

TE Vwgh Beschluss 2025/1/14 Ra 2023/15/0081

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.01.2025

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §115 Abs1

BAO §208 Abs1

BAO §209 Abs1

BAO §243

BAO §262 Abs1

BAO §263 Abs1

BAO §279 Abs1

BAO §303 Abs1

BAO §303 Abs1 litb

BAO §307

BAO §4

BAO §93 Abs3 lit a

UStG 1994 §20 Abs2

1. BAO § 115 heute
 2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
 3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
-
1. BAO § 208 heute
 2. BAO § 208 gültig ab 01.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 3. BAO § 208 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
 4. BAO § 208 gültig von 31.12.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 5. BAO § 208 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 6. BAO § 208 gültig von 10.01.1998 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
 7. BAO § 208 gültig von 22.12.1984 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
-
1. BAO § 209 heute
 2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
 4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010

5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 243 heute
2. BAO § 243 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 243 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 243 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 262 heute
2. BAO § 262 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. BAO § 262 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 262 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002

1. BAO § 263 heute
2. BAO § 263 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 263 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 263 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
5. BAO § 263 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 279 heute
2. BAO § 279 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 279 gültig von 12.08.2006 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
4. BAO § 279 gültig von 01.01.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
5. BAO § 279 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 307 heute
2. BAO § 307 gültig ab 26.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
3. BAO § 307 gültig von 26.06.2002 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 307 gültig von 30.12.1989 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
5. BAO § 307 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 4 heute
2. BAO § 4 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. BAO § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 4 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 4 gültig von 01.01.1995 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
6. BAO § 4 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. UStG 1994 § 20 heute

2. UStG 1994 § 20 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 20 gültig von 01.01.2013 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 20 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 20 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 20 gültig von 16.06.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 20 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 20 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 20 gültig von 15.08.1998 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
10. UStG 1994 § 20 gültig von 31.12.1996 bis 14.08.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
11. UStG 1994 § 20 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
12. UStG 1994 § 20 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der S Corp., in T (Japan), vertreten durch die Binder Grösswang Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Sterngasse 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Mai 2023, Zl. RV/2100044/2019, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Vorsteuererstattung 2010, 2011 und 2012, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin, ein Telekommunikationsunternehmen, das in einem Drittland (Japan) ansässig ist und in Österreich weder über einen Sitz noch über eine Betriebsstätte verfügt, reichte für die Jahre 2010 bis 2012 Anträge auf Vorsteuererstattung gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 ein. Die Revisionswerberin, ein Telekommunikationsunternehmen, das in einem Drittland (Japan) ansässig ist und in Österreich weder über einen Sitz noch über eine Betriebsstätte verfügt, reichte für die Jahre 2010 bis 2012 Anträge auf Vorsteuererstattung gemäß Paragraph 21, Absatz 9, UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Nr. 279 aus 1995, ein.

2

Die Vorsteuern resultierten aus von österreichischen Mobiltelefonnetzbetreibern (Providern) für Roaminggebühren in Rechnung gestellter Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren. Inhalt dieser Roamingleistungen war die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobiltelefonnetzes des jeweiligen österreichischen Providers an die Revisionswerberin zur Nutzung durch deren Kunden.

3

Das Finanzamt erließ entsprechende Bescheide und erstattete die geltend gemachten Vorsteuern.

4

Nach einer Außenprüfung verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Erstattungsverfahren und setzte die zu erstattende Vorsteuer jeweils mit Null fest. Mangels vergleichbarer Umsatzbesteuerung im Ansässigkeitsstaat verlagere sich die Umsatzsteuerpflicht nach Österreich und sei daher das Umsatzsteuerveranlagungsverfahren und nicht das Vorsteuererstattungsverfahren anzuwenden. Weiters sei dem Finanzamt nunmehr bekannt geworden, dass Rabatte gewährt worden seien, die im Antrag auf Vorsteuererstattung nicht berücksichtigt worden seien.

5

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012, in welchen es die im Wege der Schätzung ermittelten Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die von der Revisionswerberin im Erstattungsverfahren geltend gemachten Vorsteuern (gekürzt um die Rabatte) in Ansatz brachte.

6

Die Revisionswerberin erhob Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und die Sachbescheide im Erstattungsverfahren. In den Beschwerdevorentscheidungen zur Wiederaufnahme und den Sachbescheiden führte das Finanzamt aus, der Umstand, dass im Zuge von Ermittlungen der Betriebsprüfung Rabattzahlungen bzw. aufgrund von neuerlichen U5-Anträgen die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens festgestellt worden sei, könne als neue

Tatsache angesehen werden und seien dies Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen seien. Die Geschäftsanalyse des Unternehmens bzw. die umsatzsteuerliche Beurteilung hinsichtlich der Besteuerung der (Telekommunikations-) Dienstleistungen der Revisionswerberin an ihre Kunden seien Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen seien. Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer sei, komme es zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach der VO BGBl. II Nr. 383/2003, wenn der Leistungsort dieser Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liege, dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege und im Inland genutzt oder ausgewertet werde. Eine Nichtbesteuerung liege dann vor, wenn die Telekommunikationsdienstleistung des im Drittland ansässigen Abnehmers dort keiner Steuer unterliege, die den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne der Judikatur des EuGH bzw. der RL 2006/112/EG habe. Die VO BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (Telekomverordnung) gelange im Revisionsfall zur Anwendung (keine Nachweise/keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland). Die Revisionswerberin erhob Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und die Sachbescheide im Erstattungsverfahren. In den Beschwerdevorentscheidungen zur Wiederaufnahme und den Sachbescheiden führte das Finanzamt aus, der Umstand, dass im Zuge von Ermittlungen der Betriebsprüfung Rabattzahlungen bzw. aufgrund von neuerlichen U5-Anträgen die Nichtanwendung des Erstattungsverfahrens festgestellt worden sei, könne als neue Tatsache angesehen werden und seien dies Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen seien. Die Geschäftsanalyse des Unternehmens bzw. die umsatzsteuerliche Beurteilung hinsichtlich der Besteuerung der (Telekommunikations-) Dienstleistungen der Revisionswerberin an ihre Kunden seien Umstände, die im abgeschlossenen Verfahren bisher nicht bekannt gewesen seien. Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer sei, komme es zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach der VO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 383 aus 2003, „wenn der Leistungsort dieser Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liege, dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege und im Inland genutzt oder ausgewertet werde. Eine Nichtbesteuerung liege dann vor, wenn die Telekommunikationsdienstleistung des im Drittland ansässigen Abnehmers dort keiner Steuer unterliege, die den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne der Judikatur des EuGH bzw. der RL 2006/112/EG habe. Die VO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 383 aus 2003, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 221 aus 2009, (Telekomverordnung) gelange im Revisionsfall zur Anwendung (keine Nachweise/keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland).

7

Die Revisionswerberin stellte einen Vorlageantrag.

8

Das Bundesfinanzgericht wies mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet ab. Es stellte fest, dass das Finanzamt Vorsteuern erstattet habe, weil die Revisionswerberin angegeben habe, keine Umsätze in Österreich zu erzielen. § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen seien vorgelegt worden. Im Zuge umfassender Überprüfungen durch die Außenprüfung, die mehrere (auch österreichische) Telekommunikationsunternehmen betroffen habe, sei festgestellt worden, dass österreichische Telekommunikationsunternehmen Drittlandsunternehmen nachträglich hohe Rabatte auf verrechnete Roaminggebühren gewährt hätten. Die Revisionswerberin habe derartige Rabatte in den Jahren 2011 und 2012 erhalten. Im Jahr 2010 seien der Revisionswerberin keine Rabatte gutgeschrieben worden, allerdings würden die Rabatte grundsätzlich im Nachhinein gewährt. Die in den Folgejahren gewährten Rabatte beträfen auch die Vorjahre, auch wenn sie erst in den nachfolgenden Jahren gewährt würden. Die Zuordnung der Rabatte habe anhand der TADIG (Transferred Account Data Interchange Group) Codes eindeutig den einzelnen Drittlandsunternehmen zugeordnet werden können. Die Rabatte für die Jahre 2011 und 2012 hätten 205.503,11 € bzw. 335.367,73 € betragen. Dies werde auch im Verfahren nicht mehr bestritten. Die Revisionswerberin habe somit Vorsteuererstattungsanträge in voller Höhe eingebracht, ohne die gewährten Rabatte zu berücksichtigen. Die tatsächlich zustehenden Vorsteuerbeträge (deren Höhe nicht strittig sei) seien der Revisionswerberin in den folgenden Umsatzsteuer-Veranlagungsverfahren in voller Höhe gewährt worden. Die offenen Abgabenrückstände seien in voller Höhe entrichtet worden. Das Bundesfinanzgericht wies mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet ab. Es stellte fest, dass das Finanzamt Vorsteuern erstattet habe, weil die Revisionswerberin angegeben habe, keine Umsätze in Österreich zu erzielen. Paragraph 11, UStG 1994 entsprechende Rechnungen seien vorgelegt worden. Im Zuge umfassender Überprüfungen durch die Außenprüfung, die mehrere (auch österreichische)

Telekommunikationsunternehmen betroffen habe, sei festgestellt worden, dass österreichische Telekommunikationsunternehmen Drittlandsunternehmen nachträglich hohe Rabatte auf verrechnete Roaminggebühren gewährt hätten. Die Revisionswerberin habe derartige Rabatte in den Jahren 2011 und 2012 erhalten. Im Jahr 2010 seien der Revisionswerberin keine Rabatte gutgeschrieben worden, allerdings würden die Rabatte grundsätzlich im Nachhinein gewährt. Die in den Folgejahren gewährten Rabatte beträfen auch die Vorjahre, auch wenn sie erst in den nachfolgenden Jahren gewährt würden. Die Zuordnung der Rabatte habe anhand der TADIG (Transferred Account Data Interchange Group) Codes eindeutig den einzelnen Drittlandsunternehmen zugeordnet werden können. Die Rabatte für die Jahre 2011 und 2012 hätten 205.503,11 € bzw. 335.367,73 € betragen. Dies werde auch im Verfahren nicht mehr bestritten. Die Revisionswerberin habe somit Vorsteuererstattungsanträge in voller Höhe eingebracht, ohne die gewährten Rabatte zu berücksichtigen. Die tatsächlich zustehenden Vorsteuerbeträge (deren Höhe nicht strittig sei) seien der Revisionswerberin in den folgenden Umsatzsteuer-Veranlagungsverfahren in voller Höhe gewährt worden. Die offenen Abgabenrückstände seien in voller Höhe entrichtet worden.

9

Weiters führte das Bundesfinanzgericht aus, die Wiederaufnahmebescheide (und die dazu ergangene Beschwerdevereentscheidung) verwiesen auf die Begründung der Sachbescheide. Demnach verlagere sich die Umsatzsteuerpflicht nach Österreich und sei das Veranlagungsverfahren statt des Vorsteuererstattungsverfahrens bei der Revisionswerberin anzuwenden. Das sei als neue Tatsache zu werten, die in allen gegenständlichen, abgeschlossenen Verfahren noch nicht berücksichtigt worden sei. Als neue Tatsache würden auch die gewährten Rabatte angeführt, die dem Finanzamt erst nachträglich bekannt geworden seien, was auch in der Beschwerdevereentscheidung näher erläutert würde. Auch bei den nachträglichen Rabatten handle es sich um neue Tatsachen. Die Rabatte würden zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen. Die Kenntnis dieser Umstände hätte im Spruch anderslautende Erstattungsbescheide herbeigeführt, weshalb schon aus diesem Grund eine Wiederaufnahme grundsätzlich zulässig sei. Die Revisionswerberin habe sich Vorsteuern erstatten lassen, die ihr gar nicht zugestanden hätten. Dieser Umstand sei erst im Zuge von komplexen Außenprüfungsmaßnahmen bei inländischen Telekommunikationsunternehmen (den Leistenden und Rechnungsausstellern) hervorgekommen. Das Finanzamt habe erst jetzt erkannt, dass sich die Umsatzsteuerpflicht nach Österreich verlagert und die Revisionswerberin somit auch Inlandsumsätze erzielt habe. Anhand der im Vorsteuererstattungsverfahren vorgelegten Belege sei der Sachverhalt hinsichtlich des Vorliegens von Umsätzen nicht schon offensichtlich bzw. offengelegt gewesen.

10

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht weiche insofern von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, als es davon ausgehe, dass eine geänderte Rechtsansicht, die in weiterer Folge zu einer anderen rechtlichen Beurteilung bereits bekannter Sachverhalte geführt habe, als neue Tatsache zu werten sei. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes reiche zur Verfügung der Wiederaufnahme der gesicherte Umstand, dass es Rabatte in den Jahren 2011 und 2012 gegeben habe, auch wenn im Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide die Höhe der gewährten Rabatte seitens des Finanzamtes nicht näher konkretisiert worden sei. Zudem gelte dies nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch hinsichtlich des Jahres 2010, obwohl es in diesem Jahr keine Rabatte gegeben habe. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme habe nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern es sei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Das Bundesfinanzgericht habe im angefochtenen Erkenntnis den bloßen grundsätzlichen und pauschalen Hinweis auf Rabatte ohne jegliche Konkretisierung dieser Rabatte - sei es im Hinblick auf deren Höhe oder zumindest in Bezug auf den Vertragspartner, von dem die Rabatte gewährt worden sein sollten - in den Wiederaufnahmebescheiden als ausreichende Begründung für die vorgenommenen Wiederaufnahmen beurteilt. Ein bloß grundsätzlicher und pauschaler Hinweis darauf, dass angeblich Rabatte vorliegen würden, insbesondere ohne Verweis auf einen ebenfalls zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Prüfbericht, in welchem die Rabatte konkretisiert würden, entspreche nicht den in dieser Judikatur aufgestellten Voraussetzungen.

11

Das Bundesfinanzgericht sei davon ausgegangen, dass der Erstattungsbescheid 01-12/2010 vom 29. August 2011 als Verlängerungshandlung und als nach außen hin erkennbare Amtshandlung zu werten sei, die zur Verlängerung der Verjährungsfrist für die Wiederaufnahme des Vorsteuererstattungsbescheides des Jahres 2010 führe. Zu klären sei, ob

die Erlassung eines Erstattungsbescheides überhaupt den Zweck verfolge, einen Abgabenanspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Ein ausschließlich den Abgabepflichtigen begünstigender Bescheid über die Erstattung von Vorsteuer sei keine Amtshandlung, aus der geschlossen werden könne, dass die Abgabenbehörde damit die Festsetzung eines Abgabenanspruches bzw. Feststellung des Abgabepflichtigen verfolge.

12

Nach Ansicht der Revisionswerberin habe die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide vor Schluss der mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren betreffend die Sachbescheide (Erstattungsbescheide) vorzuliegen und sei diese der Partei sowie dem Finanzamt zur Kenntnis zu bringen. Andernfalls werde dem Gebot der Prozessökonomie nicht entsprochen und sei das Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit behaftet.

13

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

14

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

15

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

16

Die Revision behauptet, das Bundesfinanzgericht habe als Wiederaufnahmegrund eine geänderte rechtliche Beurteilung herangezogen und nicht neu hervorkommende Tatsachen; dies ist allerdings unzutreffend. Sowohl vom Finanzamt als auch vom Bundesfinanzgericht wurden zwei neu hervorgekommene Tatsachen als Wiederaufnahmegrund angeführt. Zunächst der Umstand, dass die Revisionswerberin Inlandsumsätze ausgeführt hatte, was vom Finanzamt unter anderem damit näher erläutert wurde, dass keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland nachgewiesen wurde. Eine Besteuerung im Ausland bzw. ausländisches Steuerrecht stellt eine Sachverhaltsfrage dar (vgl. VwGH 5.3.2020, Ro 2019/15/0003). Weiters die Tatsache, dass der Revisionswerberin Rabatte gewährt worden waren und sie dennoch die Vorsteuererstattung in voller Höhe beantragt hatte. Die Revision behauptet, das Bundesfinanzgericht habe als Wiederaufnahmegrund eine geänderte rechtliche Beurteilung herangezogen und nicht neu hervorkommende Tatsachen; dies ist allerdings unzutreffend. Sowohl vom Finanzamt als auch vom Bundesfinanzgericht wurden zwei neu hervorgekommene Tatsachen als Wiederaufnahmegrund angeführt. Zunächst der Umstand, dass die Revisionswerberin Inlandsumsätze ausgeführt hatte, was vom Finanzamt unter anderem damit näher erläutert wurde, dass keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland nachgewiesen wurde. Eine Besteuerung im Ausland bzw. ausländisches Steuerrecht stellt eine Sachverhaltsfrage dar vergleiche , VwGH 5.3.2020, Ro 2019/15/0003). Weiters die Tatsache, dass der Revisionswerberin Rabatte gewährt worden waren

und sie dennoch die Vorsteuererstattung in voller Höhe beantragt hatte.

17

Wenn die Revision rügt, dass im Wiederaufnahmebescheid die Rabatte nicht näher konkretisiert würden, nicht auf einen Prüfungsbericht verwiesen worden sei und auch keine zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens neuer Tatsachen in den Wiederaufnahmebescheiden dargestellt worden sei, ist dem die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen ist. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050, mwN). Wenn die Revision rügt, dass im Wiederaufnahmebescheid die Rabatte nicht näher konkretisiert würden, nicht auf einen Prüfungsbericht verwiesen worden sei und auch keine zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens neuer Tatsachen in den Wiederaufnahmebescheiden dargestellt worden sei, ist dem die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß Paragraph 279, Absatz 2, BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen ist. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde vergleiche , VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050, mwN).

18

Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016, mwN). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN). Auch das Finanzamt kann die Begründung für die Wiederaufnahmegründe in seiner Beschwerdeentscheidung näher präzisieren. Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen vergleiche , VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016, mwN). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar vergleiche , VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN). Auch das Finanzamt kann die Begründung für die Wiederaufnahmegründe in seiner Beschwerdeentscheidung näher präzisieren.

19

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Höhe der Rabatte außer Streit gestellt. Vom Bundesfinanzgericht wurde auch ausführlich dargestellt, dass dem Finanzamt die zwei Tatsachen, die als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden, bei Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt gewesen seien. Dass dem Finanzamt die Rabatte bereits bei Erlassung der Vorsteuererstattungsbescheide bekannt gewesen wären, behauptet auch die Revision nicht.

20

Hinsichtlich des Jahres 2010 ist der Revisionswerberin zwar zuzustimmen, dass die Rabattgewährung für das Jahr 2010 keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt, weil in diesem Jahr keine Rabatte gewährt wurden. Nur weil die in

den Folgejahren gewährten Rabatte auch das Jahr 2010 betrafen, kann dies noch keinen Wiederaufnahmegrund begründen. Das Vorbringen führt die Revision aber schon deshalb nicht zum Erfolg, weil das Bundesfinanzgericht - wie schon das Finanzamt - die Wiederaufnahme auch darauf gestützt hat, dass im Ausland keine vergleichbare Umsatzbesteuerung bestanden habe und die Revisionswerberin Inlandsumsätze ausgeführt hatte und dies neu hervorgekommen war. Dagegen wendet sich die Revision nicht.

21

Wenn die Revision geltend macht, dass die Erlassung des Vorsteuererstattungsbescheides 01-12/2010 vom 29. August 2011 keine Verlängerungshandlung für die Verjährung darstelle, weil es sich dabei nur um eine die Revisionswerberin begünstigende Gutschrift gehandelt habe und damit kein Abgabenspruch geltend gemacht worden sei, genügt der Hinweis, dass die Vorsteuer ein Teil der Berechnung der Umsatzsteuer ist (vgl. § 20 Abs. 2 UStG 1994). Ein Vorsteuerüberhang stellt einen „negativen Abgabenspruch“ dar, für den dieselben Regelungen - etwa auch hinsichtlich des Entstehens des Abgabenspruchs - gelten wie für die Abgabenschuld (vgl. VwGH 21.10.1993, 91/15/0077). Die Erlassung des erstmaligen Erstattungsbescheides stellte damit eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar. Wenn die Revision geltend macht, dass die Erlassung des Vorsteuererstattungsbescheides 01-12/2010 vom 29. August 2011 keine Verlängerungshandlung für die Verjährung darstelle, weil es sich dabei nur um eine die Revisionswerberin begünstigende Gutschrift gehandelt habe und damit kein Abgabenspruch geltend gemacht worden sei, genügt der Hinweis, dass die Vorsteuer ein Teil der Berechnung der Umsatzsteuer ist (vergleiche, Paragraph 20, Absatz 2, UStG 1994). Ein Vorsteuerüberhang stellt einen „negativen Abgabenspruch“ dar, für den dieselben Regelungen - etwa auch hinsichtlich des Entstehens des Abgabenspruchs - gelten wie für die Abgabenschuld (vergleiche, VwGH 21.10.1993, 91/15/0077). Die Erlassung des erstmaligen Erstattungsbescheides stellte damit eine Verlängerungshandlung im Sinne des Paragraph 209, Absatz eins, BAO dar.

22

Wenn die Revision vorbringt, das Erkenntnis betreffend die Wiederaufnahme hätte vor Schließen der mündlichen Verhandlung betreffend die Sachbescheide ergehen müssen, bleibt sie jegliche Begründung dafür schuldig, woraus sich eine derartige Verpflichtung ergeben würde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Fall der Erhebung einer Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch die Sachbescheide, zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden. (vgl. VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0120, mwN). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann, aber muss nicht in einem Erkenntnis verbunden werden (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280, mwN). Woraus die Revisionswerberin schließt, dass das Erkenntnis über die Wiederaufnahme zwingend vor Schließen der mündlichen Verhandlung für die Sachbescheide ergehen müsse, ist nicht nachvollziehbar. Wenn die Revision vorbringt, das Erkenntnis betreffend die Wiederaufnahme hätte vor Schließen der mündlichen Verhandlung betreffend die Sachbescheide ergehen müssen, bleibt sie jegliche Begründung dafür schuldig, woraus sich eine derartige Verpflichtung ergeben würde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Fall der Erhebung einer Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch die Sachbescheide, zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden. (vergleiche, VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0120, mwN). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann, aber muss nicht in einem Erkenntnis verbunden werden (vergleiche, VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280, mwN). Woraus die Revisionswerberin schließt, dass das Erkenntnis über die Wiederaufnahme zwingend vor Schließen der mündlichen Verhandlung für die Sachbescheide ergehen müsse, ist nicht nachvollziehbar.

23

In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 14. Jänner 2025

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2023150081.L00

Im RIS seit

04.02.2025

Zuletzt aktualisiert am

18.03.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at