

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

Bf1, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerden vom 15. Dezember 2016 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 15. November 2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Erstattung von Vorsteuern 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-12/2013 und die Bescheide betreffend Erstattung von Vorsteuern 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-12/2013 sowie die Beschwerde vom 22. Juli 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. Mai 2016, betreffend Erstattung von Vorsteuern 1-12/2014

zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Erstattung von Vorsteuern 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-12/2013 werden - ersatzlos - aufgehoben.

Die Beschwerde betreffend Erstattung von Vorsteuern 1-12/2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

beschlossen:

- III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Erstattung von Vorsteuern 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-12/2013 wird als gegenstandslos erklärt.
- IV. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (im Folgenden: Bf.) ist ein Telekommunikationsunternehmen aus ***1*** (Drittland).

Für die Streitjahre 2011 – 2014 beantragte die Bf. die Vergütung von Vorsteuern aus Roaminggebühren, die ihr von österreichischen Telekommunikationsunternehmen in Rechnung gestellt wurden, weil Kunden der Bf. in Österreich telefonierten.

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 15. November 2016** nahm das Finanzamt die Verfahren zur Vorsteuererstattung 2011 – 2013 wieder auf. Begründend wurde auf die in den Bescheiden betreffend Vorsteuererstattung 2010 – 2013 vom selben Tag (Abweisung der Erstattungsanträge) näher ausgeführten neuen Tatsachen verwiesen. Diesen ist zu entnehmen:

„Der Erstattungsantrag war abzuweisen: Mangels vergleichbarer Umsatzbesteuerung im Ansässigkeitsstaat verlagert sich die Umsatzsteuerpflicht nach Österreich und ist daher das Umsatzsteuerveranlagungsverfahren und nicht das Vorsteuererstattungsverfahren anzuwenden (vgl. VO BGBl II 383/2003 -keine EU-Widrigkeit/ keine Berechtigung sich unmittelbar auf Unionsrecht zu berufen).

Ferner wurde seitens der österreichischen Finanzverwaltung nunmehr bekannt, dass auf Basis von zwischen der Konzernmutter des österreichischen Telekomunternehmers und dem Drittstaatstelekommunikationsunternehmer geschlossener Rabattvereinbarungen es zur nachträglichen Rabattierung von Roamingdienstleistungen kommt, wobei der Rabatt über die Konzernmutter verrechnet/weitergeleitet wird.

Nach Minderung der Bemessungsgrundlage beim österreichischen Telekomunternehmer wären die Vorsteuern des Leistungsempfängers zu korrigieren Auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht, dh die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Gewinnzuschlagssatzes sowie gewährter Rabatte wird verwiesen.“

Mit **Bescheid vom 24. Mai 2016** wurde der Erstattungsantrag 2014 abgewiesen (durch Festsetzung des Erstattungsbetrages mit Null). Begründend heißt es im Bescheid:

*„Da die angeforderte Bestätigung, dass die Umsatzsteuer für Telekommunikationsleistungen in Zusammenhang mit Roamingkosten 2014 in Österreich in ***1*** der ***1*** Mehrwertsteuer unterzogen wurden und dass diese Mehrwertsteuer entrichtet wurde, sowie Bestätigung wie hoch dieser Mehrwertsteuersatz 2014 in ***1*** war und die angeforderte "Unternehmerbestätigung" bis dato nicht beigebracht wurden, konnte nicht erstattet werden.“*

In den **Beschwerden vom 15. Dezember 2016** machte die Bf. geltend, dass dem Finanzamt die Umstände der Leistungserbringung durch die eingereichten Rechnungen im Original bekannt waren. Weiters heißt es:

„Der zweite Teil der Begründung stützt sich auf Rabattvereinbarungen zwischen einer Konzernmutter eines österreichischen Telekomunternehmers, wobei hier nicht näher ausgeführt wird, um welches Unternehmen es sich handelt. Darüber hinaus werden über die Rabattvereinbarungen lediglich Mutmaßungen angestellt. Es gibt dazu keine Ausführungen oder Nachweise, dass die Bf. im angeführten Wirtschaftsjahr tatsächlich nachträglich eine Rabattierung erhalten hat, welche die Bemessungsgrundlage gemindert hätte. Der vorliegende Wiederaufnahmebescheid enthält keine ausreichenden Angaben, da er keine konkreten Angaben zu dem angeführten Sachverhalt anführt.“

Die Erstattungsbescheide 2011 – 2014 wiederum seien rechtswidrig, weil es laut gesetzlicher Vorschriften zu keiner Leistungsortsverlagerung gekommen sei, sodass das Erstattungsverfahren anzuwenden sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 6. Juni 2018** wurden die Beschwerden abgewiesen. In der gesonderten Begründung heißt es zur Wiederaufnahme:

„Der Umstand, dass im Zuge von Ermittlungen der Betriebsprüfung die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens/Rabattzahlungen festgestellt wurden, kann als neue Tatsache angesehen werden und waren dies Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt waren. Die Geschäftsanalyse des Unternehmens bzw. die umsatzsteuerliche Beurteilung hinsichtlich der Besteuerung der (Telekommunikations-) Dienstleistungen der Bf. an ihre Kunden waren Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt waren.

Eine „wesentliche“ neue Tatsache, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigt, ist es eben gerade, dass sich durch die Prüfung eine Steuerpflicht in Österreich und damit die Anwendung des Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens ergibt. Das Finanzamt setzte die Vorsteuern mit „0“ fest, da es auf Grund der VO BGBl II 1997/102, BGBl II 383/2003 (VO zu Telekommunikationsdienste) zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich gekommen ist und die ErstattungsVO somit nicht mehr Anwendung findet.“

Die gesonderte Begründung betreffend die Erstattungsbescheide verweist auf die Anwendbarkeit der VO BGBl. II 2003/383 idF BGBl II 2009/221.

Im **Vorlageantrag vom 4. Juli 2018** wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen.

Mit **Vorlagebericht vom 4. Juli 2022** legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG vor.

Über Aufforderung des BFG erklärte das Finanzamt zur neuen Tatsache:

„D.h., trotz wh. FA-Vorhalte vom 3.9.2015/ 13.10.2015 und 5.7.2016/ 8.7.2016 [...die entsprechenden Unterlagen seien lt. Stb. vom Klienten angefordert worden, vgl. Beschwerdeausführungen vom 22.7.2016 zu U5 01-12/2014] wurden (bis dato, vgl. Wiederaufnahme-Erstbescheide 2011- 2013 vom 15.11.2016 bzw. Vorhaltcharakter der Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 6.6.2018, S. 1, 2 und S. 4) weder
** Nachweise und Bestätigungen durch die ***1*** Finanzverwaltung, dass die Umsatzsteuer für Telekommunikationsleistungen in Zusammenhang mit Roamingkosten in Österreich in*
****1*** der ***1*** Mehrwertsteuer unterzogen und diese Mehrwertsteuer entrichtet wurde,*

** eine Bestätigung, wie hoch dieser Mehrwertsteuersatz in ***1*** war (Bestätigung durch die ***1*** Finanzverwaltung - sofern auf ***1*** ausgestellt, eine beglaubigte Übersetzung, ansonsten eine Bestätigung ***1***-englisch durch die do. Finanzverwaltung)*
** eine grundsätzlich vorzulegende "Unternehmerbestätigung" (§ 3a (3) der VO BGBl 1995/279 idF BGBl II 2010/389; keine Ansässigkeitsbescheinigung, sondern eine Unternehmerbestätigung, dass die Firma als Unternehmer zur Umsatzsteuer unter der Mehrwertsteuernummer erfasst sei) übermittelt, noch*
** der TADIG-Code des ***1*** TK-Unternehmens/der Bf. anher mitgeteilt und*
** konnte sohin (nach GBP-Kennntnis der „Rabattpraxis“ im Sommer 2016) auch später nicht die excel. GBP-IT-Liste 11/2017 mit den § 16 USt-Berichtigungen der 3 österr. TK-Unternehmen dbzgl. „durchsucht“/überprüft werden.*

*Anm.: Zu einem möglichen/ nicht bestätigten TADIG-Code: ALBM4 (? vgl. Vorhaltcharakter der Begründung in der Beschwerdeentscheidung vom 6.6.2018, S. 4) sind ho. keine nachträglich gewährten Rabattzahlungen/ USt-Berichtigungen der 3 österr. TK-Unternehmen bzw. ab 2016 zu STRNR 68 456/4149 auch weder U5-Anträge, noch eingebrachte U-Erklärungen ersichtlich; eine heutige Internetrecherche ergab keinen Hinweis (mehr?) auf ein existentes/ oa. ***1*** TK-Unternehmen/ die Bf.“*

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt stellt sich wie im Verfahrensgang geschildert dar und wird von keiner Partei bestritten.

2. Rechtliche Beurteilung - Rechtslage

§ 303 (1) BAO: 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.*

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

§ 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.

2.1. Wiederaufnahme

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen.

Die Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Das Finanzamt stützt seine Wiederaufnahme darauf, dass im Zuge von Ermittlungen die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens/Rabattzahlungen festgestellt wurden.

Wie die Bf. zu Recht ausführt, wurden dem Finanzamt im Zuge des Antrags auf Vorsteuererstattung sämtliche Eingangs-Rechnungen über Roaminggebühren - wie in der Verordnung vorgesehen - im Original vorgelegt. Daraus ist zu erkennen, dass Kunden der Bf. im Inland telefoniert haben.

Da dem Finanzamt damit der Umstand, dass Kunden der Bf. in Österreich telefoniert haben, bekannt war, liegt diesbezüglich keine neue Tatsache vor.

Zu den als Wiederaufnahmegrund angeführten Rabatten verweist die Bf. zu Recht darauf, dass darüber lediglich Mutmaßungen angestellt wurden. Weder den Bescheiden, noch der Beschwerdeentscheidung lassen sich konkrete Angaben über das rabattgewährende Unternehmen, die Höhe der Rabatte, die Jahre, in denen Rabatte gewährt wurden usw. entnehmen.

Eine Ergänzung der Begründung in der Beschwerdeentscheidung, was nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen darstellt (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131 mwN; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067) ist auch nicht erfolgt. Im Gegenteil: Die Beschwerdeentscheidung verweist wörtlich auf „Ermittlungen der Betriebsprüfung“, die allerdings nicht aktenkundig sind. Daraus kann geschlossen werden, dass es zu Ermittlungen bei anderen Unternehmen gekommen ist und im Beschwerdefall nur ein gleich gelagerter Sachverhalt angenommen wurde. Die Rabatte wurden in der Beschwerdeentscheidung auch nur dem Wort „Rabattzahlungen“ erwähnt, obwohl die Bf. in der Beschwerde selbst anführt, dass sie nicht wisse, von welchen Rabatten das Finanzamt ausgehe, wie hoch diese seien, ob es zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage gekommen sei usw.

Auch der Antwort auf das Ergänzungsersuchen des BFG konnte nur entnommen werden, dass von der Bf. trotz Aufforderung keine Unterlagen über die Besteuerung in ihrem Heimatland vorgelegt wurde und dass das Finanzamt in der ihr vorliegenden Liste über die Berichtigungen („bekannte Rabattpraxis“) die Bf. nicht finden konnte.

Das Finanzamt konnte seine Wiederaufnahme des Erstattungsverfahrens 2011 - 2013 daher auf keine neuen Tatsachen stützen, weshalb die Wiederaufnahmebescheide wie im Spruch ersichtlich, aufzuheben waren.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, weil gemäß § 303 Abs 3 BAO durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Diese Beschwerden waren daher mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

2.2. Umsätze im Inland, die das Erstattungsverfahren ausschließen (2014)

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. Im Tenor heißt es dazu:

„Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 mit Wirkung vom 1. Januar 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Roamingleistungen, die von einem in einem Drittland ansässigen Mobilfunkbetreiber an seine Kunden, die ebenfalls in diesem Drittland ansässig sind bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, erbracht werden und die es diesen Kunden ermöglichen, das

ationale Mobilfunknetz des Mitgliedstaats, in dem sie sich vorübergehend aufhalten, zu nutzen, als Dienstleistungen anzusehen sind, deren „tatsächliche Nutzung oder Auswertung“ im Sinne dieser Bestimmung im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgt, so dass dieser den Ort der Roamingleistungen so behandeln kann, als läge er in seinem Gebiet, wenn dadurch eine Nichtbesteuerung der Roamingleistungen in der Union vermieden wird und ohne dass es hierbei darauf ankommt, welcher steuerlichen Behandlung die Roamingleistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen“

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.

Ungeachtet der Begründung des angefochtenen Bescheides unterliegt die Bf. nicht dem Erstattungsverfahren, weil sie steuerbare Umsätze in Österreich erzielt hat.

Die Abweisung erfolgte daher zu Recht weshalb die Beschwerde gegen den Erstattungsbescheid 1-12/2014 abzuweisen war.

3. 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 gibt es höchstgerichtliche Rechtsprechung, der gefolgt wurde. Es liegt daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 15. Februar 2023