

IM NAMEN DER REPUBLIK

A.

Erkenntnis

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alois Pichler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Audit Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 17. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Februar 2017 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens der Vorsteuererstattung für 1-12/2012
2. Wiederaufnahme des Verfahrens der Vorsteuererstattung für 1-3/2013
3. Wiederaufnahme des Verfahrens der Vorsteuererstattung für 10-12/2013

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

B.

Beschluss

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alois Pichler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch BDO Audit Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 17. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Februar 2017 betreffend die (Sach-) Bescheide im

1. wiederaufgenommenen Verfahren der Vorsteuererstattung für 1-12/2012
2. wiederaufgenommenen Verfahren der Vorsteuererstattung für 1-3/2013
3. wiederaufgenommenen Verfahren der Vorsteuererstattung für 10-12/2013

Steuernummer ***BF1StNr1*** den Beschluss gefasst:

- I. Die Beschwerden werden als gegenstandlos geworden erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Telekommunikationsgesellschaft mit Sitz im Drittland und bietet ihren Kunden mobile Telefonie an. In den angefochtenen Bescheiden verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens früherer positiv beschiedener Vorsteuererstattungsverfahren. In ihrer Begründung führte sie aus, es seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Weitere Ausführungen sind in diesen Bescheiden nicht enthalten. In der Begründung zu den Sachbescheiden im wiederaufgenommenen Verfahren wird u.a. ausgeführt, seitens der Finanzverwaltung sei nunmehr bekannt geworden, auf Basis von zwischen der Konzernmutter des österreichischen Telekomunternehmens und dem Drittstaatstelekommunikationsunternehmer geschlossener Rabattvereinbarungen sei es zur nachträglichen Rabattierung von Roamingdienstleistungen gekommen, wobei der Rabatt über die Konzernmutter verrechnet bzw. weitergeleitet worden sei. Nach Minderung der Bemessungsgrundlage wären die Vorsteuern des Leistungsempfängers zu korrigieren. Weiters verwies die belangte Behörde auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Gewinnzuschlages sowie gewährter Rabatte.

In ihrer Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide bestritt die Beschwerdeführerin (Bf.) das Vorliegen eines Neuerungsstatbestandes. Lediglich für den Zeitraum 1-12/2012 wurde das Vorliegen eines Neuerungsstatbestandes zugestanden, weil entsprechende Rabattgewährung tatsächlich erfolgten.

Die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens bzw. Veranlagungsverfahrens stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar, da die Voraussetzungen zur Anwendung des Verfahrens keine neu hervorgekommenen Tatsachen darstellen. Im Übrigen verweist die Bf. auf materiellrechtlichen Erwägungen, die durch die neuere Judikatur des EuGH und VwGH als überholt angesehen werden können.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. aus, die Bf. sei ein im Drittland ansässiges Telekommunikationsunternehmen, welches im Finanzamt als Vorsteuer-

Erstatter (VO BGBl 1995/279 idgF) geführt werde. Der Umstand, dass im Zuge von Ermittlungen der Betriebsprüfung die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens/ Rabattzahlungen festgestellt wurden, könne als neue Tatsache angesehen werden und diese Umstände, wären im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen. Die Geschäftsanalyse des Unternehmens bzw. die umsatzsteuerliche Beurteilung hinsichtlich der Besteuerung der (Telekommunikations-) Dienstleistungen der Bf. an ihre Kunden seien Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen wären. Eine „wesentliche“ neue Tatsache, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertige, sei, dass sich durch die Prüfung eine Steuerpflicht in Österreich und damit die Anwendung des Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens ergebe und die Erstattungs-VO somit nicht mehr Anwendung finde.

In ihrem Vorlageantrag wiederholte die Bf. i.W. ihre bisher vorgebrachten Argumente des Nichtvorhandenseins eines ausreichenden Neuerungsstatbestandes, weil dem Finanzamt der Umstand, dass die Bf. Roamingleistungen inländischer Telekomanbieter beziehe, auf Grund der übermittelten Eingangsrechnungen und dem Formular U5 und Verf 18 bekannt war. Geändert habe sich einzig und allein die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt, die nunmehr von einer Umsatzsteuerpflicht der Ausgangsumsätze in Österreich ausgeht.

2. Sachbescheide

In den Sachbescheiden geht die belangte Behörde vom Vorliegen von Inlandsumsätzen durch die Bf. aus. Dies wird von der Bf. mit der Maßgabe bestritten, dass die Bf. die VO des BMF BGBl. II Nr. 383/2003 für gemeinschaftswidrig gehalten werde. Wörtlich zitiert die Bf. Artikel 44, 45, 59a und 59b der MwSt-Richtlinie und folgert daraus, dass die Verordnung damit über Art 59b MwSt-Richtlinie (in der Fassung 2010/88/EU) hinausgehe, der eine zwingende Leistungsortverlagerung nur für die Fälle der Leistungserbringung durch einen im Drittland ansässigen Unternehmer an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet normiert. Eine Deckung könne sich daher nur durch die den Mitgliedstaaten in Art 59a MwSt-Richtlinie (in der Fassung 2010/88/EU) eingeräumte umfassende Möglichkeit zur Leistungsortverlagerung ergeben. Art 59a MwSt-Richtlinie (in der Fassung 2010/88/EU) komme jedoch nur zur Anwendung, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Dies habe unter anderem zur Voraussetzung, dass die Telekommunikationsdienstleistung von S. an in der Gemeinschaft ansässige Personen erbracht wird- Da die Bf. über keine in der EU ansässigen Kunden oder über Kunden, die in der EU ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, verfügt, sei diese Voraussetzung nicht erfüllt.

In vergleichbaren Fällen beurteilte der VwGH bereits die VO BGBl II Nr. 102/1997 hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung insoweit als gemeinschaftswidrig, als es zu einer Ortsverlagerung auch für Leistungen komme, die an ausländischen Kunden des ausländischen Anbieters erbracht werden, weil die Verordnung insoweit nicht der Vermeidung

von Wettbewerbsverzerrungen diene. In solchen Fällen könne der Beschwerdeführer (ausländischer Anbieter) sich Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der MwSt-Richtlinie (in der Fassung 2010/88/EU) berufen (etwa auch um ein Vorsteuererstattungsverfahren zu initiieren; VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104, VwGH 22.11.2006, 2006/15/0221, VwGH 22.11.2006, 2006/15/0243). Die VO 102/1997 wurde mit 22. August 2003 durch die VO 383/2003 ersetzt. Für Telekommunikationsdienstleistungen habe die VO 383/2003 keine inhaltlichen Änderungen gebracht. An der europarechtlichen Beurteilung des VwGH könne sich daher insoweit nichts geändert haben (so auch Ruppe/Aehatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁴, § 3a Rz 183).

Ein Fall einer Steuerumgehung liege nicht vor, wenn die Bf. an ihre im Drittland ansässigen Kunden leistet - auch wenn diese die Telekommunikationsleistung in Österreich nutzen. Insoweit findet die VO 383/2003 keine gemeinschaftsrechtliche Stütze in den Artikeln 59a und 59b der MwSt-Richtlinie (in der Fassung 2010/88/EU). Ob im Drittland Telekommunikationsdienstleistungen einer der österreichischen vergleichbaren Umsatzsteuerpflicht unterliegen, sei in diesem Zusammenhang unerheblich.

Was die nachträgliche Rabattierung anlange, sei ihr für den Zeitraum 1/2010 bis 8/2011 eine mit 30. April 2012 ausgestellte Gutschrift mit einem Vorsteuerbetrag von 227.711,20 € zugegangen. Diesbezüglich sei die Erstattung abzuändern. Die übrigen (Sach-) Bescheide seien ersatzlos aufzuheben.

In einer Beschwerdeergänzung führte die Bf. aus, die oa. Gutschrift von 227.711,20 € sei nicht zu berücksichtigen, weil Recherchen der Bf. ergeben hätten, dass sie für 2010 und 2011 keine Vorsteuererstattungsanträge eingereicht hätte. Daher erscheine eine Vorsteuerberichtigung nicht sachgerecht.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurden die Beschwerden hinsichtlich aller Zeiträume als unbegründet abgewiesen. Im Einzelnen argumentiert die belangte Behörde wie folgt:

„Dazu wird nunmehr ergänzend ausgeführt, dass ausgehend von Telekommunikationsdienstleistungen, die in Österreich genutzt oder ausgewertet werden und Drittlandsunternehmer, die in Österreich keine Betriebsstätte haben, Folgendes gilt:

Ein Drittlandsunternehmer bekommt (bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen) die Vorsteuer aus der Rechnung des österreichischen Netzbetreibers nur dann im Erstattungsverfahren erstattet, wenn

- der österr. Netzbetreiber seine Telekommunikationsdienstleistung zu Recht mit österr. USt in Rechnung stellt (d.h. sich nicht auf das günstigere EU-Recht beruft - die VO BGBl. II Nr. 383/2003 zur Anwendung kommt) und
- der ausländische Unternehmer selbst keine (Telekommunikations-)Dienstleistungen in Österreich erbringt - dh die VO BGBl. II Nr. 383/2003 nicht zur Anwendung gelangt.

Bei jedem Sachverhalt sind daher zwei Leistungsbeziehungen zu unterscheiden:

1. Die Leistungsbeziehung zwischen dem österr. Netzbetreiber und dem Drittlandsunternehmer
2. Die Leistungsbeziehung zwischen dem Drittlandsunternehmer und ihren Kunden.

Ad 1. Zur Leistungsbeziehung zwischen dem österr. Netzbetreiber und dem Drittlandsunternehmer:

Hier ist zu untersuchen, ob der österreichische Netzbetreiber seine Rechnung zu Recht mit österr. Umsatzsteuer ausstellt. Die vom österr. Netzbetreiber an den Drittlandsunternehmer erbrachte Telekommunikationsdienstleistung ist grundsätzlich gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort im Drittland steuerbar. Wird jedoch diese Telekommunikationsdienstleistung in Österreich genutzt oder ausgewertet, so kommt es zu Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich und der Netzbetreiber hat eine Rechnung mit österr. Umsatzsteuer auszustellen. Sofern der österr. Netzanbieter seine Leistung mit österr. Umsatzsteuer in Rechnung stellt und sich nicht auf das günstigere EU-Recht beruft oder nicht berufen kann, ist das rechts und die Vorsteuer aus dieser Rechnung (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) abzugsfähig.

...

Ad 2. Zur Leistungsbeziehung zwischen Drittlandsunternehmer und ihren Kunden:

Hier ist zu untersuchen, ob der Drittlandsunternehmer die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren erfüllt, insbesondere, ob er selbst Umsätze in Österreich ausgeführt hat oder nicht. Es muss daher untersucht werden, wo die Telekommunikationsdienstleistung des Drittlandsunternehmers an seine Kunden steuerbar ist, zumal in Österreich steuerbare Umsätze das (vereinfachte) Vorsteuererstattungsverfahren grundsätzlich ausschließen. Zur Feststellung des Leistungsortes wäre als erstes abzuklären, wer Leistungsempfänger (Unternehmer, Nichtunternehmer) des Drittlandsunternehmers ist und wo diese ihren Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Werden Telekommunikationsdienstleistung an Unternehmer erbracht, bestimmt sich der Leistungsort ab dem 1.1.2010 nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Empfängerort). Wird eine solche Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 7 bzw. § 3a Abs. 13 UStG 1994.

Aber unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist, kommt es zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach der VO BGBl II Nr. 383/2003, wenn der Leistungsort dieser Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt, dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt und im Inland genutzt oder ausgewertet wird.

Sofern daher die vom Drittlands-Telekomunternehmer an seine Kunden erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen nach obigen Bestimmungen im Drittland steuerbar sind, ist in weiterer Folge zu untersuchen, ob die vom Drittlandsunternehmer erbrachte Leistung in Österreich genutzt oder ausgewertet wird. Eine Telekommunikationsdienstleistung wird zB dann in Österreich genutzt, wenn hier telefoniert oder das österr. Telefonnetz genutzt wird. In weiterer Folge ist zu untersuchen, ob diese Leistung des Drittlandsunternehmers im

Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt.

Eine Nichtbesteuerung iS der Judikatur des VwGH zu den Telekommunikationsdienstleistungen iS der VO BGBl II 383/2003 liegt dann vor, wenn die Telekommunikationsdienstleistung des im Drittland ansässigen Abnehmers dort keiner Steuer unterliegt, die den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne der Judikatur des EuGH bzw. der RL 2006/112/EG (bzw. 6. EG- RL) hat. Zur Vergleichbarkeit wird die Rechtsansicht vertreten, dass in Analogie zur VwGH-Judikatur (VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059 und 2004/15/0010; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0099 und 2002/15/0100 und insbesondere VwGH 22.11.2006, 2005/15/01044) davon ausgegangen wird, dass Vergleichbarkeit vorliegt, wenn die Umsatzbesteuerung mit der der RL 2006/112/EG vergleichbar ist. Daher ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der in dieser Richtlinie vorgeschriebene Mindeststeuersatz in Höhe von 15% heranzuziehen ist, da innerhalb der EU der Standardsteuersatz gem. Art. 97 RL 2006/112/EG nicht weniger als 15% betragen darf. Den Nachweis, dass die Telekommunikationsdienstleistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt, hat der Unternehmer zu erbringen. Es gibt jedoch keine gesetzlichen Anforderungen, wie dieser Nachweis auszusehen hat. Für den oa. Nachweis können daher sämtliche Unterlagen/Beweismittel etc. herangezogen werden, durch die der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wird, der österreichischen Finanzverwaltung glaubhaft darzulegen, dass die erbrachte Telekommunikationsdienstleistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt und dort auch tatsächlich versteuert wurde. Dies kann beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen (vgl. UStR 2000 Rz 363).

Dh, der Nachweis der tatsächlichen Versteuerung ist durch Vorlage entsprechender Unterlagen seitens der zuständigen Finanzverwaltung aus dem Drittland bzw. durch Unterlagen iZm der zuständigen Finanzverwaltung möglich, z.B. Jahreserklärungen mit Unterlagen und Eingangsstempel der drittländischen Finanzverwaltung, Umsatzsteuerbescheide, Bestätigung der drittländischen Finanzverwaltung betreffend die Rechtslage in den streitgegenständlichen Jahren, Bestätigung der drittländischen Finanzverwaltung, dass die Telekommunikationsdienstleistungen der drittländischen Firma XY im Zeitraum von ... bis ... an ihre Kunden, auch wenn diese Kunden im Ausland (Österreich) telefoniert haben, im Drittland tatsächlich versteuert wurden 'beglaubigte Übersetzungen ausländischer Schriftstücke in die Amtssprache Deutsch, vgl. Art. 8(1) BVG.

Nicht ausreichend als Nachweis der tatsächlichen Versteuerung sind Bestätigungen, die nicht von Finanzbehörde stammen bzw. solche, die nicht dem Steuerpflichtigen oder dem streitgegenständlichen Jahr zuordenbar oder bloße Unternehmerbestätigungen sind.

Zusammenfassend zu Punkt I. wird ausgeführt:

Ist die VO BGBl II 383/2003 für die Leistungen eines Drittlandsunternehmers an seine Kunden nicht anwendbar (zB wenn die Leistung nicht in Österreich genutzt oder ausgewertet wird oder

wenn sie im Drittland einer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt), dann hat der Unternehmer keine Umsätze in Österreich und bekommt die Vorsteuer aus der Rechnung des österr. Netzbetreibers im Erstattungsverfahren erstattet (sofern der Netzbetreiber diese zur Recht mit österr. USt ausgestellt hat - s.o.).

Ist aber davon auszugehen, dass die Telekommunikationsdienstleistung des Drittlandsunternehmers an Leistungsempfänger im Drittland oder an Nichtunternehmer im EU-Raum erbracht und in Österreich genutzt oder ausgewertet wird bzw. diese im Drittland keiner vergleichbaren Umsatzbesteuerung unterliegt, wird der Leistungsort durch die VO BGBl. II 383/2003 nach Österreich verlagert. Der Drittlandsunternehmer hat in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, die das Erstattungsverfahren ausschließen, dh die Umsätze im allgemeinen Umsatzsteuerveranlagungsverfahren zu erklären (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) und bekommt auch (nur) dort die Vorsteuern aus der Rechnung des österr. Netzbetreibers.

Art. 59a lit. b der RL 2006/112/EG räumt eine Ermächtigung zur Ortsverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen, die ein drittländischer Steuerpflichtiger an drittländische Nichtsteuerpflichtige erbringt, ein. Art. 59a leg. cit. ist (neben Art. 59b leg. cit) die unionsrechtliche Grundlage für die Telekomverordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 und enthält keine Einschränkung auf Fälle, in denen die Leistungsempfängerin einem Mitgliedstaat ansässig ist (d.h. keine EU-Widrigkeit/keine Berechtigung, sich unmittelbar auf Unionsrecht zu berufen).

Die VO BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (Telekomverordnung) gelangt sohin zur Anwendung (im ggstl. Fall: keine Nachweise/ keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland). Daher sind die Umsätze der Bf. im Inland steuerbar und in weiterer Folge die Voraussetzung für die Erstattung der Vorsteuern nach der VO BGBl. Nr. 279/1995 (Vorsteuererstattungsverordnung) nicht gegeben.

...“

Zu der von der Bf. erwähnten Rabattgutschrift vom 20. April 2012 in Höhe von 227.711,20 € findet sich außer der Wiedergabe des Beschwerdevorbringens keine weitere rechtliche Würdigung, insbesondere zur Tatsache, dass diese Gutschrift einen Zeitraum betrifft, für den von der Bf. kein Erstattungsantrag eingereicht wurde.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen, auf dessen Wiedergabe im Einzelnen im Hinblick auf die nunmehr vorhandene neuere Judikatur des EuGH und VwGH Abstand genommen wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem oa. Verfahrensgang. Auf Grund der Telekom-Verordnung des BMF und der entsprechenden Rz. der UStR (Verwaltungspraxis) ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Ermöglichung des Telefonierens im Inland durch ein drittländisches Telekommunikationsunternehmen einen steuerbaren und steuerpflichtigen Inlandsumsatz darstellt. Diese Rechtsansicht wurde auch vom VwGH v. 13.9.2018, Ro 2016/15/0035, geteilt.

Ausgehend von dieser Rechtsansicht wäre daher die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ausgeschlossen gewesen und daher könnten auf diesem Wege keine Vorsteuern erstattet werden.

Die Bf. hat in den seinerzeitigen Erstattungsverfahren unbestritten entsprechende Rechnungen inländischer Telekommunikationsunternehmen betreffend im Inland erbrachte Roamingleistungen zur Vorsteuererstattung eingereicht, die mit entsprechenden Bescheiden erstattet wurden. In den Wiederaufnahme- und Sachbescheiden werden die für maßgeblich erachteten neuen Tatsachen nicht bzw. nur eher allgemein umschrieben. In diesem Zusammenhang werden zwar Rabattvereinbarungen und nachträgliche Rabatte ins Treffen geführt, ohne diese jedoch konkret zu benennen. Abgesehen davon finden diese in den Sachbescheiden noch keinen Niederschlag, da hierbei lediglich die bisher gewährten Erstattungen mit 0 Euro festgesetzt wurden.

2. Beweiswürdigung

Bereits aus den seinerzeit eingereichten Rechnungen kann unschwer auf einen inländischen Leistungsort und damit auf die Unzulässigkeit des Erstattungsverfahrens indiziell geschlossen werden. Daraus ist zu erkennen, dass die Kunden der Bf. im Inland telefoniert haben. Somit war der belangten Behörde bekannt, dass die Bf. aus der Ermöglichung des Telefonierens im Inland steuerbare und steuerpflichtige Umsätze erzielt hat. Trotz dieses ein Vorsteuererstattungsverfahrens hindernden Umstandes (kurz zusammengefasst: Erzielen von steuerpflichtigen Umsätzen) wurden Vorsteuererstattungen gewährt. In den angefochtenen Bescheiden wurden keine neuen Tatsachen aufgezeigt, sondern lediglich eine andere rechtliche Beurteilung vorgenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

§ 303 BAO:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts

wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) ...

[BGBl I 2013/14]

§ 307 BAO:

(1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(2) (aufgehoben durch BGBl I 2002/97)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

[BGBl I 2009/20]

§ 3a UStG 1994 (bis BGBl. I 40/2014) lautet:

...

(13) Die im Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet ausgeführt;

b) ist der Empfänger einer in Abs. 14 Z 14 bezeichneten sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wenn die Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

(14) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 13 sind:

1. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;

2. die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;

3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und

Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer;

4. die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;

5. die Datenverarbeitung;

6. die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;

7. die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c bezeichneten Art;

8. die Gestellung von Personal;

9. der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen;

10. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;

11. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;

12. die Telekommunikationsdienste;

13. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;

14. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;

15. die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder zu einem an ein solches Netz angeschlossenes Netz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie die Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.

(15) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt,

1. die Vermietung von Beförderungsmitteln oder

2. eine sonstige Leistung, die im Abs. 14 Z 1 bis 13 und 15 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, mit Sitz im Inland, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.

(16) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12 oder 13 lit. a bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und

2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen

behandelt werden. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des Abs. 14 Z 14, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen für Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuer abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 222/2009, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird",

wenn der Unternehmer (von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221:

Auf Grund des § 3a Abs. 10 Z 13 und 14 sowie Abs. 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 wird verordnet:

§ 1. Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009, bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird.

§ 2. Als Telekommunikationsdienste gelten solche Dienstleistungen, mit denen Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang.

§ 3. (1) Die Verordnung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach Ablauf des Tages, an dem die Verordnung im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ausgeführt werden.

(2) Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBl. II Nr. 102/1997, ist nicht mehr auf Umsätze anzuwenden, die nach Ablauf des Tages, an dem die Verordnung im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ausgeführt werden.

(3) § 1 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 221/2009 ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 ausgeführt werden.

Umsatzsteuerrichtlinien (UStR)

Rz 643:

Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird.

Die österreichischen Netzanbieter haben die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihnen erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer auf das für sie günstigere EU-Recht zu berufen. Eine Berufung ist jedoch nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und

diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Letztere Voraussetzung ist vom österreichischen Netzanbieter nachzuweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen kann.

Beispiel:

Ein österreichischer Mobilfunkbetreiber schließt mit einem Mobilfunkbetreiber mit Sitz im Drittland einen Vertrag ab, wonach die beiden Vertragsparteien den jeweils berechtigten Kunden der anderen Vertragspartei die Möglichkeit geben, Telekommunikationsleistungen auf dem von ihnen betriebenen Netz zu erhalten (Roaming-Vertrag). Der Kunde des Drittlandsunternehmers telefoniert in Österreich. Die Telekommunikationsdienstleistung unterliegt im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung.

Der Ort der Leistung des österreichischen Unternehmers beurteilt sich zunächst nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt nach dieser Bestimmung im Drittland, da die Leistung einem Unternehmer gegenüber erbracht wird. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

...

Wird die Leistung einem Unternehmer im Drittland oder einem Nichtunternehmer im Drittland gegenüber erbracht, liegt der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1. 1. 2015 (bis 31. 12. 2014: § 3a Abs. 13 lit. a oder Abs. 7 UStG 1994) jeweils im Drittland. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe Wiederaufnahmebescheide)

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides (VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 12.6.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/0165; 28.9.1998, 96/16/0135). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Entsprechend der Judikatur des VwGH (VwGH 12.6.1991, 90/13/0027) erscheint es ausreichend, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist. Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann (Verbot des Nachschiebens von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren). „Neue“ Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit

Beschwerdevorentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen. Eine zweite Wiederaufnahme kann sich nicht auf denselben Wiederaufnahmegrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen (vgl BFG 30.4.2021, RV/4100091/2021). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdevorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdevorentscheidung) zu entscheiden.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens führt zur gänzlichen Beseitigung jenes Bescheides, der das wiederaufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss gebracht hat. Der frühere Bescheid tritt durch eine (erfolgreiche) Wiederaufnahme des Verfahrens zur Gänze außer Kraft (VwGH 22.5.2014, 2013/15/0142). Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei getrennt (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012) zu beurteilende Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (VwGH 12.9.1996, 96/15/0163; 17.11.2004, 2000/14/0142; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.6.2009, 2007/15/0041; BFG 4.5.2021, RV/7104116/2018).

Ausgehend von der vorhin erwähnten Rechtsansicht, dass lediglich die in den angefochtenen Bescheide dargestellten Wiederaufnahmegründe zu prüfen sind, kann auf allfällig später vorgebrachte Wiederaufnahmegründe nicht eingegangen werden, die einer gesonderten bescheidmäßigen Wiederaufnahme bedurft hätten.

Da wie im Spruch des Erkenntnisses ersichtlich die durch die angefochtenen Bescheide verfügten Wiederaufnahmen der entsprechenden Erstattungsverfahren aufgehoben wurden, scheiden die von der belangten Behörde erlassenen neuen Sachbescheide (Festsetzung der Vorsteuern mit Null Euro) gleichzeitig - wie bereits vorhin erwähnt - aus dem Rechtsbestand aus.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Beschluss: Gegenstandsloserklärung)

(Beschluss Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen die Sachbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren)

Mit oa. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Folge gegeben und die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§ 261 BAO lautet:

(1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder

b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.

(2) Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Vor diesem Hintergrund scheidet durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide betreffend das Verfahren hinsichtlich der im Spruch bezeichneten Vorsteuererstattung ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 30.03.2006, 2006/15/0016, VwGH 28.02.2012, 2009/15/0170). Die Beschwerden gegen die neu erlassenen Sachbescheide waren daher im Sinne des § 261 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision zu A. und B.)

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. Die Feststellung fehlender Wiederaufnahmegründe sowie die Gegenstandsloserklärung von Bescheiden sind keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung.

Graz, am 23. März 2022