

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Adressel, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, Adressell gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 23.11.2010 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft ohne Betriebsstätte in Österreich. Sie führt in Österreich seit dem Jahr 1997 Versandhandelsumsätze durch und hat im Februar 1997 auf die Anwendung der österreichischen Lieferschwelle verzichtet.

Mit den Versandhandelsumsätzen wird die Bf. zur Umsatzsteuer in Österreich veranlagt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 stellte der Prüfer fest, dass die Bf. in ihrem Heimatstaat zusammenfassende Meldungen (=ZM) über innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. innergemeinschaftliches Verbringen (=igV) nach Österreich abgegeben hatte.

Über Befragen durch die Außenprüfung, warum die Bf. im Zusammenhang mit den Versandhandelslieferungen nach Österreich von einem igV ausgegangen ist, gab die Bf. an, dass diese ZM auf Grund eines Irrtums abgegeben worden seien.

Diesen igV standen korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerbe in Österreich gegenüber.

Die Summe der innergemeinschaftlichen Erwerbe in den einzelnen Streitjahren wich zum Teil erheblich von den Umsätzen laut Umsatzsteuererklärungen der jeweiligen Jahre ab.

Diese Differenzen stellen sich wie folgt dar:

	innergemeinschaftliche Lieferungen	erklärte Umsätze
2004	243.658,00	228.140,80
2005	200.370,00	391.648,32
2006	411.762,00	283.081,90
2007	432.723,00	432.825,13

Da sich diese Differenzen laut Außenprüfung nicht aufklären ließen, schätzte die Außenprüfung die steuerpflichtigen Umsätze der Bf. wie folgt:

	geschätzte Umsätze
2004	715.456,80
2005	792.388,32
2006	1.106.605,90
2007	1.298.271,13

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und setzte die Umsatzsteuer 2004 bis 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren und 2007 als Erstbescheid wie folgt fest:

	Ust lt. Bescheid	Ust lt. Erklärung	Differenz
2004	143.091	45.628	97.463
2005	158.478	78.330	80.148
2006	221.321	56.616	164.705
2007	259.654	89.704	169.950

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die Vorschriften im wiederaufgenommenen Verfahren sowie die Vorschrift für 2007 brachte die Bf. mit Eingabe vom 23.12.2010 Beschwerde (vormals Berufung ein).

Die Bf. begehrte darin die Festsetzung der Umsatzsteuer laut den eingereichten Umsatzsteuererklärungen.

Ausführungen der Bf.:

Die Bf. führe schon seit vielen Jahren nach Österreich Versandhandelsumsätze durch, die in Österreich mit 20% Umsatzsteuer versteuert werden.

Die Einreichung der ZM in den Streitjahren im Heimatstaat sei offensichtlich irrtümlich erfolgt.

Ein Teil dieser Differenzen gehe auf Skonti und Gutschriften zurück und sei dies gegenüber den Organen der Außenprüfung auch dargestellt worden.

Die Zuschätzung von 200% der in den ZM ausgewiesenen innergemeinschaftlichen Verbringungen sei nicht nachvollziehbar und auch nie besprochen worden.

Die Behörde habe eine derartige Schätzung zu begründen, insbesondere die Gründe für die Schätzungsbefugnis, die Schätzungsmethode und die Darstellung der Berechnung darzulegen.

Diesen Verpflichtungen sei die Außenprüfung nicht nachgekommen.

Die Bf. habe sämtliche Umsätze in Österreich ordnungsgemäß versteuert und die diesen Umsätzen zu Grunde liegenden Rechnungen den Prüfern vorgelegt.

Die Höhe der igV, deren Höhe von den tatsächlichen Umsätzen zum Teil abgewichen seien, berechtigten nicht zur Wiederaufnahme bzw. zur gegenständlichen Schätzung.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) vom 20.07.2011 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren abgewiesen.

Mit Beschwerde vorentscheidungen vom 20./25.07.2011 wurde den Beschwerden gegen die Sachbescheide weitgehend stattgegeben.

Das Finanzamt strich größtenteils die Schätzungen der Außenprüfung.

Es führte aber aus, dass die Divergenzen zwischen den innergemeinschaftlichen Erwerben und den erklärten Umsätzen allerdings eine Unsicherheit darstellten, die entsprechend auszugleichen sei.

Das Finanzamt ging dabei wie folgt vor:

Wenn die innergemeinschaftlichen Erwerbe laut MIAS (Mehrwertsteuer Informationsaustauschsystem) höher als die Umsätze laut Erklärung waren, setzte das Finanzamt die höheren Erwerbe als steuerpflichtigen Umsatz an.

Waren hingegen die Umsätze laut Erklärung höher als die Erwerbe MIAS, wurden die höheren Umsätze laut Erklärung als steuerpflichtiger Umsatz unterstellt.

Die Bemessungsgrundlagen und Steuern laut Beschwerde vorentscheidungen stellen sich wie folgt dar:

	BMG lt. BeschwVE	Steuer laut BeschwVE	Differenz/Gutschrift gegenüber Bescheid
2004	243.658,00	48.731,60	94.359,76
2005	391.648,32	78.329,66	80.148,00
2006	411.762,00	82.352,40	138.968,78
2007	432.825,13	86.565,03	173.089,20

Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen und die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages brachte die Bf. mit Eingabe vom 02.11.2011 einen Vorlageantrag ein.

Die Bf. führte darin aus, dass sie in den Jahren 2004 bis 2007 insgesamt Umsätze in Höhe von 1.333.311,70 Euro in Österreich versteuert habe.

Laut den irrtümlich erstellten ZM betrugen die innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Österreich im selben Zeitraum insgesamt 1.288.513 Euro.

Dieser Betrag liege also um 44.798,70 Euro unter den erklärten Umsätzen.

Die Bf. habe in Österreich *neben* den erklärten Versandhandelsumsätzen keine weiteren Umsätze durchgeführt.

Das Finanzamt habe *willkürlich* die jeweils höheren jährlichen Beträge, wie oben beschrieben, seinen Entscheidungen zu Grund gelegt.

Diese willkürliche Vorgangsweise sei durch nichts gerechtfertigt. Es werde daher die Stattgabe der Beschwerde im Sinne der eingereichten Umsatzsteuererklärungen bzw. die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide beantragt.

Dem Akt der Außenprüfung konnten nachstehende Aufstellungen von „reconciliations“ (Abstimmungen) der Umsätze der der Bf. entnommen werden:

<b>Reconciliation for 2004</b>		
	Total	VAT 20%
Sales 2004 per VAT Register	242.762,48	48.552,50
Sales tax exempt	513,00	
Total sales	243.275,48	
Total sales per UID, als igL in ZM	243.658,00	
Diff	382,52	
Total credits	-12.669,29	-2.533,86
Total adjustments	-2.513,96	-502,79

VAT due		45.592,35
VAT paid		45.628,16
VAT overpaid		-35,81

<b>Reconciliation for 2005</b>		
	Total	VAT 20%
Sales 2005 per VAT Register	408.130,13	81.626,03
Sales VAT exempt	546,10	
Total sales	408.676,23	
total sales per UID, als igL in ZM	200.370,00	
Diff	-200.306,23	
total credits	-12.878,10	-2.575,62
total debits	2.156,73	431,35
total adjustments	-8.885,29	-1.777,06
VAT due		77.813,91
VAT paid		78.329,66
VAT overpaid		-515,75

<b>Reconciliation 2006</b>		
	Total	VAT 20%
Sales 2006 per VAT register	411.641,60	82.328,32
Sales VAT exempt	211,35	
Total sales	411.762,95	
Totals sales per UID, als igL in ZM	411.762,00	
Diff	0,95	

Total credits	-12.878,10	-2.575,62
Total debits	2.156,73	431,35
Total adjustments	-8.885,29	1.777,06
VAT due		78.406,99
VAT paid		78.479,23
VAT overpaid		-72,24

<b>Reconciliation 2007</b>		
	Total	VAT 20%
Sales 2007 per VAT register	432.590,76	86.518,15
Sales VAT exempt	132,50	
Total sales	432.723,26	
Totals sales per UID, als igL in ZM	432.723,00	
Diff	0,26	0,05
Total credits	-9.033,53	-1.806,71
Total debits	1.709,07	341,81
Total adjustments	-7.074,70	-1.414,94
VAT due		83.638,37
VAT paid		83.721,03
VAT overpaid		-82,66

Die Umsatzsteuer 2006 laut Erklärung und Erstbescheid betrug 56.606,38 Euro.  
Als Bemessungsgrundlage wurden 283.081,90 Euro erklärt.

Mit einem ebenfalls der Außenprüfung vorgelegten Schreiben vom 08.01.2007 gab die Bf. Ihrer Bank den Auftrag, 21.862,86 Euro auf ihr Konto beim österreichischen Finanzamt, StNr.: xxx/xxxx als UVA 11/2006 zu überweisen.

Die Bank bestätigte der Bf. die Überweisung am 10.01.2007.

Diese Zahlung langte aber am oa. Konto der Bf. beim FA nie ein.

Nunmehr konnte festgestellt werden, dass für die Bf. beim FA zum Zeitpunkt der Meldung der UVA 11/2006 und deren Bezahlung ein weiteres Abgabenkonto aufrecht war.

Die Einzahlung erfolgte auf das Konto StNr.: yyy/yyyy.

Zu diesem Konto erging auch am 15.05.2008 ein weiterer Umsatzsteuerbescheid II 2006 mit einer Vorschreibung von 21.862,86 Euro, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 109.314,30Euro.

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Gegenstand des Verfahrens sind die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004-2006.

Die für die Wiederaufnahme maßgebliche Bestimmung des § 303 BAO lautet:

*§ 303. (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 sonst wie 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.*

Die angefochtene Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 erfolgte von Amts wegen.

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der lit.b dieses Absatzes iVM dem letzten Satz des Absatzes erfüllt ist, also ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und ob diese einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Dafür ist zunächst der Sachverhalt zu prüfen und festzustellen, inwieweit etwaige im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel zu einem anderen Bescheidergebnis geführt hätten.

Im vorliegenden Fall führte die Bf. unbestritten in den Beschwerde Jahren Versandhandelsumsätze in Österreich durch.

Bereits im Februar 1997 gab die Bf. gegenüber dem Finanzamt bekannt, dass sie auf die Lieferschwelle im Sinne des Art. 3 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 verzichtet.

Die maßgeblichen Bestimmungen für den Versandhandel im Umsatzsteuergesetz lauten.

*Art. 3 Abs. 3 UStG 1994*

*3) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.*

*Art. 3 Abs. 4 UStG 1994*

*(4) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer*

*1. nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört oder*



2.

a) ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, oder

b) ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder

c) ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder

d) eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

und als einer der in den lit. a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle (Art. 1 Abs. 4 Z 2) überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

Art. 3 Abs. 5 UStG 1994

(5) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, bei dem Lieferer im vorangegangenen Kalenderjahr die maßgebliche Lieferschwelle überstiegen hat. Weiters ist Abs. 3 ab dem Entgelt für die Lieferung, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überstiegen wird, anzuwenden. Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 35.000 Euro,.....

Es gelten für den Versandhandel Sonderbestimmungen dahingehend, dass unter den oa. gesetzlichen Voraussetzungen die Umsätze im Bestimmungsland bewirkt werden.

Dem Finanzamt ist zweifellos zu folgen, dass im Falle des Versandhandels kein innergemeinschaftliches Verbringen (=igV) mit anschließendem innergemeinschaftlichen Erwerb und Folgeumsatz im Bestimmungsland vorliegt.

Folglich ist auch keine ZM abzugeben.

Der Umstand, dass die Bf. dennoch irrtümlich von einem igV ausgegangen ist und in ihrem Heimatland ZM über das igV eingereicht hat, kann ihr aber nicht zum Nachteil gereichen.

Dieser Umstand berechtigt auch nicht zur Schätzung, wie auch das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung (Berufungsvorentscheidung) richtig erkannt hat.

Das Finanzamt strich daher in den Beschwerdevorentscheidungen betreffend der Sachbescheide die Zuschätzungen der Außenprüfung größtenteils.

Dennoch sind auch diese Entscheidungen des Finanzamtes von Schätzungselementen getragen.

Nämlich dadurch, dass das Finanzamt, wie oben dargestellt, höhere von den Umsatzsteuererklärungen abweichende Bemessungsgrundlagen in den Bescheiden ansetzte.

Da jedoch für den Versandhandel keine ZM abzugeben sind, stellen die irrtümlich abgegebenen ZM auch keine Rechtsgrundlage für die Umsatzsteuerbescheide dar.

Es ist danach nicht von Bedeutung, dass die Umsätze laut ZM im Jahr 2005 fast um 50% unter den erklärten Umsätzen lagen und im Jahr 2006 wiederum um rund 110.000 Euro über den erklärten Umsätzen lagen.

Der Außenprüfung sind die „*reconciliations*“ (Abstimmungen) der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer in den Streitjahren vorgelegt worden.

Die Außenprüfung hat sich mit diesen Aufstellungen überhaupt nicht auseinandergesetzt.

Das Finanzamt führte in den Beschwerdevorentscheidungen dazu aus, dass nachträgliche Korrekturen nicht ausreichend nachgewiesen worden seien.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum gerade im Versandhandel nachträgliche Korrekturen, etwa durch Mängel, Retourwaren und Uneinbringlichkeiten nicht möglich sein sollen. Dazu kommt, dass die Korrekturen laut den „*reconciliations*“ relativ gering waren.

Erfahrungsgemäß betragen alleine die Retourwaren im Versandhandel rund 30% des Umsatzes. Die Korrekturen laut den „*reconciliations*“ liegen weit darunter.

Es sprechen folglich keine Gründe gegen die Glaubwürdigkeit der von der Bf. bekanntgegebenen Korrekturen.

Das Finanzamt hat die Korrekturen pauschal, ohne Darlegung von Gründen nicht anerkannt.

Für das Jahr 2006 konnte nun aufgeklärt werden, dass die Differenz der Jahresbemessungsgrundlage laut Erklärung gegenüber den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben von rund 110.000 Euro auf die Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006, die unter einer anderen Steuernummer erklärt und auch bezahlt worden war, zurückzuführen ist.

Die Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006 betrug 21.862,86 Euro , die Bemessungsgrundlage 109.314,30 Euro.

Diese Beträge wurden auch dem Umsatzsteuerjahresbescheid II 2006 vom 15.05.2008, der in Rechtskraft erwachsen ist, zu Grunde gelegt.

Dieser zweite Bescheid ist zwar rechtswidrig, weil über denselben Steuerzeitraum für die Bf. als ein Umsatzsteuersubjekt zwei Bescheide ergangen sind, er kann aber nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Da aber eine doppelte Besteuerung der Bf. letztlich auch rechtswidrig ist, wird dieser Betrag *gedanklich* der erklärten Bemessungsgrundlage 2006 hinzugerechnet.

In Summe ergibt dies ein Bemessungsgrundlage von 392.396,20 Euro (Bemessungsgrundlage laut Bescheid I 283.081,90 plus Bemessungsgrundlage Bescheid II 109.314,30 Euro).

Laut den „*reconciliations*“ ergibt sich wiederum eine Bemessungsgrundlage von 392.034,94 Euro. Diese beiden Beträge weichen nur geringfügig voneinander ab.

Damit ist aber auch die Differenz zwischen den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben und der Bemessungsgrundlage laut Erklärung aufgeklärt.

Die insgesamt vorgeschriebene und bezahlte Umsatzsteuer 2006 beträgt 78.479,24 Euro (Bescheid I 56.616,38 plus Bescheid II 21.862,86).

Die laut „*reconciliations*“ geschuldete Steuer beträgt 78.406,99 Euro, die Differenz zu Gunsten des Fiskus 72,25 Euro. Dieser Betrag liegt unter 1% der geschuldeten Steuer.

Bereits in den Beschwerdeentscheidungen wurde klargelegt, dass die Zuschätzungen der Außenprüfung rechtswidrig waren und schließt sich das Bundesfinanzgericht diesen Ausführungen an.

Damit sind aber auch der Wiederaufnahme laut Außenprüfung die Grundlagen entzogen.

Das Finanzamt hat die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme abgewiesen und die neuen Sachbescheide abgeändert.

Es hat die von der Bf. vorgenommenen Korrekturen für Skonti und Gutschriften ohne weitere Begründung nicht anerkannt und die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2006 um rund 110.000 Euro, das entspricht der Bemessungsgrundlage für die UVA 11/2006, erhöht.

Das diese Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2006 nicht gerechtfertigt war, da es ansonsten zu einer Doppelvorschreibung käme, wurde oben dargelegt.

Die von der Bf. berücksichtigten Skonti und Gutschriften sind durchaus glaubwürdig und liegen innerhalb des Rahmens beim Versandhandel.

Die Abweichungen der Beschwerdevereinscheidungen 2004 bis 2006 sind nicht anzuerkennen und liegen keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor.

Folglich liegen auch keine Wiederaufnahmegründe vor.

Wie die Aufstellung der „*reconciliations*“ zeigt, weichen die korrigierten Ergebnisse von den erklärten Ergebnissen nur geringfügig *zu Gunsten* des **Fiskus** ab.

Diese Abweichungen liegen alle unter 1% der geschuldeten Steuer, sodass wegen Geringfügigkeit auch eine Wiederaufnahme der Verfahren *zu Gunsten der Bf* . aus Ermessensgründen unzulässig ist.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren ist zur Gänze zu folgen und werden die die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 verfügenden Bescheide aufgehoben.

Das hat zur Folge, dass die durch die Wiederaufnahme abgeänderten Bescheide wieder in den Rechtsbestand treten.

#### *Zulässigkeit einer Revision*

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren lediglich für den Einzelfall bedeutende Tatfragen zu klären. Dem Erkenntnis liegt folglich nicht die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu Grunde.

Eine Revision ist daher unzulässig.

Graz, am 26. Jänner 2015