

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, die beisitzende Richterin R2, die fachkundige Laienrichterin R3 und den fachkundigen Laienrichter R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache \*\*\*, \*\*\*, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 25.07.2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31.05.2007 betreffend Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 295a BAO, Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO sowie Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der Sitzung am 28. November 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden 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:

Mit Bescheiden vom 3. April 2003 für das Jahr 2001, vom 10. Mai 2004 für das Jahr 2002 sowie vom 16. Juni 2005 für das Jahr 2003 wurde von der belangten Behörde die jeweilige Umsatzsteuerschuld für die beschwerdeführende Gesellschaft festgesetzt.

#### **I.1. Anträge auf Aufhebung, Abänderung und Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003**

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 bzw. 21. Februar 2007 stellte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 folgende Anträge:

- I.1.1. Aufhebung und Neufestsetzung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO

Als Begründung führte die steuerliche Vertretung an, dass die beschwerdeführende Gesellschaft eine Betriebstätte in Mitgliedstaat X begründet habe, dieser ein bestimmter Anteil des Umsatzes zuzurechnen sei und diese Umsätze daher in Mitgliedstaat X der Besteuerung unterliegen würden.

Die Aufhebung der Rechtskraft dieser Bescheide sei aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. auf Grund von übergeordneten (europarechtlichen) Prinzipien geboten. Auf Grund von Art. 9 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gelte jener Ort als Ort der Dienstleistung, an dem der Dienstleistende "eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird". Die umsatzsteuerliche Anknüpfung an den Ort der festen Niederlassung in Mitgliedstaat X werde durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt (EuGH 4.7.1985, Rs 168/84 "Berkholz", EuGH 20.2.1997, Rs C-260/95 "DFDS"). Überdies würde eine Besteuerung in Österreich zu einem Durchbrechen des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer führen und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und gemeinschaftsrechtlichen Erfordernissen nicht entsprechen. Ein Bescheidspruch sei nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er sei auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt worden seien, und zwar selbst wenn dies auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörden zurückzuführen sei (vgl. Erlass des BMF vom 3. Februar 2003, Z 05 2601/2-IV/5/02). Eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO liege grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei zu beachten sei, dass nach § 20 BAO Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen seien. Bei der Ermessensübung sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit zu geben. Eine Aufhebung erscheine demnach geboten, wenn die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig sei bzw. wenn sie wesentliche Folgen nach sich gezogen habe. Es sei davon auszugehen, dass es sich nicht um einen lediglich geringfügigen Betrag handle, sodass dieses Kriterium erfüllt sei.

#### I.1.2. Wiederaufnahme der Verfahren

Darüber hinaus stellte sie gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003. Die Begründung einer Betriebstätte in Mitgliedstaat X sei als neu hervorgekommene Tatsache anzusehen, die ohne Verschulden der beschwerdeführenden Gesellschaft im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden habe können. Ein solches Verschulden liege im Allgemeinen nicht vor, wenn die Partei die betreffenden Umstände nicht gekannt habe oder nicht für abgabenrechtlich bedeutsam gehalten habe. Im vorliegenden Fall habe die beschwerdeführende Gesellschaft u.a. auf die Ergebnisse der letzten Betriebsprüfung in den Jahren 1999 und 2000 betreffend die Jahre 1994 bis 1998 vertraut, im Zuge derer die Umsatzsteuerpflicht der Abonnementverträge in Mitgliedstaat X - mit sich nunmehr als unzutreffend herausstellendem Ergebnis - festgestellt worden sei. Die Kenntnis des Umstandes einer Betriebstätte in Mitgliedstaat X hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die Frist gem. § 303 Abs. 2 BAO für das Einbringen eines Wiederaufnahmeantrags sei im gegenständlichen Fall gewahrt.

### I.1.3. Abänderung der Bescheide

Weiters stellte sie gem. § 295a BAO einen Antrag auf Abänderung des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003. Das Vorliegen einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X sei ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Die UFS-Entscheidung vom 29.4.2003, RV/0203-W/04, sei nach Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz: BAO, § 295a, Anm. 13, dahingehend auszulegen, dass Entscheidungen immer dann ein sachverhaltsänderndes, rückwirkendes Ereignis darstellen würden, wenn die Entscheidung selbst unmittelbar im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens des Abgabepflichtigen ergehe.

### I.2. Abweisung bzw. Zurückweisung der Anträge

Mit Bescheid vom 31. Mai 2007 wies die belangte Behörde die Anträge zur Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gem. § 295a BAO ab. Begründend führte sie an, dass dem von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgebrachten Argument, dass die Beurteilung der Finanzbehörde in Mitgliedstaat X ein Ereignis iSd § 295a BAO darstelle, nicht gefolgt werden könne. Gesetzlicher Anwendungsfall für eine Änderung eines Bescheides stelle nur ein Ereignis (eine Änderung) auf der Sachverhaltsebene dar.

Ebenfalls mit Bescheid vom 31. Mai 2007 wies die belangte Behörde die Anträge zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO ab. Begründend führte sie an, dass Wiederaufnahmsgründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen seien, die später hervorkämen (nova reperta). Die Beurteilung des Vorliegens der Betriebsstätte in Mitgliedstaat X sei erst später erfolgt. Später entstandene Umstände (nova producta) seien keine Wiederaufnahmsgründe.

Ebenfalls mit Bescheid vom 31. Mai 2007 wies die belangte Behörde die Anträge zur Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO wegen verspäteten Einreichens zurück.

Gemäß § 302 BAO seien Aufhebungen gem. § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig und darüber hinaus bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, wenn ein Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union bestehe. Es sei daher als Vorfrage zu entscheiden gewesen, ob diese Voraussetzungen vorgelegen seien.

Es bestehe kein Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht, da im Tätigwerden der A für die beschwerdeführende Gesellschaft keine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft in Mitgliedstaat X vorliege.

Aus diesem Grund sei für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des am 31.10.2006 eingebrachten Antrags auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2001 vom 3.4.2003 bzw. der am 22.2.2007 gestellten Anträge auf Aufhebung

des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 10.5.2004 und des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 vom 16.6.2005 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO die Frist gem. § 302 Abs. 1 BAO maßgeblich.

Da diese Frist hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2001 vom 3.4.2003 (zugestellt am 8.4.2003), hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 10.5.2004 (zugestellt am 13.5.2004) und hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 vom 16.6.2005 (zugestellt am 21.6.2005) bereits abgelaufen sei, seien die Anträge zurückzuweisen gewesen.

### **I.3. Beschwerde**

Mit Schreiben vom 25. Juli 2007 erhob die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft dagegen Beschwerde (Berufung).

Die beschwerdeführende Gesellschaft - hundertprozentige Tochtergesellschaft der \*\*\* - sei ein privater Fernsehveranstalter, dessen Geschäftsmodell in der Bereitstellung eines speziellen Fernsehangebotes bestehe. Um das Fernsehprogramm empfangen zu können, würden die Kunden einen so genannten Decoder benötigen, der über eine Smartcard zur Entschlüsselung des ausgestrahlten Signals verfüge. Der Empfang des Programms sei erst nach Abschluss des Abonnementvertrages und Freischaltung der Smartcard möglich.

In den letzten Jahren seien Fernsehdienstleistungen nach dem beschriebenen Geschäftsmodell auch Kunden in Mitgliedstaat X angeboten worden. Dabei erfolge der Vertrieb über eine dritte Gesellschaft, die A (nachfolgend "A") mit Sitz in B, mit der seit 15. November 1999 ein Agentenvertrag bestehe. Der A seien u.a. folgende Aufgaben übertragen worden: Lieferung der Programmvorschau, Herausgabe der Decoder an die Abonnenten, Austausch von defekten Geräten, Vorbereitung des Abschlusses der Abonnementverträge, Inkasso der Abonnementgebühren bzw. der Mahngebühren (Mahngebühren auf eigene Rechnung von A), Verwaltung der Kautions sowie auch die Kundenansprache. In den Räumlichkeiten von A würden Angestellte der A arbeiten, welche direkt oder telefonisch mit den Abonnenten in Mitgliedstaat X kommunizieren und die Geschäftsverbindung zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und den Kunden dauerhaft verwalten. Neben der Funktion als Verbindungs-, Vermittlungs- und Informationsbüro würden diese Räume auch dem Zweck der Lagerung von spezifischen Produkten (Decoder, Smart-Cards) dienen.

Aufgrund der angeführten Funktionen und Tätigkeiten von A und den europarechtlichen Entwicklungen hätten die Behörden in Mitgliedstaat X im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass aus umsatz- und ertragsteuerlicher Sicht eine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft durch die A gegeben sei, der die Umsätze an Kunden in Mitgliedstaat X sowie die anteiligen Kosten zuzurechnen seien.

Für die Jahre 2001 bis 2003 sei daher in Mitgliedstaat X auf die entsprechenden Umsätze Umsatzsteuer erhoben worden. Diese Umsätze seien jedoch auch in Österreich der Umsatzsteuer unterworfen worden.

a) Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003

Die Wiederaufnahmeanträge seien abgewiesen worden, weil die Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X erst später erfolgt sei. Später entstandene Umstände (*nova producta*) seien jedoch keine Wiederaufnahmsgründe.

Dagegen sei Folgendes auszuführen:

Der VfGH habe in seinem Erkenntnis vom 6. Dezember 1999, B 783/89 ausgesprochen, dass § 303 Abs 1 BAO verfassungskonform auszulegen sei und unter bestimmten Umständen auch Änderungen in der rechtlichen Qualifikation eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel sei es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Führe aber eine Änderung in der rechtlichen Qualifikation eines steuerlich relevanten Vorgangs zu einer doppelten Besteuerung und damit zu einem Treu und Glauben verletzenden Ergebnis, so verstoße dies gegen den Gleichheitsgrundsatz. Der Fall sei daher gleich zu beurteilen wie das Neuherkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage.

Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt sei mit dem vorliegenden Fall vergleichbar. Durch die anders lautende rechtliche Beurteilung der Steuerbehörden in Mitgliedstaat X sei erkannt worden, dass vom Vorliegen einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X auszugehen sei, der die strittigen Umsätze zuzurechnen seien. Dadurch komme es zu einer doppelten Besteuerung dieser Umsätze, nämlich in Österreich und in Mitgliedstaat X. Nach dem VfGH sei dieser Fall somit gleich zu behandeln wie das Neuherkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage. Aus diesem Grund hätte dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattgegeben werden müssen.

b) Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003 gem. § 295a BAO

Der Antrag auf Änderung gemäß § 295a BAO sei mit der Begründung abgewiesen worden, dass nur eine Änderung auf der Sachverhaltsebene zu einer Änderung gem. § 295a BAO führen könne.

Dagegen sei Folgendes auszuführen:

Unter einem rückwirkenden Ereignis sei jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu würden Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte gehören. Ereignisse iSd § 295a seien sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergebe.

Die Beurteilung als Betriebsstätte durch die Abgabenbehörden in Mitgliedstaat X sei ein derartiger rechtlicher Vorgang, der zu einer Änderung des Sachverhalts dahingehend führe, dass die Umsätze, die bereits in Österreich der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, nun auch in Mitgliedstaat X als Umsätze dieser Betriebsstätte besteuert würden. Es komme somit nachträglich zu einer doppelten Besteuerung.

Als Beispiel für ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO werde in den EB zur RV 238 BlgNR 22. GP die nachträgliche Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind, genannt. In der Literatur werde auch die nachträgliche Besteuerung im Ausland im Fall eines DBA mit einer subject-to-tax Klausel als Anwendungsbeispiel angeführt.

Diesen Beispielen sei die nachträgliche Belastung mit Umsatzsteuer im Ausland vergleichbar.

Auch hier stelle die durch die Steuerbehörden in Mitgliedstaat X vorgenommene Qualifizierung als Betriebsstätte und die damit verbundene Belastung der ihr zuzurechnenden Umsätze mit Umsatzsteuer ein rückwirkendes Ereignis dar, welches eine Abänderung gem. § 295a BAO rechtfertige.

c) Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit c BAO

Der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs 2 lit c BAO sei mit der Begründung zurückgewiesen worden, dass kein Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht vorliege, weil im Tätigwerden der A für die beschwerdeführende Gesellschaft keine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft vorliege und damit die Frist für die Stellung der Anträge abgelaufen sei.

Dem könne nicht gefolgt werden. Die Steuerbehörden in Mitgliedstaat X seien zu Recht vom Vorliegen einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X, der die Umsätze zuzurechnen sind, ausgegangen.

Wie bereits im Schreiben vom 16. Oktober 2006 dargelegt, werde in den UStR Rz 629 ausgeführt, dass der Begriff der Betriebsstätte iSd § 3a UStG aus dem Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO abzuleiten sei. Gem. § 29 Abs 2 lit. b BAO sei eine feste Einrichtung als Betriebsstätte anzusehen, wenn sie "dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes diene". Als ständiger Vertreter werde dabei eine natürliche oder juristische Person angesehen, die nicht nur vorübergehend für ein Unternehmen unter Bindung an die geschäftlichen Weisungen des vertretenen Unternehmers (unselbständig oder selbständig) für diesen oder in dessen Namen geschäftlich, also für den vertretenen Unternehmer, tätig werde.

Im vorliegenden Fall handele A im Sinne des o.a. Sachverhaltes als ständiger Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft hinsichtlich deren Vertriebes der Fernsehdienstleistung in Mitgliedstaat X.

Dementsprechend seien deren Räumlichkeiten ("feste örtliche Einrichtung") auch als Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft anzusehen. Darüber hinaus bestehe hinsichtlich des Abschlusses der Abonnements mit Privatpersonen wohnhaft in Mitgliedstaat X im Auftrag der beschwerdeführenden Gesellschaft eine "faktische" Abschlussvollmacht für A, da ein so genanntes "standardisiertes Bestellverfahren", bei dem der Kunde des Mitgliedstaat X mit seiner Unterschrift auf dem Bestellschein davon ausgehe, dass er die Ware bzw. Dienstleistung gekauft habe, vorliege.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (29. 4. 2003, 2001/14/0226) sei der Begriff der Betriebsstätte iSd § 3a UStG gemeinschaftsrechtskonform zu interpretieren. Im Einklang mit dem EuGH sei ein hinreichender Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich seien, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln erforderlich.

Hinsichtlich der gemeinschaftsrechtlichen Betrachtung des o.a. Sachverhalts würden sich insbesondere die EuGH-Urteile zum Fall "Berkholz", zum Fall "ARO Lease BV", zum Fall "Lease Plan Luxembourg SA" sowie zum Fall "DFDS" zum Vergleich heranziehen lassen. Nach letztgenannter Entscheidung erbringe ein Reiseveranstalter, der sich im Ausland eines Vermittlers bediene, der über Personal und Sachmittel verfügt, die eine feste Niederlassung kennzeichnen, seine Dienstleistungen am Ort des ausländischen Vermittlers.

Auch im gegenständlichen Fall bediene sich die beschwerdeführende Gesellschaft eines Vermittlers im Ausland, welcher über Personal und Sachmittel verfüge um den Vertrieb der Fernsehdienstleistung in Mitgliedstaat X durchzuführen. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass grundsätzlich eine "feste Niederlassung" iSd 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorliege.

Den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 zur Folge sei für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden sei, dh die sonstige Leistung müsse in tatsächlicher Hinsicht der Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies sei nach den UStRL der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden würden.

Der EuGH betone in seiner Rechtsprechung zu Art 9 der 6. MWSt-RL, dass die Berücksichtigung einer "anderen Niederlassung" anstelle des "Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit" als umsatzsteuerlicher Anknüpfungspunkt für Dienstleistungen insbesondere dann zu erfolgen habe, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führe oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge habe.

Aufgrund der Tatsache, dass der Vertrieb und die Kundenbetreuung der Abonnements in Mitgliedstaat X durch die A durchgeführt würden, könne davon ausgegangen werden, dass die Zurechnung der entsprechenden Umsätze zu der "festen Niederlassung"

in Mitgliedstaat X auch zu einer steuerlich sinnvollen Lösung iSd EuGH-Judikatur führe. Diese Beurteilung diene auch dazu, Wettbewerbsverzerrungen bei Erbringung von Fernsehdienstleistungen an nichtunternehmerische Kunden in Mitgliedstaat X zu vermeiden. Die beschwerdeführende Gesellschaft werde durch diese Anknüpfung umsatzsteuerlich so gestellt, wie jeder andere in Mitgliedstaat X ansässige Anbieter von Fernsehdienstleistungen. Außerdem liege ein wesentlicher Grund der umsatzsteuerlichen Abgrenzung darin, Kompetenzkonflikte zu verhindern. Die Tatsache, dass die Behörden des Mitgliedstaat X die Umsätze der Niederlassung in Mitgliedstaat X zurechneten, während die österreichischen Behörden die Umsätze dem "Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" zurechneten, führe zu einem Konflikt der beiden Mitgliedstaaten.

Der angefochtene Bescheid lasse jede Begründung, wieso keine Betriebsstätte vorliegen solle, vermissen. Aufgrund der aufgezeigten Argumente sei davon auszugehen, dass der Vertrieb durch die A für die beschwerdeführende Gesellschaft eine Betriebsstätte in Mitgliedstaat X begründe und somit jene Umsätze die von der Betriebsstätte aus ausgeführt würden gem. § 3a Abs. 12 UStG in Österreich nicht umsatzsteuerbar seien. Damit widersprächen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 aber Gemeinschaftsrecht, nämlich der Mehrwertsteuerrichtlinie vom 28. November 2006, 2006/112/E69 und ihrer Auslegung durch den EuGH.

Aus diesem Grund sei entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid die Frist gem. § 299 iVm § 302 Abs. 2 BAO noch nicht abgelaufen. Denn bei Widerspruch gegen Gemeinschaftsrecht sei die Verjährungsfrist maßgeblich. Diese sei jedoch zur Zeit der Antragstellung nachweislich noch nicht abgelaufen gewesen.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft stelle daher den Antrag die bekämpften Bescheide aufzuheben und den Anträgen auf Wiederaufnahme, Änderung gem. § 295a BAO, Aufhebung gem. § 299 BAO stattzugeben und die entsprechenden Umsätze in den Jahren 2001 bis 2003 nicht der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen.

#### **I.4. Beschwerdeverentscheidungen**

##### **I.4.1. Antrag auf Abänderung gem. § 299 BAO**

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juli 2013 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Antrag auf Abänderung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO als unbegründet ab.

Wie aus diversen Eingaben ersichtlich (4.10.2006, 21.2.2007, 25.7.2007), solle die Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X mittlerweile die Auffassung vertreten, dass die in Mitgliedstaat X ansässige A als Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft anzusehen sei. Damit seien jedoch auch die auf die Kunden in Mitgliedstaat X entfallenden Umsätze der Umsatzsteuer im Mitgliedstaat X, nicht aber der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen.



Gem. § 3a Abs. 12 in der vor der mit BGBl I 2003/71 geänderten geltenden Fassung des UStG 1994 - also für die Jahre 2001, 2002 sowie der ersten Jahreshälfte 2003 - werden Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an dem Ort erbracht, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Ab 1.7. 2003 seien Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen gem. § 3a Abs 10 Z 14 UStG 1994 idF bis 1.1. 2010 als so genannte Katalogleistungen anzusehen. Sofern diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht würden, komme der Empfängerort zur Anwendung. Wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet sei, sei die Leistung gemäß § 3a Abs 12 UStG 1994 idF bis 1.1.2010 am Unternehmerort erbracht.

Unternehmerort sei der Ort, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, das sei bei Körperschaften der Sitz bzw. der Ort der Geschäftsleitung. Im vorliegenden Fall sei der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft an Nichtunternehmer in Mitgliedstaat X erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen seien daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Werde eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gelte die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte sei Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden sei, die erbrachte Leistung müsse also tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sein.

Nach der Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, Planzer Luxembourg; 7.5.1998, Rs C-390/96, Lease Plan; 17.7.1997, Rs C-190/95, Aro Lease; 20.2.1997, Rs C-260/95, DFDS; 2.5.1996, Rs C-231/94, Faaborg-Gelting; 4.7.1985, Rs C-168/84, Berkholz), sei Voraussetzung für das Vorliegen einer festen Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich seien, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermögliche.

Bei der fraglichen Leistung handele es sich um Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen seien Rundfunk- und Fernsehprogramme, die über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet würden. Der Abonnent schließe mit der beschwerdeführenden Gesellschaft einen Vertrag ab, um bestimmte Fernsehprogramme, die er aus einer Anzahl von angebotenen Fernsehprogrammen zuvor ausgewählt habe, zu empfangen.

Die A führe im Zusammenhang mit den erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen folgende Leistungen aus: Vertrieb, Kundenbetreuung und das Inkasso. Es handele sich dabei um wichtige Funktionen, die in Mitgliedstaat X für die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht würden, aber doch nur um Vor- und Hilfsleistungen, die aufgrund einer zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und der A abgeschlossenen fremdüblichen vertraglichen Grundlage erfolgt seien. Diese von

A erbrachten Leistungen, würden eben nicht jene Leistung darstellen, die der Kunde durch Abschluss eines Abonnentenvertrages mit der beschwerdeführenden Gesellschaft erhalten wolle, nämlich die Möglichkeit bestimmte Fernsehprogramme zu empfangen. Die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen könnten nicht autonom von A erbracht werden, dadurch könne eine Zurechnung zum Ort der Betriebsstätte nicht erfolgen.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2007 habe die beschwerdeführende Gesellschaft Beschwerde (Berufung) gegen den Bescheid vom 31. Mai 2007, mit dem die Anträge gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 als verspätet zurückgewiesen wurden, erhoben.

Im angefochtenen Bescheid sei als Vorfrage zu beurteilen gewesen, ob die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 in Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union stünden. Nur in diesem Falle wäre die verlängerte Antragsfrist des § 302 Abs. 2 lit. c BAO anwendbar gewesen.

Diese Frage sei bereits im Bescheid vom 31.5.2007 zuungunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft beantwortet worden. Eine neuerliche Überprüfung dieser Rechtsansicht habe keine Anhaltspunkte ergeben, wonach die damals getroffene Beurteilung unzutreffend gewesen wäre (siehe oben).

Damit sei die Zurückweisung der Anträge (als verspätet eingebracht) zu Recht erfolgt.

Ergänzend werde auf die Begründung des Zurückweisungsbescheides verwiesen, insbesondere die beiden letzten Absätze.

#### I.4.2. Antrag auf Abänderung gem. § 295a BAO

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 24. Juli 2013 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Antrag auf Abänderung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 gem. § 295a BAO als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2007 habe die beschwerdeführende Gesellschaft Beschwerde gegen den Bescheid vom 31. Mai 2007, mit dem die Anträge auf Abänderung gem. § 295a BAO hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 abgewiesen wurden, erhoben. In diesen Anträgen sei vorgebracht worden, dass "das Vorliegen einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X" ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei, welches abgabenrechtliche Wirkung für den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs habe. Diesem Argument habe sich die Finanzverwaltung im Bescheid vom 31.5.2007 jedoch nicht anschließen gekonnt. Gesetzlicher Anwendungsfall für eine Änderung eines Bescheides stelle nur ein Ereignis (eine Änderung) auf der Sachverhaltsebene dar.

Dagegen sei eingewendet worden, dass die Beurteilung als Betriebsstätte durch die Abgabenbehörden des Mitgliedstaat X ein rechtlicher Vorgang sei, der zu einer Änderung des Sachverhalts dahingehend führe, dass die Umsätze, die bereits in Österreich der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, nun auch in Mitgliedstaat X als Umsätze dieser

Betriebsstätte besteuert worden seien. Es sei also nachträglich zu einer doppelten Besteuerung gekommen.

Grundsätzlich würden nach Entstehung des Abgabeananspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabeananspruches verändern. Trotzdem könnten nach Bescheiderlassung eintretende Umstände - sofern es die Abgabenvorschriften vorsehen - abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit haben.

Beispielsweise sei in manchen Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung von ausländischen Abgaben auf inländische Abgaben vorgesehen. Da diese Anrechnung jedoch die vorige Entrichtung der ausländischen Abgabe voraussetze, diese vielleicht erst spät festgesetzt werde (nämlich nach Erlassung des inländischen Bescheides), wäre diesfalls § 295a BAO der geeignete Verfahrenstitel, um nachträglich die bereits eingetretene Rechtskraft des inländischen Bescheides zu durchbrechen.

Als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO sei jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen, wie Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte. Es sei eine Frage der Auslegung der konkreten Abgabenvorschrift (im vorliegenden Fall das UStG 1994), welchen Ereignissen gem. § 295a BAO Rückwirkung, bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches, zukomme.

§ 295a BAO sei eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung; sie stelle also lediglich den Verfahrenstitel dar, um die Rechtskraft eines Bescheides zu durchbrechen, wenn der ursprüngliche, der Besteuerung zu Grunde gelegte Sachverhalt durch einen anderen ersetzt werde (Änderung auf der Sachverhaltsebene) und wenn die Abgabenvorschriften eine entsprechende Rückwirkung ausdrücklich vorsehen würden. Die allfällige Anrechnung von im Ausland entrichteter Umsatzsteuer sei jedoch durch die österreichische Rechtsordnung nicht gedeckt. Es liege somit kein Anwendungsfall des § 295a BAO vor.

#### I.4.3. Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 23. Juli 2013 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Antrag auf Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2001 bis 2003 gem. § 303 BAO als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2007 habe die Antragstellerin Beschwerde (Berufung) gegen den Bescheid vom 31. Mai 2007, mit dem die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 abgewiesen worden waren, erhoben. In diesen Anträgen sei vorgebracht worden, dass "die Begründung einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X" als neu hervorgekommene Tatsache anzusehen sei, die ohne Verschulden der Partei im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden können. In der BVE vom 31.5.2007 sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass nicht "die Begründung einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X" als neu hervorgekommene "Tatsache" angesehen werde, sondern vielmehr eine diesbezügliche

Beurteilung der Finanzverwaltung in Mitgliedstaat X , beruhend auf den tatsächlich vorgefundenen Umständen. Eine reine Beurteilung jedoch stelle keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar. Außerdem seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bestehende Umstände (die aber erst später hervorkommen), taugliche Wiederaufnahmsgründe, nicht jedoch erst später entstandene Umstände.

Dagegen sei eingewendet worden, dass gem. dem Erkenntnis des VfGH vom 6.12.1999 (gemeint wohl: 1990), B 783/89 die Bestimmung des § 303 BAO verfassungskonform auszulegen sei und unter bestimmten Umständen auch Änderungen in der rechtlichen Qualifikation eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Das Institut der Wiederaufnahme des Verfahrens öffne den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Sache erledigt habe, als in seinen Grundlagen im Sachbereich durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art als erschüttert anzusehen sei (Stoll, BAO Kommentar, 2011). Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs.1 lit. b erster Fall BAO seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) seien keine Wiederaufnahmsgründe.

Nach herrschender Ansicht sei das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Nur "dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten" seien als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO anzusehen (vgl. VwGH vom 21.09.2009, 2008/16/0148).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) seien etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würden (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148).

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde im alten, allenfalls wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im neuen, nunmehr eventuell wiederaufzunehmenden Verfahren zu erlassenden Entscheidung hätte gelangen können. Seien hingegen bestimmte Umstände der Behörde bekannt, habe sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so würden diese Umstände keine Wiederaufnahmegründe darstellen (siehe Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 TZ 7 ff).

Dem gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und Neuausfertigung von Umsatzsteuerbescheiden sei ein Erfolg in doppelter Hinsicht zu versagen gewesen:

Einerseits sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann durchzuführen, wenn geänderte Sachbescheide zu erlassen wären. Seien jedoch die dem Rechtsbestand angehörigen Bescheide inhaltlich richtig und somit nicht abzuändern, so stehe die Frage einer allfälligen Wiederaufnahme von vornherein nicht zur Diskussion.

Gem. § 3a Abs. 12 in der vor der mit BGBl I 2003/71 geänderten geltenden Fassung des UStG 1994 - also für die Jahre 2001, 2002 sowie der ersten Jahreshälfte 2003 - werden Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an dem Ort erbracht, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Ab 1.7. 2003 seien Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen gem. § 3a Abs. 10 Z 14 UStG 1994 idF bis 1.1.2010 als so genannte Katalogleistungen anzusehen. Sofern diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht würden, komme der Empfängerort zur Anwendung. Sei der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet, werde die Leistung gem. § 3a Abs. 12 UStG 1994 idF bis 1.1.2010 am Unternehmerort erbracht.

Unternehmerort sei der Ort, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, das sei bei Körperschaften der Sitz bzw. der Ort der Geschäftsleitung. Im vorliegenden Fall sei der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft an Nichtunternehmer in Mitgliedstaat X erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen seien daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Werde eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gelte die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte sei Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden sei, die erbrachte Leistung müsse also tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sein.

Nach der Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, Planzer Luxembourg; 7.5.1998, Rs C-390/96, Lease Plan; 17.7.1997, Rs C-190/95, Aro Lease; 20.2.1997, Rs C 260/95, DFDS; 2.5.1996, Rs C-231/94, Faaborg-Geitling; 4.7.1985, Rs C-168/84, Berkholz), sei Voraussetzung für das Vorliegen einer festen Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich seien, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermögliche.

Bei der fraglichen Leistung handele es sich um Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen seien Rundfunk- und Fernsehprogramme, die über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet werden. Der Abonnent in Mitgliedstaat X schließe mit der beschwerdeführenden Gesellschaft einen Vertrag ab, um bestimmte Fernsehprogramme, die er aus einer Anzahl von angebotenen Fernsehprogrammen zuvor ausgewählt habe, zu empfangen.

Die A führe im Zusammenhang mit den erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen folgende Leistungen aus: Vertrieb, Kundenbetreuung der Abonnenten und das Inkasso. Es handle sich dabei um wichtige Funktionen, die in Mitgliedstaat X für die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht würden, aber doch nur um Vor- und Hilfsleistungen, die aufgrund einer zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und der A abgeschlossenen fremdüblichen vertraglichen Grundlage erfolgen würden. Diese von A erbrachten Leistungen, würden eben nicht jene Leistung darstellen, die der Kunde durch Abschluss eines Abonnentenvertrages mit der beschwerdeführenden Gesellschaft erhalten wolle, nämlich die Möglichkeit bestimmte Fernsehprogramme zu empfangen. Die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen könnten nicht autonom von A erbracht werden, dadurch könne eine Zurechnung zum Ort der Betriebsstätte nicht erfolgen.

Darüberhinaus liege auch keine neue Tatsache vor, da die Frage bzw. die von der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X getroffene Beurteilung, ob die in Mitgliedstaat X ansässige A als Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft anzusehen sei, an sich keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstelle, sondern als rechtliche Beurteilung eines bereits bestehenden Sachverhalts anzusehen sei. Abgesehen davon sei diese Qualifikation erst nach Bescheiderlassung vorgenommen worden und sei somit nicht als neuer Umstand zu werten.

Dem Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 6.12.1999 (gemeint wohl: 1990) sei entgegenzuhalten, dass sich in dieser Fallkonstellation die rechtliche Würdigung eines einen früheren Zeitraum betreffenden Sachverhalts unmittelbar auf die spätere Zeiträume betreffende Bescheide ausgewirkt habe. Entgegen der Meinung der Wiederaufnahmswerberin sei dieser Fall mit dem gegenständlichen jedoch schon deswegen nicht vergleichbar, da im genannten Fall demselben Steuerschuldner auch derselbe Abgabengläubiger gegenüber gestanden sei. Hier sei der Verfahrenstitel des § 303 BAO insoweit erweitert worden, als er zur Durchsetzung einer richtigen Gesamtgewinnversteuerung gedient habe, unter Rechtskraftdurchbrechung einzelner Jahresbescheide (Auswirkung der Periodenbesteuerung). Einen Rechtsanspruch auf Beseitigung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, wenn die ausländische Steuer nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung zu Unrecht vorgeschrieben worden sei, sei jedoch rechtlich nicht existent. Damit sei auch die Suche nach entsprechenden Verfahrenstiteln obsolet.

### **I.5. Vorlageantrag**

Mit Schreiben vom 26. August 2013 stellte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft den Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

#### **a) Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003**

Die in der Beschwerde vom 25. Juli 2007 gegebene Begründung werde mit Maßgabe der folgenden Aktualisierungen aufrecht erhalten:

In der BVE vom 23.7.2013 führe die belangte Behörde mit Bezugnahme auf die BVE (wohl gemeint den Abweisungsbescheid) vom 31. Mai 2007 aus, dass nicht "die Begründung einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X" als neu hervorgekommene "Tatsache" angesehen werde, sondern vielmehr eine diesbezügliche Beurteilung der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X, beruhend auf den tatsächlich vorgefundenen Umständen. Eine reine Beurteilung jedoch stelle keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar.

Außerdem seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bestehende Umstände (die aber erst später hervorkommen), taugliche Wiederaufnahmsgründe, nicht jedoch erst später entstandene Umstände.

Im Abweisungsbescheid vom 31. Mai 2007 werde nicht - wie in der BVE vom 23.7.2013 ausgeführt - ausdrücklich auf das oben Erläuterte hingewiesen, sondern lediglich festgehalten wie folgt: "Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen die später hervorkommen (nova reperta). Die Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X ist später erfolgt. Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221)".

Nach der Rechtsprechung des VwGH seien Tatsachen nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar seien (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit).

Die rechtliche Beurteilung der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X, dass die beschwerdeführende Gesellschaft eine (umsatz- und ertragsteuerliche) Betriebsstätte unterhalte, sei ein innerer Vorgang (eine Ansicht) innerhalb der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X und damit eine Tatsache iSd der vorstehend zitierten VwGH-Judikatur.

Diese Ansicht sei bereits im beigelegten Prüfungsprotokoll vom 5. September 2003 zum ersten Mal geäußert worden. Gemäß diesem Protokoll werde mit dem Datum des Protokolls und mit der Begründung des Vorliegens einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X und der Steuerpflicht der Umsätze mit Kunden ansässig in Mitgliedstaat X in Mitgliedstaat X eine Überprüfung für den Zeitraum 1999 bis zum 5. September 2003 begonnen.

Der Umsatzsteuerbescheid der beschwerdeführenden Gesellschaft für das Jahr 2001 sei am 3. April 2003, jener für das Jahr 2002 am 10. Mai 2004 und der für das Jahr 2003 am 16. Juni 2005 erlassen worden.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 sei die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X daher jedenfalls eine bereits existente Tatsache gewesen und sei insoweit nicht erst später hervorkommen. An dem Umstand, dass diese Tatsache in den abgeschlossenen Veranlagungsverfahren zur Umsatzsteuer 2002 und 2003 nicht geltend gemacht werden können, treffe die beschwerdeführende Gesellschaft kein grobes Verschulden.

In langwierigen Verfahren in Mitgliedstaat X habe die beschwerdeführende Gesellschaft nämlich letztlich erfolglos versucht, diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung des

Mitgliedstaat X zu entkräften und die Vorschreibung von nationaler (Mitgliedstaat X) Umsatzsteuer zu verhindern. Mit einem Vergleich seien der beschwerdeführenden Gesellschaft Mehrbeträge an nationaler (Mitgliedstaat X) Mehrwertsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 vorgeschrieben worden. Erst dadurch habe sich die bereits seit 5. September 2003 dem Grunde nach bekannte Tatsache (auch betraglich) konkretisiert.

Auf Grund der Ergebnisse der für den Zeitraum 1994 bis 1998 durchgeführten Betriebsprüfung sei auch ein Ausscheiden der mit den in Mitgliedstaat X ansässigen Abonnenten in den Jahren 2001 bis 2003 erzielten Umsatzerlöse aus der österreichischen Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer grundsätzlich nicht in Betracht gekommen. In Abschnitt 1.3. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6.7.2000 sei nämlich festgehalten worden wie folgt: "Die Erlöse von den Abonnenten in Mitgliedstaat X sind gem. § 3a Abs 2 in Österreich steuerpflichtig, soweit sie an Nichtunternehmer erbracht werden." Im Bericht über die Betriebsprüfung vom 11.9.2000 werde in TZ 15 auf den vorgenannten Punkt der Niederschrift verwiesen und in der TZ 17 die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage 10% um die Abonnentenerlöse des Mitgliedstaat X erhöht.

Ein grobes Verschulden der beschwerdeführenden Gesellschaft könne also nicht darin liegen, dass sie nicht bereits auf Grund des Protokolls der Finanzpolizei des Mitgliedstaat X vom 5. September 2003 die mit den Abonnenten in Mitgliedstaat X erzielten Umsatzerlöse aus der 10%igen Bemessungsgrundlage in den Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 ausgeschieden habe, sondern erst nach Vorliegen des Vergleichs bezüglich dieser Jahre einen Wiederaufnahmeantrag gestellt habe. Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 liege daher jeweils ein Wiederaufnahmsgrund vor.

Betreffend die Rechtsansicht des Finanzamtes Wien 1/23 zu den in der Berufung vorgebrachten Ausführungen hinsichtlich der Anwendbarkeit des Erkenntnis des VfGH vom 6. Dezember 1990, B 783/89 und der darauf Bezug nehmenden Folgejudikatur werde auf die weitere Begründung dieses Vorlageantrages verwiesen.

b) Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003 gem. § 295a BAO

Die in der Beschwerde vom 25. Juli 2007 gegebene Begründung werde mit Maßgabe der folgenden Aktualisierungen aufrecht erhalten:

Die belangte Behörde habe in der BVE vom 24. Juli 2013 ausgeführt, dass nach Bescheiderlassung eintretende Umstände abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hätten, "sofern es die Abgabenvorschriften vorsehen".

Nach Ritz sei es eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukomme.

In der BVE vom 24. Juli 2013 schränke die belangte Behörde die Anwendbarkeit des § 295a BAO in einer nicht sachgerechten Weise ein, wenn es mit Bezugnahme auf die beispielhaft angeführte Anrechnung ausländischer Abgaben auf inländische Abgaben auf der Grundlage mancher Doppelbesteuerungsabkommen argumentiere, dass eine



Anrechnung von im Ausland entrichteter Umsatzsteuer durch die österreichische Rechtsordnung nicht gedeckt sei und dass somit kein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliege.

Es komme aber nicht darauf an, ob die Abgabenvorschriften, im konkreten Fall das UStG 1994 in der im berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung, eine Anrechnung von im Ausland entrichteter Umsatzsteuer vorsehen oder nicht. Vielmehr sei im Sinne der Rechtsauffassung von Ritz im Wege der Auslegung des UStG 1994 zu ermitteln, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabensanspruches) zukomme.

§ 3a Abs 12 UStG 1994 in der im berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung bestimme für den Fall, dass der Leistungsempfänger kein Unternehmer sei und er seinen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet habe, eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Werde die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gelte die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Das für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung entscheidende Ereignis iSd § 295a BAO sei die Frage, ob eine - vom Stammhaus des Unternehmers örtlich verschiedene (in einem anderen Mitgliedstaat gelegene) - Betriebsstätte des Unternehmers vorliege bzw. bekannt sei und ob die sonstige Leistung von dieser Betriebsstätte ausgeführt werde oder nicht.

Trete dieser Fall (dieses Ereignis iSd § 295a BAO) vor Bescheiderlassung ein, so sei es nach Ritz im Bescheid zu berücksichtigen. § 295a BAO sei hingegen anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintrete.

Aus dem § 3a Abs 12 UStG 1994 ergebe sich unzweifelhaft, dass die mit den in Mitgliedstaat X ansässigen nichtunternehmerischen Abonnenten erzielten Umsatzerlöse aus der 10%igen Bemessungsgrundlage für die österreichische Umsatzsteuer betreffend die Jahre 2001 bis 2003 auszuschneiden gewesen wären, wenn im Zeitpunkt der Erlassung des jeweiligen Umsatzsteuerbescheides bekannt gewesen wäre, dass die geschäftlichen Aktivitäten der beschwerdeführenden Gesellschaft in Mitgliedstaat X als umsatzsteuerrechtliche Betriebsstätte in Mitgliedstaat X zu beurteilen seien.

Wenn diese Beurteilung erst nach Erlassung des jeweiligen Umsatzsteuerbescheides (und somit nachträglich) bekannt werde, stelle dies ein Ereignis iSd § 295a BAO dar, das die Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft des jeweiligen Umsatzsteuerbescheides gebiete.

Materiell-rechtlich dürfe die Berücksichtigung des Vorliegens der Betriebsstätte in Mitgliedstaat X wohl nicht davon abhängen, ob dieser Umstand vor oder erst nach der Erlassung des jeweiligen Umsatzsteuerbescheides eintrete bzw. bekannt werde.

Nach Ritz sei § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung und nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden.

Das maßgebliche Ereignis trete im vorliegenden Fall mit dem Abschluss des Vergleichs ein, der das Datum 9. November 2006 trage. Ab diesem Zeitpunkt sei bekannt, dass eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte in Mitgliedstaat X vorliege und welche Umsätze dieser Betriebsstätte zuzurechnen seien. Wie oben erläutert, seien die jeweiligen Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2003 vor diesem Zeitpunkt erlassen worden.

Die belangte Behörde gehe in der BVE vom 24. Juli 2013 selbst davon aus, dass als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen sei, wie Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte. Der Abschluss des Vergleichs, der das Datum 9. November 2006 trage, sei unzweifelhaft ein rechtlich relevanter Vorgang dieser Art, der abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit, nämlich die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe.

Die Auslegung des § 3a Abs 12 UStG 1994 in der im berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung ergebe nämlich unzweifelhaft, dass ein österreichischer Abgabenanspruch auf Umsatzsteuer insoweit nicht bestehe, als eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt werde (dieser zuzurechnen sei), die ein österreichischer Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat unterhalte.

c) Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs 2 lit. c BAO

Die in der Beschwerde vom 25. Juli 2007 gegebene Begründung werde mit Maßgabe der folgenden Aktualisierungen aufrecht erhalten:

Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 31. Mai 2007 hinsichtlich der Anträge auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO in § 302 Abs. 2 lit. c BAO sei in der BVE vom 22. Juli 2013 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen worden, dass kein Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht vorliege, weil die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen nicht autonom von A erbracht werden könnten und dadurch eine Zurechnung zum Ort der Betriebsstätte nicht erfolgen könne und damit die Frist für die Stellung der Anträge abgelaufen sei.

Dem könne nicht gefolgt werden. Die Steuerbehörden des Mitgliedstaat X seien zu Recht vom Vorliegen einer Betriebsstätte in Mitgliedstaat X, der die Umsätze zuzurechnen seien, ausgegangen.

In den UStR werde in der RZ 629 nicht mehr vertreten, dass sich der Begriff der Betriebsstätte iSd § 3a UStG aus § 29 BAO ergebe, sondern werde festgehalten, dass

sich der Begriff der Betriebsstätte aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung ergebe (vgl. auch UStR RZ 6396 und 6390).

In diesem Zusammenhang sei festzustellen, dass die ständige Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) den in § 3a UStG verwendeten Betriebsstättenbegriff in richtlinienkonformer Interpretation ebenfalls nicht nach § 29 BAO, sondern anhand der vom EuGH aufgestellten Kriterien für eine "feste Niederlassung" auslege (vgl. UFS 12.12.2012, RV/0471-W/11 "Server als Betriebsstätte"; UFS 18.11.2009, RV/0290-S/09 "Ort der Vermittlung von Sportwetten"; UFS 3.8.2009, RV/0027-G/09 "Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte").

Obwohl die BVE vom 22. Juli 2013 eine Begründung enthalte, warum eine Zurechnung zum Mitgliedstaat X als Ort der Betriebsstätte nicht erfolgen könne, werde - wie bereits in der Beschwerde vom 25. Juli 2007 - die Rechtsauffassung aufrecht erhalten, dass die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 dem Gemeinschaftsrecht widersprechen würden und dass daher im Zeitpunkt der jeweiligen Antragstellung die Frist gem. § 299 BAO iVm § 302 Abs 2 lit c BAO noch nicht abgelaufen gewesen sei. Die jeweilige Antragstellung sei innerhalb der jeweils maßgeblichen Verjährungsfrist erfolgt, weshalb eine Entscheidung gem. § 299 BAO auch nach Ablauf der jeweils maßgeblichen Verjährungsfrist zulässig sei und geboten erscheine.

Abschließend stellte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft den Antrag die Umsätze, für die auch in Mitgliedstaat X Umsatzsteuer zu entrichten war, nicht der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen.

Zusätzlich beantragte sie gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und gem. § 282 Abs 1 Z 1 BAO eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, weil eine gemeinschaftsrechtlich relevante Fragestellung vorliege, wegen derer ein Antrag auf Vorabentscheidung gem. Art 267 AEUV beim EuGH in Betracht komme und die Rechtssache daher von grundsätzlicher Bedeutung sei.

Außerdem regte sie Folgendes an:

Mitgliedstaat X vertrete die Rechtsauffassung, dass die beschwerdeführende Gesellschaft eine feste Geschäftseinrichtung bei der A in Mitgliedstaat X habe und dass daher die Umsätze, welche die beschwerdeführende Gesellschaft mit in Mitgliedstaat X ansässigen Abonnenten erzielt habe, der Umsatzsteuer des Mitgliedstaat X unterliegen würden. Es liege daher hinsichtlich dieser Umsatzerlöse ein Kompetenzkonflikt zwischen zwei Mitgliedstaaten der Europäischen Union vor, nämlich zwischen Mitgliedstaat X und Österreich und es komme daher zu einer Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer.

Wie der EuGH in seinem Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 "Berkholz", Slg 1985, 2251, Randnr 14, ausgeführt habe, solle Artikel 9 (der 6. Mehrwertsteuer-RL) durch eine einheitliche Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunktes bei Dienstleistungen eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeiführen und insbesondere Kompetenzkonflikte

zwischen Mitgliedstaaten verhindern (EuGH 20. Februar 1997, Rs C-260/95 "DFDS" Randnr 18).

Im vorliegenden Fall bestehe ein unionsrechtlich relevanter Kompetenzkonflikt. Es werde daher angeregt, dass ein Ersuchen um Vorabentscheidung gem. Art. 267 EAUV an den Europäischen Gerichtshof mit dem Ziel gerichtet werde, dass der Europäische Gerichtshof diesen Kompetenzkonflikt in einer für beide Mitgliedstaaten verbindlichen Entscheidung lösen möge.

## **I.6. Mündliche Verhandlung**

In der Verhandlung gab die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft an, dass die A mit dieser gesellschaftsrechtlich nicht verbunden sei. Die A richte Fernsehanschlüsse ein und verfüge über das Know-How des diesbezüglichen Marktes. Sie habe die Abonnements in technischer Hinsicht abgewickelt und verfüge über entsprechendes Personal sowie ein Geschäftslokal. Die A sei maßgeblich am Aufbau der Geschäfte der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt gewesen und diene dieser zum Aufbau des Marktes.

Die Kontaktaufnahme seitens der Finanzpolizei des Mitgliedstaat X hätte mit der Erstellung des Protokolls vom 5.9.2003 begonnen. Die Frage, ob eine Betriebstätte in Mitgliedstaat X vorliege, sei lange in Diskussion gewesen und mit Erstellung des Vergleichs im Herbst 2006 beendet worden. Es habe auch längere Zeit Unklarheit bestanden, ob auch eine ertragssteuerliche Betriebstätte in Mitgliedstaat X bestehe. Dies sei aber schlussendlich nicht der Fall gewesen. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe in Mitgliedstaat X Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entrichtet. Danach sei es bis dato zu keinen weiteren Vorschreibungen gekommen.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete, dass sich die Aufgaben der A aus dem mit dieser abgeschlossenen Kooperationsvertrag ergeben hätten. Diese hätten im Austeilen und Versenden von Formularen sowie Verteilen von Decodern bestanden. Entscheidend sei, dass die A autonom keine Fernsehdienstleistungen erbringen konnte.

Die steuerliche Vertretung führte weiters aus, dass hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Anträge die Frage der Wiederaufnahme im Vordergrund stehe. Es gehe nicht darum, dass die Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X zu einer anderen Beurteilung desselben Sachverhaltes gekommen sei. Im Zuge der in Mitgliedstaat X erfolgten Prüfung sei der Sachverhalt aufgearbeitet worden. Erhebungen hätten diesbezüglich insbesondere hinsichtlich des Kooperationsvertrages stattgefunden.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete, dass es sich einzig und allein um eine rechtliche Beurteilung handle, und zwar um eine solche hinsichtlich eines bereits bestehenden Sachverhaltes. Es gebe im gesamten Verfahren keinen Hinweis darauf, dass die Abwicklung anders erfolgt sei, als im Kooperationsvertrag bestimmt.

Die steuerliche Vertretung gab an, dass die A eine Vermittlungstätigkeit durchgeführt und neue Kunden gewonnen habe. Im Zuge der Prüfung durch die Behörden des Mitgliedstaat

X sei insbesondere darauf hingewiesen worden, dass die A eine Abschlussvollmacht innegehabt habe. Abschließend wies die steuerliche Vertretung noch darauf hin, dass es ein Grundsatz der Umsatzsteuer sei, dass eine Leistung nur an einem Ort erbracht werden könne.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Die beschwerdeführende Gesellschaft erbrachte in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2001 bis 2003 Fernsehdienstleistungen durch Bereitstellung eines speziellen Fernsehprogrammes an Privatkunden in Mitgliedstaat X.

Der Vertrieb in Mitgliedstaat X erfolgte durch die A mit Sitz in B, die mit der beschwerdeführenden Gesellschaft gesellschaftsrechtlich nicht verbunden war.

Mit Bescheid vom 3. April 2003 wurde die Umsatzsteuer für die beschwerdeführende Gesellschaft betreffend das Jahr 2001 unter Einschluss der Umsätze, die auf die in Mitgliedstaat X ansässigen Privatkunden entfielen, festgestellt.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2004 wurde die Umsatzsteuer für die beschwerdeführende Gesellschaft betreffend das Jahr 2002 unter Einschluss der Umsätze, die auf die in Mitgliedstaat X ansässigen Privatkunden entfielen, festgestellt.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2005 wurde die Umsatzsteuer für die beschwerdeführende Gesellschaft betreffend das Jahr 2003 unter Einschluss der Umsätze, die auf die in Mitgliedstaat X ansässigen Privatkunden entfielen, festgestellt.

Die beschwerdeführende Gesellschaft schloss am 9. November 2006 einen Vergleich mit der Abgabenbehörde des Mitgliedstaat X, wonach durch die Tätigkeit der A eine Betriebstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft in Mitgliedstaat X begründet werde. Die beschwerdeführende Gesellschaft entrichtete daraufhin für die Jahre 2001 bis 2003 Umsatzsteuer in Mitgliedstaat X hinsichtlich der auf die Umsätze mit Privatkunden des Mitgliedstaat X entfallenden Beträge.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 (betreffend das Jahr 2001) sowie Schreiben vom 21. Februar 2007 (betreffend die Jahre 2002 und 2003) beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft die Aufhebung und Neufestsetzung betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 gem. § 299 BAO, die Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer 2001 bis 2003 gem. § 303 BAO sowie die Abänderung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 gem. § 295a BAO.

### **2. Beweiswürdigung**

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und den Feststellungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung. Darüber

hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

##### **3.1.1. Abweisung der Beschwerde hinsichtlich § 295a BAO**

Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches. Tritt ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung entfaltet vor Bescheiderlassung ein, so ist dieses im Bescheid zu berücksichtigen. § 295a BAO ist hingegen dann anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheids) eintritt (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 295a Tz 3ff).

Zu prüfen war daher, ob hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Jahre ein entsprechendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt und ob dieses abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang des Abgabenanspruches hat.

Mit Erkenntnis vom 2006/15/0085 hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge sind, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergeben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219); gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind in der Regel keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert.

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (VwGH 2006/15/0085 unter Verweis auf 2006/15/0219).

In diesem Zusammenhang muss auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0050 berücksichtigt werden, in dem dieser festgehalten hat, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht in Betracht kommt, wenn ein ausländischer Staat sein Besteuerungsrecht zunächst ausübt und später auf Grund eines Rechtsmittelverfahrens entschieden wird, dass das Besteuerungsrecht zu Unrecht ausgeübt wurde. Bei einer nach Abschluss des wiederaufzunehmenden

Verfahrens erfolgenden Beseitigung der Besteuerung im Ausland handelt es sich um neu entstandene, nicht aber um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO, weshalb der Neuerungstatbestand in einem solchen Fall nicht zur Durchbrechung der Rechtskraft des inländischen Einkommensteuerbescheides herangezogen werden kann. Der nachträgliche Wegfall der Besteuerung in Deutschland stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO und keinen geeigneten Wiederaufnahmegrund dar.

Von der steuerlichen Vertretung wird vorgebracht, dass als maßgebendes rückwirkendes Ereignis der Abschluss des Vergleichs der beschwerdeführenden Gesellschaft mit der Steuerbehörde des Mitgliedstaat X anzusehen sei, da dieser abgabenrechtliche Wirkung auf die Vergangenheit, nämlich die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, hinsichtlich des Bestandes bzw. Umfangs des Abgabenspruchs entfalte. Es sei unzweifelhaft, dass ein österreichischer Abgabenspruch aus Umsatzsteuer insoweit nicht bestehe, als eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt werde, die ein österreichischer Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat unterhalte.

Dazu ist festzuhalten, dass im Gegensatz zum Sachverhalt, der Gegenstand des VwGH-Erkenntnisses vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0050, war, die Ausübung der Besteuerung durch die Abgabenbehörde des Mitgliedstaat X im verfahrensgegenständlichen Fall nicht zu einer Veränderung der Besteuerungsrechte der beiden Staaten führt. Die Doppelbelastung der Umsätze mit österreichischer und nationaler (Mitgliedstaat X) Umsatzsteuer ist nämlich darauf zurückzuführen, dass der vorliegende Sachverhalt von der Steuerbehörde des Mitgliedstaat X in rechtlicher Hinsicht nachträglich anders als von der österreichischen Steuerbehörde beurteilt wurde.

Diese nachträgliche Änderung der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch die Steuerbehörden des Mitgliedstaat X kann jedoch nicht als Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung iSd § 295a BAO angesehen werden. Es handelt sich bei dem vorliegenden Vergleich nicht um einen sachverhaltsändernden tatsächlichen oder rechtlichen Vorgang, da dieser keinen Kausalzusammenhang auf die umsatzsteuerliche Steuerschuld der beschwerdeführenden Gesellschaft in Österreich entfaltet und damit auch nicht um ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.1.2. Abweisung der Beschwerde hinsichtlich § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. § 302 Abs. 2 lit. b BAO sieht vor, dass ein diesbezüglicher Antrag innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides eingebracht werden muss.

Gemäß den Feststellungen wurden die Anträge gemäß § 299 BAO mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 (betreffend das Jahr 2001) sowie mit Schreiben vom 21. Februar 2007 (betreffend die Jahre 2002 und 2003) gestellt. Angesichts des Umstandes, dass die betreffenden Bescheide mit 3. April 2003 (Umsatzsteuer 2001), 10. Mai 2004

(Umsatzsteuer 2002), sowie 16. Juni 2005 (Umsatzsteuer 2003) erlassen wurden, waren die Anträge daher jedenfalls verspätet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.1.3. Abweisung der Beschwerde hinsichtlich § 303 BAO

Gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wieder aufgenommen 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 in diesem Zusammenhang ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind. Keine Wiederaufnahmsgründe sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen sowie Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 BAO, Tz 21ff unter Verweis auf die diesbezügliche Judikatur des VwGH).

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 Sachverhalts zu beseitigen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 BAO, Tz 24).

Die steuerliche Vertretung gab an, dass die rechtliche Beurteilung der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X, dass die beschwerdeführende Gesellschaft eine Betriebsstätte in Mitgliedstaat X unterhalte, ein innerer Vorgang innerhalb der Finanzverwaltung des Mitgliedstaat X sei. Der gegenständliche Sachverhalt sei im Rahmen der Betriebsprüfung in Mitgliedstaat X neu aufgearbeitet worden. Daraus habe sich die neue rechtliche Beurteilung in der Weise ergeben, dass eine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft in Mitgliedstaat X festgestellt wurde. Damit sei eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO gegeben, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertige.

In der mündlichen Verhandlung konnten seitens der steuerlichen Vertretung jedoch keine konkreten neuen Sachverhaltselemente vorgebracht werden, die nach Abschluss der gegenständlichen Verfahren neu hervorgekommen seien (nova reperta). Ein allgemeiner Hinweis auf die Aufarbeitung des Sachverhalts durch die Abgabenbehörde



des Mitgliedstaat X ist jedoch nicht ausreichend um eine Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 3 lit. b BAO zu ermöglichen. Es ist daher festzuhalten, dass es sich bei der nachträglichen Änderung der Beurteilung des Sachverhalts durch die Steuerbehörden des Mitgliedstaat X um eine neue rechtliche Beurteilung - und keine neue Tatsache - handelt, die keine Wiederaufnahme der Verfahren ermöglicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt IV. (Zulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfrage, ob eine geänderte rechtliche Beurteilung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO oder eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellt, war bereits Gegenstand der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0050 bzw. vom 31.3.2011, 2008/15/0215. Die Frist zur Stellung eines Antrags auf Aufhebung eines Bescheides gem. § 299 BAO ergibt sich unmittelbar aus § 302 Abs. 1 BAO. Da keine weiteren Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 5. Dezember 2019