

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3***, ***2***, über die Beschwerden vom 20. Dezember 2016 gegen die Bescheide über die

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Erstattung von Vorsteuern
für den Zeitraum 1-12/2010

2. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Erstattung von Vorsteuern
für den Zeitraum 1-12/2011

3. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Erstattung von Vorsteuern
für den Zeitraum 1-12/2012

des ***FA*** vom 17. November 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Erstattung von Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2010, 1-12/2011 und für den Zeitraum 1-12/2012 werden 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.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein Telekommunikationsunternehmen mit Sitz im Drittland (***1***).

In den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen machte die Bf. Vorsteuern aus von österreichischen Unternehmen für Roaminggebühren in Rechnung gestellter Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren gem. VO BGBl 279/1995 in der jeweils geltenden Fassung geltend, da die Bf. der Ansicht war, keine Umsätze in Österreich zu erzielen.

Das Finanzamt erstattete zunächst die beantragten Vorsteuerbeträge mit Erstbescheiden betreffend die gegenständlichen Zeiträume, da die Bf. angab, keine Umsätze in Österreich zu erzielen.

Mit Bescheiden vom 17.11.2016 nahm das Finanzamt diese Verfahren wieder auf und begründete die Wiederaufnahmen durch Verweis auf die in der Begründung der Sachbescheide näher ausgeführten neu hervorgekommenen Tatsachen folgendermaßen:

„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 Nr. 383/2003 keine EU Widrigkeit/keine Berechtigung sich unmittelbar auf Unionsrecht zu berufen). Ferner wurde seitens der österr. Finanzverwaltung nunmehr bekannt, dass auf Basis von zwischen der Konzernmutter des österr. Teleunternehmers 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 österr. Telekomunternehmer wären die Vorsteuern des Leistungsempfängers zu korrigieren. Auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht, dh die Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Gewinnzuschlages sowie gewährter Rabatte wird verwiesen.“

Dagegen (und gegen die neuen Sachbescheide) wurden Beschwerden vom 20.12.2016 erhoben und im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme ausgeführt, dass hier kein Neuerungsstatbestand vorliege. Im Zuge der Einbringung des Antrages auf Vorsteuererstattung seien sämtliche Belege beigelegt worden. Dem Finanzamt seien sämtliche Unterlagen zur Würdigung des Sachverhalts vorgelegen und alle entscheidungsrelevanten Umstände zur zutreffenden rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes offengelegt worden.

Es sei in den Wiederaufnahmebescheiden lediglich die Abänderung einer bereits getroffenen rechtlichen Würdigung erfolgt, eine Wiederaufnahme sei damit unzulässig.

Der zweite Teil der Begründung stütze sich auf Rabattvereinbarungen zwischen einer Konzernmutter eines österreichischen Telekomunternehmers, wobei hier nicht näher ausgeführt werde, um welches Unternehmen es sich handle. Darüber hinaus würden über die Rabattvereinbarungen lediglich Mutmaßungen angestellt. Es gäbe dazu keine Ausführungen oder Nachweise, dass die Bf. im angeführten Wirtschaftsjahr tatsächlich nachträglich eine Rabattierung erhalten habe, welche die Bemessungsgrundlage gemindert hätte. Der vorliegende Wiederaufnahmebescheid enthalte keine ausreichenden Angaben, da er keine konkreten Angaben zu dem angeführten Sachverhalt anführe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.2.2018 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmen abgewiesen:

„Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer

Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind dabei ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, BA0⁵ (2014) § 303 Rz 21 u 24; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314, VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

*Die Bf. ist ein im Drittland (**1**) ansässiges Telekommunikationsunternehmen, welches im Finanzamt Graz-Stadt als Vorsteuer-Erstatter (VO BGBl 1995/279 idgF) geführt wurde.*

Das Unternehmen brachte 2010 bis 2012 Vorsteuererstattungsanträge (U5) ein und wurden die Vorsteuern erstattet.

Der Umstand, dass im Zuge von Ermittlungen der Betriebsprüfung Rabattzahlungen bzw. von neuerlichen U5-Anträgen die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens festgestellt wurde, 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und wird auch auf die zusätzliche Begründung zu den abweislichen Beschwerdeentscheidungen über die Erstattung von Vorsteuern vom heutigen Tage verwiesen.“

In der Beschwerdeentscheidung vom 15.2.2018 zu den Sachbescheiden führte das FA zur Abweisung begründend aus:

*„Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt es sich um ein im Drittland (**1*)*

ansässiges Telekommunikationsunternehmen, welches an Kunden Telekommunikationsdienstleistungen erbringt. Soweit die Kunden der Bf. in Österreich mit einem Mobiltelefon telefonieren, müssen sie die Netze österreichischer Provider benützen. Zu diesem Zweck schließt die Bf. mit den österreichischen Providern Roaming-Verträge ab, für deren Nutzung Entgelte (samt 20%iger österr. Umsatzsteuer), sogenannte Roaminggebühren, in Rechnung gestellt werden, welche die Bf. mit entsprechenden Aufschlägen an ihre Kunden weiterverrechnet.

Die Bf. beehrte im (vereinfachten) Vorsteuererstattungsverfahren mittels Formular U5 die Vergütung dieser von den österreichischen Netzbetreibern 2010-2012 in Rechnung gestellten Umsatzsteuer (USt) iHv EUR 72.927,62 (2010), EUR 333.057,16 (2011) und EUR 390.097,40 (2012).

Nach abweislichen Bescheide über die Erstattung von Vorsteuern für oa. Zeitraum wurde fristgerecht Beschwerde eingebracht; es komme zu keiner Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich auf Grund der VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221; um Vorsteuererstattung für 2015 werde ersucht.

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 (dh sich nicht auf das günstigere EU-Recht beruft - die VO BGBl. 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 zur 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 rechtens und die Vorsteuer aus dieser Rechnung (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) abzugsfähig.

Erklärend wird hierzu ausgeführt:

Der österreichischen Netzanbieter hat die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihm erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer auf das für ihn günstigere EU Recht (Artikel 56 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006) zu berufen, ist jedoch nicht dazu verpflichtet. Wenn er dies jedoch tut, dann ist dies aber nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Dh der österr. Netzbetreiber müsste seine Leistung im Drittland einer Umsatzsteuer unterwerfen und dies der österreichischen Finanzverwaltung nachweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen kann.

Wenn der österr. Netzbetreiber seine Rechnung mit österr. Umsatzsteuer gestellt hat, kann wohl davon ausgegangen werden, dass er sich nicht auf das günstigere EU-Recht berufen hat oder berufen hat können. Daher ist seine Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und die Rechnung wurde zu Recht mit österr. Umsatzsteuer ausgestellt und ist grundsätzlich 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 (Telekommunikationsdienst)Leistung 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 wird, 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 inl. 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, zB '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 der Leistungsempfänger in 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. Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

*Auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht, dh die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Gewinnzuschlages sowie gewährter Rabatte (§ 16 UStG 1994 zu TADIG-Code: ***5***) wird verwiesen.“*

Gegen die Abweisung der Beschwerden zur Wiederaufnahme der Verfahren brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung einen Vorlageantrag vom 26.3.2018 ein und verwies im Wesentlichen im Ergebnis darauf, dass dem Finanzamt sämtliche Sachverhaltselemente durch die vorgelegten (Original)Rechnungen bei der Erstbescheiderlassung im Zuge des Erstattungsverfahrens bekannt gewesen seien.

Der Hinweis auf „Rabattzahlungen“ in der oben beschriebenen Bescheidbegründung wirke vielmehr wie ein „Nachschieben“ von Gründen, um zu argumentieren, dass neue Sachverhalte hervorgekommen seien und somit eine Wiederaufnahme gemäß § 303 (1) BAO gerechtfertigt

wäre. Nach dem VwGH sei das „Nachschieben“ der Gründe für die Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde unzulässig (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides sei auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht „nachholbar“ (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 307, Rz 3).

Es sei in den Bescheiden vom 17.11.2016 lediglich - trotz offengelegten Sachverhaltes - die Abänderung einer bereits getroffenen rechtlichen Würdigung erfolgt, womit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig sei.

Dieses Vorbringen wurde auch in der Eingabe vom 29.7.2022 der nunmehrigen steuerlichen Vertretung wiederholt. Es lägen keine gültigen Wiederaufnahmegründe mangels neuer Tatsachen vor, es sei lediglich eine neue rechtliche Beurteilung eines bereits vollständig bekannten Sachverhaltes erfolgt, der bloße Hinweis auf Rabattvereinbarungen ohne genauere Angaben dazu sei kein ausreichender Wiederaufnahmegrund.

Die Bf. habe zudem im Erstattungszeitraum 1-12/2010 keine nachträglich gewährten Rabatte erhalten.

Im ergänzenden Vorbringen vom 17.4.2023 verwies die steuerliche Vertretung der Bf. auf die zur Wiederaufnahme in vergleichbaren Fällen ergangene (uneinheitliche) BFG-Rechtsprechung, aus der sich ableiten lasse, dass im beschwerdegegenständlichen Fall keine ausreichende Begründung für eine Wiederaufnahme gegeben sei.

Weiters wurde Verjährung eingewendet, weil der bescheidmäßige Zuspruch der beantragten Erstattung keine Verlängerungshandlung darstelle. Im stattgebenden Erstattungsbescheid werde kein Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchgesetzt sondern bestätigt, dass ein Anspruch bestehe.

Selbst wenn man davon ausginge, dass die bescheidmäßige Erledigung eine Verlängerungshandlung hinsichtlich des Erstattungsanspruches bzw. eines etwaigen Rückforderungsanspruches wäre, so scheitere die Qualifizierung als Verlängerungshandlung daran, dass der Rückforderungsanspruch erst mit dem Abspruch über den Erstattungsanspruch entstehe.

Mangels einer Amtshandlung mit Verlängerungswirkung seien die beschwerdegegenständlichen Bescheide rechtswidrig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nach der Aktenlage machte die Bf. in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen Vorsteuern resultierend aus von österreichischen Mobiltelefonnetzbetreibern (Providern) für Roaminggebühren in Rechnung gestellter Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren gem. VO BGBl 279/1995 in der jeweils geltenden Fassung geltend.

Inhalt dieser Roamingleistungen ist die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobiltelefonnetzes des jeweiligen österreichischen Providers an die Bf. zur Nutzung durch deren Kunden.

Die Erstattung erfolgt für Drittlandsunternehmen nach Einreichung eines Formulars U5, auf dem anzugeben ist, ob Umsätze in Österreich vorliegen und nach Vorlage der Originalrechnungen.

Das Finanzamt erstattete diese Umsatzsteuer, weil die Bf. angab, keine Umsätze in Österreich zu erzielen und weil dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen vorgelegt wurden.

Im Zuge umfassender Überprüfungen durch die Außenprüfung, die mehrere (auch österreichische) Telekommunikationsunternehmen betraf, wurde festgestellt, dass österreichische Telekommunikationsunternehmen Drittlandsunternehmen nachträglich hohe Rabatte auf verrechnete Roaminggebühren gewährt hatten, so auch der Bf. in den Jahren 2011 und 2012.

Im Jahr 2010 wurden der Bf. keine Rabatte gutgeschrieben, allerdings werden die Rabatte grundsätzlich im Nachhinein gewährt, also die in den Folgejahren gewährten Rabatte betreffen auch die Vorjahre, auch wenn sie erst in den nachfolgenden Jahren gewährt werden.

Die Zuordnung der Rabatte konnte anhand der TADIG (Transferred Account Data Interchange Group) Codes eindeutig den einzelnen Drittlandsunternehmen zugeordnet werden.

Der TADIG-Code dient der eindeutigen Identifizierung von Netzwerk-Operatoren in einem mobilen (GSM) Netzwerk und wird für Zwecke von Roaming-Abrechnungen benötigt. Sie haben eine Länge von 5 Zeichen. Die ersten drei Zeichen repräsentieren den Ländercode. Die anschließenden zwei Zeichen identifizieren die Gesellschaft in diesem Land. Der Bf. waren die festgestellten (Vorsteuer)Gutschriften aufgrund des ihr zugeordneten TADIG-Codes *****4***** somit eindeutig zuordenbar und werden für die Jahre 2011 (€ 205.503,11) und 2012 (€ 335.367,73) seitens der Bf. nicht mehr bestritten.

Die Bf. hat also Vorsteuererstattungsanträge in voller Höhe (€ 72.927,62 für 2010; € 333.057,16 für 2011; € 390.097,40 für 2012) eingebracht, ohne die gewährten Rabatte zu berücksichtigen. Sie hat somit wesentlich überhöhte Vorsteuererstattungsanträge für 2011 und 2012 gestellt und die gesamten beantragten Vorsteuerbeträge erhalten.

Die tatsächlich zustehenden Vorsteuerbeträge (deren Höhe nicht strittig ist) wurden der Bf. im Übrigen in den folgenden Umsatzsteuer-Veranlagungsverfahren in voller Höhe gewährt. Die offenen Abgabenrückstände hat die Bf. in voller Höhe entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 323b Abs. 1 BAO: Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

§ 303 Abs. 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.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 in der jeweils geltenden Fassung, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

- 1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
- 2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
- 3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder
- 4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, **BGBl II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 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.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Über die Beschwerden zu den Sachbescheiden wird in einem später erfolgenden Erkenntnis abgesprochen (zu RV/2100038/2019).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) 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).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von diesen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Im Beschwerdefall verweisen die Wiederaufnahmebescheide (und die dazu ergangene Beschwerde vorentscheidung) auf die Begründung der Sachbescheide. Demnach verlagert sich die Umsatzsteuerpflicht nach Österreich und ist das Veranlagungsverfahren statt des Vorsteuererstattungsverfahrens bei der Bf. anzuwenden.

Das ist als neue Tatsache zu werten, die in allen gegenständlichen, abgeschlossenen Verfahren noch nicht berücksichtigt wurde.

Die Steuerpflicht der gegenständlichen Ausgangsumsätze der Bf. ist aufgrund des zwischenzeitlich ergangenen Urteils des EuGH vom 15.4.2021, „SK Telecom“, C-593/19, mittlerweile auch seitens der Bf. unstrittig.

Als neue Tatsache werden auch die gewährten Rabatte angeführt, die dem Finanzamt erst nachträglich bekannt wurden, was auch in der Beschwerde vorentscheidung ausgeführt wird (eine diesbezügliche Ergänzung einer mangelhaften Begründung ist zulässig laut VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 oder VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN).

Im Beschwerdefall stützt das Finanzamt seine Wiederaufnahmen im Wesentlichen auf die Tatsache, dass der Bf. von österreichischen Mobilfunkunternehmen Rabatte gewährt worden sind. Diese waren aufgrund der erfassten TADIG-Codes eindeutig der Bf. zuordenbar und sind für die Jahre 2011 (idHv € 205.503,11) und 2012 (idHv € 335.367,73) auch nicht mehr strittig.

Für das BFG ist damit erwiesen, dass es diese Rabatte in den Jahren 2011 und 2012 gegeben hat.

Auch bei den nachträglichen Rabatten handelt es sich um neue Tatsachen.

Nachträglich gewährte Rabatte führen zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz 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 (§ 16 Abs. 1 UStG 1994).

Die Kenntnis allein dieser Umstände hätte im Spruch anders lautende Erstattungsbescheide (nämlich jedenfalls solche mit niedrigeren Vorsteuerbeträgen idHv € 205.503,11 für 2011 und idHv € 335.367,73 für 2012) herbeigeführt, weshalb schon aus diesem Grund eine Wiederaufnahme grundsätzlich zulässig ist.

Auch wenn im Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide die Höhe der gewährten Rabatte seitens des Finanzamtes nicht näher konkretisiert wurde, reicht der gesicherte Umstand, dass es Rabatte in den Jahren 2011 und 2012 gegeben hat, welche seitens der Bf. im Zuge der Einbringung der Erstattungsanträge einfach ignoriert wurden, jedenfalls aus, die Wiederaufnahme zu verfügen und in weiterer Folge neue Sachbescheide zu erlassen (vgl. BFG 3.5.2022, RV/2100527; BFG 17.5.2022, RV/2100143/2019; BFG 30.11.2022, RV/2100352/2019; 13.4.2022, RV/210041/2019).

Die Bf. hat sich nämlich Vorsteuern erstatten lassen, die ihr gar nicht zustanden. Dieser Umstand ist erst im Zuge von komplexen Außenprüfungsmaßnahmen bei inländischen Telekommunikationsunternehmen (den Leistenden und Rechnungsausstellern) hervorgekommen.

Das Finanzamt erkannte erst jetzt zusätzlich, dass die Bf. auch Inlandsumsätze erzielt, was deshalb als neue Tatsache zu werten ist, weil die Bf. aufgrund der Antragstellung mit U5, was die Angabe der Nichterzielung von Inlandsumsätzen miteinschließt, den Sachverhalt insofern nicht vollständig offengelegt hat.

Das moderne Abgabenverfahren im allgemeinen ist heutzutage als automationsunterstütztes „Massenverfahren“ ausgestaltet, sodass Abgabenbescheide idR ohne vorherige „Feinprüfung“, sondern auf Basis der vom Abgabepflichtigen übermittelten Daten und Unterlagen (unter

Verwendung von amtlichen Vordrucken) erlassen werden. Eine detaillierte Prüfung der abgabenrelevanten Umstände, etwa im Rahmen einer Außenprüfung oder durch die betriebliche Veranlagung durch nachträgliche Bescheidkontrollen, erfolgt oftmals erst einige Jahre nachdem die geprüften Bescheide erlassen (bzw. zugestellt) wurden (vgl.

Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First2.06 (2023) zu § 303 BAO Rz 14).

Umso mehr ist das Vorsteuererstattungsverfahren als Massenverfahren und Schnellverfahren konzipiert, es soll ein vereinfachtes Verfahren sein, um ausländischen Unternehmern, welche ua in Österreich keine Umsätze zu erklären haben, rasch die Vorsteuer im Zusammenhang mit für inländische Vorleistungen in Rechnung gestellten Leistungen zu erstatten. Die Angaben im U5-Formular zum (Nicht)Vorliegen von Inlandsumsätzen bilden die Basis und die vorgelegten Rechnungen dienen dazu, deren Richtigkeit und Eignung für die Vorsteuerabzugsberechtigung prüfen zu können. Aufgrund der Vielzahl an Rechnungen und Anträgen ist es dem Finanzamt nur stichprobenartig möglich, auch eine umfassende und abschließende Prüfung aller Voraussetzungen durchzuführen.

Die Vorlage der Originalrechnungen ermöglicht in erster Linie die Prüfung, ob es sich überhaupt um korrekte Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 handelt. Eine insgesamt umfassende inhaltliche Prüfung sämtlicher Voraussetzungen in diesem Verfahrensstadium ist nicht lückenlos realisierbar.

Wenn jährlich zigtausende Antragstellungen im Erstattungsverfahren erfolgen, die mit personeller Unterbesetzung gesichtet werden müssen, Rechnungen (vor allem auch im Bereich der Telekommunikationsumsätze) ua in englischer Sprache vorliegen und die Anträge rasch, effizient und verwaltungsökonomisch in einer angemessenen Frist zu erledigen sind, wird bei Bescheiderstellung im Vertrauen auf die Richtigkeit im Antrag hinsichtlich des Nichtvorliegens von Inlandsumsätzen eine weitere Prüfung unterbleiben bzw. eben erst bei nachfolgenden Prüfungsschritten der richtige Sachverhalt – hinsichtlich des Vorliegens von Inlandsumsätzen wie hier – festgestellt werden können, der eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt. Eine Wiederaufnahme ist nicht schon deshalb unzulässig, weil das Finanzamt direkt bei Antragstellung nicht gleich umfassende Prüfungsschritte hinsichtlich der Richtigkeit des offengelegten Sachverhaltes gesetzt hat, welche aufgrund der oben dargestellten Gegebenheiten eines Massenverfahrens realistischerweise nicht in allen Fällen durchführbar sind. Auch ist ihm das Unterlassen von Nachfragen zur weiteren Sachverhaltsabklärung in diesem Verfahrensstadium hinsichtlich der Berechtigung der späteren Wiederaufnahme nicht vorzuwerfen.

Zudem ist die komplexe Sach- und Rechtslage im Hinblick auf die gegenständlichen Umsätze in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung dargestellt, wonach durchaus Fälle denkbar sind, in denen die Anwendung des Erstattungsverfahrens zulässig ist. Schon daraus ergibt sich, dass anhand der Belege der Sachverhalt hinsichtlich des Nichtvorliegens von Umsätzen nicht schon offensichtlich bzw. offengelegt war.

Es ist neu hervorgekommen, dass Inlandsumsätze vorliegen und das Erstattungsverfahren insgesamt nicht zur Anwendung kommt, was in den neuen Sachbescheiden nach Wiederaufnahme berücksichtigt wurde, indem die Erstattung mit Null festgesetzt wurde. Zudem ist die Wiederaufnahme aufgrund der vorliegenden, seitens der Bf. verschwiegenen, nunmehr neu hervorgekommenen Vorsteuerrabatte schon deshalb jedenfalls zulässig, für 2011 und 2012, weil es hier unmittelbare Rabattgewährungen gegeben hat. Würde nur das Vorliegen der Rabattgewährungen als Wiederaufnahmegrund gewertet werden, sind aber im neuen Sachbescheid Änderungen nicht nur hinsichtlich von Wiederaufnahmegründen berührter Bescheidelemente (wie hier der erhaltenen Rabatte) zulässig (vgl. zB VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.6.2021, Ra 2019/15/0125). Es ist also insgesamt ein rechtsrichtiger Sachbescheid möglich, der die nunmehr erkannte Umsatzsteuerpflicht der Umsätze der Bf. in Österreich abbildet. Um die Vorsteuererstattung im Erstattungsverfahren dem Grunde nach richtigerweise zu verweigern, muss der konkrete (zu Unrecht als Vorsteuer beantragte) Rabattbetrag gar nicht im Bescheid aufscheinen. Der tatsächlich zustehende Vorsteuerbetrag wird im Veranlagungsverfahren bei der konkreten Abgabeberechnung berücksichtigt. Der grundsätzliche Hinweis auf Rabatte reicht demnach für die Rechtfertigung der Wiederaufnahme jedenfalls aus, wenn solche unstrittig vorliegen.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140, vgl auch VwGH 29.5.2001, 97/14/0036). Von der Tatsache der Rabatte sind jedenfalls jene Zeiträume betroffen, in denen es zu Rabattgutschriften gekommen ist (2011 und 2012), weil die Änderung der Bemessungsgrundlage in dem Zeitraum zu erfassen ist, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Für das Jahr 2010 sind zwar keine Rabatte aktenkundig, die Rabattgewährungen sind aber in ihrer Gesamtheit zu werten und schließen auch das Vorjahr 2010 mitein. Zudem lagen in allen Zeiträumen – nicht offen gelegte – Inlandsumsätze vor.

Das Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VwGH 22.03.2000, 99/13/0253 unter Hinweis VfGH E 30.9.1997, B 2/96).

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen als Ermessensentscheidung ist eine Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO zu treffen.

Dieses Ermessen ist vom BFG im Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 11f mwN). Dies gilt im Verfahren vor dem BFG im Anwendungsbereich der BAO zufolge Art. 130 Abs. 3 B-VG (idF BGBl. I 51/2012).

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Dabei ist unter dem Gesetzesbegriff Billigkeit nach ständiger Rechtsprechung Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und unter dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei Verfügungen der Wiederaufnahme iSd § 303 BAO ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu beachten. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 67 mwN zur Rechtsprechung).

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass eine Wiederaufnahme für die gegenständlichen Zeiträume mit nachträglichen Rabattierungen und nicht vollständig offen gelegtem Sachverhalt hinsichtlich des Vorliegens von Inlandsumsätzen ermessenskonform ausgeübt werden kann. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme sind auch nicht als geringfügig zu werten, wenn die Vorsteuerbeträge aufgrund der neuen Tatsachen im Erstattungsverfahren nicht (bzw. nicht in voller Höhe) gewährt werden können und jedenfalls ein Veranlagungsverfahren anzuwenden ist mit Erklärung der Umsätze und Festsetzung der Umsatzsteuer.

Im Übrigen ist ersichtlich, dass die Vorsteuerbeträge in den späteren (für 2011 und 2012 noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen) Umsatzsteuerveranlagungsverfahren im Rahmen der Schätzung (in richtiger, rabattierter Höhe) Berücksichtigung fanden.

Eine zusätzliche Festsetzung bzw. Gewährung im Vorsteuererstattungsverfahren würde einer Doppelgewährung gleichkommen.

Ob das Veranlagungsverfahren für 1-12/2010 bereits rechtskräftig ist, ist noch Teil eines nicht rechtskräftig abgeschlossenen Wiedereinsetzungsverfahrens, wobei es hier jedenfalls zu einer Doppelerstattung der Vorsteuern käme, wenn die Beschwerde zur Abweisung der Wiedereinsetzung zurückgenommen würde.

Würde hier der Wiederaufnahmebescheid 1-12/2010 aufgehoben, in weiterer Folge der neue Sachbescheid vom 17.11. 2016 zur Vorsteuererstattung wieder aus dem Rechtsbestand entfernt und der alte Sachbescheid zur Vorsteuererstattung vom 29.8.2011 wiederaufleben, wäre der Betrag von € 72.927,62 ein zweites Mal gewährt (das würde ganz klar dem Inhalt des § 4 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995 idgF widersprechen, wonach ein bereits gewährter Vorsteuerbetrag von € 72.927,62 nicht ein zweites Mal gewährt werden darf).

Die Bf. kann auch keinesfalls beschwert sein, wenn ihr die Vorsteuerbeträge (in der tatsächlich zustehenden Höhe) jedenfalls im Veranlagungsverfahren gewährt werden, ein doppelter Anspruch besteht nicht und ist eine doppelte Gewährung jedenfalls rechtswidrig und müsste gegebenenfalls ohnehin in den späteren Veranlagungsverfahren (mit den entsprechenden Verfahrenstiteln) rückgängig gemacht werden, sollte die Vorsteuer auch im Erstattungsverfahren gewährt werden.

Anzumerken ist auch, dass die Bf. den gesamten bestehenden Abgabenrückstand bereits

entrichtet hat, zumindest ein Indiz dahingehend, dass sie von der Zulässigkeit der Vorschreibung ausgeht.

Zum Einwand der Verjährung der Wiederaufnahme:

Der Erstbescheid Vorsteuererstattung 1-12/2010 erging am 29.8.2011, der Wiederaufnahmebescheid am 17.11.2016.

Die Bf. bringt vor, dass ein Vorsteuererstattungsbescheid nicht die Verjährung hinsichtlich eines später erfolgenden (berichtigenden) Sachbescheides (nach Wiederaufnahme) unterbreche, da damit kein Abgabenanspruch geltend gemacht werde.

Für die Umsatzsteuer gilt die fünfjährige Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO (vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I, BAO³ (2021) § 207 Rz 7 mwN).

Die Vorsteuer(erstattung) ist als Teil der Umsatzsteuer zu werten (als „vereinfachtes Verfahren“), daher gilt auch hier die fünfjährige Verjährungsfrist.

Im Erstattungsverfahren wird bei einer Stattgabe des Vorsteuererstattungsantrages und Festsetzung des Vorsteuererstattungsbetrages insofern über einen Anspruch auf Vorsteuer (entrichtete Umsatzsteuer) abgesprochen, auch wenn dieser aus Sicht der Abgabenbehörde als „negativer“ Anspruch in Form einer Gewährung der Vorsteuern besteht. Dies ist vergleichbar mit einer Umsatzsteuervoranmeldung/festsetzung, wenn ausschließlich eine Vorsteuergutschrift besteht.

Nach § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Anspruch auf die (Rückerstattung der zu Unrecht erstatteten) Vorsteuer 2010 ist bis Ende 2015 zulässig.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Aus der Zusammenschau der §§ 2, 3, und 4 BAO gilt auch die Festsetzung bzw. Rückforderung von Vorsteueransprüchen als Amtshandlungen zur Geltendmachung eines Abgabenanspruchs iSd § 209 BAO.

Der Erstbescheid für 2010 (mit Erstattung des gesamten beantragten Vorsteuerbetrages idHv € 72.927,62 erging am 29.8.2011 und ist als Verlängerungshandlung und als nach außen hin erkennbare Amtshandlung zu werten, und führt damit (auch) zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist für die Wiederaufnahme. § 304 BAO steht dem nicht entgegen.

Laut VwGH vom 25.5.2022, Ra 2022/15/0001, ist sogar ein Nichtbescheid als wirksame Verlängerungshandlung iSd § 209 BAO zu werten, umso mehr muss ein rechtswirksam ergangener Vorsteuererstattungsbescheid als solche gelten.

Der Erstbescheid Vorsteuererstattung für 1-12/2011 erging am 14.6.2012 (für 1-12/2012 am 3.10.2013), die Wiederaufnahmebescheide am 17.11.2016.

Auch hier ist die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 iVm § 209 BAO nicht überschritten worden und sind die neuen Sachbescheide zulässig.

Die Wiederaufnahmebescheide erfolgten somit innerhalb der Verjährungsfrist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Der Sachverhalt wurde in freier Beweiswürdigung ermittelt und ist als solcher keiner Revision zugänglich.

Im Beschwerdefall wird der Rechtsprechung des VwGH gefolgt, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 15. Mai 2023