

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch INTER-TREUHAND PRACHNER Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Hauptplatz 7, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 26.05.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln,

1. vom 7.5.2014 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2009 und 2012,
 2. vom 9.5.2014 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 und
 3. vom 22.9.2016 betreffend Umsatzsteuer des Jahres 2013,
- zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer vermittelt Kunden(-umsätze) iZm dem Erwerb von Warengutscheine im Rahmen einer internationalen Einkaufsgemeinschaft.

Im Zuge einer den Streitzeitraum betreffenden abgabenbehördlichen Überprüfung traf die belangte Behörde ua folgende Feststellungen:

"Tz. 1 Erlöse [X] 2009-2013

Am 29.9.2008 wurde zwischen Herrn [Bf] und der Firma [X] Holding Europe AG, Poststraße 24, CH-6304 Zug ein Partnervertrag abgeschlossen.

Der Geschäftszweck ist die Vermittlung von [X]-Warengutscheinen.

In den Jahren 2009 - Juni 2012 wurden 20% Umsatzsteuer für die [X-Erlöse] abgeführt und Umsatzsteuererklärungen bzw. UVAs abgegeben.

Am 12.2.2013 wurde von der Steuerberatungskanzlei Intertreuhand Prachner ein Antrag auf Wiederaufnahme für die Jahre 2009 - 2011 und der Berichtigung der UVA 1-6/2012 mit der Begründung gestellt, dass diese Vermittlungsleistungen nicht für ein inländisches [X]-Unternehmen sondern für die Schweizer [X] Gesellschaft erbracht worden seien und die Umsätze daher im Inland nicht steuerbar wären.

Deshalb wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde diese Frage der steuerlichen Vertretung vorgelegt. Es ergaben sich aber keine Anhaltspunkte, dass die Tätigkeiten des Herrn [Bf] anders wären, als die der anderen [X-Vermittler] und daher wird der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2009 - 2011 und auf Berichtigung der UVA 1-6/2012 in Anlehnung an die Berufungsentscheidung UFSG, GZ RV/0006-G/12 vom 1.7.2013 abgewiesen.

Die Umsatzsteuer für die [X-Erlöse] 2009, 2012 - 6/2013 wird mit 20 % festgesetzt."

Infolgedessen erließ die belangte Behörde die hier angefochtenen Bescheide vom 7.5.2014 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2009 und 2012 und vom 9.5.2014 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011.

Überdies erließ die belangte Behörde am 10.3.2014 zunächst einen Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2013 und sodann am 22.9.2016 den Umsatzsteuerjahresbescheides 2013.

Gegen diese Bescheide wendet sich der Beschwerdeführer mit den vorliegenden Beschwerden, in welchen nahezu ident vorgebracht wird, dass der Beschwerdeführer seine Leistungen an die [X] Europe AG mit Sitz in der Schweiz und nicht an die österreichische Tochtergesellschaft erbracht habe und deswegen die Umsätze des Beschwerdeführers aufgrund der Reverse-Charge-Regel nicht in Österreich steuerbar seien.

In ihren Beschwerdeentscheidungen wies die belangte Behörde die gegenständlichen Beschwerden als unbegründet ab und begründete dies (für alle Verfahren) wie folgt:

"Der Bw hat als [X]-Geschäftsvermittler die vorgegebenen standardisierten Verträge unterfertigt und unterliegt daher den selben Geschäftsbedingungen wie die übrigen Vertragspartner. Es konnte auch in der Beschwerde nicht widerlegt werden, warum die Geschäftsbedingungen anders ablaufen sollten als im Rechtsfall UFSG GZ RV/0006-G/12 vom 1.7.2013. Die österreichische Tochtergesellschaft tritt im eigenen Namen auf, daher ist sie als Leistungsempfängerin der Vermittlungsleistungen des Bw. zu qualifizieren und

die Vermittlungsleistungen somit steuerbar und steuerpflichtig im Inland gem. § 3a Abs. 6 UStG."

Dagegen wurden vom steuerlich vertretenen Beschwerdeführer (als Beschwerden bezeichnete) inhaltlich idente Vorlageanträge eingebracht, in welchen zunächst die rechtlichen Beschwerdeausführungen wiederholt wurden, wonach ab dem Jahr 2010 bei Vermittlungsleistungen zwischen Unternehmern der Empfängerort als Ort der Leistungserbringung anzusehen sei. Weiters gab der Beschwerdeführer an, dass die belangte Behörde irre, wenn sie annehme, dass die Leistung an die inländische Tochtergesellschaft erbracht worden sei, da näher bezeichnete Agenden von der österreichischen Tochtergesellschaft in die Schweiz verlagert worden seien. Schließlich wies der Beschwerdeführer auf ein beim Bundesfinanzgericht anhängiges - nicht näher bezeichnetes - Parallelverfahren hin, bis zu dessen Erledigung mit der Entscheidung über die Beschwerde zugewartet werden sollte.

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde ua aus:

"Sachverhalt:

Strittig ist der Leistungsempfänger der [X]-Vermittlungstätigkeiten. Die Erstveranlagungen erfolgten erklärungskgemäß mit 20% Ust. Der Antrag auf Wiederaufnahme 2009 bis 2011 vom 12.2.2013 wurde im Zuge einer Außenprüfung abschlägig erledigt. Weder im Zuge der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren wurden Unterlagen vorgelegt sondern nur in Schriftsätzen erläutert, dass sich der Leistungsempfänger geändert haben soll.

[...]

Stellungnahme:

Der Bw hat als [X]-Geschäftsvermittler die vorgegebenen standardisierten Verträge unterfertigt und unterliegt daher den selben Geschäftsbedingungen wie die übrigen Vertragspartner. Es konnte auch in der Beschwerde nicht widerlegt werden, warum die Geschäftsbedingungen anders ablaufen sollten als im Rechtsfall UFSG GZ RV/0006-G/12 vom 1.7.2013. Die österreichische Tochtergesellschaft tritt im eigenen Namen auf, daher ist sie als Leistungsempfängerin der Vermittlungsleistungen des Bw. zu qualifizieren und die Vermittlungsleistungen somit steuerbar und steuerpflichtig im Inland gem. § 3a Abs. 6 UStG.

Aber selbst unter der Annahme, dass die Kundenvermittlungen an die [X] Europe AG erbracht worden wäre, wäre diese kein Unternehmer iSd § 2 UStG, da sie nur Holdinggesellschaft ist, und der Leistungsort würde wieder nach § 3a Abs. 8 UStG B2C im Inland liegen, da hier der Ort der vermittelten Umsätze ist.

Siehe auch 01.07.2013, GZ RV/0006-G/12; 18.11.2013, GZ RV/0137-G/12; 05.03.2014, GZ RV/2100774/2012 und GZ RV/2100487/2013."

Gegen diese Feststellungen brachte der Beschwerdeführer keine unmittelbare Gegenäußerung ein.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Beschwerdeführer mit hg. Beschluss vom 9.2.2015 aufgefordert anzugeben, auf welche Beweismittel er seine Behauptung stützt, dass die Vermittlungsleistung nicht - wie von der belangten Behörde vertreten - an ein inländisches [X]-Unternehmen erbracht wurde, sondern wie vom Beschwerdeführer behauptet, an [X] Europe AG in der Schweiz. Hinsichtlich der beantragten Wiederaufnahme der Verfahren wurde der Beschwerdeführer um Bekanntgabe jenes Wiederaufnahmegrundes in seinen verfahrenseinleitenden Anträgen ersucht, welche eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO rechtfertigen sollten. Dies vor dem Hintergrund der einschlägigen hL und stRspr zum Neuerungsstatbestand, wonach ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, nicht jedoch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO begründen können. Ausdrücklich wurde der Beschwerdeführer auf die sich aus § 303 Abs 2 lit b BAO ergebende Behauptungs- und Beweislast hingewiesen.

In der - nach Fristverlängerung - vorgenommenen Vorhaltsbeantwortung gab der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung als Begründung für den Wiederaufnahmeantrag an:

"Im Zuge der Vorbereitungen für den Jahresabschluss 2012 haben wir im Februar 2013 in einem Gespräch mit Herrn Bf erfahren, dass der Vertragspartner [X] Europe AG in der Schweiz ist (siehe anbei der Vertrag) und die gesamte Abwicklung in der Schweiz erfolgt, da nur in der Schweiz die Daten der aufliegen. Auf den monatlichen Abrechnungen wurde bzw. wird keine Umsatzsteuer von [X] Schweiz ausgewiesen und verrechnet (siehe anbei eine Abrechnung). [X] Österreich GmbH ist lediglich für die Werbung zuständig, um österreichische Unternehmen für [X] zu gewinnen, bei welchen mit Warengutscheinen eingekauft werden kann. Die [X] Österreich hat keine Daten der [X]-vertragspartner und kann somit keine Leistungen abrechnen bzw. Leistungen erhalten. Es gibt in jedem Land eine [X]-Gesellschaft, welche diese Tätigkeit ausübt.

Seit 01.01.2010 unterliegen Dienstleistungen gemäß der "B2B Regel" dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse Charge System). Bei Vermittlungsleistungen zwischen Unternehmen ist der Empfängerort als Ort der Leistungsbeziehung vorgesehen. Im Fall von [X] liegt die Geschäftsbeziehung zur Schweizer [X] Europe AG vor und aus diesem Grund haben wir den Antrag auf Wiederaufnahme gestellt."

Im Übrigen wies der Beschwerdeführer auf das parallele Beschwerdeverfahren RV/2100510/2013 hin, in welchem die Bescheidbeschwerde vom Bundesfinanzgericht abgewiesen und dagegen eine Beschwerde (richtig: Revision) beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht wurde. Im Hinblick darauf, dass somit zur gleichen

Rechtsfrage ein Verfahren beim VwGH anhängig sei, wurde ersucht, die Entscheidung über die vorliegende Beschwerdesache gemäß § 271 BAO auszusetzen.

Der Aufforderung, entsprechende Beweismittel für die Behauptung des geänderten Leistungsempfängers vorzulegen, kam der Beschwerdeführer nicht nach.

Mit hg. Beschluss vom 8.2.2018 wurde den beiden Verfahrensparteien einerseits das Parteiengehör zu während des Gerichtsverfahren eingelangten gegenseitigen Stellungnahmen eingeräumt und die Verfahrensparteien andererseits darüber informiert, dass der VwGH mit Beschluss vom 17.10.2017, Ra 2015/15/0011, die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 9.1.2015, RV/2100510/2013, mit näherer Begründung nicht zugelassen hat, da im dortigen Verfahren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorgebracht werden konnten. Beide Verfahrensparteien wurden aufgefordert, sich zur Feststellung im dortigen BFG-Verfahren zu äußern, wonach aufgrund der AGB der standardisiert abgeschlossenen Partnerverträge die Leistungen und Ansprüche gegenüber den Kunden an die Tochtergesellschaft [X] Österreich übertragen wurde. Sofern seitens des Beschwerdeführers bestritten werden sollte, dass auch im hier gegenständlichen Fall eine Übertragung der Leistungen und Ansprüche an die [X] Österreich gemäß den AGB übertragen wurde, wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, diese AGB-Abweichung durch Vorlage entsprechender Urkunden zu belegen. Ausdrücklich wurde auf § 115 Abs 1 letzter Satz BAO hingewiesen.

Im Übrigen wurden beide Verfahrensparteien eingeladen, sich zur dortigen rechtlichen Alternativbegründung des BFG zu äußern, wonach selbst unter der Annahme, dass die Kundenvermittlung an die [X] Holding AG in der Schweiz erbracht worden wäre, von einer Steuerbarkeit und Steuerpflicht der Vermittlungsleistungen in Österreich auszugehen sei, da infolge der bloßen Holding-Funktion die [X] Holding AG einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG darstellen und daher die Leistung gem § 3a Abs. 8 UStG an dem Ort erbracht werden würde, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt werde, somit in Österreich.

Der Beschwerdeführer führte in seiner Vorhaltsbeantwortung aus, dass er nach wie vor der Meinung sei, dass die Vermittlungserlöse nicht der 20%igen österreichischen Umsatzsteuer unterlägen. Begründend wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen sein bisheriges tatsächliches und rechtliches Vorbringen im Verfahren.

Zudem legte der Beschwerdeführer eine steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung der Schweizer [X] Europe AG sowie eine Bestätigung der Revisionsstelle der [X] Europe AG vor, zum Beweis dafür, dass es sich bei dieser Gesellschaft nicht um eine Holdinggesellschaft handle.

Demgegenüber vertrat die belangte Behörde in Ihrer Stellungnahme, dass bis dato nicht dargelegt werden konnte, warum der anhängige Fall anders gelagert sein sollte, als der mit Erkenntnis des BFG vom 9.1.2015, RV/2100510/2013 und nunmehr mit Beschluss des VwGH vom 17.10.2017, Ra 2015/15/0011, entschiedene Fall.

Zudem legte die belangte Behörde aktuelle IWD-Abfragen betreffend der [X] Holding Europe AG, nunmehr nach einer erfolgten Namensänderung [X] Europe AG, sowie eine aktuelle KSV-Auskunft (in Summe 30 Seiten) vor, zum Beweis dafür, dass es sich bei dieser Gesellschaft sehrwohl um eine Holdinggesellschaft handle.

Mit hg. Beschluss vom 27.3.2019 wurde den beiden Verfahrensparteien einerseits das Parteiengehör zu den gegenseitigen Stellungnahmen eingeräumt und sie ausdrücklich auf die sich widersprechenden Beweismittel zum Thema der Holding-Eigenschaft der [X] Europe AG hingewiesen.

In seiner Stellungnahme vom brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, dass innerhalb der Unternehmerkette die Umsatzsteuer neutral sein sollte, seinem gestellten Begehren auf Nachverrechnung der Umsatzsteuer 2009 - 2013 jedoch weder von [X] Europe AG noch von [X] Austria AG Rechnung getragen wurde. Zudem wurde, neben bereits aktenkundigen Unterlagen ua eine Kopie der AGB für [X] Mitglieder in der Fassung November 2014 vorgelegt.

Die belangte Behörde führte in ihrer nach Fristverlängerung erfolgten Stellungnahme aus, dass auch nach entsprechender Befassung des bundesweiten Fachbereiches für internationales Steuerrecht mit den vorgelegten Unterlagen des Beschwerdeführers, die behördenseitig dem Gericht vorgelegten Unterlagen nicht entkräftet werden könnten bzw keinen Widerspruch aufzuzeigen vermögen. Im Übrigen sei die Frage der Holding-Eigenschaft im vorliegenden Fall auch nicht ausschlaggebend bzw primär entscheidungswesentlich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

-) Zur Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011

Der verfahrenseinleitende Wiederaufnahmeantrag wurde wie folgt begründet:

"Herr Bf hat seit 2009 Einnahmen von der Fa. [X] Europe AG in der Schweiz erhalten. Diese Umsätze wurden der 20% Umsatzsteuer unterzogen, das sich als nicht richtig herausgestellt hat. Es handelt sich hier um Umsätze, welche nach den Richtlinien des "Reverse Charge Systems" zu behandeln und somit in Österreich nicht steuerbar sind.

Als Nachweis der umsatzsteuerlichen Erfassung der Fa. [X] senden wir ihnen die Bestätigung von der Schweizer Finanzbehörde, welche leider erst vorige Woche eingelangt ist.

Anbei erhalten Sie die Berichtungen der Steuererklärungen 2009, 2010, 2011 und der UVA 1. u. 2.VJ.2012."

Infolge eines hg. Vorhaltes zur (klarstellenden) Darlegung des eine Wiederaufnahme begründenden Umstandes, führte der Beschwerdeführer aus:

"Im Zuge der Vorbereitungen für den Jahresabschluss 2012 haben wir im Februar 2013 in einem Gespräch mit Herrn Bf erfahren, dass der Vertragspartner [X] Europe AG in der Schweiz ist (siehe anbei der Vertrag) und die gesamte Abwicklung in der Schweiz erfolgt, da nur in der Schweiz die Daten der aufliegen. Auf den monatlichen Abrechnungen wurde bzw. wird keine Umsatzsteuer von [X] Schweiz ausgewiesen und verrechnet (siehe anbei eine Abrechnung). [X] Österreich GmbH ist lediglich für die Werbung zuständig, um österreichische Unternehmen für [X] zu gewinnen, bei welchen mit Warengutscheinen eingekauft werden kann. Die [X] Österreich hat keine Daten der [X]-vertragspartner und kann somit keine Leistungen abrechnen bzw. Leistungen erhalten. Es gibt in jedem Land eine [X]-Gesellschaft, welche diese Tätigkeit ausübt.

Seit 01.01.2010 unterliegen Dienstleistungen gemäß der "B2B Regel" dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse Charge System). Bei Vermittlungsleistungen zwischen Unternehmen ist der Empfängerort als Ort der Leistungsbeziehung vorgesehen. Im Fall von [X] liegt die Geschäftsbeziehung zur Schweizer [X] Europe AG vor und aus diesem Grund haben wir den Antrag auf Wiederaufnahme gestellt."

-) Zur Umsatzsteuer 2009, 2012 und 2013

Der Beschwerdeführer vermittelt Kunden(-umsätze) im Rahmen einer internationalen Einkaufsgemeinschaft.

Als Leistungsempfänger der beschwerdegegenständlichen Vermittlungsleistungen des Beschwerdeführers galt in den Streitjahren die unternehmerisch tätige [X] Austria GmbH und nicht deren Muttergesellschaft [X] Europe AG.

2. Beweiswürdigung

-) Zur Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011

Der verfahrenseinleitende Antrag vom 12.2.2013 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 29.4.2015 sind Bestandteil der Akten.

-) Zur Umsatzsteuer 2009, 2012 und 2013

Der Geschäftsgegenstand wurde vom Beschwerdeführer selbst im Verfahren wie oben festgestellt angegeben, auch von der belangten Behörde nicht bestritten und ergibt sich überdies aus dem aktenkundigen [X]-Partnervertrag.

Bereits in der Beschwerdeentscheidung traf die belangte Behörde die Feststellung, dass der Beschwerdeführer als [X]-Geschäftsvermittler die vorgegebenen standardisierten Verträge unterfertigt habe und daher den selben Geschäftsbedingungen wie die übrigen Vertragspartner unterliege. Auch in der Beschwerde habe nicht widerlegt werden können, warum die Geschäftsbedingungen anders ablaufen hätten sollten als im "Rechtsfall UFSG GZ RV/0006-G/12 vom 1.7.2013". Die österreichische Tochtergesellschaft trete im eigenen Namen auf, daher sei sie als Leistungsempfängerin der Vermittlungsleistungen des Beschwerdeführers anzusehen.

Bereits diesen Feststellungen hinsichtlich der vereinbarten AGB in der Beschwerdeentscheidung, welcher nach der ständigen Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt (vgl. bereits *Stoll*, BAO-Kommentar, 2713 mit den dortigen Judikaturnachweisen und zB VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026), ist der Beschwerdeführer auch im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Weiters hat der Beschwerdeführer selbst im Verfahren mehrmals auf das mit Revision bekämpfte "Parallel-Verfahren" vom Bundesfinanzgericht, entschieden mit Erkenntnis vom 9.1.2015, RV/2100510/2013, hingewiesen und diesbezüglich auch eine Aussetzung der Entscheidung des hier gegenständlichen Verfahrens bis zur abschließenden Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof begehrt.

Mit hg. Beschluss vom 8.2.2018 wurden beide Verfahrensparteien, darüber informiert, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 17.10.2017, Ra 2015/15/0011, die Revision gegen das angefochtene Erkenntnis des BFG vom 9.1.2015, RV/2100510/2013, mit näherer Begründung nicht zugelassen hat, da im dortigen Verfahren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorgebracht werden konnten. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, sich zur Feststellung im dortigen BFG-Verfahren zur GZ RV/2100510/2013 zu äußern, wonach aufgrund der AGB der standardisiert abgeschlossenen Partnerverträge die Leistungen und Ansprüche gegenüber den Kunden an die Tochtergesellschaft [X] Austria GmbH übertragen wurde. Sofern seitens des Beschwerdeführers bestritten werden sollte, dass auch im hier gegenständlichen Fall eine Übertragung der Leistungen und Ansprüche an die [X] Austria GmbH gemäß den AGB stattfand, wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, diese AGB-Abweichung durch Vorlage entsprechender Urkunden zu belegen. Ausdrücklich wurde auf § 115 Abs 1 letzter Satz BAO hingewiesen.

Gemäß § 115 Abs 1 letzter Satz BAO wird die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt.

Die parlamentarischen Materialien führen hierzu ua aus (vgl ErläutRV 1660 BlgNR XXV. GP, 24):

"Im Abgabungsverfahren gilt grundsätzlich der Untersuchungsgrundsatz, demzufolge die materielle Wahrheit zu erforschen ist. Ungeachtet der im § 115 Abs. 1 erster Satz BAO umschriebenen amtswegigen Ermittlungspflicht haben auch die Abgabepflichtigen an der Wahrheitsfindung und Sachaufklärung mitzuwirken; ohne eine solche Mitwirkung der Abgabepflichtigen wäre die Erforschung der materiellen Wahrheit vielfach nicht möglich oder mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Wesentlichen in folgenden Fällen:

- wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt

[...]

- wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann.

- wenn der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt.

- wenn der Abgabepflichtige Unübliches oder Außergewöhnliches behauptet.

[...]

Die erhöhte Mitwirkungspflicht wird in allen von der Judikatur entwickelten Aspekten durch das Anfügen eines zweiten Satzes in § 115 Abs. 1 BAO in das Gesetz übernommen. Durch das Wort 'beispielsweise' wird klargestellt, dass nicht nur bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat beispielsweise zur Folge, dass es am Abgabepflichtigen liegt,

[...]

- bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind.

- alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat beispielsweise zur Folge, dass

- die Verpflichtung der Abgabenbehörde endet, den Sachverhalt über das von ihr aufgrund einer ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen darf.

[...]"

Auch in der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 12.3.2018 wurden keinerlei belegmäßige Nachweise dafür erbracht, dass im vorliegenden Fall eine AGB-Abweichung zu den standardisierten [X]-Partnerverträgen bestehen würde. Der belangten Behörde muss insofern gefolgt werden, wenn diese in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 8.3.2018 festhält, dass im gesamten Verfahren vom Beschwerdeführer nicht dargelegt worden ist, warum der hier anhängige Fall anders gelagert sein soll, als der mit Erkenntnis des BFG vom 9.1.2015, RV/2100510/2013 entschiedene und kraft Beschluss des VwGH vom 17.10.2017, Ra 2015/15/0011, abschließend rechtskräftig gewordene Fall.

Im Zuge der vorgenommenen Beweiswürdigung wird somit davon ausgegangen, dass auch im vorliegenden Fall die inhaltlich gleichen AGB vereinbart wurden, wie im "Parallel-Verfahren" zu RV/2100510/2013 (und im übrigen auch wie in den zugrundeliegenden Fällen zu den GZ RV/0006-G/12, RV/0137-G/12, RV/2100774/2012 und RV/2100487/2013), weshalb auch im vorliegenden Fall für die Streitjahre die [X] Austria GmbH ([FN], seit 10/2017 firmierend unter "[XNeu] Austria GmbH") als Leistungsempfänger und nicht die ihre Leistungen und Ansprüche übertragende Muttergesellschaft [X] Europe AG (seit 10/2017 firmierend unter: "****") angesehen wird. Dies auch deswegen, da nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre Leistungsempfänger derjenige ist, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat (vgl zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0076 und VwGH 18.12.2017, Ro 2017/15/0012), wer also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 72, wonach es nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet ist). Diese Würdigung vermögen auch nicht die zuletzt tatsächlich vorgelegten AGB in Zweifel zu ziehen, stellen diese doch die Fassung von November 2014 und somit einen Geltungsbereich außerhalb des gegenständlichen Beschwerdezeitraums dar.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

-) Zur Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Als Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung gelten nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Keine neu hervorgekommenen Tatsachen sind hingegen zB neue Erkenntnisse in

Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl zB VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Gemäß § 303 Abs 2 lit b BAO hat der Wiederaufnahmeantrag die Bezeichnung jener Umstände zu enthalten, auf die der Antrag gestützt wird. Hierbei ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (vgl zB VwGH 8.5.2003, 2000/15/0091; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0146; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0144).

Die im ursprünglichen Wiederaufnahmeantrag herangezogenen Gründe betreffen ausschließlich eine geänderte rechtliche Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Umsätze des Beschwerdeführers und sind solcherart ungeeignet, eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO zu begründen.

Aber auch die nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vorgenommene Präzisierung des maßgeblichen Wiederaufnahmegrundes, kann dem Antrag nicht zum Erfolg verhelfen, da es für das Neuhervorkommen von Tatsachen nicht auf den Kenntnisstand der steuerlichen Vertretung, sondern vielmehr allein auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen, als Partei des Wiederaufnahmeverfahrens, ankommt (siehe VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036; VwGH 26.4.2017, Ro 2015/13/0011). Ein diesbezügliches Neuhervorkommen von bestimmten Tatsachen im Hinblick auf den Kenntnisstand des Beschwerdeführers wurde aber im Verfahren weder behauptet noch bewiesen.

Die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages durch die belangte Behörde erfolgte daher zu Recht.

-) Zur Umsatzsteuer 2009, 2012 und 2013

Die zunächst gegen die Umsatzsteuerfestsetzung der Monate Jänner bis Juni 2013 vom 10.3.2014 eingebrachte Beschwerde gilt gem § 253 BAO auch als gegen den später erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 vom 22.9.2016 gerichtet, durch den die zuvor erlassene Umsatzsteuer-Monatsfestsetzung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 253 Tz 2, mwN; für viele zB VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung von Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird (vgl zB VwGH 31.1.2001, 97/13/0066; VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056). Auch der EuGH

hat dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit eine Mittlertätigkeit ist, die ua darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen (vgl EuGH 21.6.2007, C-453/05, *Ludwig*, Rz 28 mwN).

Gemäß § 3a Abs 4 UStG in der für das Streitjahr 2009 maßgebenden Fassung vor dem BudBG 2009 (BGBl I 2007/24) wird eine Vermittlungsleistung im Wesentlichen an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Gemäß § 3a Abs 6 UStG in der für die Streitjahre 2012 und 2013 maßgebenden Fassung des BudBG 2009 (BGBl I 2009/52) wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs 8 bis 16 und Art 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Vor dem Hintergrund der obigen Sachverhaltsfeststellung und der vorgenommenen Beweiswürdigung kann daher keine Rechtswidrigkeit darin erblickt werden, dass die belangte Behörde auch im vorliegenden Fall die beschwerdegegenständlichen Vermittlungsumsätze des Beschwerdeführers unter Annahme eines Leistungsortes in Österreich der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen hat (vgl UFS 1.7.2013, RV/0006-G/12; UFS 18.11.2013, RV/0137-G/12; BFG 5.3.2014, RV/2100774/2012; BFG 5.1.2015, RV/2100487/2013 und BFG 9.1.2015, RV/2100510/2013).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009, 2012 und 2013 entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes

(Eigenschaft als Leistungsempfänger) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl zB VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Auch hinsichtlich der Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2010 und 2011 liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 303 BAO abgewichen ist, sondern der in den oben zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie folgt.

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juni 2019