



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 23. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Juli 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für 07-12/2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte beim Finanzamt Graz die Vorsteuererstattung für 07-12/2007 aus vier beigelegten Rechnungskopien. Nach Aufforderung durch das Finanzamt legte die Bw. die Originalrechnungen (innerhalb der Frist) und die fehlende Unternehmerbescheinigung vor und erhielt den gesamten Betrag an Vorsteuern mit Bescheid vom 11. Juli 2008 erstattet.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben und vorgebracht, dass noch eine weitere Position in den Antrag für den Zeitraum 07-12/2007 aufgenommen werden solle. Hierbei handle es sich um eine Rechnung aus der Schweiz, für welche eine Erstattung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern beantragt worden war. Leider sei die Bw. erst am 23. Juli 2008 von den schweizer Behörden darauf hingewiesen worden, dass es sich hierbei um österreichische Steuer handle – unabhängig vom Rechnungsaussteller bzw. Zahlungsempfänger. Bei der betreffenden Rechnung handle es sich

um EM-Tickets, worauf eine österreichische Steuer in Höhe von € 14.800,- angefallen sei. Um diesen Betrag möchte die Bw. den ursprünglichen Antrag erweitern. Beigelegt sei auch eine namentliche Liste der eingeladenen Gäste.

Diese Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen mit der Begründung, dass in der 8. MwSt-Richtlinie und in der 13. MwSt-Richtlinie 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, festgelegt werde. Die EU-Richtlinie räume den Mitgliedstaaten 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 die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte aus: Bezug nehmend auf den Bescheid vom 11. Juli 2008 bestehe für die Bw. ausdrücklich die Möglichkeit, im Fall ursprünglich nicht eingearbeiteter Positionen innerhalb eines Monats gegen den Bescheid über die Erstattung von Vorsteuer Einspruch zu erheben.

Dieser Einspruch sei fristgerecht gestellt und die notwendigen Unterlagen seien beigelegt worden. Die Einarbeitung der nachgereichten Position sei nötig geworden, da die aus der Schweiz stammende Rechnung eine österreichische Steuer beinhalte. Auf diesen Sachverhalt sei die Bw. erst am 23.7.2008 aufmerksam gemacht worden, was eine direkte Einarbeitung der Position in den Antrag auf Erstattung der Vorsteuer unmöglich gemacht habe. Der ursprüngliche Antrag sei zeitgerecht beim Finanzamt Graz-Stadt gestellt worden.

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 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.

(Im berufungsgegenständlichen Fall war nicht einmal das Begehren des erweiterten Antrages innerhalb der gesetzlichen Frist betragsmäßig konkretisiert noch eine mangelhafte Rechnung bzw. Rechnungskopie beigelegt, weshalb das Finanzamt innerhalb der gesetzlichen Frist nicht einmal in der Lage war, das erweiterte 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 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 verwaltungsökonomisches 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).

Die Ausschlussfrist dient auch dazu, um nach Ablauf der Frist den finanziellen Bedeckungsbedarf des Staates feststellen zu können (vgl. in diesem Sinne VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104 zur Frist im Zusammenhang mit der Investitionszuwachsprämie). Der Staat soll bis 30. Juni des Folgejahres in die Lage versetzt werden, die Vorsteuererstattungsansprüche ausländischer Unternehmer für das Vorjahr weitestgehend zu überblicken. Dies würde durch eine Ausdehnung der Antragsfrist bis zur Rechtskraft der Entscheidung *de facto* unterlaufen.

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 Nachrechnung 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).

Unbestrittene Tatsache im berufungsgegenständlichen Fall ist der Umstand, dass mit dem Vorsteuererstattungsantrag vom 4. April 2008 die Vorsteuer aus der berufungsgegenständlichen Rechnung noch nicht beantragt wurde bzw. diese Rechnung noch nicht beigelegt worden ist, sondern diese erst mit der Berufung vom 23. Juli 2008 nachgereicht wurde, und insoweit eine „Erweiterung“ des Erstantrages bzw. erstmalige Beantragung dieses Betrages erfolgte.

Den Anforderungen der oben zitierten Bestimmungen wurde demnach innerhalb der gesetzlichen Frist nicht entsprochen.

Dass die Bw. dabei zunächst irrtümlich davon ausging, dass es sich beim Steuerausweis um eine schweizer Umsatzsteuer (für eine in Österreich erbrachte Leistung) handle, kann im berufungsgegenständlichen Verfahren keine Berücksichtigung finden, da die Ausschlussfrist der Erstattungsverordnung keine Verlängerung oder Ermessensübung zulässt.

Es lässt sich auch für die Bw. aus dem Hinweis nichts gewinnen, in der Rechtsmittelbelehrung des Abweisungsbescheides werde ausdrücklich eine Sanierung des Vergehens im Berufungs-

verfahren angesprochen, als es dort heißt. „*Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben).*“. Hierbei handelt es sich um die in Abgabenverfahren übliche Formulierung der Rechtsmittelbelehrung des Finanzressorts, die in einer Vielzahl verschiedener Abgabenbescheide (z.B. Arbeitnehmerveranlagung) bzw. Verfahren Anwendung findet und dementsprechend allgemein formuliert ist, um möglichst viele Fallkonstellationen abzudecken. Es ist der Bw. zuzustimmen, dass der allgemeine Hinweis auf „vergessene Positionen“ im Zusammenhang mit einer Berufung im Vorsteuererstattungsverfahren den Eindruck erwecken könnte, im Zuge des Rechtsmittelverfahrens seien diese nachholbar; insoweit werden in der Rechtsmittelbelehrung also nicht die spezifischen Vorgaben der Erstattungsverordnung und die dort verankerte Präklusivfrist abgebildet und eine Änderung dieses Passus wäre zweckmäßig und wünschenswert.

Die Rechtsmittelbelehrung eines Bescheides ist aber nicht Bestandteil des Bescheidspruches. Sie hat daher keinen normativen, rechtsbegründenden bzw. rechtsfeststellenden Gehalt. Daher kann durch eine missverständliche bzw. weite Formulierung auch kein (über die gesetzlichen Bestimmungen der Verordnung hinausgehendes bzw. mit diesen nicht zu vereinbarendes) Recht für den Bescheidadressaten geschaffen werden. Normiert die Verordnung eine Präklusivfrist, vermag aus einer Rechtsmittelbelehrung, die im Sinne einer Verlängerung der Frist interpretierbar erscheint, kein dahingehender Anspruch abgeleitet werden.

Allenfalls wäre noch zu prüfen, inwiefern sich für die Bw. durch Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben etwas gewinnen lässt.

Unter "Treu und Glauben" versteht man die ungeschriebene Rechtsmaxime, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 5.4.2001, 98/15/0158 und vom 21.10.2004, 2000/13/0179 und vom 27.2.2003, 99/15/0004) ist aber das in Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit setzt daher einen Vollzugsspielraum, also einen Auslegungsspielraum (Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe) oder einen Rechtsanwendungsspielraum (etwa bei Ermessungsübung) voraus. Ein solcher wäre etwa bei der Nachsicht (Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes "Unbilligkeit der Einhebung")

gegeben (vgl. UFSF vom 2.10.2007, RV/0215-F/05). Lässt eine Norm einen Vollzugsspielraum aber nicht zu – wie § 3 Abs. 1 der Verordnung hinsichtlich der Ausschlussfrist – besteht für den Grundsatz von Treu und Glauben kein Raum.

Eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur dann erfolgreich sein, wenn im Vertrauen auf eine falsche Rechtsauskunft der zuständigen Behörde eine Disposition getroffen wurde, und wenn daraus ein Schaden erwachsen ist, der nicht oder in geringerem Ausmaß erwachsen wäre, hätte sich der Abgabepflichtige an eine richtige Auskunft gehalten (vgl. UFSF vom 31.3.2009, RV/0201-F/08). Eine solche Fallkonstellation ist hier nicht ersichtlich.

Obwohl die Berufung bereits aus den bisher angeführten Gründen abzuweisen ist, muss festgestellt werden, dass selbst wenn man die verspätete Vorlage der Rechnung im Berufungsverfahren (nach der Ausschlussfrist) als rechtzeitig anerkennen wollte, der Vorsteuerbetrag jedenfalls inhaltlich nicht erstattet werden könnte. Bei der vorgelegten Rechnung handelt es sich um einen geradezu klassischen Fall von nicht abzugsfähigem Repräsentationsaufwand. Ein solcher dient dazu, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen. Es handelt sich dabei um Aufwendungen, die auch geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu erhöhen und als solche gemäß § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Festzustellen war zudem, dass nicht nur Geschäftsfreunde sondern auch eine Vielzahl an Firmenangehörigen eine Einladung erhalten haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juli 2009