem berufsgegenständlichen Fall vergleichbaren Fall zu entscheiden. Ein schweizerisches Unternehmen hatte mit 30. Juni 2000 bzw. 29. Juni 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. 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. Gegenständlich wurde nicht einmal das Begehren des ergänzenden Antrages innerhalb der vorgesehenen Frist betragsmäßig konkretisiert, geschweige denn mangelhafte Rechnungen oder Rechnungsabschriften beigegeben, womit die Behörde nicht einmal in der Lage war, das erweiterte Erstattungsbegehren innerhalb der gesetzlichen Frist einer meritorischen 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).

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. Oktober 2003, V R 48/01; BFH, Urteil vom 21. Oktober 1999, V R 76/98; VwGH 25. April 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. September 2006, 2004/15/0104).

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. Würde ein späteres Nachreichen von Originalrechnungen anerkannt werden, ist nicht auszuschließen, dass diese Rechnungen auch für einen weiteren Antrag dienen können bzw. dienen konnten. Eine nicht verlängerbare Einreichfrist für die Originalbelege in allen Fällen schließt Missbrauchsfälle durch Mehrfachverwendung von Belegen insbesondere Kleinbetragsrechnungen, wo auf die Angabe des Leistungsempfängers verzichtet werden kann, jedenfalls weitestgehend aus.

In seinem Erkenntnis vom 29. März 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 aus.

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 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. Februar 1998 „*Société générale*“, Rechtssache C-361/96, Rn. 16 und Urteil des EuGH vom 11. Juni 1998, C-361/96, Rn. 19). Das dient nicht zuletzt auch dazu, den administrativen Aufwand für die zuständige Behörde gering zu halten.

Ein „Massenverfahren“ ist nur dann administrierbar, wenn die Verfahrensvorgaben seitens der Antragsteller eingehalten werden, wobei die rechtzeitige Vorlage der Originalrechnungen eine notwendige Voraussetzung für eine zügige Bearbeitung bildet. Die Einhaltung der Formvorschriften im Bereich des Vorsteuervergütungsverfahrens ist 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 für einen bestimmten Zeitraum das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 voraussetzt.

Die Vorgaben des Erstattungsverfahrens sind in den Mitgliedstaaten durch das Gemeinschaftsrecht vorgegeben und in den Mitgliedstaaten ähnlich gestaltet. 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.

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 vollzieht, in dem Vorsteuervergütungen für unternehmensbezogene Vorleistungen in Anspruch genommen werden können, ist unter Umständen attraktiver als ein Staat, der sich diesbezüglich strikt an die Richtlinienvorgaben hält (unzulässiger Steuerwettbewerb). Unbestrittene Tatsache im berufsgegenständlichen Fall ist der Umstand, dass dem Vorsteuererstattungsantrag vom 24. Mai 2007 die berufsgegenständlichen Rechnungen nicht beigelegt worden sind, sondern erst mit dem „berichtigten“ Antrag vom 9. August 2007 nachgereicht wurden. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass dem Gesetz- und Verordnungsgeber die Möglichkeit eines berichtigten i.S. eines ausdehnenden Antrages gänzlich unbekannt ist. Im Übrigen ist der Erstantrag schon nach der Wortinterpretation nicht als unrichtiger, sondern allenfalls als unvollständiger

Erstattungsantrag zu werten. Da der „berichtigte“ Antrag wie ein Erstantrag zu werten war, jedoch nach der Ausschlussfrist gestellt wurde, war er als verfristet anzusehen.

Abgabenrechtsmittelverfahren dienen nicht dazu unterlassene Antragstellungen im Erstverfahren, sondern lediglich Mangelhaftigkeiten im Verfahren oder der rechtlichen Qualifikation zu sanieren. Abgesehen davon ändert die im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung, die Behörde sei vor Fristablauf über die Mangelhaftigkeit der Rechnungen vermeintlich in Kenntnis gesetzt worden, an der Tatsache der Verfristung der reklamierten Rechnungen nichts, zumal eine Gewährung von Zufristungen durch die Behörden bei materiell-rechtlichen Präklusionsfristen gesetzlich nicht vorgesehen ist (§ 110 Abs. 1 BAO). Im übrigen können vorgegebene Fristen nicht durch unvollständige Anträge unterlaufen werden (s.o. VwGH 25. April 2002, 2000/15/0032). Außerdem wird eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ohnehin nur durch die Verwaltungspraxis geduldet und lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Zum Vorsteuerabzug berechtigen sollen Rechnungen erst ab dem Zeitpunkt der Richtigstellung oder Vervollständigung (ex nunc), nicht rückwirkend (VwGH 18. November 1987, 86/13/0204, EuGH 29. April 2004, Rs C-152/02 „*Terra Baubedarf*“). Im Übrigen müsste der Unternehmer bei der Geltendmachung des innerstaatlichen Vorsteuerabzuges die Rechnungsmerkmale bereits im Voranmeldungszeitraum überprüfen und allfällige Rechnungsmängel unverzüglich durch den Aussteller beseitigen lassen.

Graz, am 1. Dezember 2008