



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberatung, vom 10. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. September 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

An Vorsteuern für das Jahr 2004 werden gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 € 2.353,85 erstattet.

Im Vergleich zur Berufungsvorentscheidung kommt es damit zu einer Verringerung des erstattungsfähigen Betrages um € 75.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland und als Spediteur tätig.

Für das Jahr 2004 brachte die Bw. einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer ein. Diesem Antrag wurde nur teilweise entsprochen, und die Vorsteuerbeträge die auf Rechnungen entfielen, welche nicht dem § 11 UStG 1994 hinsichtlich

der Angabe des Rechnungsausstellers entsprachen und welche den Vermerk „Nachdruck“ aufwiesen, nicht zuerkannt. Zu letzteren wies das Finanzamt darauf hin, dass eine Erstattung der Vorsteuer grundsätzlich nur bei Vorlage der Originalbelege möglich sei (§ 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995).

Nach mehrfach verlängerter Rechtsmittelfrist wurde Berufung eingebracht. Die beiden Rechnungen, welche (obwohl keine Kleinbetragsrechnungen) keinen Leistungsempfänger aufgewiesen hatten, wurden in berichtigter Form vorgelegt und die Vorsteuer hieraus begehrt – und auch im Rahmen der Berufungsvorentscheidung gewährt.

Zur Zuerkennung der Vorsteuer aus den Rechnungen mit dem Vermerk „Nachdruck“ wurde in der Berufung ausgeführt: Nach der Rechtsprechung des EuGH (5.12.1996, Rs. C-85/95) seien andere Beweise zuzulassen, aus denen sich ergebe, dass der Umsatz, auf den sich der Antrag auf Vorsteuererstattung beziehe, tatsächlich stattgefunden habe, wenn der Steuerpflichtige die Originalrechnung nicht mehr besitze.

Infolge eines EDV-bedingten Fehlers bei der E. GmbH seien die Originalrechnungen beim Erstausdruck unleserlich geworden, womit es zu einem neuerlichen Ausdruck der Rechnungen mit dem Vermerk „Nachdruck“ gekommen sei. Ansonsten seien alle vom Gesetz (§ 11 UStG 1994) geforderten Bestandteile auf der Rechnung enthalten und sei aus diesem Grund unzweifelhaft, dass der Umstand tatsächlich stattgefunden habe.

Der EuGH habe in seiner Judikatur betont, dass die Anforderungen an Rechnungen nicht so gestaltet werden dürften, dass sie die Neutralität der Umsatzsteuer in Frage stellen. Im Urteil vom 21.4.2005, Rs C-25/03 komme der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthalte.

Darüber hinaus sei nach der Tz 1840 der USt-RL eine Schätzung der Vorsteuern möglich, wenn die Rechnungen ursprünglich vorhanden gewesen seien, aber später in Verlust geraten seien. Ziel der Schätzung sei die Ermittlung sachlich richtiger Besteuerungsgrundlagen. Ziel des Vorsteuerabzuges sei die Wahrung der Kostenneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich. Schon nach den gesetzlichen Wertungen sei hiefür die Vorlage von Rechnungen keine unabdingbare Voraussetzung: Wenn der Gesetzgeber in § 14 (und ähnlich in § 13) einen Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen zulasse, räume er damit selbst ein, dass die Rechnung keine von der Sache her unverzichtbare Voraussetzung des Vorsteuerabzuges sei.

Da das Finanzamt die Vorsteuervergütung auch weiterhin aus den Rechnungen mit dem Vermerk „Nachdruck“ nicht gewährte, wurde innerhalb verlängerter Frist ein Antrag auf Ent-

scheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht unter Wiederholung der Berufungsausführungen.

Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw. aufgefordert, die Rechtzeitigkeit der Berufung nachzuweisen – was dieser gelang – und um folgende Ergänzung gebeten: Für die Vorsteuererstattung sei **zwingend** die Vorlage der entsprechenden Originalrechnungen erforderlich (§ 3 Abs. 1 letzter Satz der VO BGBI. Nr. 279/1995).

Nur wenn das Abhandenkommen der Rechnung **vom Antragsteller nicht zu vertreten** sei, wäre der Nachweis des Erstattungsanspruches durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung - neben weiteren Voraussetzungen - zulässig.

Die Bw. werde daher eingeladen, eine **Bestätigung des Rechnungsausstellers** zu ihrer Darstellung des Sachverhaltes vorzulegen, wonach die Originalrechnungen (und welche Originalrechnungen) infolge eines EDV-bedingten Fehlers beim Erstausdruck unleserlich geworden seien, wodurch es zu einem neuerlichen Ausdruck der Rechnungen mit dem Vermerk „Nachdruck“ gekommen sei. (Die Rechnungen wurden diesem Schreiben beigelegt mit der Bitte um Retournierung im Zuge der Beantwortung.)“

Weiters wurde um nochmalige Vorlage aller Originalrechnungen für 2004 gebeten (insbesondere auch der im Zuge der Berufungsvorentscheidung vorgelegten Rechnungen Nr. 28 und 35).

Innerhalb verlängerter Frist übermittelte die Bw. berichtigte Rechnungen zu den Rechnungen mit dem Vermerk „Nachdruck“, welche nunmehr durchgängig die Bw. als Rechnungsadressatin aufwiesen. Die ursprünglich vorgelegten „Nachdruck“-Rechnungen wurden mit einem Stempel „Rechnung wurde berichtigt“ versehen und beigeheftet. Eine Bestätigung der die Rechnungen ausstellenden Firma wie im Vorhalt gefordert wurde nicht beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBI. Nr. 279/1995, **sind** dem Erstattungsantrag die Rechnungen und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer **im Original** beizufügen.

Unstrittig liegen im berufungsgegenständlichen Verfahren die streitgegenständlichen Rechnungen nicht im Original sondern in Form eines Nachdruckes vor.

Gemäß Artikel 3 Buchstabe a) 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), muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, um die Erstattung zu erhalten, bei der in Artikel 9 bezeichneten zuständigen Behörde nach dem in Anhang A angeführten Muster einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind. Die Mitgliedstaaten stellen den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C enthalten muss.

Laut Anhang C Buchstabe H der vorhin zitierten Richtlinie sind dem Antrag die **Originale** der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente beizufügen, auf denen die Beträge der Mehrwertsteuerbelastung des Antragstellers aufgeführt sind.

Die Verpflichtung, dem Erstattungsantrag die Originalrechnung beizufügen, ergibt sich auch aus Artikel 7 Absatz 3 der Achten Richtlinie, wonach die "zuständige Behörde ... jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk [versieht], damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und ... sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurück[gibt]".

Der EuGH hat im Urteil vom 11. Juni 1998, C-361/96 (Société générale) auf die Vorlagefrage des Finanzgerichtes Köln bezüglich der Auslegung des Art. 3 Buchstabe a) der 8. EG-RL geantwortet, dass es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt sei, in seinem innerstaatlichen Recht die Möglichkeit vorzusehen, dass ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger **bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen einer Rechnung** oder eines Einfuhrdokuments den Nachweis seines Erstattungsanspruches durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des fraglichen Einfuhrdokuments führt, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

Dazu haben Haunold, Tumpel, Widhalm in SWI 1998, 387 in einer Glosse zur österreichischen Rechtslage Nachstehendes festgestellt: "Nach § 3 Abs. 1 der VO BGBI. Nr. 279/1995 sind für eine Erstattung von Vorsteuern an ausländische Unternehmer ebenfalls die Rechnungen bzw. Belege im Original beizufügen (vgl. dazu ausführlich Haunold-Widhalm, ÖStZ 1995, 235ff). Für inländische Unternehmer kann der Vorsteuerabzug allerdings auch im Schätzweg vorgenommen werden, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden [vgl. VwGH 13.12.1977, 1374/77; VwGH 15.6.1988, 84/13/0279; vgl. dazu auch Ruppe, UStG-Kommentar (1995), § 12, Tz 48]. In Fällen, in denen ein Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat eine Rechnung ohne sein Verschulden verliert und die mit dem Sachverhalt, mit dem sich der EuGH im vorliegenden Urteil beschäftigt hat, vergleichbar sind, müsste auf Grund des Diskriminierungsverbotes des Art. 6 EGV eine Schätzung von Vorsteuern entgegen der

ausdrücklichen Bestimmung des § 3 Abs. 1 VO BGBI. Nr. 279/1995 ebenfalls möglich sein, sofern das Vorliegen einer Rechnung glaubhaft gemacht werden kann".

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden die für die Geltendmachung der Vorsteuern im Rahmen des Erstattungsverfahrens grundsätzlich zwingend erforderlichen Originalrechnungen nicht vorgelegt. Der nach der Auslegung des EuGH im vorhin zitierten Urteil vertretbare außergewöhnliche Ausnahmefall (vgl. auch Kolacny-Caganek, UStG 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, § 21, Anm 28), nämlich, dass das Abhandenkommen der Originalrechnungen vom Antragsteller nicht zu vertreten sei, wurde nicht nachgewiesen. Die diesbezügliche Bestätigung des Rechnungsausstellers, dass die Nachdrucke aus von der Bw. nicht zu vertretenden Gründen (da auf EDV-bedingte Fehler beim Rechnungsaussteller zurückzuführen) erforderlich waren, wurde trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht beigebracht. Somit erübrigts sich die Prüfung der weiteren vom EuGH geforderten Bedingungen, wonach der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang zweifelsfrei stattgefunden haben und in Anbetracht der Umstände feststehen muss, dass die Gefahr weiterer Erstattungsanträge nicht gegeben ist. Wobei zu letzterem Erfordernis festgehalten werden muss, dass durch den ungeklärten Verbleib der Originalbelege sehr wohl von der Gefahr ausgegangen werden muss, dass diese in anderen Erstattungsverfahren verwendet werden könnten, zumal es sich dabei durchwegs um Kleinbetragsrechnungen handelt, die keinen Rechnungssadressaten aufweisen müssen und auch das Ausmaß von deren Unleserlichkeit mangels Vorlage derselben nicht überprüft werden kann.

Die Im Zuge des Vorhalteverfahrens vorgelegten berichtigten Rechnungen enthalten keinen Hinweis zu den Originalen bzw. deren Verbleib, sondern lassen lediglich erkennen, dass ihnen die angefertigten Nachdrucke zugrundeliegen.

Dass die Originalrechnungen allesamt aufgrund eines EDV-bedingten Fehlers auf Seiten der Rechnungsausstellerin unleserlich geworden sein sollen, und somit deren Abhandenkommen nicht im Einflussbereich der Bw. gelegen war, wird mangels eines konkreten Nachweises auch deshalb im berufungsgegenständlichen Fall als nicht erwiesen angenommen, da diese Rechnungen nahezu über das ganze Jahr 2004 verteilt (die Rechnungen stammen aus den Monaten Feber, März, April, Mai, September und November 2004) an verschiedenen Vertriebsstellen der Rechnungsausstellerin ausgegeben wurden. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein so gravierender Mangel, der noch dazu an unterschiedlichen Vertriebsstellen auftritt, seitens der Rechnungsausstellerin nicht zeitnahe

behoben wird, zumal davon ja eine Vielzahl an Rechnungsempfängern betroffen hätte sein müssen.

Zum Hinweis auf die Randziffer 1840 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 ist Folgendes zu bemerken: Abgesehen davon, dass aus den Umsatzsteuerrichtlinien über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können und diese im Übrigen mangels Publikation im Bundesgesetzblatt keine Rechtsquelle [vgl. Rechtsqualität von Steuerrichtlinien - eine endlose Geschichte ? in SWK 28/2006 (T 099)] darstellen, betrifft die von der Bw. zitierte Randziffer das allgemeine Besteuerungsverfahren, während die Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer im Abschnitt 21.9. unter den Randziffern 2828 bis 2835 behandelt wird.

Die von der Bw. angeführten Urteile des EuGH sind für den berufungsgegenständlichen Fall nicht einschlägig, da nicht im Zusammenhang mit den besonderen Erfordernissen des Vorsteuererstattungsverfahrens ergangen.

Zu den Rechnungen Nr. 28 und 35 welche im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt worden sind, ist anzumerken, dass diese zwar nach der Berichtigung den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 hinsichtlich der Angabe des Rechnungsempfängers entsprechen, es aber unklar bleibt, wann die Berichtigung vorgenommen wurde. Im Jahr der Berichtigung, das nach der Aktenlage aber nicht das berufungsgegenständliche Jahr 2004 gewesen sein kann, da die Berichtigung erst im Zuge des Berufungsverfahrens in den Jahren 2005 bzw. 2006 vorgenommen wurde, liegen erst alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor bzw. wäre die Vorsteuererstattung zulässig (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 59 mwN).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: Konvolut an Rechnungen

Graz, am 30. Jänner 2008