

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Juni 2018 und 28. Juni 2018 betreffend

1. Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2011
 2. Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2012
 3. Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2013
 4. Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2015
 5. Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2016 sowie
 6. Verspätungszuschlag zur Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2011
 7. Verspätungszuschlag zur Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2012
 8. Verspätungszuschlag zur Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2013
 9. Verspätungszuschlag zur Festsetzung von Umsatzsteuer 01-12/2016
- Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden zu den Bescheiden (1.-5.) werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Den Beschwerden zu den Bescheiden (6.-9.) wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. ist ein drittländisches Telekommunikationsunternehmen. In den angefochtenen Bescheiden erfolgte für die im Spruch angeführten Zeiträume eine Korrektur der seinerzeitigen Vorsteuern auf Grund nachträglich gewährter Rabatte. Auf diesen Umstand wird im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, dass dies auf Grund zweier ausdrücklich genannter inländischer Telekommunikationsunternehmen erfolgte. Es handelte sich dabei um Gutschriften aus Roamingleistungen.

Weiter wurden entsprechende Verspätungszuschläge in Höhe von 10% des Vorsteuerberichtigungsbetrages festgesetzt.

In ihrer Beschwerde wandte sich die Beschwerdeführerin (Bf.) gegen diese Feststellung und Vorschreibung. Neben umfangreichen zum Teil durch die neuere Rechtsprechung überholten materiell-rechtlichen Ausführungen führte sie in verfahrensrechtlicher Sicht aus, durch die Erlassung des Bescheides sei sie im Recht auf Wahrung des Parteiengehörs verletzt worden, weil sie zu den im Bescheid getroffenen Festlegungen nicht Stellung nehmen konnte.

Außerdem warf sie der belangten Behörde vor, Beweismittel zu verwenden, die ihr nicht zugänglich gemacht worden seien. Im Übrigen verstießen die angefochtenen Bescheide gegen das Verbot „geheimer“ Beweismittel.

Was den festgesetzten Verspätungszuschlag anlangt, führte sie hierzu aus, ein solcher könne nur dann auferlegt werden, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Nach dem hier vorliegenden Sachverhalt, sei die Bf. nach der vorherrschenden Rechtslage nicht eindeutig verpflichtet gewesen, eine Veranlagung zur Umsatzsteuer in Österreich durchzuführen.

In ihrer Beschwerdeentscheidung führte die belangte Behörde u.a. aus, gewährte Rabatte führten zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 und lösten eine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerkorrektur aus (VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254). Grundlage für die Berichtigung des Entgelts sei jeweils der Minderungs-(Erhöhungs-) Betrag und der Steuersatz, dem der betreffende Umsatz unterzogen wurde. Die Berichtigung habe jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist; d.h. nachträgliche Rabattierungen („rückwirkende Mengenrabatte“, „Discounts“) stellten eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG 1994 dar und seien (immer) in UVAs ex nunc zu erfassen/entrichten (Fälligkeit) gewesen. § 11 UStG 1994 finde hier keine Anwendung – d.h. eine ordnungsgemäße Rechnung sei hier nicht erforderlich. Die Nichtabgabe von Steuererklärungen trotz einer gewerblichen Tätigkeit könne von der Abgabenbehörde in eigenständiger Beurteilung der Umstände des Falles als Abgabenhinterziehung gewertet werden.

Die IT-Systemprüfung mit Standort Wien konnte erst nach aufwändigen, mehrere Monate

dauernden und mehrmaligen Abgleichungen der im Jahr 2017 übermittelte Daten (eine Liste sämtlicher Kunden, die im Drittland ein Telekommunikationsunternehmen betrieben, soweit es mit diesen Unternehmen Abrechnungen und Gutschriften gab, bzw. deren Debitorenkonten mit sämtlichen Gutschriften pro Jahr inklusive dem Leistungszeitraum, Drittstaaten bzw. die von ausländischen Telekommunikationsunternehmen an ihre Unternehmen ausgestellt wurden) der drei betroffenen im Einzelnen genannten inländischen

Telekommunikationsunternehmen für den Prüfungszeitraum 2010 ff in die Prüfsoftware ACL einlesen und im November 2017 auswerten. Es wurden die (§ 16 UStG 1994) Daten/ Tabellen für die jeweiligen Drittlands-Telekombetreiber in eine entsprechende/ nahezu gleiche Form gebracht, um die Auswertung unternehmensübergreifend zu erleichtern (TADIG-Code/ ROAMINGPARTNER/ Herkunft=NAME/ Jahr/ USt/ Gesamtergebnis) und abschließend sämtliche Daten zur Übermittlung in Excel-Tabellen exportiert. Die Festsetzung an Umsatzsteuer erfolgte sodann an Hand der übermittelten GBP-IT-Liste vom November 2017.

Was die Verspätungszuschläge anlangt, erscheine das Maximum von 10% im Hinblick auf die in Erfahrung gebrachten Discounts als gerechtfertigt. Selbst die bekannten ausstehenden Vorsteuern aus Rabattierungen (§ 16 UStG 1994) zu bereits erstatteten Vorsteuern seien bis dato nicht rückgezahlt worden. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurden die Verspätungszuschläge in Anlehnung an die gleichzeitig erlassenen Jahresveranlagungsbescheide neu festgesetzt, wodurch sich weitere Nachforderungen ergaben.

In der weiteren Folge beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde und Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Weitere wesentliche von der Beschwerde sich unterscheidende inhaltliche Ausführungen wurden nicht erstattet. Insbesondere fehlen jegliche Entgegnungen auf die sowohl im angefochtenen Bescheid als auch der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde angeführten Rabattgutschriften, die zur Änderung der Bemessungsgrundlage des seinerzeit beanspruchten Vorsteuerabzuges geführt hätten.

Am 29. März 2022 wurde die Bf. zur beantragten mündlichen Verhandlung am 27. April 2022 als Partei geladen. Die Zustellung der Ladung ist durch Zustellung an die Parteienvertreterin am 31. März 2022 ausgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 21. April 2022, eingereicht per Telefax beantragte die Bf. die Vertagung der mündlichen Verhandlung um mindestens sechs Wochen. In der Begründung führte sie aus, die belangte Behörde habe die Umsatzsteuer zu dem Betrag hinzugerechnet und nicht herausgerechnet. Weiters sei in vergleichbaren Fällen die Rabatte/Gutschriften im Jahr der Ausstellung und nicht im Jahr der Entstehung berücksichtigt worden. Diese Berechnung müsse die Bf. vorgenommen werden und daher benötige sie für die perfekte Datenaufbereitung noch etwas Zeit.

Mit E-Mail vom 21. April 2022 führte das Bundesfinanzgericht Folgendes aus:

„Zu den Rabatten erlaube ich mir Folgendes zu bemerken:

1. Am 20.2.2017 wurde für 1-12/2011, 2012, 2014 die Vorsteuerberichtigung iHv. 11.906,00; 35.188,95 und 65.173,28 vorgeschrieben.

2. Am 6.6.2018 wurden diese Buchungen wieder storniert.

3. Am 8.6.2018 wurden die Rabatte lt. Rückseite der angefochtenen Bescheide wieder vorgeschrieben.

Lt. Auskunft des FA seien diese Zahlen richtig und finden sich auch in der noch nicht beim BFG anhängigen Jahresumsatzsteuerschätzung gemäß § 184 BAO. Die entsprechende BVE seien am 23.2. od. 14.3.2022 erlassen worden und Vorlageantrag sei dzt. keiner anhängig/bekannt. Bitte vergleichen Sie die Zahlen mit Ihren Unterlagen.“

In einem weiteren E-Mail zu beantragten Vertagung der mündlichen Verhandlung führte das Bundesfinanzgericht aus:

„Sehr geehrte Frau Mag. F.!

Wie Ihnen bereits in den ho. Mails vom 19.4.2022, 11:28' (V.) und 12.33' (Bf.) mitgeteilt, sind die ursprl. unrichtig berechneten Vorsteuern aus Rabattgutschriften bereits vom FA richtiggestellt worden und gar nicht mehr verfahrensgegenständlich. Sie haben offenbar diese Mails mit den Ihnen vorliegenden Abgabenvorschreibungen/Bescheiden nicht verglichen und sich lediglich mit Ihrem Vertagungsantrag beschäftigt. Z.B. wurden ursprl. bei V. für 2013 Vorsteuern aus Rabatten iHv. 34.852,42 € vorgeschrieben.

Diese Vorschreibung wurde dann auf 5.808,74 € korrigiert. $(34.852,42 : 1,2 = 29.043,69 \times 20\% = 5.808,74)$.

Diese Zahlen finden sich auch auf der V. Excel-Datei (Vorst.ber. T-Mobile). Bei der Firma Bf. ist es ähnlich.

Daher werden Sie in Kenntnis gesetzt, dass Ihre Vertagungsanträge gänzlich unbegründet erscheinen und die Verhandlungen wie geplant stattfinden werden.

Abgesehen davon ist eine Vertagung eines gesamten Senates (Anm.: Rechtssache V.) aus organisatorischen Gründen nicht möglich und es darf von einem berufsmäßigen

Parteienvertreter erwartet werden, dass er die zahlenmäßigen Grundlagen seiner Beschwerden innerhalb von drei Wochen vor der mündlichen Verhandlung ausreichend überprüft. Abgesehen waren die zahlenmäßigen Grundlagen weder in Beschwerde noch Vorlageantrag strittig.“

In einem weiteren E-Mail vom 26. April 2022, 16.49 Uhr teilte die Bf. Vertreterin Folgendes mit:

„Sehr geehrter Herr Dr. X.,

da wir trotz mehrmaliger Aufforderung an die Zuständigen der Bf. keine Beauftragung hinsichtlich der mündlichen Verhandlung erhalten haben, möchten wir Ihnen mitteilen, dass wir an den mündlichen Verhandlungen morgen 27.04.2022 in den Rechtsachen GZ.RV/2101346/2019, GZ.RV/2100186/2022 und Gz. RV/2101353/2019 nicht teilnehmen werden.

Wir bitten Sie um Kenntnisnahme. ...“

Zur mündliche Verhandlung sind lediglich die Vertreterinnen der belangten Behörde erschienen, verwiesen auf ihr bisheriges Vorbringen und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat es nach Ansicht der belangten Behörde offenbar unterlassen, die Entgeltsminderungen aus Roaminggebühren in entsprechenden Voranmeldungen zu erklären. Dies wurde der Bf. im angefochtenen Bescheid und der Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich vorgehalten, wonach die die Bf. betreffenden Rabatten auf Grund erhobener Unterlagen bei österreichischen Telekommunikationsanbietern durch die Außenprüfung erhoben wurden. Im Vorlageantrag wurde dies nicht mehr weiter bestritten, sodass von der Richtigkeit der abgabenbehördlichen Erhebungen auszugehen war. Die im Vertagungsantrag monierten Berechnungsfehler der belangten Behörde konnten aufgeklärt werden, als die entsprechenden Bescheide bereits in berichtigter Form vorlagen. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass die Bf. offenbar seit 4. Juli 2018 bis 21. April 2022 keine Zeit gefunden hat, die Berechnungen einer ausreichenden Überprüfung zu unterziehen. Abgesehen wäre es ihr inzwischen freigestanden, Ihre Rabattgutschriften mit denen der inländischen Telekombetreiber abzugleichen.

2. Beweiswürdigung

Der objektive Sachverhalt kann unbestritten der Aktenlage entnommen werden. Die fast vier Jahre später erstatteten Vorbringen der Bf. im oa. Vertagungsantrag sind völlig allgemein gehalten und indizieren die Vermutung der Absicht einer Verfahrensverschleppung.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen

3.1.

UStG 1994

Änderung der Bemessungsgrundlage

§ 16 (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

(4) Ist eine Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Der letzte Satz des Abs. 1 gilt sinngemäß.

(5) Werden die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert (zB Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Abnehmer der Lieferungen oder dem Empfänger der sonstigen Leistungen einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

3.2.

Rechtsquellen:

Bundesabgabenordnung (BAO)

§ 135:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern, BGBl. Nr. 279/1995 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 222/2009

Art. 1: § 3a

Erstattungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

(Anm.: § 3a) (1) Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem 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. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Dem Erstattungsantrag sind die Rechnungen und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im Original beizufügen.

(2) Der zu erstattende Betrag muss mindestens 400 Euro betragen. Das gilt nicht, wenn der Erstattungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres ist. Für diese Erstattungszeiträume muss der zu erstattende Betrag mindestens 50 Euro betragen.

(3) Der Unternehmer muss dem Finanzamt Graz-Stadt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist.

Formular U 5, Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer (Auszug)

Fußnote 1 lautet:

"1) Minderungen der Umsatzsteuer infolge des Rechnungsbetrags (zum Beispiel durch Skonti, Rabatte, Storni) sind wie folgt zu berücksichtigen:

a) Ist die betreffende Rechnung in dieser Einzelaufstellung aufgeführt, ist der gekürzte Umsatzsteuerbetrag anzugeben.

b) Ist die betreffende Rechnung in der Einzelaufstellung eines früheren Vergütungsantrages enthalten, ist die Minderung der Umsatzsteuer am Schluss der Einzelaufstellung anzugeben. Es ist auf die zugrundeliegende Rechnung Bezug zu nehmen."

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die festgestellten nach Ablauf des Vorsteuererstattungszeitraum nachträglich gewährten Rabatte, Discounts, Gutschriften etc. sind Minderungen der Bemessungsgrundlage (§ 4 iVm § 16 UStG 1994). Diese wurden weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Bf. weiter in Frage gestellt. Die Tatsache, dass die Rabatte zu einer nachträglichen Verminderung des Vorsteuerabzuges (Erstattungsanspruches) führen, ist von der rechtlichen Beurteilung, ob die Bf. nun steuerpflichtige Inlandsumsätze ausgeführt hat oder nicht berührt. Die Bf. hätte eine

teilweise Rückgewähr des seinerzeitigen erhaltenen Vorsteuerabzuges im Rahmen eines künftigen Erstattungsverfahrens vornehmen müssen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe)

Ausländische Unternehmer, ohne Sitz und Betriebstätte im Inland, haben den Vorsteuerabzug im Rahmen des Erstattungsverfahrens zu beantragen. Dies ist auch im amtlichen Vordruck - wie die Bf. zutreffend verweist - so vorgesehen. Daraus kann eine entsprechende Verpflichtung zur (zusätzlichen) Abgabe von Voranmeldung in Rahmen des (vereinfachten) Erstattungsverfahrens nicht abgeleitet werden. Eine weitere Verschuldensprüfung ist daher gegenständlich entbehrlich.

Die Bf. hat objektiv betrachtet unrichtige Vorsteuererstattungsanträge eingereicht, zumal die Rabatte als Vorsteuererminderung (Entgeltsberichtigungen) unberücksichtigt geblieben waren. Für eine Verhängung von Verspätungszuschlägen findet sich in den oa. Gesetzesbestimmungen keine Deckung. Unrichtigkeiten in Abgabenerklärungen können nicht durch Vorschreibung von Verspätungszuschlägen sanktioniert werden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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. Die Lösung des Beschwerdealles wird direkt aus dem Gesetzestext und der ergangenen Verordnung abgeleitet.

Graz, am 4. Mai 2022