



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Oktober 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit 19. April 2008 wurde beim Finanzamt ein mit 19. März 2008 datierter Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit einer Erstattungssumme von € 14.679,55 eingereicht und mit gesondertem Schreiben die Auszahlung des daraus resultierenden Guthabens beantragt. Dem streitgegenständlichen Antrag waren keine Belege angeschlossen.

Im angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003, wonach es grundsätzlich erforderlich sei, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original bei Antragstellung beigelegt würden. Zur Wahrung der Antragsfrist seien diese innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen, was nicht geschehen sei.

In ihrer Berufung beeinspruchte die Berufungswerberin (Bw.) den angefochtenen Bescheid und legte die noch fehlenden Rechnungen mit einer tabellarischen Aufstellung vor.

In der Berufungsvorentscheidung wurde der Erstattungsbetrag mit 0,-- € festgesetzt und begründend ausgeführt, in der 8. und 13. MwSt-RL werde die Frist für die Einreichung des Antrages auf Vorsteuererstattung (unter Beifügung der Originalbelege) mit spätestens sechs Monate nach dem Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden sei, festgelegt. Die 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.

Im Vorlageantrag führte die Bw. aus, die Originalrechnungen seien zur Bearbeitung vorgelegen und wieder rückgereicht worden. Weder in der 8. noch in der 13. Richtlinie sei vorgeschrieben, dass dem Antrag die Originalbelege beigelegt sein müssen und ein Antrag ohne beigelegte Originalbelege als nicht rechtzeitig gestellt gelte. Zwar sei die Vorlage der Originalbelege vorgesehen, jedoch nicht als antragsbegründend und nicht als Antragsvoraussetzung. Im Übrigen sei das Verhalten der Behörde des schlichten Zuwartens auf den Ablauf einer Frist, ohne dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit zu geben, die Belege nachzureichen, rechtswidrig. Vorsorglich werde zur Fristenwahrung die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt.

In einem ergänzenden Schriftsatz verwies die Bw. auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, Rs. C-146/05 „Albert Collée“, wonach deutlich werde, dass die Mitgliedstaaten nach Art 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie nur Maßnahmen erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Sie dürfen keine Maßnahmen erlassen, die die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, da dies ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffene gemeinsame Mehrwertsteuersystem sei, weshalb die Vorsteuererstattung unter Hinweis auf die verspätete Belegvorlage nicht versagt werden dürfe.

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 schweizerisches 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 eine mangelhafte Rechnung oder Rechnungskopie beigelegt, weshalb das Finanzamt innerhalb der gesetzlichen Frist nicht 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 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 vom Finanzamt nur ungenügend angebracht bzw. übersehen wird. Zu denken wäre beispielsweise hierbei an Kleinbetragsrechnungen iSd § 11 Abs. 6 UStG 1994, deren Gesamtbetrag 150,-- € nicht übersteigt, die keine Leistungsempfänger nennen. 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, Rn. 16 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.

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

Der unreflektierte Hinweis der Bw. auf das Urteil des EuGH in der Rs. C-146/05, „Albert Collée“, ist im gegenständlichen Verfahren nicht maßgeblich, weil der dort entschiedene Sachverhalt nicht vergleichbar ist, weil die Tatsache des Vorliegens steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen nicht Streitthema war.

Abgesehen davon erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat darauf hinzuweisen, dass die Bw. bereits für die Jahre 2005 und 2006 das unverändert gebliebene Erstattungsverfahren in Anspruch nahm.

Die Entscheidung über den im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand fällt nicht in die Entscheidungskompetenz des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es ist Aufgabe des Finanzamtes als Abgabenbehörde erster Instanz darüber abzusprechen. Eine erstmalige Entscheidung durch eine Abgabenbehörde zweiter Instanz führte auch zu einer unzulässigen Verkürzung des Instanzenzuges. Im Übrigen ist der gestellte Wiedereinsetzungsantrag noch keiner meritorischen Erledigung zugänglich, weil er (noch) nicht den gesetzlichen Bestimmungen (§ 308 BAO) entsprechend ausgeführt ist.

Graz, am 29. September 2011