

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Barbara Wisiak in der Beschwerdesache

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

über die Beschwerde vom 24. Juli 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. Juli 2018, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Vorsteuererstattung 1-12/2013 und Vorsteuererstattung 1-12/2013 sowie die Beschwerde vom 24. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 20. Juni 2018, betreffend Umsatzsteuer 2013 – 2016 und Verspätungszuschlag für Umsatzsteuer 2013 - 2016 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Vorsteuererstattung 1-12/2013 und Vorsteuererstattung 1-12/2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 – 2016 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2013 wird festgesetzt mit 8.124,27 Euro
Die Umsatzsteuer 2014 wird festgesetzt mit 12.158,58 Euro
Die Umsatzsteuer 2015 wird festgesetzt mit 13.283,86 Euro
Die Umsatzsteuer 2016 wird festgesetzt mit 15.549,26 Euro

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag für Umsatzsteuer 2013 – 2016 werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

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

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt laut Bericht vom 15.6.2018 Folgendes festgestellt:

*„Die *****Bf1*****, *****A***** ist ein in einem Drittland (*****A*****) ansässiger Mobilfunkbetreiber. Sie verfügt in Österreich über keinen Sitz und keine Betriebsstätte. Sie beantragte für die Zeiträume 2013 bis 2015 die Erstattung von Vorsteuern. Diese Vorsteuern resultieren aus Rechnungen österreichischer Mobiltelefonnetz-Betreiber (Provider) und betreffen die Verrechnung bzw. Abrechnung von Roaminggebühren. Inhalt dieser Roamingleistungen ist die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobiltelefonnetzes des jeweiligen österreichischen Providers an das geprüfte Unternehmen zur Nutzung durch dessen Kunden.*

*In *****A***** gibt es in diesem Zeitraum keine Umsatzsteuer.*

*Nach mehrmaliger schriftlicher Aufforderung seitens der Außenprüfung (AP) wurden von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass die Firma *****Bf1*****, *****A*****, Telekommunikationsgesellschaften keine Gutschriften erhalten hat - und demzufolge seien auch keine Gutschriften bei den beantragten Erstattungsbeträgen in Abzug gebracht worden.*

Erhebungen der AP haben jedoch ergeben, dass von den österreichischen Netzanbietern dem geprüften Unternehmen zu den verrechneten Telekommunikationsdienstleistungen „Roaming-Gutschriften“ gewährt wurden, wobei die nachfolgenden Zahlen die MwSt -Beträge daraus in € darstellen:“

Es folgt eine ziffernmäßige Darstellung.

„Das Unternehmen hat es unterlassen, die aus den nachträglichen Entgeltsminderungen resultierenden umsatzsteuerlichen Auswirkungen dem Finanzamt zu erklären.

Das Unternehmen hat es unterlassen, dem Finanzamt Umsätze in Österreich durch die Abgabe von Umsatzsteuerveranlagungserklärungen (U1) zu erklären.“

Das Finanzamt schloss daraus unter Verweis auf VO BGBl II Nr. 383/2003, dass die Bf. Umsätze in Österreich erzielte.

Als Folge dieser Feststellungen hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 3. Juli 2018 das Verfahren zur Erstattung von Vorsteuern 1-12/2013 unter Hinweis auf den Außenprüfungsbericht wieder aufgenommen und Bescheide betreffend Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1-12/2013, 1-3/2014, 4-6/2014, 7-9/2014, 10-12/2014, 1-12/2014, 1-3/2015, 4-6/2015, und 1-12/2015 erlassen, in denen allesamt der Erstattungsantrag (durch Festsetzung des Erstattungsbetrages mit Null) abgewiesen wurde.

Als weitere Feststellung schätzte das Finanzamt die in Österreich erzielten Umsätze der Bf. durch Anwendung eines Gewinnaufschlages von 30% auf die Eingangsumsätze und erließ die streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2013 -2016 vom 20. Juni 2018, in denen die im Erstattungsverfahren beantragten Vorsteuern, gekürzt um die o.a. Rabatte in Abzug gebracht wurden. Im AP-Bericht heißt es dazu:

„Da die in Österreich erbrachten Leistungen vom geprüften Unternehmen im Prüfungsverfahren nicht offengelegt wurden, waren diese zu schätzen. Als Grundlage für die Schätzung der in Österreich ausgeführten Umsätze werden die Eingangsrechnungen von den österreichischen Telekomanbietern ohne Berücksichtigung nachträglich gewährter Gutschriften bzw. Rabatte herangezogen. Dadurch erhält man die Umsätze auf der „Vorleistungsebene“, also die Preise, die sich die Netzbetreiber untereinander in Rechnung stellen. Den Grundsätzen eines ökonomisch denkenden Kaufmanns folgend, ist darüber hinaus noch ein Gewinnaufschlag zu berücksichtigen, der den Mobilfunknetz-Teilnehmern (weiter)verrechnet wird. Dies auch deswegen, da jeder Unternehmer bzw. jeder gesellschaftsrechtliche Vertreter einer Kapitalgesellschaft nach Gewinnen streben muss, um das „Überleben“ des Betriebes zu gewährleisten.“

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wurden Roaminggebühren wiederholt als weitaus überhöht kritisiert (Konsumentenschutzorganisationen). Ab 15.06.2017 dürfen Netzanbieter aus der EU bzw. dem EWR ihren Kunden für die Mobilfunknutzung im EU/EWR-Raum keine Roamingzuschläge mehr in Rechnung stellen. Dies betrifft jedoch nicht die Telekommunikationsfirmen in den Drittstaaten und werden dort die hohen Telefongebühren/Roamingaufschläge weiterhin an (deren) Kunden verrechnet.

Nach Ansicht der Außenprüfung erscheint daher unter Berücksichtigung aller Umstände (nicht alle Leistungsempfänger sind Nichtunternehmer) ein Gewinnzuschlag von 30% - im unteren Bereich - als angemessen.“

Weiters wurde ein Verspätungszuschlag iHv 10% der so vorgeschriebenen Umsatzsteuer verhängt, weil die Bf. keine Umsatzsteuer Erklärungen eingebracht hatte.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 24. Juli 2018** bekämpfte die Bf. die rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt als unionsrechtswidrig. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht zulässig, weil es sich um eine andere rechtliche Beurteilung des bekannten Sachverhalts handle.

Zum festgestellten Sachverhalt betreffend Rabattvereinbarungen erklärte der steuerliche Vertreter:

„Unser Mandant hat in den gegenständlichen Zeiträumen der Jahre 2013 bis 2015 auskunftsgemäß von keinem österreichischen Anbieter Gutschriften erhalten, sodass bereits aus diesem Grund keine Entgeltsminderungen iSd § 16 UStG vorliegen.“

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2022**, in der sowohl über die Wiederaufnahme und Erstattungsbescheide, als auch über die Umsatzsteuer Jahresbescheide

und Verspätungszuschläge abgesprochen wurde, verwies das Finanzamt inhaltlich auf die Rechtslage. Zur Sachlage führte das Finanzamt aus:

„Erhebungen der AP hatten jedoch ergeben, dass vom österreichischen Netzanbieter T-Mobile dem geprüften Unternehmen zu den verrechneten Telekommunikationsdienstleistungen „Roaming-Gutschriften“ gewährt wurden, wobei die nachfolgenden Zahlen die MwSt-Beträge daraus in € darstellen:

2010: 144,82

2011: 206,66

2012: 978,08

2013: 5.378,16

2014: 9.256,28

2015: 12.348,42

2016: 15.321,16

gesamt: 43.633,58“

Mit **Vorlageantrag vom 4. März 2022** beantragte die Bf. unter Verweis auf die Beschwerden die Behandlung der Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Vorsteuererstattung 2013 und Vorsteuererstattung 2013, betreffend Umsatzsteuer-Jahresbescheide 2013 – 2016 und Verspätungszuschläge 2013 – 2016 durch das BFG. Hinsichtlich der übrigen (abweisenden) Bescheide betreffend Vorsteuererstattung wurde kein Vorlageantrag gestellt.

Zur Sachlage erklärte der steuerliche Vertreter: *„Bezüglich der nachträglich gewährten Rabatte für 2013-2016 stimmen die in den gegenständlichen Bescheiden aufgelisteten Rabatte mit den Aufzeichnungen unseres Klienten überein.“*

Die Wiederaufnahme des Erstattungsverfahrens 2013 gehe ins Leere, weil nicht die Höhe der Vorsteuern berichtigt wurde, sondern die Vorsteuern mit Null festgesetzt wurden.

Hinsichtlich der Schätzung führte die Bf. aus, dass das Finanzamt nicht alle Erkenntnisquellen ausgeschöpft habe und es daher gar keine Schätzungsberechtigung gäbe. Im Übrigen sei das Parteiengehör nicht gewahrt worden.

Auch der Höhe nach sei die Schätzung unrichtig, da es wegen der Berücksichtigung der Rabatte beim Vorsteuerabzug zu einem Gewinnaufschlag von de facto mehr als 700% gekommen sei. Überdies sei nicht berücksichtigt worden, dass es hinsichtlich der unternehmerischen Abnehmer zum „reverse charge“ komme.

Eine sachgerechte Schätzung könne nach Ansicht des Bf. so aussehen, dass ausgehend vom tatsächlich gezahlten Entgelt (= verrechnetes Entgelt abzüglich Rabatte) auf 50% der Umsätze

ein 30%iger Gewinnaufschlag angewendet wird. Dies deshalb, weil geschätzt 50% der Kunden Unternehmer seine, für die das Reverse Charge System anzuwenden sei.

Das BFG hat die Bf. eingeladen, für die jeweiligen Streitjahre die tatsächlichen Umsätze aus dem Rechenwerk vorzulegen oder eine eigene, begründete Schätzung beizubringen.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu mit Schreiben vom 8. Mai 2023, dass die Bf. auskunftsgemäß keine Umsatzaufstellungen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum zur Verfügung stellen könne, da die diesbezüglichen Aufbewahrungsfristen im Sitzstaat bereits abgelaufen seien.

Stattdessen könnten die Umsatzzahlen für 2018 zur Verfügung gestellt werden. Demnach habe für 2018 auf Basis der Eingangsrechnungen ohne Kürzung um Rabatte eine Gewinnmarge iHv 15,56% ergeben, wobei die Daten teilweise hochgerechnet werden mussten. Allgemein lasse sich daraus ableiten, dass die Marge bezogen auf den Vergleich zwischen Ein- und Ausgangsrechnungen relativ gering sei.

In Hinblick auf die Unternehmereigenschaft der Kunden könne die Bf. keine Aufzeichnungen liefern, da dies im Sitzstaat nicht relevant sei. Die Unternehmereigenschaft der Kunden sei im Rahmen einer sachgerechten Schätzung jedenfalls zu berücksichtigen wobei der Anteil unternehmerischer Kunden bei kostenintensiven Roamingleistungen als hoch anzusehen sei.

Das Finanzamt erklärte dazu, dass es weiterhin die Auffassung vertrete, dass die Aufschläge deutlich zu niedrig angesetzt wurden. Nochmals betonte das Finanzamt, dass weiterhin keinerlei Nachweise bzw. Beweismittel über die Qualifikation der Leistungsempfänger vorgelegt worden seien.

Außerdem haftet der leistende Unternehmer gem. § 19 Abs. 1 letzter Satz UStG für die Umsatzsteuer. Dies sei bei einer Schätzung ebenfalls zu berücksichtigen.

Sollten keine Reverse-Charge Umsätze ausgeschieden werden, sei es für das Finanzamt auch denkbar, insgesamt einen niedrigeren Aufschlagssatz anzuwenden.

In einer Mail vom 31. Mai 2023 führte der steuerliche Vertreter zur Unternehmereigenschaft der Abnehmer aus, dass ein anderes von ihm vertretenes Telekomunternehmen den Anteil von unternehmerischen Kunden mit rund 20% nachgewiesen hätte (die dazugehörenden Unterlagen wurden vorgelegt).

Mit Schreiben vom 24. Juli 2023 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass er von der Bf. als Vertreter abberufen wurde.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. ist ein Telekommunikationsunternehmen aus ***A*** und beantragte für die Zeiträume 2013 bis 2015 die Erstattung von Vorsteuern. Die Vorsteuern resultieren aus Rechnungen österreichischer Mobiltelefonnetz-Betreiber (Provider), in denen Roaminggebühren dafür verrechnet wurden, dass Kunden der Bf. mit ihrem Mobiltelefon in Österreich telefoniert haben (Darstellung im Außenprüfungsbericht).

Nachträglich gewährten die österreichischen Telekommunikationsunternehmen der Bf. Rabatte auf die in Rechnung gestellten Roaminggebühren (Außenprüfungsbericht und Vorlageantrag).

Mit Bescheiden vom 3. Juli 2018 wurde das Verfahren zur Erstattung von Vorsteuern 1- 12/2013 unter Hinweis auf den Außenprüfungsbericht wieder aufgenommen und der Erstattungsantrag 1-12/2013 (durch Festsetzung des Erstattungsbetrages mit Null) abgewiesen.

In den streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden 2013 -2016 vom 20. Juni 2018 wurden die in Österreich erzielten Umsätze der Bf. geschätzt, indem auf die Eingangsumsätze (=die von inl. Telekomunternnehmern in Rechnung gestellte Roaminggebühren) ein Gewinnaufschlag von 30% angewandt wurde und von der so berechneten Umsatzsteuer die im Erstattungsverfahren beantragten Vorsteuern, gekürzt um die o.a. Rabatte in Abzug gebracht wurden.

In den Bescheiden betreffend Verspätungszuschlag wurde der Verspätungszuschlag mit 10% der geschätzten Umsatzsteuer festgesetzt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 1 VO 383/2003 idF 221/2009: 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.

§ 135 BAO: 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.

§ 184 BAO (1) 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.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 303 BAO: (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

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

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

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

2.2. Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Vorsteuererstattung 2013

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 Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

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 (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Im Beschwerdefall wurde die Wiederaufnahme verfügt, weil dem Finanzamt bekannt wurde, dass der Bf. auf die ihr verrechneten Roaminggebühren nachträglich Rabatte gewährt wurden.

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 Bescheide (nämlich jedenfalls mit niedrigeren Vorsteuerbeträgen) herbeigeführt, weshalb die Gewährung von bisher unbekannten Rabatten grundsätzlich als Wiederaufnahmegrund tauglich ist.

Die Wiederaufnahme erfolgte zu Recht.

2.3. Vorsteuererstattung 2013

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen für Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuer abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln.

Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 222/2009, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird", wenn der Unternehmer (von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

Nach § 3a Abs. 13 lit. a iVm Abs. 14 Z 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 52/2009 werden Telekommunikationsdienste im Drittland ausgeführt, wenn der Empfänger ein Nichtunternehmer ist und er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

Nach § 3a Abs. 16 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich u.a. nach Abs. 13 lit. a UStG 1994 bestimmt, der Ort der sonstigen Leistungen danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen behandelt werden.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen 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, bestimmt:

"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."

Der VwGH hat am 13.9.2018, Ro 2016/15/0035 erkannt: „Während Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010) die allgemeine, fakultative Möglichkeit der Besteuerung mittels Leistungsortverlagerung durch die Mitgliedstaaten vorsieht, schreibt Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) eine zwingende Leistungsortverschiebung für jene Fälle vor, in denen ein drittländischer Unternehmer Telekommunikationsleistungen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbringt. Für alle Fälle, die nicht durch Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG erfasst sind, besteht ein Wahlrecht nach Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (vgl. Langer in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 138. Lieferung (Juli 2017) Art. 43-59b MwStSystRL Rz. 134 ff). Von diesem Wahlrecht hat der österreichische Ordnungsgeber mit der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 Gebrauch gemacht. Die genannte Verordnung findet daher in Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG ihre unionsrechtliche Deckung (vgl. Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG2, § 3a Rz 274 f; Miladinovic, eolex 2017/39, 75). Werden die Telekommunikationsdienste eines Drittlandunternehmens von einem nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmer im Inland genutzt, verlagert sich der Ort der Leistung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF 221/2009 in das Inland (vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Tz 190 (Fall 3); Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg (Dezember 2015), § 3a Abs 15 u 16 Tz 697).“

Auch der EuGH hat mit Urteil vom 15.4.2021, Rs C-593/19, „SK Telecom Co. Ltd“ entschieden, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF 221/2009 dem Unionsrecht entspricht. 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 nationale 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 383/2003 idF BGBl II 221/2009 in das Inland verlagern.

Erzielt ein ausländischer Unternehmer Umsätze im Inland, ist die Anwendung des Erstattungsverfahrens ausgeschlossen.

Das Finanzamt hat daher den Erstattungsantrag 2013 im hier strittigen, im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid zu Recht abgewiesen (durch Festsetzung des Erstattungsbetrages mit Null). Die Beschwerde war diesbezüglich abzuweisen.

2.4. Schätzung Umsatzsteuer 2013 - 2016

Wie oben zur Vorsteuererstattung festgestellt steht fest, dass die Bf. in den Streitzeiträumen 2013 – 2016 Umsätze in Österreich erzielt hat, weil ihre Telekommunikationsdienste von nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmern im Inland genutzt wurden. Die Bf. hat allerdings keine Umsätze erklärt.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 BAO zu schätzen.

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 (vgl. beispielsweise VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

Das Finanzamt hat als Schätzungsmethode die kalkulatorische Schätzung unter Anwendung eines Gewinnaufschlages von 30% und Ansatz der von der Bf. selbst bekannt gegebenen Vorsteuern gewählt. Das ist keine unübliche Schätzmethode (vgl. Ritz, BAO⁶ § 184 Tz 15) und scheint damit im Beschwerdefall – obwohl sehr grob – geeignet zu sein, den tatsächlichen Gegebenheiten nahe zu kommen.

Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dennoch ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 30.09.2021, Ra 2019/13/0118). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der

materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die Bf. hat zur Schätzung des Finanzamtes eingewendet, dass das Ergebnis bei dem vom Finanzamt gewählten Aufschlag von 30% zu hoch sei, weil die Rabatte und der Übergang der Steuerschuld auf unternehmerische Abnehmer nicht entsprechend berücksichtigt worden seien. Der Anteil an unternehmerischen Abnehmern sei lt. Bf. hoch, bzw. aufgrund späterer Vergleiche mit anderen Telekommunikationsunternehmen mit 20% anzunehmen. Eine genaue Darstellung sei nicht möglich, weil es in ***A*** die Unterscheidung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern so nicht gäbe.

Überdies habe das Finanzamt Roamingpakete nicht berücksichtigt, die ein Telefonieren in Europa gegen ein Pauschalentgelt ermögliche.

Angaben zu den tatsächlichen Gewinnaufschlägen in den Streitjahren konnte die Bf. allerdings auch keine machen. Stattdessen solle der Gewinnaufschlag aus dem Jahr 2018 in Höhe von 15,56% für die Schätzung herangezogen werden.

Aus den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung ergibt sich, dass das Finanzamt den Gewinnaufschlag mit 30% bewusst niedrig gewählt hat: Laut Gebühreninfo als Drittlandsvergleich im Magenta-Netz waren die Gebühren für abgehende Gespräche um 4.400% höher als im Inland, bei SMS lagen sie um 2.900% höher, bei Daten gar um 38.000%. Angesichts dieser groben Unterschiede erscheint es dem Finanzamt wahrscheinlich, dass der Gewinnaufschlag mit 30% sehr niedrig angesetzt wurde.

Die Einwendungen der Bf. beziehen sich im Wesentlichen auf die Darstellung der Rechtslage („reverse-charge-system“ für Leistungen an Unternehmer) bzw. Daten aus den Folgejahren (Gewinnaufschlag der Folgejahre).

Soweit man davon überhaupt ausgehen kann, dass diese Vorbringen substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevante Behauptungen darstellen (vgl zB VwGH 13.09.2017, Ra 2015/13/0019, VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097), wurde darauf seitens der Behörde insoweit eingegangen, als sie angab, durch den bewusst niedrig gewählten Aufschlag alle für eine Minderung der Zahllast sprechenden Umstände berücksichtigt zu haben.

Im Rahmen einer späteren Stellungnahme räumte das Finanzamt schließlich ein, dass man dem Anteil der unternehmerischen Abnehmer im Beschwerdefall allenfalls durch eine Reduktion des Gewinnaufschlagssatzes Rechnung tragen könnte, zumal relativ wenige Kunden der Bf. in Österreich telefoniert hätten.

Geht man davon aus, dass laut dem letzten, erstmals ansatzweise nachvollziehbaren Vorbringen, der Anteil der unternehmerischen Abnehmer durch Vergleich mit anderen

Unternehmen bei 20% liegt, müsste man dem durch die Reduktion des Gewinnaufschlages von 30% auf 24% Rechnung tragen.

Rechnerisch stellt sich das wie folgt dar:

Jahr	2013	2014	2015	2016
Umsatzsteuer	8.124,27	12.158,58	13.283,86	15.549,26
Bemessungsgrundlage	70.941,27	107.074,31	128.161,38	5.892,67
davon 20% USt	14.188,25	21.414,86	25.632,28	1.178,53
- Vorsteuern	-11.442,14	-17.270,05	-20.671,19	-950,43
+ Vorsteuerberichtigung	5.378,16	8.013,77	8.322,77	15.321,16

2.5. Verspätungszuschlag 2013 – 2016

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

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).

Das Finanzamt verhängte die Verspätungszuschläge für die Nichtabgabe der Umsatzsteuer- (Jahres)erklärungen, obwohl die Bf. rechtzeitig Erstattungsanträge für die Jahre 2013 – 2016 eingebracht hat, wodurch es dem Finanzamt möglich war, die Umsatzsteuer festzusetzen.

Da mit dem Verspätungszuschlag nur die Nichtabgabe der Steuererklärung und nicht die inhaltliche Unrichtigkeit der Erklärung geahndet werden soll, 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 deshalb Erstattungsanträge eingereicht, weil sie die Auffassung vertreten hat, dass die VO 383/2003 idF 221/2009 unionsrechtswidrig sei. 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. Verspätungszuschlag waren daher wie im Spruch ersichtlich aufzuheben.

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.

Graz, am 17. August 2023