



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Rechtsanwalt, vom 28. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. April 2009 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/-2002, 1-12/2004 und 1-4/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) ist ein im Streitzeitraum (Jänner 2002 bis April 2004) im Drittland (nunmehr EU-Raum) ansässiges Telekommunikationsunternehmen.

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2007, eingelangt am 5. November 2007, legte die Bw. *erstmalig* im Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes 2005/15/0104 dem Finanzamt Vergütungsanträge für die Zeiträume 1-12/2002, 1-12/2003, 1-4/2004 vor.

Vorsorglich beantragte die Bw. wegen der Versäumnis der Antragsfrist in dieser Eingabe gleichzeitig auch die Wiedereinsetzung des Verfahrens in den vorigen Stand. Die Bw. verwies diesbezüglich auf das für sie günstigere Recht gemäß Art. 56 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006.

Dem Antrag legte sie einen ausgefüllten Fragebogen (amtlicher Vordruck Verf 18-E, die Antragsformulare je Vergütungsjahr (amtlicher Vordruck U 5) und eine Unternehmerbescheinigung bei.

Mit Bescheid vom 10. April 2009 wies das Finanzamt die Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer für 1-12/2002, 1-12/2003 und 1-4/2004 zurück.

Die Zurückweisung wurde damit begründet, dass die Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer nicht innerhalb der gesetzlichen Frist eingebracht worden seien.

In der rechtlichen Würdigung wurde aktenwidrig ausgeführt, dass die Bw. keinen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt habe. Allerdings wäre ein solcher Antrag auch *abzulehnen gewesen*.

Es sei viele Jahre hindurch strittig gewesen, ob Vorsteuern im Zusammenhang mit Roaminggebühren vergütungsfähig seien.

Durch das Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Graz vom 10. August 2007, RV/0315-G/07 und durch die Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien in diesem Punkt durch

Gz.: BMfF-010219/0448-VI/4/2007 vom 24. Oktober 2007 stehe es nunmehr eindeutig fest, dass die einem im Drittland ansässigen Telekommunikationsdienstleistungsunternehmen von inländischen Netzbetreibern in Rechnung gestellte österreichische Umsatzsteuer für Roamingleistungen abzugsfähige Vorsteuern bei der empfangenden Gesellschaft darstellten.

Da die strittigen Anträge auf Vergütung aber verspätet eingereicht worden seien, seien diese zurückzuweisen gewesen.

Die Bw. hätte **aber** auch im Falle des Einbringens eines Wiedereinsetzungsantrages nicht mit einer Erledigung zu ihren Gunsten rechnen können.

Nach Ansicht der Behörde sei im Gegenstandsfall kein unvorhersehbares oder unabwendbares Ereignis vorgelegen. Es sei auch keine Unkenntnis oder ein Rechtsirrtum vorgelegen.

Rechtsunsicherheiten könnten weder als Rechtsunkenntnis noch als Rechtsirrtum gewertet werden.

Die Bw. habe es unterlassen die Vergütungsanträge fristgerecht einzubringen. Auch wenn ein derartiger Antrag damals nicht zum Erfolg geführt hätte, wäre die fristgerechte Stellung der strittigen Anträge auch unter Berücksichtigung des damaligen Wissenstandes schon aus Vorsichtsgründen geboten gewesen.

In der Folge brachte die Bw. gegen den genannten Zurückweisungsbescheid Berufung ein.

Nach Ansicht der Bw. läge der angefochtenen Entscheidung

- a) ein erheblicher Verfahrensmangel und
- b) eine unrichtige rechtliche Beurteilung zu Grunde.

Ad a) erheblicher Verfahrensmangel

Gerade in der Änderung der Rechtslage durch den VwGH, den UFS und die UStRL liege ein Ausnahmefall vor, wonach eine Wiedereinsetzung auch durch einen Rechtsirrtum legitimiert wäre.

Nach ständiger Judikatur seien Vorsteuern aus Roaminggebühren für im Drittland ansässige Telekommunikationsdienstleister *nicht* erstattungsfähig gewesen. Danach sei es für die Bw. aussichtslos gewesen Vergütungsanträge zu stellen. Sie kann nicht verpflichtet gewesen sein, zur Wahrung ihrer Rechte aussichtslose Anträge zu stellen.

Mit ihren nur 12 Tage nach Änderung der Rechtslage eingebrachten Anträgen auf Erstattung der Vorsteuern habe die Bw. daher umgehend auf die geänderte Rechtslage reagiert und berechtigterweise rückwirkend - die bis dato nicht mögliche - Erstattung der Vorsteuern beantragt. Die erkennende Behörde hätte allerdings der Bw. die für die Bw. überraschende Rechtsansicht umgehend mitteilen müssen, um ihr die Einbringung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu ermöglichen bzw. ihren diesbezüglichen Antrag als solchen zu werten oder jedenfalls der Bw. zur Verbesserung zurückstellen müssen.

Da die erkennende Behörde dies alles unterlassen habe, sondern erst eineinhalb Jahre später in ihrer Entscheidung lapidar darauf verweise, dass ein solcher Antrag nicht gestellt worden sei, sei die Entscheidung des Finanzamtes mit einem erheblichen Verfahrensmangel behaftet, weswegen der Bescheid aufzuheben sei.

Aus anwaltlicher Vorsicht werde nunmehr in der Berufungsschrift der Antrag auf Wiedereinsetzung in den Vorigen Stand betreffend die Vergütungsanträge, eingelangt am 5. November 2007, gestellt. Begründet werde dieser Antrag damit, dass in der Änderung der Rechtslage ein für die Bw. unvorhergesehenes Ereignis vorliege.

Es liege hier nicht einmal ein Rechtsirrtum vor, der zugegebenermaßen schwerlich zu einer Wiedereinsetzung führen könne, weil die Versäumnis einer Frist durch ein unvorhergesehenes Ereignis nur leicht fahrlässig sein dürfe, was auf einen Rechtsirrtum eher nicht zutreffe, sondern eine Rechtsänderung, die ein mit Sicherheit von der Bw. unverschuldetes, unvorhersehbares Ereignis darstelle und am 24. Oktober 2007 eingetreten war. Diese Änderung der Rechtslage stelle zweifelsfrei einen Wiedereinsetzungsgrund dar.

Ad b) unrichtige rechtliche Beurteilung

Die Behörde habe außerdem eine unrichtige rechtliche Beurteilung vorgenommen, da sie die Anträge als verfristet zurückgewiesen habe.

Die Behörde habe die Bescheide nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung zu erlassen. Danach hätte die Behörde die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gültigen Rechtslage entsprechen müssen. Früher gestellte Anträge wären für die Bw. aussichtslos

gewesen und hätten zwangsläufig zu einer Abweisung geführt. Der Erstattungsanspruch sei nunmehr rückwirkend durch die geänderte Rechtslage entstanden. Hätte die Bw. nämlich die Anträge früher eingebracht, hätte dies zwangsläufig zu einer Abweisung geführt.

Die Einbringung der Anträge am 5. November 2007 sei daher rechtzeitig gewesen.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Bw. vorsichtshalber einen Antrag auf Wiedereinsetzung stellen hätte müssen, sei daher verfehlt.

Die Behörde irre auch, wenn sie vermeint, dass ein Wiedereinsetzungsantrag nicht gestellt worden sei. Bereits aus den Anträgen auf Vorsteuererstattung vom 5. November 2007 gehe dies konkludent hervor.

Im Übrigen sei die Bw. nicht an die Dreimonatsfrist für die Wiedereinsetzung gebunden, da für sie als ausländisches Unternehmen die Verfahrensvorschriften der BAO keine Gültigkeit hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall sind die strittigen Anträge vom 31. Oktober 2007 auf Vergütung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-12/2002, 1-12/2003 und 1-4/2004, eingelangt beim Finanzamt am 5. November 2007, unbestritten nach Ablauf der gesetzlichen, nicht verlängerbaren Antragsfrist beim Finanzamt eingegangen. In einem Begleitschreiben zu den Anträgen wurde seitens der Bw. vorsorglich die Wiedereinsetzung des Verfahrens unter Hinweis auf das günstigere Recht gemäß Art. 56 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 beantragt. Eine weitere Begründung zum Wiedereinsetzungsantrag ist dieser Eingabe nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt hat diesen Antrag offensichtlich nicht weiter behandelt und der Bw. auch keine Mängelbehebung im Sinne des § 309a BAO aufgetragen.

Das Finanzamt hat vielmehr die Anträge auf Erstattung der Vorsteuern wegen Verspätung zurückgewiesen und in der Begründung zum Zurückweisungsbescheid verkürzt ausgeführt, dass die Bw. es verabsäumt habe einen Wiedereinsetzungsantrag zu stellen, ein solcher aber – wenn er gestellt worden wäre – der Bw. auch nicht zum Erfolg verholfen hätte.

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes ist nur so erklärbar, dass sie die im Begleitschreiben vom 31. Oktober begehrte Wiedereinsetzung schlichtweg übersehen hat.

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch das Finanzamt nicht behandelt und bezieht sich die vorliegende Berufung ausschließlich auf die Zurückweisung der Anträge wegen verspäteter Einreichung.

Vorweg ist zu klären, ob zunächst über die Wiedereinsetzung oder über die verspätete Abgabe zu entscheiden ist.

Für die Beurteilung dieser Frage, ist auf die jüngere, derzeit maßgebliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zurückzugreifen.

In dem Erkenntnis vom 26.5.1997, 97/17/0162 hatte der Verwaltungsgerichtshof einen Fall zu beurteilen, in welchem der Beschwerdeführerin am 4. Dezember 1996 Berufung eingebracht und am 27. Dezember 1996 einen Wiedereinsetzungsantrag gestellt hatte. Die Beschwerdeführerin behauptete ferner, dass bereits am 18. November 1996 fristgerecht Berufung eingebracht worden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die spätere Berufung vom 4. Dezember 1996 als verspätet zurückgewiesen. In der Begründung dazu wurde ausgeführt, dass die ursprüngliche Berufung keinen begründeten Berufungsantrag enthalten habe und diese deswegen mit *gleichem Datum* zurückgewiesen worden sei. Der Beschwerdeführer erachte sich durch die Zurückweisung seiner Berufung vom 4. Dezember 1996 wegen Verspätung ausschließlich in seinem Recht darauf verletzt, dass die Erledigung der Berufung erst nach Erledigung des Wiedereinsetzungsantrages erfolgen hätte dürfen. Er berief sich diesbezüglich auf die ständige Rechtsprechung. Laut dem oben zitierten Erkenntnis hat im Gegensatz zu der vom Beschwerdeführer zitierten Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis eines **verstärkten Senates** vom 23. Oktober 1986, *VwSlg. 12.275 A/1986*, entschieden, dass eine Entscheidung über den Wiedereinsetzungsantrag vor Zurückweisung der Berufung als verspätet *nicht geboten* ist. Lediglich in der vom Beschwerdeführer zitierten Entscheidung (Erkenntnis vom 22. Februar 1989, Zl. 88/01/0335) ist zeitlich nach dem oa. Erkenntnis des **verstärkten Senates** nochmals auf die alte Rechtsprechung zurückgegriffen worden. Dieser Umstand mache es gemäß § 13 Abs. 1 VwGG nicht erforderlich, neuerlich zu dieser Frage eine Senatsverstärkung vorzunehmen, weil die Uneinheitlichkeit der Beantwortung der Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung durch das oben zitierte Erkenntnis beseitigt wurde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 1995, 92/17/0288, AnwBl. 1995/6072).

Das Erkenntnis vom 22. Februar 1989, 88/01/0335 habe *keine neuen Gesichtspunkte*, die in dem Erkenntnis des verstärkten Senates *noch nicht berücksichtigt* worden wären, aufgezeigt. Der im Fall 97/17/0162 erkennende Senat bleibe daher bei der Rechtsansicht des verstärkten Senates, die er für richtig halte.

Es besteht nach dieser Judikatur kein Recht darauf, dass mit der Zurückweisung zugewartet wird, bis über den Wiedereinsetzungsantrag entschieden ist.

Im Berufungsfall war es daher zulässig, dass das Finanzamt ohne zuvor über die beantragte Wiedereinsetzung entschieden haben zu müssen, über die Verfristung der Anträge auf Vorsteuererstattung abgesprochen hat.

Das Finanzamt hat die Anträge wegen verspäteter Einreichung zurückgewiesen.

Nach Ansicht der Bw. ist diese Entscheidung

a) mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet.

Die Bw. sieht nämlich im Umstand, der nunmehrigen "Änderung der Rechtslage" durch die Rechtsprechung des VwGH und die Anpassung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Gründe, die für die Wiedereinsetzung geeignet sind.

Dazu ist auszuführen, dass über diese Frage der Wiedereinsetzung vom Finanzamt noch *gesondert* zu entscheiden sein wird. Nach der Aktenlage ist eine Entscheidung über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 31. Oktober 2007 bis dato nicht ergangen.

Dem Unabhängigen Finanzsenat obliegt es nicht, über diesen Antrag zu entscheiden. Über diese Frage ist im erstinstanzlichen Verfahren zu entscheiden. Eine Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat würde eine Verletzung des Rechtes der Partei auf den gesetzlichen Richter darstellen.

Ad b) unrichtige rechtliche Beurteilung.

Abgesehen davon, dass nach Ansicht der Bw. ein entsprechender Wiedereinsetzungsantrag gestellt worden sei, dem ihres Erachtens nach Rechnung zu tragen sei, müsse auf Grund der Änderung der Rechtslage auch unter Außerachtlassung der gesetzlichen Fristen einem verspäteten Vergütungsantrag entsprochen werden. Dies schon deswegen, weil rechtzeitigen Anträgen kein Erfolg beschieden gewesen wäre.

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, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 (im Folgenden: Verordnung) sind Anträge auf Vorsteuererstattung binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist (vgl. dazu auch VwGH vom 28.2.2002, 2000/15/0132).

Im berufungsgegenständlichen Fall endete die Frist zur Einbringung der Vorsteuererstattungsanträge für den Erstattungszeitraum 2002, 2003 und 2004 gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung am jeweils am 30. Juni 2003, 2004 und 2005. Nach der Aktenlage

und unbestritten sind die mit 31. Oktober 2007 datierten berufungsgegenständliche Anträge am 5. November 2007 beim Finanzamt eingegangen.

Die objektive Tatsache des verspäteten Einlangens der Anträge steht im vorliegenden Fall außer Streit und bedingt eine Verfristung des Rechts auf Vorsteuererstattung. Nach dem Verordnungstext wird keinerlei Fristüberschreitung toleriert und enthält die Verordnung hinsichtlich dieser Frist keinen Ermessensspielraum. Es liegt hier eine gesetzlich normierte Fallfrist vor. Selbst die Überschreitung der Frist auch um nur einen Tag würde die Verfristung bedingen.

Gemäß § 110 Abs. 1 BAO können gesetzlich festgelegte Fristen - wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist - nicht geändert werden. Gesetzlich festgelegte Fristen sind solche, deren Dauer in Gesetzen oder in Verordnungen festgelegt ist. Die Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 sieht keine Möglichkeit zur Verlängerung der in ihrem § 3 Abs. 1 genannten Frist vor (VwGH vom 25.4.2002, 2000/15/0032).

Das von der Bw. angesprochene, ihr nicht zurechenbare Verschulden an der Versäumnis wegen inhaltlicher Aussichtslosigkeit kann im Vorsteuererstattungsverfahren keine Berücksichtigung finden, da § 3 der Verordnung ausschließlich auf die objektive Tatsache der Fristversäumnis abstellt, welche - allein für sich - den Verlust des Anspruches auf Erstattung der Vorsteuern bedingt [vgl. Haunold / Widhalm, Vorsteuererstattungsverfahren für ausländische Unternehmer, ÖStZ 1995, 235 (236)].

Auch die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen rechtfertigen keine andere Betrachtungsweise. Der österreichische Ordnungsgeber hat durch die Verordnung u.a. die Dreizehnte MwSt-RL vom 17. November 1986, 86/560/EWG über das Verfahren betreffend die Erstattung von Vorsteuern an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige umgesetzt und damit ein einheitliches Erstattungsverfahren für Unternehmer aus dem Drittland geschaffen. Bei der Interpretation der Verordnung muss daher auch die Achte MwStRL vom 6. Dezember 1979, 79/1072/EWG beachtet werden. Nach Art. 7 Abs. 1 vierter Satz der Achten Richtlinie ist der Antrag "spätestens" sechs Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist, zu stellen. Diese Bestimmung ist für die Mitgliedstaaten verbindlich. Mit dem Richtlinienrecht wäre es nicht vereinbar, wenn die Frist des § 3 Abs. 1 der Verordnung verlängert werden könnte (vgl. VwGH 25.04.2002, 2000/15/0032), bzw. ein verspätet eingereichter Antrag als rechtzeitig gewertet werden würde (in diesem Sinne auch die Judikatur des BFH vom 21.10.1999, V R 76/98).

Diese Verordnungsbestimmung lässt den Finanzbehörden keinerlei Spielraum und enthält auch keine Möglichkeiten Billigkeitsmaßnahmen zu setzen, selbst bei völliger Schuldlosigkeit des Antragstellers an der Fristversäumnis.

Zur Beseitigung von Rechtsnachteilen, die die Partei durch die Versäumung einer Frist erleidet, *ist bei Vorliegen der dort normierten Voraussetzungen* das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO vorgesehen.

Wie bereits ausgeführt, ist – ohne präjudiziell zu sein - über den von der Bw. bereits gestellten Antrag gem. § 308 BAO durch das Finanzamt gesondert abzusprechen.

Es war daher aufgrund der eindeutigen Rechtslage und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden. Auch die auf Grund der Entscheidung des VwGH zu 2005/15/0104 nunmehr klargestellte Rechtslage betreffend die Erstattungsfähigkeit von Roaminggebühren ermöglicht keine Verlängerung der im § 3 der Verordnung geregelten Fallfrist von 6 Monaten.

Was die von der Bw. angesprochene Günstigkeitsregel betrifft, so ist dazu auszuführen, dass der VwGH bereits in der Entscheidung vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, zum Ausdruck gebracht hat, dass die Verordnung BGBl. II 102/1997 (Leistungsortverlagerung bei Telekommunikationsleistungen durch Anbieter aus dem Drittland =VO 102/1997) durch Art 9 der Richtlinie 77/388/EWG, nunmehr Art. 58 Unterabschnitt 8 der Richtlinie 2006/112/EG, *insoweit nicht gedeckt ist*, als die VO 102/1997 undifferenziert auch alle Fälle der Leistung an im Drittland ansässige Abnehmer erfasst. Nach dem VwGH gilt eine Leistungsortverlagerung ins Inland nur dann, wenn ein im Drittland ansässiger Kommunikationsdienstleister an in der Gemeinschaft ansässige Abnehmer leistet. Mit dieser Rechtsprechung, die in der Folge naturgemäß auch von der Finanzverwaltung zur Anwendung gebracht wird, wird dem bereits Günstigkeitsgebot Rechnung getragen.

Diese Rechtsansicht kann allerdings nur für Fälle zum Tragen kommen, für die rechtzeitig ein Vergütungsanspruch gestellt wurde. Die Klärung einer Rechtsfrage durch ein Höchstgericht kann nicht zu einer Durchbrechung von gesetzlich geregelten Fallfristen führen.

Verspätete Anträge sind ausnahmslos, unabhängig vom Verschulden unzulässig.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 29. März 2010