

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Assurance GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien,

über die Beschwerde vom 1. Juni 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 14. Mai 2018 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-12/2010, 1-12/2011, 1-12/2012, 1- 12/2013, 1-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 sowie Verspätungszuschlag 2012 – 2016

I. zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-12/2010 und 1-12/2011 sowie die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag 2012 – 2016 werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Bescheide betreffend Festsetzung Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-12/2012, 1- 12/2013, 1-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 sowie die Beschwerdeentscheidung werden aufgehoben und an das Finanzamt zurückverwiesen (Aufhebung und Zurückverweisung).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist ein Telekommunikationsunternehmen aus dem Drittland, das in Österreich die Erstattung von Vorsteuern aus Roaminggebühren beantragte, die ihr österreichische Telekom-Unternehmen in Rechnung gestellt haben.

Im Zuge von Erhebungen wurde dem Finanzamt bekannt, dass die österreichischen Telekommunikationsunternehmen der Bf. Rabatte gewährten, die die Bemessungsgrundlage minderten.

Daraufhin kam es zu folgenden Verfahrensschritten:

2010: Mit dem angefochtenen Bescheid vom 14.5.2018 setzte das Finanzamt erstmals und ohne Antrag eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2009 mit 133,50 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2009 hat die Bf. die Erstattung von Vorsteuern nicht beantragt.

2011: Mit dem angefochtenen Bescheid vom 14.5.2018 setzte das Finanzamt erstmals und ohne Antrag eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2010 iHv 455,76 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Auch im Jahr 2010 hat die Bf. die Erstattung von Vorsteuern nicht beantragt.

2012: Im Jahr 2012 beantragte die Bf. erstmals die Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1-3/2012, 4-6/2012, 7-9/2012 und 10-12/2012. Sämtliche Anträge wurden zunächst stattgebend erledigt, danach wieder aufgenommen und die Erstattung mit der Begründung abgewiesen, dass die Bf. Umsätze im Inland erzielt hätte.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 14. Mai 2018 setzte das Finanzamt eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2011 in Höhe von 1.796,28 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2011 hat die Bf. die Erstattung von Vorsteuern nicht beantragt und es wurden auch keine Vorsteuern in einem Veranlagungsverfahren gewährt.

2013: Im Jahr 2013 beantragte die Bf. die Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1- 6/2013, 7-12/2013 und 1-12/2013. Sämtliche Anträge wurden zunächst stattgebend erledigt, danach wieder aufgenommen und die Erstattung mit der Begründung abgewiesen, dass die Bf. Umsätze im Inland erzielt hätte.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 14. Mai 2018 setzte das Finanzamt eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2012 in Höhe von 776,30 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2012 kam es tatsächlich nicht zum Abzug von Vorsteuern, weil die entsprechenden Anträge abgewiesen wurden und auch keine Veranlagung zur Umsatzsteuer vorgenommen wurde.

2014: Die Bf. beantragte die Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1-3/2014 und 4-6/2014. Die Anträge wurden zunächst abgewiesen, danach wurde den Anträgen mit Beschwerdevorentscheidung statt gegeben und in Folge wurden sie nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens abgewiesen. Für die Zeiträume 7-9/2013, 10-12/2013 und

1-12/2013 erfolgte zunächst eine Vorsteuererstattung, wobei auch in diesen Fällen nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens eine Abweisung der Anträge erfolgte.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 14. Mai 2018 setzte das Finanzamt eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2013 iHv 1.145,58 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2013 kam es tatsächlich nicht zum Abzug von Vorsteuern, weil die entsprechenden Anträge abgewiesen wurden und auch keine Veranlagung zur Umsatzsteuer vorgenommen wurde.

2015: Im Jahr 2015 beantragte die Bf. die Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1-3/2015, 4-6/2015 und 7-9/2015. Die Anträge wurden zunächst stattgebend erledigt, danach wieder aufgenommen und die Erstattung mit der Begründung abgewiesen, dass die Bf. Umsätze im Inland erzielt hätte. Die Anträge für die Zeiträume 10-12/2015 und 1-12/2015 wurden mit Erstbescheid abgewiesen.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2018 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1-12/2015 wieder auf und setzte mit dem hier angefochtenen Bescheid vom selben Tag die Vorsteuerberichtigung iHv 1.991,02 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2014 kam es tatsächlich nicht zum Abzug von Vorsteuern, weil die entsprechenden Anträge abgewiesen wurden und auch keine Veranlagung zur Umsatzsteuer vorgenommen wurde.

2016: Im Jahr 2016 beantragte die Bf. die Erstattung von Vorsteuern für den Zeitraum 1-3/2016. Dieser Antrag wurde zunächst stattgebend erledigt, nach einer ersten Wiederaufnahme erfolgte die Erstattung in anderer (höherer) Höhe und nach einer weiteren Wiederaufnahme wurde die Erstattung mit der Begründung abgewiesen, dass die Bf. Umsätze im Inland erzielt hätte. Die Anträge für die Zeiträume 4-6/2016, 7-9/2016 und 1-12/2016 wurden mit Erstbescheid abgewiesen.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2018 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1-12/2016 wieder auf und setzte mit dem hier angefochtenen Bescheid vom selben Tag die Vorsteuerberichtigung mit 7.994,82 Euro fest. Umsätze wurden keine festgesetzt. Im Jahr 2015 kam es tatsächlich nicht zum Abzug von Vorsteuern, weil die entsprechenden Anträge abgewiesen wurden und auch keine Veranlagung zur Umsatzsteuer vorgenommen wurde.

Für die Jahre 2012 – 2016 setzte das Finanzamt Verspätungszuschläge fest und berechnete sie der Höhe nach anhand der festgesetzten Vorsteuer-Berichtigungen. Als Begründung wurde angeführt:

„Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO).

Die für die Entrichtung zustehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.“

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 28. Mai 2018** führte die Bf. zunächst aus, dass hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzungen 2010 und 2011 bereits Verjährung eingetreten sei.

Die Bf. unterliege außerdem ausschließlich dem Erstattungsverfahren weshalb eine Umsatzsteuer-Festsetzung nicht zulässig sei.

Zu den Verspätungszuschlägen erklärte die Bf., dass die Bf. fristgerecht Erklärungen eingereicht hätte, weshalb die Voraussetzungen für Verspätungszuschläge nicht gegeben seien.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 12. Oktober 2022** ergänzte das Finanzamt den Sachverhalt um folgendes:

„Auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht, dh die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unter Berücksichtigung des Gewinnzuschlages sowie gewährter Rabatte (§ 16 UStG 1994 zu TADIG-Code: KENSA) wurde wiederholt verwiesen. Eine Abgabe von U-Erklärungen oder eine ho. Umsatzschätzung 2015ff ist bis dato nicht erfolgt (vgl. EuGH Urteil vom 15.4.2021, Rs C-593/19). (...) Es ist auch im ggstl. Fall davon auszugehen, dass die Bf. grundsätzlich auch für die bezugnehmenden Zeiträume der Rabattgutschriften steuerbare und steuerpflichtige Umsätze ausgeführt hat.“

Mit **Vorlageantrag vom 12. Jänner 2023** ergänzte die Bf. ihr Vorbringen dahingehend, dass die Entgeltsminderungen keine Relevanz hätten, weil der Bf. der Vorsteuerabzug tatsächlich nicht gewährt worden sei.

Veranlagungsbescheide könnten überdies nicht neben Erstattungsbescheiden ergehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich wie im Verfahrensgang dargestellt aus der Datenbank der Finanzverwaltung und wird von der Bf. auch nicht bestritten.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Verspätungszuschläge

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 (§ 135 BAO).

Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und die Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Mit Verspätungszuschlägen wird die Säumnis bei Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht und die daraus für die Finanzverwaltung/den Fiskus entstehenden Folgen und Risiken geahndet (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005).

Im Beschwerdefall hat die Bf. rechtzeitig Erstattungsanträge eingebracht. Damit hat die Bf. ihre Abgabenerklärungspflicht erfüllt, auch wenn die Abgabenerklärungen der Höhe nach unrichtig waren, weil die Bf. die Minderung der Bemessungsgrundlage und die Umsätze nicht in die Erklärungen aufgenommen hat.

Mit dem Verspätungszuschlag wird jedoch nur die Nichtabgabe der Steuererklärung und nicht die inhaltliche Unrichtigkeit der Erklärung geahndet. Damit besteht bereits dem Grunde nach keine Grundlage für die Verhängung des Verspätungszuschlages.

Im Übrigen liegt die Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005), wobei ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines für das Ermessen wesentlichen Verschuldens ausschließen kann (VwGH 20.01.2016, Ro 2014/17/0036).

Die Bf. hat nur Erstattungsanträge eingereicht, weil sie die Auffassung vertreten hat, dass die VO 383/2003 idF 221/2009 unionsrechtswidrig sei bzw. es zu keiner Ortsverlagerung käme. Dass es sich dabei um eine vertretbare Rechtsansicht handelt, ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass das BFG in der Rechtssache „SK Telekom“ deshalb ein Vorabentscheidungsersuchen eingebracht hat.

Mit einem Verspätungszuschlag soll nur das Fehlverhalten, Abgabenerklärungen nicht fristgerecht einzubringen, sanktioniert werden. Keinesfalls soll ein drohender Verspätungszuschlag Abgabepflichtige daran hindern, eine andere Rechtsauffassung als das Finanzamt zu vertreten.

Die Bescheide betr. Verspätungszuschläge waren daher wie im Spruch ersichtlich aufzuheben, weil die Bf. fristgerecht Erklärungen eingereicht hat. Die Erklärungen waren zwar im Nachhinein gesehen unrichtig, jedoch beruhte die Unrichtigkeit auf einer vertretbaren Rechtsauffassung, weshalb die Bf. auch kein für die Verhängung eines Verspätungszuschlages wesentliches Verschulden trifft.

Die Bescheide betreffend Verspätungszuschläge waren daher aufzuheben.

2.2. Verjährung Umsatzsteuer 2010 und 2011

Das Recht, Umsatzsteuer festzusetzen, verjährt nach fünf Jahren (§ 207 BAO). Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO).

Im Beschwerdefall beginnt die Verjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 am 31.12.2010 und endet am 31.12.2015, hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 beginnt die Verjährung am 31.12.2011 und endet am 31.12.2016.

Die Festsetzung der Umsatzsteuern 2010 und 2011 am 14. Mai 2018 erfolgte damit außerhalb der Verjährungsfrist. Verlängerungshandlungen iSd § 209 BAO wurden seitens der Abgabenbehörde keine gesetzt.

Die Bescheide betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-12/2010 und 1-12/2011 waren daher ersatzlos aufzuheben.

2.3. Festsetzung Umsatzsteuer 2012 – 2016 (Aufhebung und Zurückverweisung)

Das BFG kann eine Beschwerde gem. § 278 BAO durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Der EuGH hat mit Urteil vom 15.4.2021, Rs C-593/19, „SK Telecom Co. Ltd“ entschieden, dass in Sachverhaltskonstellationen wie sie im Beschwerdefall gegeben sind, die Leistung im Inland erbracht wird.

Damit ist höchstgerichtlich klargestellt, dass sich die entsprechenden Umsätze der Bf. nach der mit dem Unionsrecht in Einklang stehenden Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 in das Inland verlagern.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs 1 BAO).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 30.09.2021, Ra 2019/13/0118 unter Verweis auf Ritz, BAO3, § 184 Tz 3 und 12).

Es ist dem Bf. beizupflichten, dass auch im Abgabenverfahren davon auszugehen ist, dass in derselben Sache nur einmal abzusprechen ist (vgl. zum Grundsatz "ne bis in idem" VwGH 22.02.2006, 2004/17/0028, VwGH 18.09.2002 98/17/0281, VwGH 9.11.2000, 99/16/0395, VwGH 29.04.1991, 90/15/0174 oder schon VwGH 17.10.1974, 1818/73, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar I, 960).

Im Beschwerdefall wurde hinsichtlich der Jahre 2012 – 2016 mittlerweile rechtskräftig abgesprochen, dass die Bf. nicht dem Erstattungsverfahren, sondern dem Veranlagungsverfahren unterliegt. Eine derartige Abweisung des Erstattungsantrages steht einer Umsatzsteuerveranlagung nicht entgegen (siehe auch BFG 23.8.2022, RV/2100079/2022; mit Amtsrevision beim VwGH angefochten), weil damit nur über das „richtige“ Umsatzsteuer-Verfahren (Erstattung oder Veranlagung) und nicht über die Abgabe selbst abgesprochen wurde.

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung selbst dargelegt: *„Ob eine entsprechende Gewinnmarge aus den weiterverrechneten Roaminggebühren erzielt wurde, konnte mangels entsprechender Offenlegung nicht festgestellt werden“*.

Daraufhin wurden die Umsätze – dieser Feststellung widersprechend - mit dem Betrag von Null angesetzt.

Damit hat es das Finanzamt unterlassen festzustellen, ob bzw. in welcher Höhe die Bf. Umsätze im Inland erzielt hat.

Die Feststellung der Höhe der Umsätze durch das BFG ist weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG – anders als das Finanzamt – mit Außenprüfungen nicht befasst ist und daher nicht über die notwendige Expertise verfügt, die für eine rasche Erledigung notwendig ist.

Das Verfahren tritt damit gem. § 278 Abs 2 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat. Das Finanzamt hat für eine Festsetzung der Umsatzsteuer (bzw. eine Veranlagung zur Umsatzsteuer) die Umsätze unter Einbindung der Bf. zu ermitteln (gegebenenfalls zu schätzen) und bei der Festsetzung der Steuer auch den Vorsteuerabzug sowie allfällige Berichtigungen zu beachten.

2.4. 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.

Im Beschwerdefall wurde keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung aufgeworfen weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 13. April 2023