



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 14. November 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. Oktober 2011 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-12/2009 und 1-3/2010 entschieden:

Die Berufung wird gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein deutsches Unternehmen, die CC-GmbH, welches zur Steuernummer 123 beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) erfasst ist.

Mit 20.10.2011 wurden Anträge auf Erstattung der abziehbaren Vorsteuern für die Zeiträume 1-12/2009 und 1-3/2010 beim Finanzamt Graz-Stadt auf elektronischem Weg zu dieser Steuernummer eingebracht und weitergeleitet. Antragstellerin war Frau ML, offensichtlich eine Vertreterin des Unternehmens. Antragsgegenständlich waren Rechnungen, welche an die CC-GmbH ausgestellt worden waren.

Mit Bescheiden vom 21.10.2011, gerichtet an die Antragstellerin ML, wurden diese Anträge als verspätet eingebracht zurückgewiesen.

Dagegen wurde Berufung seitens der CC-GmbH als Bw. vom 14.11.2011 erhoben und vorgebracht:

„Der Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer wurde seitens der Bw. fristgerecht am 30.6.2010 eingeschrieben mit Rückschein aufgegeben und an das Finanzamt Graz-Stadt geschickt. Der Erhalt der Sendung wurde mit Datum 2.7.2010 seitens des Finanzamtes Graz-Stadt bestätigt. Darüber hinaus hat die Bw. die Erstattung mittels des amtlich vorgeschriebenen Vordruckes (U 5) beim Finanzamt Graz-Stadt beantragt. Das vollständig ausgefüllte Originalantragsformular (U 5) mit firmenmäßiger Zeichnung, auf dem u. a. auch der Vergütungszeitraum 01/2009-01/2010 sowie der Gesamtbetrag der Vergütung in Höhe von 33.784,18 € angegeben waren, wurde zusammen mit den nachfolgend aufgeführten Unterlagen versendet, die für die Vorsteuerrückerstattung erforderlich sind:

- Unternehmerbestätigung seitens des Finanzamtes AS "Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)" von Juni 2010
- 34 Originalrechnungen
- Detaillierte Einzelaufstellung der Vorsteuerbeträge der 34 beigefügten Originalrechnungen für den Vergütungszeitraum 01/2009 - 01/2010.

Als Nachweis für die fristgerechte Versendung erhalten Sie anbei eine Kopie des Einlieferungsbeleges der Deutschen Post AG vom 30.6.2010.

Als Nachweis des rechtzeitigen Einlangens bei dem Finanzamt Graz-Stadt erhalten Sie in der Anlage eine Kopie des signierten Rückscheins seitens des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2.7.2010.

Aufgrund der fristgerechten Einreichung der vollständig ausgefüllten erforderlichen Antragsformulare zusammen mit den oben aufgeführten Anlagen und dem Erhalt des signierten Rücksendescheines wurde davon ausgegangen, dass dem Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer für den genannten Zeitraum von 01/2009 bis 01/2010 entsprochen werden kann.

Da bis zum 14.10.2011 keine Erstattung auf dem Konto der Bw. eingegangen ist, sollte der Sachverhalt direkt am gleichen Tag mit Frau A. R., vom Finanzamt Graz (zu ihren Händen wurde der Erstattungsantrag geschickt) geklärt werden. Frau B. vom Finanzamt Graz-Stadt wies allerdings darauf hin, dass Frau R. nicht mehr für das Finanzamt Graz-Stadt tätig sei und dass darüber hinaus kein Antrag für den Vergütungszeitraum 01/2009 - 01/2010 eingegangen ist. Daraufhin wurde auf Sie, Frau C., als Teamleiterin verwiesen. Nachdem der Sachverhalt Ihnen nochmals geschildert wurde, erteilten Sie die Auskunft, dass kein Erstattungsantrag in Papierform vorliegen würde und dass zur Bearbeitung Erstattungsanträge in elektronischer Form benötigt werden.

Zwecks Klärung wurde der Sachverhalt am 18.10.2011 nochmals telefonisch mit Frau D. besprochen. Sie betonte, dass sie diese Angelegenheit mit Ihnen besprechen würde. Daraufhin erhielten wir am gleichen Tag Ihren Rückruf, in dem Sie uns mitteilten, dass kein ordnungsgemäßes Erstattungsverfahren in Gang gesetzt werden kann, wenn der Erstattungsantrag nicht in elektronischer Form vorliegt. Dagegen wiesen wir darauf hin, dass vom Finanzamt Graz-Stadt weder eine Ablehnung des eingereichten Erstattungsantrages noch ein Bedenkenverhalten der Bw. zugestellt worden sind. Darüber hinaus wurden seitens des Finanzamtes Graz-Stadt auch keine weiteren Informationen von der Bw. angefordert, so dass mit der fristgerechten Einreichung vom 30.6.2010 und dem Erhalt des Rücksendescheins mit Datum 2.7.2010 davon auszugehen war, dass der Erstattungsantrag durchgeführt wird.

Bei entsprechender Mitteilung oder Ablehnung seitens des Finanzamtes Graz-Stadt hätte der Erstattungsantrag noch zusätzlich fristgerecht auf dem elektronischen Weg eingereicht werden können, zumal der Erstattungsantrag für das Jahr 2010 im September 2011 auf dem elektronischen Weg eingereicht wurde. Außerdem wurde bei dem Telefonat zu bedenken gegeben, dass bei jetziger erneuter Einreichung auf dem elektronischen Wege sofort eine Abweisung seitens des Finanzamtes erfolgen würde, aufgrund verspäteter Einreichung des Erstattungsantrages. Dieser Fall ist letztendlich auch eingetreten, da der Bw. am 24.10.2011 per E-Mail eine Abweisung der o. g. Bescheide zugestellt wurde mit der Begründung, dass die Erstattungsanträge zu spät eingereicht worden sind. Zu Ihrer Information fügen wir die beiden Ablehnungsbescheide in Kopie diesem Schreiben bei.

Aufgrund der erstmalig fristgerechten Einreichung am 30.6.2010 der vollständig ausgefüllten, erforderlichen Antragsformulare sowie des Erhalts des am 2.7.2010 signierten Rücksende-scheins des Finanzamtes Graz-Stadt machen wir hiermit von unserem Recht Gebrauch, innerhalb eines Monats nach der Zustellung der o. g. Bescheide beim Finanzamt Graz-Stadt Berufung einzulegen.

Zwecks Klärung dieses Sachverhaltes sowie als Nachweis erhalten Sie in der Anlage die vollständigen Unterlagen in Kopie, die bereits am 30.6.2010 im Original fristgerecht bei dem Finanzamt Graz-Stadt eingereicht wurden. Wir beantragen daher, den Bescheid zu ändern und dem Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer zu entsprechen."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4.1.2012 wurde die Berufung vom 14.11.2011 als unbegründet abgewiesen und seitens des Finanzamtes ausgeführt:

„Die maßgebende EG-Regelung für Vorsteuererstattungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer war bis zum 31.12.2009 die 8.MwSt-RL vom 6.12.1979.

Seit 1.1.2010 beruht das Vorsteuererstattungsverfahren an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer auf der RL vom 12.2.2008, 2008/9/EG, ABl. L 44/23. Mit dieser Richtlinie wurde das Verfahren modernisiert und vereinfacht. Anstelle der Beantragung und Abwicklung des Verfahrens im Staat, in dem die Vorsteuer angefallen ist, ist ein einheitliches Verfahren getreten, das der Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat elektronisch zu beantragen hat (Art. 7). Der Unternehmer hat demnach den Erstattungsantrag im Ansässigkeitsstaat zu stellen, wobei der Antrag auf elektronischem Weg über das im Ansässigkeitsstaat eingerichtete Portal zu übermitteln ist (§ 3 der Verordnung 279/1995 idF [BGBI. II 389/2010](#)). Der Erstattungsantrag ist elektronisch binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsantrag entstanden ist (gilt für Anträge ab 1.1.2010, wobei diese Frist für Erstattungsanträge für das Kalenderjahr 2009 bis 31.3.2011 verlängert wurde). Der bisherigen Praxis entsprechend handelt es sich dabei um eine unerstreckbare Fallfrist.

Der Erstattungsantrag gilt nur dann als eingebracht, wenn er gem. Art. 7 elektronisch eingebracht wurde und wenn er alle erforderlichen in Art 8, 9 und 11 der RL festgelegten Angaben enthält.

Ein „Massenverfahren“ wie das Vorsteuererstattungsverfahren, das zigtausende Antragstellungen pro Jahr mit sich bringt, ist nur dann vernünftig administrierbar, wenn die Verfahrensvorgaben seitens der Antragsteller eingehalten werden. Die Vorgaben des Erstattungsverfahrens sind EU-weit durch die Richtlinien vorgegeben, bestimmt und publik gemacht. 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 insoweit gleich und wurden diese auch von tausenden Antragstellern im Jahr 2010 und 2011 korrekt erfüllt.

Ihren Vorwurf, bei entsprechender Mitteilung oder Ablehnung seitens des Finanzamtes hätte der Erstattungsantrag noch fristgerecht auf elektronischem Weg eingereicht werden können, können wir nicht gelten lassen, da seitens des Finanzamtes in einem EDV-Vermerk festgehalten wurde, dass der Antrag am 5.7.2010 mit einem Standardbegleitschreiben an Sie retour gesandt wurde. In diesem Begleitschreiben wurde auf die erforderliche elektronische Einreichung hingewiesen.

Die nächste Frage, die sich stellt, ist, warum eine Urgenz Ihrerseits erst am 14.10.2011 beim Finanzamt erfolgte, wenn die Unterlagen bereits am 5.7.2010 an Sie rückübermittelt wurden. Hätten Sie sechs Monate nach dem Einreichen des Antrages beim Finanzamt nachgefragt, warum der Antrag für den Zeitraum 01/2009 – 01/2010 (ist ein unzulässiger Zeitraum) noch nicht erledigt ist, wäre eine fristgerechte elektronische Einreichung noch möglich gewesen, zumal die Frist für 2009 auf den 31.3.2011 verlängert wurde."

Im Vorlageantrag vom 16.2.2012 führte die Bw. aus:

„Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ist der ursprüngliche Antrag der Berufungswerberin vom 30.6.2010 überhaupt nicht vom Finanzamt Graz-Stadt an die Berufungswerberin retourniert worden. Ein Standardbegleitschreiben vom 5.7.2010, in welchem auf die erforderliche elektronische Einbringung hingewiesen worden sei, ist der Berufungswerberin unbekannt.

Die Berufungswerberin hat lediglich die Originale der Rechnungen - wie bei vorherigen Antragsteilungen auch - von der Behörde zurückerhalten. Auf Grund dessen ist die Berufungswerberin berechtigt davon ausgegangen, dass der Antrag wie üblich vom Finanzamt Graz-Stadt behandelt wird.

Das Finanzamt Graz-Stadt wäre jedenfalls verpflichtet gewesen, den Antrag mittels eingeschriebener Briefsendung und damit mit entsprechendem Nachweis an die Berufungswerberin zu retournieren bzw. diese auf eine Mängelbehebung oder eine allenfalls unzulässige Antragsteilung hinzuweisen. Dies ist jedoch nicht geschehen, obwohl die Behörde verpflichtet gewesen ist, einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Die in der Berufungsvorentscheidung vom 4.1.2012 erstmals behauptete Rücksendung des Antrages vom 30.6.2010 am 5.7.2010 kann nicht überprüft werden. Bei tatsächlicher rekommandierter Rücksendung des Antrages vom 30.6.2010 samt den Originalurkunden, wäre es der Berufungswerberin nämlich möglich gewesen, den gegenständlichen Antrag fristgerecht auch auf dem elektronischen Weg einzubringen. Jedenfalls ist es nicht dem Risikobereich der Antragstellerin zuzurechnen, wenn nicht rekommandierte Postsendungen verloren gehen. Aufgrund dieses Vorgehens des Finanzamtes Graz-Stadt wurde diese Möglichkeit der Berufungswerberin genommen.

Des weiteren bestimmt [§ 85 Abs. 2 BAO](#), dass Mängel von Eingaben, insbesondere Formgebrechen, die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung des Antrages berechtigen. Geradezu im Gegenteil hat die Abgabenbehörde dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. [§ 85 Abs. 2 BAO](#) bestimmt weiters, dass wenn die Mängel rechtzeitig behoben werden, die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht gilt.

Das Finanzamt Graz-Stadt hat es entgegen dieser Bestimmung unterlassen, der Berufungswerberin eine Mängelbehebung aufzutragen. Der Berufungswerberin war es daher nicht möglich, fristgerecht einen mängelfreien Antrag zu stellen.

Die neuerliche Antragstellung der Berufungswerberin vom 19. bzw. 20.10.2011, welche mit den Bescheiden 2009 und 2010 vom 21.10.2011 wegen Verspätung zurückgewiesen wurden, sind aufgrund der zuvor erfolgten und in der Berufung vom 14.11.2011 dargelegten Korrespondenz bzw. Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt Graz-Stadt rechtlich gesehen als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 ff BAO zu werten. Dieser Wiedereinsetzungsantrag wäre zuzulassen gewesen. Dies insbesondere deshalb, da die erneute Antragsteilung auf elektronischem Wege ausschließlich aufgrund der Auskunft des Finanzamtes Graz-Stadt erfolgt ist, welches der Berufungswerberin mitgeteilt hat, dass eine Bearbeitung nur erfolgen kann, wenn Erstattungsanträge in elektronischer Form vorliegen. Auch wenn die ursprüngliche Antragstellung der Berufungswerberin vom 30.6.2010 in schriftlicher Form an das Finanzamt Graz-Stadt unzulässig sein sollte, bedeutet dies in keinem Fall, dass die Behörde von der Behandlung der Antragstellung bzw. der Verpflichtung zur Beauftragung der Mängelbehebung völlig befreit wäre.

Die Versäumung der Frist zur Stellung eines Erstattungsantrages auf elektronischem Weg ist daher ausschließlich durch das Nichttätigwerden des Finanzamtes Graz-Stadt verursacht. Da seitens des Finanzamtes Graz-Stadt - bis auf den Erhalt des Rückscheines vom 2.7.2010, mit welchem der Eingang des Antrages vom 30.6.2010 bestätigt wurde und der üblichen Rücksendung der Originalrechnungen - auf den Antrag vom 30.6.2010 nicht weiter reagiert wurde, konnte die Berufungswerberin wohl zu Recht davon ausgehen, dass dieser Antrag bei der Behörde entsprechend bearbeitet wird.

Die Berufungswerberin war daher durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis

verhindert, die Frist zur elektronischen Einbringung des Erstattungsantrages einzuhalten. Die Berufungswerberin trifft diesbezüglich jedenfalls kein grobes Verschulden an der Fristversäumung, da der entsprechende Antrag samt allen erforderlichen Unterlagen und Originalurkunden bereits am 30.6.2010 dem Finanzamt Graz-Stadt übermittelt wurde.

Auch hat die Berufungswerberin nach entsprechender Korrespondenz und Aufklärung durch das Finanzamt Graz-Stadt im Oktober 2011 (Telefonat vom 14.10.2011.) die Antragstellung im elektronischen Wege innerhalb der Frist von 3 Monaten des [§ 308 BAO](#) nachgeholt. Sie hat den Antrag und die Unterlagen sofort, nämlich am 19. bzw. 20.10.2011 elektronisch eingebracht. Hätte das Finanzamt Graz-Stadt die Nachreichung der Unterlagen richtiger Weise als Wiedereinsetzungsantrag gewertet, wäre dem Erstattungsbegehren stattzugeben gewesen.

Die Berufungswerberin stellt daher den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Graz, als Abgabenbehörde zweiter Instanz möge der Berufung vom 14.11.2011 vollinhaltlich stattgeben und die elektronisch eingebrachten Erstattungsanträge vom 19. bzw. 20.10.2011 zulassen; in eventu die elektronisch eingebrachten Erstattungsanträge vom 19. bzw. 20.10.2011 als Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand werten und die Angelegenheit zur Bearbeitung an die Behörde erster Instanz zurückverweisen bzw. selbst bearbeiten.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **A) Sachverhalt**

Die Bw. hat mit 30.6.2010 einen Papierantrag hinsichtlich Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für 01/2009 – 01/2010 gestellt und samt Originalrechnungen an das Finanzamt Graz-Stadt übermittelt, das den Erhalt der Sendung mit Rückschein vom 2.7.2010 bestätigte.

Das Einlangen des Antrages mit 2.7.2010 wurde elektronisch vermerkt und ebenso die Rücksendung, welche mit 5.7.2010 vermerkt worden ist.

Nach der Aktenlage ist davon auszugehen, dass die Rücksendung der Rechnungen samt Antrag gemeinsam mit einem standardisierten Begleitschreiben durch das Finanzamt erfolgte, in welchem die Bw. auf die geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen im Vorsteuererstattungsverfahren ab 1.1.2010 hingewiesen wurde. Dieses Schreiben wurde eigens für jene Fälle entworfen, in denen Vorsteuererstattungsanträge nach wie vor in Papierform eingereicht werden und lautet:

*„Betreff: VORSTEUERERSTATTUNGSVERFAHREN AB 1.1.2010  
Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für den Zeitraum x-y*

*Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Ab 1.1.2010 kommt es in Umsetzung der EU-[Richtlinie 2008/9/EG](#) zu einer Umstellung des Vorsteuererstattungsverfahrens für nicht in Österreich ansässige Unternehmer, die jedoch aus dem übrigen EU-Gemeinschaftsgebiet stammen.*

*Dadurch ergibt sich für Sie folgende, wesentliche Änderung für die Einreichung von Anträgen auf Vergütung der Umsatzsteuer:*

*Mit 1.1.2010 müssen Sie Ihre Anträge ausnahmslos elektronisch einreichen, auch dann, wenn es sich um Anträge für das Jahr 2009 handelt!*

*Die Einreichung hat über das in Ihrem Ansässigkeitsstaat eingerichtete Portal zu erfolgen!*

*Im Sinne der oben angeführten Änderungen wird der von Ihnen in Papierform eingereichte Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer rückübermittelt, da dieser wie oben ausgeführt, in Ihrem Ansässigkeitsstaat elektronisch einzureichen ist.*

*Mit freundlichen Grüßen  
Finanzamt Graz-Stadt"*

Die Bw. behauptet, ausschließlich die Originalrechnungen – wie bei vorherigen Antragstellungen auch – retourniert bekommen zu haben (ohne Antrag und ohne Begleitschreiben). Dies entspricht nicht der Aktenlage und widerspricht dem üblichen Vorgehen der Behörde. Warum das Finanzamt einen Papierantrag, den es nicht weiter bearbeitet, da elektronische Antragstellungen erforderlich sind, behalten soll, ist nicht ersichtlich, zumal jedenfalls nachweislich die Originalrechnungen retourniert wurden. Ebenso ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Rücksendung mit dem Begleitschreiben durchführte, das auch Zeilen für die Adresse aufweist, welche bei üblicher Versendung mit Fensterkuvert eine nochmalige Adressierung des Kuverts erspart.

Aber selbst wenn eine alleinige Rücksendung der Originalrechnungen erfolgt sein sollte, kann letztlich aus diesem Umstand aufgrund der Rechtslage für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden (siehe dazu noch die die nachstehenden Ausführungen).

Zudem muss festgestellt werden, dass es eben nicht üblicherweise zu einer sofortigen Rücksendung der Originalrechnungen seitens des Finanzamtes kommt, sondern die Belege erst nach Bearbeitung des Antrages (was bei der Vielzahl an beim Finanzamt eingelangten Anträgen zumindest einige Wochen bzw. Monate dauern kann) retourniert werden, wobei dies in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Bescheiderlassung bzw. einer allfälligen Überweisung des gewährten Vorsteuerbetrages erfolgt.

Im Oktober 2011 (also weit mehr als ein Jahr nach Retournierung der Rechnungen) stellte sich nach Darstellung der Bw. für sie durch Nachfrage beim Finanzamt heraus, dass eine elektronische Beantragung der Vorsteuer über das Portal des Ansässigkeitsstaates notwendige Voraussetzung einer Vorsteuererstattung ist.

**Dieser Antrag wurde am 20.10.2011 in elektronischer Form von der Antragstellerin ML eingebracht und wegen Verspätung zurückgewiesen, wobei der angefochtene Bescheid an die Antragstellerin ML gerichtet war, und nicht an die jetzige Bw., die CC-GmbH.**

**B)** Strittig im gegenständlichen Verfahren ist nun, ob diese Zurückweisung seitens des Finanzamtes zu Recht erfolgte, oder ob der ursprüngliche Papierantrag als rechtzeitiger (wenn auch mangelhafter, aber verbesserungsfähiger) Antrag der Bw. zu werten ist. Weiters wird seitens der Bw. vertreten, dass der elektronische Antrag in eventu als Antrag auf Wiedereinsetzung zu werten sei.

Gemäß [§ 246 Abs. 1 BAO](#) ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Ein Bescheid ergeht an die Person, die (gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#)) im Spruch des Bescheides genannt ist. Wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt ist, schadet das nicht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 93 Tz 6 mwN zur Rechtsprechung).

Wird eine Berufung von einem hiezu nicht Legitimierten eingebracht, so **ist** sie gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) und ständiger Rechtsprechung des VwGH zurückzuweisen (VwGH 16.12.2010, [2009/16/0091](#); VwGH 28.05.2009, [2006/15/0316](#)).

Im Berufungsfall wurde die Berufung eindeutig von der CC-GmbH als Bw. eingebracht. Der erstinstanzliche Bescheid jedoch war ausschließlich an Frau ML gerichtet. Damit stand der Bw. kein Recht auf Erhebung der Berufung gegen diesen Bescheid zu.

Da die Personenumschreibung einen notwendigen Bestandteil des Bescheidspruches bildet, kommt eine Umdeutung der falschen Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht in Betracht (VwGH 28.05.2009, [2006/15/0316](#)), selbst wenn wie im gegenständlichen Fall eigentliche Antragstellerin die CC-GmbH hätte sein sollen, an welche aber aufgrund vorliegender Antragstellung der Bescheid nicht ergehen konnte.

Würde der UFS über diese Berufung in der Sache selbst entscheiden (und die Berufung nicht zurückweisen), nähme er damit eine ihm nicht zukommende Zuständigkeit wahr, was die Berufungsentscheidung mit Rechtswidrigkeit belasten würde (vgl. VwGH 16.12.2010, [2009/16/0091](#); 17.11.2005, [2001/13/0279](#); weiters Stoll, BAO-Kommentar, § 273, S. 2683: Auch Rechtsmittel von Personen, an die der Bescheid wohl ergangen ist, gegen die er aber spruchmäßig nicht gerichtet ist, sind zurückzuweisen).

Wenn über eine Berufung einer nicht als Partei in Betracht kommenden Person meritorisch entschieden wird, liegt eine Verletzung des Rechtes auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter vor (Stoll, BAO-Kommentar, § 273, S. 2682), was seitens des VwGH von Amts wegen aufzugreifen ist (vgl. in diesem Sinne VwGH vom 17.11.2005, [2001/13/0279](#)).

**C)** Der UFS kann die Berufung somit nur zurückweisen, um seinen Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit zu belasten und sieht sich darüber hinaus zu nachfolgenden Ausführungen veranlasst: Selbst wenn die Berufung nicht zurückzuweisen gewesen wäre, hätte sie abgewiesen werden müssen (wenn also die Beschwerdelegitimation der Bw. zu bejahen wäre).

[§ 3 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. 222/2009](#), ab 1.1.2010, lautet:

Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer:

Abs. 1: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige **Unternehmer hat** den Erstattungsantrag **auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig**



**ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln.** Der Antrag ist binnen neun 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. Der Erstattungsantrag **gilt nur dann als vorgelegt**, wenn er alle in den [Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige](#) (Abl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Anforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

§ 3 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 222/2009](#), ist erstmals auf Vorsteuererstattungsanträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 gestellt werden.

Die Neuregelung des § 3 der Verordnung erfolgte in richtlinienkonformer Umsetzung des [Art. 7 der Richtlinie 2008/9/EG](#), der lautet: Um die Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen **in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen.**

In Umsetzung der Richtlinienbestimmung des Art. 15, Richtlinie 2008/9/EG, geändert durch Richtlinie 2010/66/EU, bestimmt § 3 Abs. 1a der Verordnung, dass Erstattungsanträge, die Erstattungszeiträume des Jahres 2009 betreffen, spätestens bis 31. März 2011 zu stellen sind ([BGBl. II Nr. 389/2010](#)).

[§ 85 Abs. 1 BAO](#) lautet: Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Abs. 2: Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Für den gegenständlichen Fall hieße das aufgrund der Rechtslage Folgendes:

Der Papierantrag vom 30.6.2010 ist keinesfalls als fristwahrender (lediglich an einem Formmangel leidender) Erstattungsantrag sondern als ein „Nichtantrag“ zu werten, da nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht vorgesehen. Ab 1.1.2010 können Vorsteuererstattungsanträge eines deutschen Unternehmens bei einem österreichischen Finanzamt in Papierform nicht wirksam eingebracht werden.

Die einzig zulässige Art ist ein **elektronischer Antrag über das elektronische Portal des jeweiligen Ansässigkeitsstaates**, im gegenständlichen Fall über das Bundeszentralamt für Steuern in Deutschland. Diese Behörde ist in Umsetzung der zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen für die Entgegennahme eines elektronischen Antrages und allfällige elektronische Weiterleitung (nach Prüfung der Unternehmereigenschaft etc.) an das



Finanzamt Graz-Stadt in Österreich zuständig.

Für die Einreichung des Antrages über das elektronische Portal und die elektronische Übermittlung an den Erstattungsstaat sind für in Deutschland ansässige Unternehmer **die in Deutschland geltenden Vorschriften zu beachten** (vgl. Claus / Ewen, Neues Vergütungsverfahren für Vorsteuerbeträge, UR 16/2010, 615).

Es liegt daher bei einem Papierantrag auf Vorsteuererstattung (ab 1.1.2010) nicht ein bloßer, behebbarer Formfehler iSd [§ 85 BAO](#) vor, sondern ein nicht vor den österreichischen Finanzbehörden behebbarer materiellrechtlicher Mangel hinsichtlich der Antragstellung.

Der dritte Satz des § 3 Abs. 1 der Erstattungsverordnung ist im Kontext der Bestimmung nur dahingehend auslegbar, dass ein Antrag nur dann als vorgelegt gilt, wenn er sämtliche festgelegten Angaben enthält und weiters – als Grundvoraussetzung gewissermaßen – elektronisch über das Ansässigkeitsportal eingereicht wird.

Denn wenn selbst ein elektronischer Antrag, der nicht alle Pflichtangaben enthält, als nicht vorgelegt gilt (vgl. dazu Melhardt, ÖStZ 2009/331, S. 151), um wie viel mehr muss dann ein Antrag, der in einer völlig unzulässigen Form zunächst bei einer dafür unzuständigen Behörde einlangt, als nicht eingebracht gelten.

Nur ein als vorgelegt zu wertender Antrag kann einer allfälligen Mängelbehebung nach § 85 BAO dem Grunde nach aber überhaupt zugänglich sein.

Die Bewertung des Antrages in Papierform als bloßen Formmangel würde zwingend eine Mängelbehebung nach § 85 BAO nach sich zu ziehen haben. Damit würde man der Antragstellerin die Behebung eines Mangels auftragen, die diese nur im Ansässigkeitsstaat beheben könnte. Abgesehen von der Unmöglichkeit der Überprüfung der tatsächlichen Behebung des Mangels in einem anderen Mitgliedstaat aus praktischen Gründen bzw. mangels Eingriffskompetenz in die Vollziehungshoheit anderer Mitgliedstaaten würde selbst ein Bescheid, der ausspricht, dass der Antrag bei nicht rechtzeitiger Mängelbehebung als zurückgenommen gilt, letztlich keine Rechtswirkungen zu entfalten vermögen, wenn der zuständige Mitgliedstaat dann doch einen elektronisch eingereichten Antrag (innerhalb der in der Verordnung festgelegten Frist) nach Österreich weiterleitete.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass aufgrund der eindeutigen (den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechenden) Bestimmung in § 3 der Verordnung (BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009) seitens der Bw. mit 30.6.2010 kein rechtswirksamer Erstattungsantrag für das Jahr 2009 eingebracht worden ist. Dieser „Papierantrag“ ist als solcher auch nicht einer (in Österreich und von österreichischen Finanzbehörden bescheidmäßig aufzutragenden) Mängelbehebung zugänglich.

Der Papierantrag ist hinsichtlich der rechtlichen Qualität einem Urgenzschreiben vergleichbar; dieses ist ebenso kein Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO und löst weder eine Entscheidungspflicht noch eine Mängelbehebungspflicht aus (vgl. VwGH vom 29.4.2003, [2002/14/0038](#): Wird auf ein solches gesetzlich nicht vorgesehenes Anbringen doch mit Abweisung oder Zurückweisung seitens der Abgabenbehörde reagiert, wird der Antragsteller aber nicht in seinen Rechten verletzt).

Dass das Finanzamt daher auf den Papierantrag nicht mit einem Zurückweisungsbescheid (bzw. mit einem Mängelbehebungsverfahren) reagiert hat, entspricht der österreichischen Gesetzeslage.

Auch aus einem weiteren Aspekt ergibt sich, dass ein in Österreich eingebrachter Papierantrag auf Vorsteuererstattung nicht als rechtswirksamer, aber mängelbehebbarer Erstattungsantrag zu werten sein kann:

Nach § 3 Abs. 4 der Verordnung BGBl. 279/1995 idF 389/2010 ist für den zu erstattenden Betrag bei Fristversäumnis nach Maßgabe der Abs. 5 bis 11 eine Säumnisabgeltung festzusetzen. Würde dem Antragsteller eines Papierantrages die Behebung des Mangels (Einbringung in elektronischer Form) aufgetragen bzw. zugestanden und der Mängelbehebung fristgerecht nachgekommen (tatsächliche elektronische Einbringung über das Ansässigkeitsportal und Weiterleitung an das Finanzamt Graz-Stadt), so müsste die **Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht gelten** ([§ 85 Abs. 2 letzter Satz BAO](#)), was in der Regel zur Festsetzung einer Säumnisabgeltung führen müsste, weil durch die Dauer des Mängelbehebungsverfahrens eine verspätete Auszahlung folgen wird.

Gerade solche Fälle von Säumnisabgeltungen (welche aufgrund von Fehlern bewirkt werden, die in die Sphäre des Antragstellenden fallen) sollen durch § 3 der Erstattungsverordnung aber hintangehalten werden, indem nur vollständige, elektronische Anträge, die alle benötigten Angaben zur Bearbeitung enthalten, als vorgelegt gelten.

Ein Mängelbehebungsverfahren würde dieser Intention zuwiderlaufen.

Die formlose Rücksendung des Papierantrages samt Begleitschreiben muss als eine der sparsamen Verwaltungsführung entsprechende zulässige, adäquate Reaktion des Finanzamtes auf den unzulässigen „Nichtantrag“ in Papierform gewertet werden. Da das Schreiben des Finanzamtes bei der Bw. auch angekommen ist (nach deren Darstellung zumindest die Originalrechnungen), erübrigt sich das Eingehen auf das Vorbringen der Bw., das Finanzamt wäre zur Rücksendung mittels eingeschriebener Briefsendung verpflichtet gewesen. Ein Gebot, das sich im Übrigen aus der BAO oder anderen abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht entnehmen lässt.

Es mag zutreffen, dass ein Zurückweisungsbescheid den Papierantrag betreffend die Bw. eher dahingehend sensibilisiert hätte, den Erstattungsantrag rechtzeitig in elektronischer Form einzubringen. Gerade in einem Massenverfahren wie dem Vorsteuererstattungsverfahren kann die Abgabenbehörde aber nicht mit gesetzlich nicht gebotenen Zurückweisungsbescheiden (mit daran anknüpfenden bzw. diese auslösenden Rechtsmittelverfahren) reagieren.

Ein rechtlicher Anspruch auf bescheidmäßige Erledigung über den Papierantrag der Bw. vom 30.6.2010 (seitens des Finanzamtes Graz-Stadt) bestand zu keiner Zeit, ebenso wenig wie ein Anspruch auf ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 BAO.

Wenn seitens des Finanzamtes keine Verpflichtung zur Erlassung eines Mängelbehebungsbescheides bestand, hat es auch nicht die verspätete elektronische Einreichung der Anträge durch die Bw. zu verantworten, wie es die Bw. darzulegen versucht. Wobei zu bemerken ist, dass bis zum heutigen Tag keine elektronische Antragstellung seitens der Bw. sondern lediglich eine Antragstellung durch Frau ML vorliegt.

An einer rechtzeitigen elektronischen Antragstellung wäre die Bw. nie gehindert gewesen bzw. ist die Verkennung der Sach- und Rechtslage durch die Bw. nicht dem Finanzamt anzulasten.

**D)** Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass die gegenständlichen, elektronisch eingebrachten Anträge vom 20.10.2011 losgelöst vom Papierantrag vom 30.6.2010 zu sehen sind, also nicht die „Mängelbehebung“ zum Papierantrag darstellen und letzterer nicht als fristwahrender, rechtzeitiger Antrag gewertet werden kann.

Im berufungsgegenständlichen Fall endete die Frist zur elektronischen Einbringung der Vorsteuererstattungsanträge für den Erstattungszeitraum 2009 gemäß § 3 Abs. 1a der Verordnung am 31. März 2011 (für 2010 am 30. September 2011, gemäß § 3 Abs. 1). Nach der Aktenlage und unbestritten sind die elektronischen Anträge auf Vorsteuererstattung verspätet, nämlich mit 20.10.2011 (und zusätzlich nicht von der Bw.), gestellt worden.

Die objektive Tatsache der verspäteten elektronischen Antragstellung steht im vorliegenden Fall außer Streit und musste zu einer Zurückweisung an die Antragstellerin führen. 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 um auch nur einen Tag würde die Zurückweisung 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 (auch idF BGBl. II 222/2009) sieht keine Möglichkeit zur Verlängerung der in ihrem § 3 Abs. 1 genannten Frist vor (vgl. dazu VwGH vom 25.4.2002, [2000/15/0032](#)).

Der von der Bw. angesprochene Umstand, dass aufgrund der Einreichung in Papierform mit 30.6.2010 von einer rechtzeitigen Antragstellung ausgegangen wurde, zielt offenbar auf ein ihr (bzw. der tatsächlichen Antragstellerin) (nach Ansicht der Bw.) nicht zurechenbares Verschulden an der Versäumnis hin. Dies kann im Vorsteuererstattungsverfahren jedoch 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), noch zur alten Rechtslage, welche sich aber hinsichtlich der Fallfrist im Zusammenhang mit der elektronischen Antragseinbringung nicht geändert hat].

Auch die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen rechtfertigen keine andere Betrachtungsweise. Der österreichische Ordnungsgeber hat durch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Änderung der Verordnung, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II 222/2009, ausgegeben am 13. Juli 2009, die Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008, ABl. L 44/23, zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, umgesetzt.

Artikel 7 der Richtlinie 2008/9/EG lautet: Um eine Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen.

Nach [Artikel 15 der Richtlinie 2008/9/EG](#) muss der Erstattungsantrag dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen.

Erstattungsanträge, die Erstattungszeiträume des Jahres 2009 betreffen, müssen dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 31. März 2011 vorliegen.

Diese Bestimmungen sind für die Mitgliedstaaten verbindlich. Mit ihnen wäre es nicht vereinbar, wenn die Frist des § 3 Abs. 1 der Verordnung individuell verlängert werden könnte (vgl. VwGH 25.04.2002, [2000/15/0032](#) zur insoweit vergleichbaren alten Rechtslage), 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 noch zur alten, hinsichtlich des Vorliegens von Fallfristen vergleichbaren Rechtslage).

Wie schon angesprochen, lässt die diesbezügliche, richtlinienkonform umgesetzte innerstaatliche Verordnungsbestimmung den Finanzbehörden für die Ausübung von billigem Ermessen (wie von der Bw. beantragt) keinerlei Spielraum und enthält die Verordnung selbst für die Berücksichtigung von (fehlenden) Verschuldensmomenten keine geeignete Grundlage. Auf die dahingehenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird ergänzend verwiesen.

**E)** Die Bw. wendet zusätzlich ein, dass die elektronischen Vorsteuererstattungsanträge aufgrund der zuvor erfolgten Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt rechtlich gesehen als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß §§ 308 ff BAO zu werten seien. Der UFS solle diese Bewertung vornehmen, die Angelegenheit zur Bearbeitung an die Behörde erster Instanz zurückverweisen bzw. selbst bearbeiten.

Dazu ist vorab festzustellen, dass der UFS nicht erstmals (ohne vormalige Befassung der ersten Instanz) über einen Antrag auf Wiedereinsetzung entscheiden darf, ohne damit seine gesetzlich eingeräumten Kompetenzen zu überschreiten. Gemäß [§ 289 BAO](#) ist die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelinstanz durch die „Sache“ begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 38 f mwN). Die Wiedereinsetzung war im gegenständlichen Verfahren keinesfalls vom Bescheidspruch umfasst.

Der UFS sieht sich jedoch zu folgenden Ausführungen veranlasst: Abgesehen davon, dass die elektronischen Anträge nicht von der Bw. als Antragstellerin eingebracht worden sind, und damit nicht Wiedereinsetzungsanträge der CC-GmbH darstellen können, wären diese selbst bei Einbringung durch die Bw. nicht als Wiedereinsetzungsantrag zu werten bzw. zu erkennen gewesen. Es handelte sich dabei eindeutig und unmissverständlich um Vorsteuererstattungsanträge ohne jeglichen Hinweis auf einen Wiedereinsetzungsantrag. Das Finanzamt hat daher diese vermeintlichen Wiedereinsetzungsanträge auch gar nicht behandelt (bzw. in diesem Sinne behandeln können), da erstmals im Vorlageantrag das Wiedereinsetzungsbegehren seitens der Bw. aktenkundig ist (auf die Voraussetzungen nach [§ 308 BAO](#), insbesondere die Frist nach Abs. 3, und § 309 a BAO ist jedoch zu verweisen).

Anzumerken ist, dass bei eindeutigem Inhalt eines Anbringens, eine davon abweichende, nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend sein kann (vgl. VwGH 24.06.2009, [2007/15/0041](#); 17.12.2002, [2002/17/0047](#)). Nur bei undeutlichem Inhalt ist die Parteiabsicht zu erforschen (VwGH 16.12.2010, [2009/16/0091](#)).

Maßgebend ist das Erklärte nicht das Gewollte (VwGH [2009/15/0152](#); [2010/15/0035](#)).

Die Behörde kann nicht tatsächlich nicht gemachte Erklärungen der Bw. fingieren, nur weil diese günstig für die Bw. sind (VwGH 28.01.2003, [2001/14/0229](#)).

Aufgrund der eindeutigen Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden und konnte keinem der Anträge der Bw. entsprochen werden.

Graz, am 6. Juni 2012