



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 29. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Juli 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. [§ 308 BAO](#) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine GmbH mit Sitz in Deutschland, die für das Jahr 2008 eine Umsatzsteuererklärung mit 31.03.2010 beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht hatte, wobei nur Vorsteuerbeträge geltend gemacht, aber keine Umsätze erklärt wurden. Der Umsatzsteuerbescheid vom 07.04.2010 erging daraufhin mit einer Festsetzung von Null. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass, da keine Umsätze erklärt wurden, auch die beantragten Vorsteuern nicht berücksichtigt werden konnten. Für Fälle, in denen ausländische Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze in Österreich erzielten, stehe für die Vorsteuererstattung ein eigenes Verfahren (Verordnung BGBl. 279/1995) zur Verfügung.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995 idF II 384/2003 seien Anträge auf Erstattung von Vorsteuern, welche unter die Bestimmungen dieser Verordnung fielen, binnen sechs

Wochen nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden sei.

Mit 04.05.2010 stellte die Bw. einen Antrag gemäß § 308 BAO samt Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008. Begründend wurde ausgeführt:

Dem Unternehmen sei die Abgabe des Antrages auf Vergütung der Umsatzsteuer erst mit Bescheid vom 07.04.2010 (Versagung des Vorsteuerabzuges) vorgeschrieben worden. Bis zu diesem Zeitpunkt seien aufgrund der steuerlichen Rechtslage des Jahres 2007 Umsatzsteuervoranmeldungen im Regelbesteuerungsverfahren abgegeben und auch von der Finanzverwaltung genehmigt und gutgeschrieben worden.

Die Unternehmensleitung sei der sicheren Überzeugung gewesen, fristgerecht die Umsatzsteuererklärung für 2008 abgegeben zu haben und die bereits veranlagten Vorsteuerbeträge im Jahresumsatzsteuerbescheid deklariert zu bekommen. Es sei hierbei anzumerken, dass es nicht absehbar sei, ob im laufenden Kalenderjahr Umsätze anfielen bzw. in welcher Höhe diese vorhanden seien.

Aufgrund dieses Sachverhaltes sei der Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer nicht zum 30.06.2009, sondern erst mit Datum Mai 2010 gestellt worden. Die Richtlinien zur BAO sähen hier eindeutig ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO (vergessen, verschreiben, Irrtum) vor.

Nachdem die Gesellschaft der sicheren Überzeugung gewesen sei, sich im richtigen Verfahren zu befinden, habe der Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer 2008 nicht abgegeben werden können. Dieses Ereignis sei unabwendbar und nicht vorhersehbar gewesen.

In diesem Zusammenhang sähen die Richtlinien einen minderen Grad des Versehens bzw. leichte Fahrlässigkeit nicht als Hinderungsgrund der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Richtlinien gingen sogar so weit, dass ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bildeten, wenn keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen sei. Wiederum sei hier zu erwähnen, dass sich die Gesellschaft auch aufgrund der Rechtslage 2007 und der laufenden Veranlagung 2008 im richtigen Verfahren gesehen habe. Aufgrund der angeführten Umstände werde ersucht, den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer 2008 im Zusammenhang mit dem Antrag gemäß § 308 BAO zu behandeln.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 06.07.2010 abgewiesen mit Hinweis auf den Gesetzeswortlaut des § 308 Abs. 1 BAO. Für ausländische Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland, die im Kalenderjahr keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Inland ausgeführt und keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigten und/oder nur Umsätze ausgeführt hätten, für welche die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergingen, oder nur steuerfreie Beförderungsleistungen mit Recht auf Vorsteuerabzug tätigten, habe keine Veranlagung der Umsatzsteuer zu erfolgen, sondern für diese Fälle stehe für die Vorsteuererstattung ein eigenes Verfahren zur Verfügung (Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II

Nr. 384/2003).

Begründet werde der Antrag mit Rechtsirrtum, der darin bestanden habe, dass die Vorsteuer im Erstattungswege geltend zu machen sei. Wie der VwGH bereits ausgeführt habe, seien mangelnde Rechtskenntnis oder ein Rechtsirrtum nicht als ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu werten. Lediglich wenn der Irrtum unverschuldet, etwa durch Behördenverhalten veranlasst wäre, würde dies einen Wiederaufnahmegrund darstellen (vgl. VwGH vom 20.06.1986, [84/17/0136](#)).

Es werde ausgeführt, dass auf Grund des Jahres 2007 davon ausgegangen worden sei, dass auch für das Jahr 2008 eine Veranlagung durchzuführen sei. Diese subjektive, falsche Rechtsmeinung (Irrtum) stelle aber kein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 BAO dar. Auch dass die Vorsteuern auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen auf dem Abgabekonto gutgeschrieben worden seien, berechtige nicht zu dem Schluss, dass ein Veranlagungsverfahren in dem betroffenen Jahr durchzuführen sei. Bei der Umsatzsteuervoranmeldung handle es sich um eine Selbstberechnung, die in der Regel nicht geprüft, sondern lediglich auf dem Abgabekonto verbucht werde. Die Abgabenbehörde könne im Zeitpunkt der Abgabe der selbst zu berechnenden Umsatzsteuer in Form einer Umsatzsteuervoranmeldung nicht prüfen, ob nicht im laufenden Jahr Umsätze im Inland getätigt würden. Würden daher Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, werde von der Abgabenbehörde davon auszugehen sein, dass im laufenden Jahr noch Umsätze im Inland, die ein Veranlagungsverfahren erforderlich machen, getätigt werden.

Spätestens am 31.12.2008 sei für den Antragsteller gewiss gewesen (keine Umsätze im Inland), dass in diesem Jahr die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren vorlägen und somit ein Veranlagungsverfahren nicht möglich sei.

Zur Behauptung, dass auf Grund des Jahres 2007 davon ausgegangen worden sei, im Wege des Veranlagungsverfahrens eine Erstattung der Vorsteuer zu erreichen, sei auszuführen, dass im Jahr 2007 Umsätze im Inland getätigt worden seien, die ein Erstattungsverfahren ausschließen. Im Jahr 2008 seien jedoch keine Inlandsumsätze getätigt worden. Da somit der zu Grunde liegende Sachverhalt ein anderer sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass auch für das Jahr 2008 ein Veranlagungsverfahren durchzuführen sei. Dieser Rechtsirrtum sei auch in keiner Weise von der Abgabenbehörde herbeigeführt bzw. veranlasst worden. Es sei vielmehr vom Antragsteller nicht nachgefragt worden, ob sich auf Grund der geänderten Verhältnisse im Jahr 2008 – keine Umsätze im Inland – etwas ändere. Die Einholung einer Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde sei leicht möglich gewesen und hätte dazu geführt, dass der Irrtum in der Rechtsansicht aufgeklärt hätte werden können. Da dies jedoch unterlassen worden sei, liege auch kein minderer Grad des Versehens vor.

Gegen den Abweisungsbescheid brachte die Bw. Berufung vom 29.07.2010 ein, und zwar im Wesentlichen unter Wiederholung der Ausführungen im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Diese Berufung wurde dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§1 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: VO) lautet: die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, **ist** abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2 und 3 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994) oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994 unterlegen haben, ausgeführt hat.

Gemäß § 3 Abs. 1 der VO hat der Unternehmer die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenen 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.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat. Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind daher - neben der Versäumung einer Frist und einem dadurch entstandenen Rechtsnachteil - ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis und kein grobes Verschulden auf Seiten des Wiedereinsetzungswerbers (vgl. Ritz, BAO⁴, § 308 Tz 1f.).

Als Ereignis iSd angeführten Gesetzesstelle gilt jedes Geschehen, daher auch ein psychischer Vorgang wie zB. "vergessen" oder "übersehen" „sich-irren“ (vgl. Ritz, BAO⁴, § 308 Tz 8). Auch ein Rechtsirrtum kann ein maßgebliches „Ereignis“ iSd § 308 BAO darstellen (vgl. VwGH vom 24.06.2010, [2010/15/0001](#); 30.04.2003, [2001/03/0183](#)).

Die genannte Bestimmung fordert aber ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis. *Unvorhergesehen* ist ein Ereignis, wenn es die Partei tatsächlich nicht einberechnet hat und sie dessen Eintritt auch mit der ihr zumutbaren Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (vgl. Ritz, aaO, § 308 Tz 9 mit Hinweisen auf die VwGH- Judikatur).

Ein Ereignis ist nach der Rechtsprechung dann als *unabwendbar* zu qualifizieren, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern kann, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (Ritz, aaO, § 308 Tz 10, mwN).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind nach der ständigen Judikatur des VwGH grundsätzlich keine tauglichen Wiedereinsetzungsgründe (zB. VwGH vom 15.06.1993, [93/14/0011](#); vom 18.12.1995, 95/16/0311; vom 26.02.1997, 97/12/0003; vom 22.11.1999, 96/17/0415; vom 15.06.1993, 93/14/0011; siehe dazu auch Stoll, BAO, 2984).

Nur in Ausnahmefällen vermag Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum eine Wiedereinsetzung zu rechtfertigen (VwGH vom 03.09.1996, [96/04/0134](#)), etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde (VwGH vom 20.06.86, [84/17/0136](#)). Im Einzelfall ist die Verschuldensfrage zu prüfen (VwGH 24.06.2010, [2010/15/0001](#)).

Ebenso hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 06.02.1995, B 2378/94, ausgesprochen, dass Unkenntnis der Rechtslage grundsätzlich keinen Wiedereinsetzungsgrund darstellt; nur ganz besondere Umstände rechtfertigen eine Ausnahme von diesem Grundsatz (wie etwa beim dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt mit äußerst unklarer Rechtslage, die nicht einmal die mit der einschlägigen Materie befassten Behörden durchblicken).

Die Unkenntnis der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (mit der sich übrigens gemäß § 2 ABGB niemand entschuldigen kann) stellt für sich allein noch nicht ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis dar (VwGH vom 28.11.2007, [2005/14/0013](#)).

Die rein subjektive Beurteilung einer Rechtslage kann den Wiedereinsetzungswerber niemals hindern, sich vorsorglich bei Rechtskundigen zu informieren (VwGH vom 02.07.1998, [97/06/0056](#)). Grundsätzlich ist es Aufgabe der Partei, sich über die Rechtslage ausreichend zu informieren.

Ein lediglich minderer Grad des Versehens ist der leichten Fahrlässigkeit iSd. § 1332 ABGB gleichzusetzen. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (zB. VwGH vom 15.06.1993, [93/14/0011](#)). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit

Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und persönlich zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH vom 15.05.1997, [96/15/0101](#)).

Das Vorliegen von Wiedereinsetzungsgründen ist nur in jenem Rahmen zu untersuchen, der durch die im Wiedereinsetzungsantrag bzw. innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist vorgebrachten Behauptungen abgesteckt wurde (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 308 Tz 19f und die dort angeführte Rechtsprechung).

Eine Überprüfung des vorliegenden Wiedereinsetzungsantrages nach den durch den Gesetzeswortlaut und die dazu ergangene Judikatur gegebenen Kriterien ergibt, dass die den Vertretern der Bw. unterlaufene Fehleinschätzung der Rechtslage weder als unvorhergesehenes oder als unabwendbares Ereignis angesehen noch dass die Versäumung der Rechtsmittelfrist als auf einem lediglich minderen Grad des Versehens beruhend beurteilt werden kann.

Die Bw. begründet ihren Wiedereinsetzungsantrag damit, dass sie aufgrund der Vorgangsweise im Jahr 2007, in welchem noch Umsätze in Österreich erzielt worden waren, sie auch im Jahr 2008 davon ausgegangen war, dass sie die Vorsteuerguthaben mittels Meldung in den Umsatzsteuervoranmeldungen und der anschließenden Umsatzsteuerjahreserklärung fristgerecht und im richtigen Verfahren beantragt und erklärt habe. Für sie sei es nicht absehbar gewesen, ob im laufenden Kalenderjahr Umsätze anfallen würden oder nicht.

Damit macht sie das Vorliegen von Rechtsunkenntnis bzw. eines Rechtsirrtums als unabwendbares bzw. unvorhergesehenes Ereignis geltend. Dass für ausländische Unternehmer ohne Sitz oder Inlandsbetriebsstätte, die im Inland keine Umsätze erzielen, ein besonderes Verfahren, nämlich das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Verordnung [BGBl. Nr. 279/1995](#) idF [BGBl. II Nr. 384/2003](#) anzuwenden **ist** (§ 1 Abs. der Verordnung), sei ihr nicht bewusst gewesen.

Eine solche Unkenntnis bzw. ein Irrtum über die Rechtslage für sich allein sind aber nach der o.a. Judikatur nicht als unabwendbar oder unvorhergesehen iSd [§ 308 Abs. 1 BAO](#) zu werten. Mit der zumutbaren Sorgfalt wäre die Rechtsunkenntnis bzw. der Irrtum nämlich ganz leicht aufzuklären gewesen, etwa indem Informationen zur steuerlichen Rechtslage beim Finanzamt oder einem steuerlich kundigen Vertreter eingeholt hätten werden können. Im Übrigen ist aus dem Akt zu ersehen, dass die Bw. ohnehin steuerlich vertreten war.

Die Rechtslage zur Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ist insofern eindeutig und unmissverständlich.

Zudem muss bemerkt werden, dass die Rechtslage aufgrund der Achten Richtlinie des Rates vom 06.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die

Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG) in ganz Europa insofern gleich war, und Österreich nur die einschlägigen europarechtlichen Vorgaben in die Verordnung richtlinienkonform umgesetzt hat.

Das Finanzamt hat auch nicht den Irrtum der Bw. durch eine falsche Auskunft oder falsche Verbuchungen verursacht. Es war für die Finanzbehörde aus den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen, die nicht nur Guthaben aufwiesen, gar nicht erkennbar, dass die Bw. im Jahr 2008 keine Inlandsumsätze ausgeführt hatte bzw. keine Umsätze ausführen werde. Dieser Umstand wurde für die Finanzbehörde erst durch die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 (eingelangt am 31.03.2010) offensichtlich. Zu diesem Zeitpunkt war die Ausschlussfrist für die Abgabe eines Vorsteuervergütungsantrages für 2008 (30.06. des Folgejahres, § 3 Abs. 1 der VO BGBI. Nr. 279/1995) schon abgelaufen.

Die Bw. selbst, die im Übrigen steuerlich vertreten war, hätte spätestens mit 31.12.2008 erkennen können, dass keine Inlandsumsätze vorliegen und bis 30.06.2009 rechtzeitig einen Vergütungsantrag abgeben können, der den Bestimmungen der Verordnung BGBI. Nr. 279/1995 entspricht. Dass sie entsprechende diesbezügliche Erkundigungen unterließ, ist ihr vorwerfbar und nicht als lediglich minderer Grad des Versehens zu werten. Insofern ist die Versäumung der Erstattungsfrist bei gehöriger und zumutbarer Aufmerksamkeit nicht unvorhersehbar oder unabwendbar gewesen.

Wenn die Bw. Bezug auf „die Richtlinien zur BAO“ (ohne nähere Ausführungen dazu) nimmt, wird davon ausgegangen, dass die Bw. den Erlass zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 3.3.2006, BMF GZ. 010103/0019-VI/2006, AÖF 2006/123, meint. Dazu ist zu bemerken, dass Erlässe grundsätzlich über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten weder begründen noch solche aus dem Erlass abgeleitet werden können und diese für den UFS mangels Kundmachung im BGBI. keine beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28.01.2003, [2002/14/0139](#)).

Im Übrigen kann auch aus dem Erlass nicht abgeleitet werden, dass jeder Rechtsirrtum zu einer Wiedereinsetzung führt. Nur dann, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis der Rechtslage keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist (was im berufungsgegenständlichen Fall nicht zutrifft), vermag die fehlende Rechtskenntnis einen Wiedereinsetzungsgrund zu bilden.

Auf die Begründung im Abweisungsbescheid vom 06.07.2010 wird im Übrigen ergänzend verwiesen.

Es war aufgrund der Gesetzeslage und der Judikatur spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. März 2013