

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Egger & Freidorfer Steuerberatungs-OG, Koloman-Wallisch-Platz 23 Tür II, 8600 Bruck an der Mur, über die Beschwerden vom 11. Oktober 2018 und 28. August 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 2. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 12/2017, vom 4. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2013 – 2015, Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 2013 und Einkommensteuer 2016, vom 5. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016 und Einkommensteuer 2013-2015, sowie Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2013, vom 28. Juni 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017 und vom 3. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2017,

I. zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffen Umsatzsteuer 2014 -2017 und Einkommensteuer 2014 – 2017 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Umsatzsteuer 2014	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	140.582,31€
20 % Normalsteuersatz	123.782,62 €
10 % ermäßigter Steuersatz	16.799,69 €
Umsatzsteuer	26.436,49 €

Umsatzsteuer 2015	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	112.214,14€
20 % Normalsteuersatz	94.798,27 €
10 % ermäßigter Steuersatz	17.415,87 €
Umsatzsteuer	20.701,24 €

Umsatzsteuer 2016	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	136.887,20 €
20 % Normalsteuersatz	119.955,83 €
10 % ermäßigter Steuersatz	16.931,37 €
Umsatzsteuer	25.684,30 €

Umsatzsteuer 2017	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	148.412,02 €
20 % Normalsteuersatz	132.455,20 €
10 % ermäßigter Steuersatz	15.956,82 €
Umsatzsteuer	28.175,16 €

Einkommensteuer 2014	
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.506,60 €

Einkommensteuer	5.032,11 €
-----------------	------------

Einkommensteuer 2015	
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.271,71 €
Einkommensteuer	0,00 €

Einkommensteuer 2016	
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.827,00 €
Einkommensteuer	2.963,05 €

Einkommensteuer 2017	
Gesamtbetrag der Einkünfte	37.509,24 €
Einkommensteuer	8.832,00 €

2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. beschlossen:

1. Die Beschwerde gegen den Umsatz – und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird gemäß § 261 Abs. 2 als gegenstandslos erklärt.

2. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2017 wird gemäß § 261 Abs. 2 als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis bzw. diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 bzw. Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz(B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielt Vermittlungsprovisionen aus der Kundenvermittlung an eine internationale Einkaufsgemeinschaft.

Im Zuge einer den Streitzeitraum betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zusammenfassend festgestellt, es sei davon auszugehen, „dass die Kundenvermittlung nicht der ***2*** (in der Folge L) Europe AG in der Schweiz gegenüber erbracht wird, sondern der Tochtergesellschaft L Austria GmbH in Österreich gegenüber. Da der Tochtergesellschaft aufgrund ihrer operativen Tätigkeit in Inland jedenfalls Unternehmereigenschaft im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994 zukommt, werden die Vermittlungsleistungen des Abgabepflichtigen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Inland ausgeführt und unterliegen die Entgelte dem Normalsteuersatz in Höhe von 20%.“

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden.

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** brachte der Bf vor, dass eine Leistungserbringung ausschließlich gegenüber der L Europe, Schweiz, in Betracht komme. Da die sonstigen Leistungen sohin nicht in Österreich ausgeführt würden, unterliegen die Entgelte folglich nicht der österreichischen Umsatzsteuer.

Zusammengefasst führte die steuerliche Vertretung in dieser Beschwerde aus:

*„Unsere Mandantschaft erbrachte im Zeitraum 2013 bis 2017 als Marketer Vermittlungsleistungen auf Basis der Z-AGBs 4/2012 bzw. der ***3*** Vereinbarung 11/2014. Die dafür regelmäßig ausbezahlten Provisionen ermitteln sich gem Compensation Plan auf Basis der erzielten Shopping Punkte der Shopping Community unserer Mandantschaft.*

Die geänderten rechtlichen Vereinbarungen im Vergleich zu den ergangenen Erkenntnissen des BFG bzw UFS müssen bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Vermittlungsleistungen unserer Mandantschaft in den Jahren ab 2013 berücksichtigt werden. Insbesondere ist keine Übertragung von vertraglichen Leistungen und Ansprüchen der L Europe auf die L Austria mehr anzunehmen.

Allfällig bezogene Lieferungen und Leistungen eines Marketers von der L Austria (zB Werbematerial) können nicht zur Beurteilung der Vermittlungsleistungen des Marketers selbst herangezogen werden. Die Vermittlungsleistung ist als eigene Leistung zu beurteilen („Besteuerung der einzelnen Leistung“).

*Unserer Mandantschaft liegen die Verträge (Z-AGBs 4/2012 und ***3*** Vereinbarung 11/2014), Auszahlungsberichte für die Jahre 2013 bis 2017 sowie die Kontoauszüge mit den erhaltenen Zahlungseingängen vor, welche durchgängig die L Europe als Vertragspartner anführen. Werden somit die Bestimmungen der VO (EU) 282/2011 zur Beurteilung des Leistungsempfängers der Vermittlungsleistungen unserer Mandantschaft herangezogen, ist die L Europe als Leistungsempfängerin zu ermitteln.*

Die Unternehmerbescheinigungen der L Europe für die Jahre 2013 bis 2017 wurden vorgelegt, womit die L Europe für Zwecke der Anwendung des § 3a Abs 6 UStG als Unternehmer anzusehen ist. Die L Europe betreibt ihr Unternehmen in der Schweiz.

Bei ordnungsgemäßer Sachverhaltsdarstellung und sorgfältiger Würdigung hätte die belangte Behörde schließen müssen, dass die L Austria nicht als Leistungsempfänger der Vermittlungsprovisionen durch unsere Mandantschaft in Frage kommen kann.

Die gegenständlichen Vermittlungsleistungen unserer Mandantschaft in den Jahren 2013 bis 2017 wurden an die L Europe erbracht, welche ihr Unternehmen in der Schweiz betreibt. Gem § 3a Abs 6 UStG ist der Ort dieser sonstigen Leistung somit in der Schweiz und damit in Österreich nicht steuerbar.“

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete der Bf nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages wie folgt:

„Aufgrund des in unserer Beschwerde vom 10.11.2019 dargelegten Sachverhaltes (Pkt.2) und der rechtlichen Würdigung (Pkt.3) kommt eine Leistungserbringung unserer Mandantschaft ausschließlich gegenüber der L Europe, Schweiz, in Betracht. Da die sonstigen Leistungen unserer Mandantschaft sohin nicht in Österreich ausgeführt werden, unterliegen die Entgelte folglich nicht der österreichischen Umsatzsteuer. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2013 erfolgte ausschließlich aufgrund der rechtswidrigen Beweiswürdigung und der Nichtberücksichtigung von wesentlichen Sachverhalten im Rahmen der Außenprüfung über die Umsatz- und Einkommensteuer im Zusammenhang mit der Leistungserbringung unseres Klienten gegenüber der L Europe Schweiz. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 war wiederum die Folge aus der rechtswidrigen Beweiswürdigung im Bereich der Umsatzsteuer 2013, da es aufgrund der rechtswidrigen Festsetzung von österreichischen Umsatzsteuer zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens gekommen ist.

Die Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ergibt sich somit daraus, dass sich bei einer rechtskonformen Beweiswürdigung des Sachverhaltes keine Abweichung von den bisherigen Bescheiden (Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 29.6.2015 und Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29.6.2015) ergibt und somit keine steuerlichen Auswirkungen vorliegen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.“

In der in der Folge ergangenen **Beschwerdevorentscheidung, die Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend, wies das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu aus, dass sich die Anfechtung der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Argumentation stütze, dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das grundsätzliche Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen sei nicht strittig.

Nur für den Fall, dass der Beschwerde über die angefochtenen Sachbescheide stattgegeben werden worden wäre, wäre die Voraussetzung erfüllt, dass kein im Spruch anders lautender Bescheid vorliege und die Wiederaufnahme somit nicht gerechtfertigt sei. Da die Beschwerde gegen die Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2013 als unbegründet abgewiesen wurde (Begründung dazu siehe dort), war auch die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich dieser Bescheide als unbegründet abzuweisen.

In der **Beschwerdevorentscheidung die Sachbescheide** betreffend wurde darauf hingewiesen, dass es für die Bestimmung des Leistungsortes der vom Bf erbrachten Vermittlungsleistung entscheidend sei, ob die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft oder die in der Schweiz ansässige Holdinggesellschaft als Leistungsempfängerin zu qualifizieren sei. Auch werde darauf hingewiesen, dass die Gutschriftabrechnung keinen Hinweis auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistung enthalte. Weder gehe daraus eine Steuerpflicht des Bf in der Schweiz hervor, noch sei daraus der Übergang der Steuerpflicht auf die Leistungsempfängerin unter Anwendung der „Bezugssteuer“-Regelung auch nur im Ansatz ersichtlich.

Nach einer Auseinandersetzung mit den beigebrachten Unterlagen, den nachträglichen Ermittlungen und der mit dem Bf aufgenommenen Niederschrift wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Dagegen richtete sich der Bf mit seinem **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass sich das Finanzamt auf die Entscheidung des BFG vom 24.6.2019, RV/7100189/2015, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 6/2013 stütze. Im gegenständlichen Fall sei eine Vertragsbeziehung zwischen der L Europe mit Sitz in der Schweiz und dem Bf durch die AGBs inkl. Anlagen bereits im Jahr 2007 begründet worden. Weitere relevante AGBs im beschwerten Zeitraum würden der belangte Behörde bereits vorliegen. Der Bf hätte den jeweiligen Fassungen der AGBs rechtsverbindlich zugestimmt und die darin enthaltenen Bedingungen angenommen. Auch das BFG hätte in der Entscheidung

vom 27.5.2019, RV/2100552/2018, die Auffassung vertreten, dass die Vermittlungsleistung die Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 6/2013 betreffend gegenüber L erbracht und in der Schweiz steuerbar sei.

An der Steuerbarkeit vermöge auch die steuerrechtliche Behandlung der Vermittlungsumsätze nach Schweizer Steuerrecht nichts zu ändern. Eine Nachweisführung über die Besteuerung sei nicht notwendig. Selbiges gelte für nicht ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen oder Gutschriften.

Im **Vorlagebericht vom 17.9.2019** wies das Finanzamt nochmals darauf hin, dass die tatsächliche Leistungserbringung nach den Angaben des Bf im Jahr 2007 stattgefunden hätte. Die Folgeprovisionen der streitgegenständlichen Jahre würden auf dieser aktiven Leistungserbringung basieren. In den Jahren 2013 bis 2017 seien keine neuen Kunden mehr angeworben, also keine Leistungen mehr erbracht worden. Die Folgezahlungen würden aus Leistungen des Jahres 2007 resultieren. Die Behauptung der steuerlichen Vertretung, dass die Umsatzbesteuerung nicht nachgewiesen werden müsse, decke sich nicht mit der EuGH Rechtsprechung zu diesem Thema. Eine doppelte Nichtbesteuerung sei im Umsatzsteuersystem nicht vorgesehen. Eine Besteuerung der Umsätze in der Schweiz konnte jedoch trotz mehrmaliger Aufforderung nicht durch Unterlagen belegt werden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, 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.

Zufolge Abs. 5 leg. cit. gilt für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;
2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer,
3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

Gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung (Vermittlung, Vertretung) und unter den allgemeinen Bedingungen (Nachhaltigkeit, Selbständigkeit, Entgeltlichkeit etc.) steuerbar. Wer der Empfänger der Leistung ist, ergibt sich aus dem Auftragsverhältnis (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3, Tz 85).

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 12, Tz 72).

Durch den in der Zwischenzeit ergangenen Beschluss des VwGH vom 19. April 2021, Ra 2020/13/0105, mit dem die Revision des Finanzamtes gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 1. Oktober 2020, RV/7102971/2020, zurückgewiesen wurde, ist unbestritten, dass die in der Schweiz ansässige L Europe AG in den Streitjahren Unternehmerin im Sinne der zitierten Bestimmung ist.

Für die Bestimmung des Leistungsortes für die vom Bf erbrachte sonstige Leistung ist in der Folge zu klären, ob die in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft oder die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft als Leistungsempfängerin zu qualifizieren ist.

Im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2021 wurde dazu ausgeführt:

„33 Im vorliegenden Verfahren wurde allerdings - ganz im Gegensatz zu diesen Feststellungen in früheren Verfahren - festgestellt, dass insbesondere Provisionsabrechnungen durch die X Europe AG und nicht durch die österreichische X GmbH erfolgten. Auch die Auszahlung erfolgte durch die X Europe AG. Die dazu vom Bundesfinanzgericht eingeholten Unterlagen wurden zwar - in Verletzung des Parteihörs - dem Finanzamt nicht vorgehalten. Die inhaltliche Richtigkeit dieser Urkunden wird aber in der Revision nicht bestritten. Dass - worauf das Finanzamt verweist - für die Zahlungen ein inländisches Bankkonto verwendet wurde, steht der Annahme, dass es sich um Zahlungen einer schweizerischen Gesellschaft gehandelt hat, nicht entgegen.

34 Wenn sohin auch - entgegen den Darlegungen im angefochtenen Erkenntnis - eine relevante Änderung der Geschäftsbedingungen gegenüber dem vorangegangenen Verfahren nicht ersichtlich ist, so ist aber der Vertrag doch (ursprünglich) mit der schweizerischen Gesellschaft abgeschlossen worden. In den Streitjahren bestehen keinerlei Hinweise (vgl. dazu auch EuGH 20.6.2013, Newey, C-653/I 1, Rn. 42 ff) auf eine Erbringung der Leistungen des Mitbeteiligten nicht an diesen Vertragspartner, sondern an dessen österreichische Tochtergesellschaft. Vor diesem Hintergrund ist der Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichts, dass der Empfänger der

Leistung die schweizerische Gesellschaft war, vom Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Revision im Ergebnis nicht entgegenzutreten. Damit scheidet eine Steuerpflicht dieser Leistungen in Österreich aus.“

Der Verwaltungsgerichtshof kommt somit - wie bereits das Bundesfinanzgericht bei einem gleichgelagerten Sachverhalt im Erkenntnis vom 27.5.2019, RV/2100552/2018 - zu dem Ergebnis, dass die an die Schweizer Muttergesellschaft erbrachten Vermittlungsleistungen in Österreich nicht steuerbar sind.

Für den zu beurteilenden Fall ergeben sich nachstehende Parallelen zu dem im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes aufgezeigten Sachverhalt:

Die vorgelegten „allgemeinen Geschäftsbedingungen für L Kunden“ lassen auch im vorliegenden Fall eindeutig erkennen, dass die vertraglichen Beziehungen des Bf ausschließlich zur L Europe AG mit Sitz in der Schweiz bestehen.

So wird auch in Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung bestätigt, dass der Partnervertrag und die Stammkundenvereinbarung mit der L-Holding in der Schweiz abgeschlossen wurden und auch die AGBs für L Kunden besagen, dass sämtliche vertraglichen Beziehungen des Kunden ausschließlich zu dieser Holding bestehen und *nicht* zu deren Tochtergesellschaft.

Aus den dem Bundesfinanzgericht für sämtliche Streitjahre vorgelegten Provisionsabrechnungen bzw. den Auszahlungsberichten betreffend die bestehenden Provisionsansprüche des Bf ist ebenfalls ersichtlich, dass die diesbezüglichen Gutschriften von der in der Schweiz ansässigen L Europe AG stammen.

Auch die Überweisungen der Provisionen wurde, wie aus den vorgelegten Kontoauszügen ersichtlich, durch die L Europe AG und nicht durch die L Austria GmbH veranlasst.

Der Bf gibt in der mit ihm am 4. Mai 2018 aufgenommenen und in der Beschwerde vorentscheidung vom 27. Juni 2019 wieder gegebenen Niederschrift ausdrücklich an, dass er in Graz ausschließlich Folder und Gutscheine abgeholt hätte.

Dazu wurde bereits in der Beschwerde vom 11.10.2018 vom Bf dargestellt, dass L Austria als Unterstützer der Unternehmensziele der L Europe vor Ort fungiere und genau definierte Routinefunktionen bzw. Routinedienstleistungen mit geringem unternehmerischen Risiko erbringe. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass der Bf seine Leistungen nicht an den schweizer Vertragspartner, sondern an dessen österreichische Tochtergesellschaft erbracht habe.

Auch das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 27.5.2019 durch den Umstand, dass der do. Bf Prospekt- und Werbematerial bei der inländischen L Austria erworben habe, keine Änderung in der Beurteilung, dass die vertraglichen Beziehungen ausschließlich zur AG in der Schweiz bestanden haben, gesehen.

Maßgebend ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist.

Im vorliegenden Fall ist aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass Vertragspartner einzig die L Europe AG ist. Durch die bloße Inanspruchnahme von Hilfsdiensten (gegenständlichenfalls Abholung von Gutscheinen und Folder) durch die L GmbH in Österreich kann nicht darauf geschlossen werden, dass die vertraglich vereinbarten Leistungen des Bf an die österreichische Tochtergesellschaft erbracht worden sind, weshalb eine Steuerpflicht dieser Leistungen in Österreich ausscheidet.

Vom Bf wird auch die **Wiederaufnahme** des Jahres 2013 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer angefochten.

Wie aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ersichtlich, bildet die Frage, ob die in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft oder die in Österreich ansässige Tochtergesellschaft als Leistungsempfänger zu qualifizieren ist, den einzigen Wiederaufnahmsgrund.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist somit die Herbeiführung eines im Spruch anders lautenden Bescheides. Diese Voraussetzung ist jedoch vorliegendenfalls nicht erfüllt. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, ist in Österreich keine Steuerpflicht gegeben und es ergibt sich kein im Spruch anders lautender Bescheid.

Mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die Vornahme einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge zu geben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daher scheiden der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4. und 5. Juli 2018 ex lege aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO, 6.A., Rz 8 zu § 307 mit Judikaturhinweisen). Gemäß § 261 Absatz 2 BAO ist die Bescheidbeschwerde gegen diese Bescheide als gegenstandslos zu erklären.

§ 253 BAO idF BGBl Nr. 14/2013 lautet: „Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind zB Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten (Ritz, aaO, Rz 2 zu § 253)

Im vorliegenden Fall ist an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides vom 2. Juli 2018 der Umsatzsteuerbescheid vom 28. Juni 2019 getreten.

Nach § 261 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid Rechnung getragen wird.

Bei der gegebenen Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Vorliegendenfalls orientiert sich die Entscheidung am Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2021, Ra 2020/13/0105. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 26. Juli 2021