

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, und GTU GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Handelskai 92, Gate 2, 7A, 1200 Wien, über die

1. Beschwerde vom 7.9.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich - vormals des ***FA*** - vom 3.8.2016 betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) 1-12/2015 und 1-3/2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** und

2. über die Beschwerde vom 24.2.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 1.12.2016 betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) 4-6/2016 und 7-9/2016 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

1. Verfahrensgang

Die Bf. stellte für die im Spruch genannten Zeiträume und den von österreichischen Providern an sie in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge Anträge auf Vorsteuererstattung.

Das Finanzamt wies die Anträge mit den angefochtenen Bescheiden ab.

Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern mit den angefochtenen Bescheiden im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Umsätze der Bf. (Roaminggebühren) nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland steuerbar seien, weil die erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich genutzt und ausgewertet würden und im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen würden. Daher sei eine Voraussetzung für die Zulässigkeit des Erstattungsverfahrens nicht erfüllt.

Ebenso läge keine EU-Widrigkeit in der Beurteilung vor.

Für einzelne Zeiträume seien zudem nachträgliche Rabattierungen von Roamingdienstleistungen an die Bf. gewährt worden. Nach Minderung der Bemessungsgrundlage beim österreichischen Telekomunternehmen wären die Vorsteuern beim Leistungsempfänger jedenfalls zu korrigieren.

Die gegen die Abweisung der Erstattung eingebrachten Beschwerden wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen ab.

In der Folge brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein, der dem Bundesfinanzgericht am 14.1.2019 zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Die Bf. geht in ihren Beschwerden im Wesentlichen davon aus, dass der Leistungsort für die Ermöglichung der Benützung von Mobiltelefonen in Österreich durch Kunden der Bf. nicht in Österreich, sondern im Drittland liege. Diese Leistungen seien daher in Österreich nicht steuerbar. Die Anwendung der VO BGBl. II Nr. 383/2003 auf den gegenständlichen Fall sei gemeinschaftswidrig.

Die nachträglichen Rabattierungen von Roaming-Dienstleistungen wurden dem Grunde nach bestritten.

Die Erstattungsverordnung komme folglich zur Anwendung, weshalb die Bf. Anspruch auf Erstattung der an die inländischen Provider bezahlten Vorsteuern in voller Höhe habe.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine im Drittland ansässige Mobilfunkgesellschaft, die an ihre ebenfalls im Drittland ansässigen Kunden in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich erbracht hat.

Um den Kunden der Bf. während deren Aufenthalt in Österreich die Benützung von Mobiltelefonen zu ermöglichen, stellten österreichische Netzbetreiber (Provider) ihr Netz gegen Verrechnung von Benützungsgebühren unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer der Bf. zur Verfügung.

Die Bf. wiederum verrechnete ihren Kunden für die Nutzung des österreichischen Netzes Roaminggebühren.

Die Bf. stellte für die im Spruch genannten Zeiträume Anträge auf Erstattung der von den Providern verrechneten Umsatzsteuer als Vorsteuer.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und ist dem Grunde nach unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

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

Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 158/2014, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird", wenn der Unternehmer (von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

Nach § 3a Abs. 13 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 40/2014 werden Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland ausgeführt, wenn der Empfänger ein Nichtunternehmer ist und er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

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

Nach § 3a Abs. 16 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 40/2014 kann der Bundesminister für Finanzen, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich u.a. nach Abs. 13 UStG 1994 bestimmt, der Ort der sonstigen Leistungen danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen behandelt werden.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009, bestimmt:

"Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009, bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird."

Liegt der Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen demnach im Drittland, verlagert er sich aufgrund der VO BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 in das Inland, wenn die Telekomdienstleistungen hier genutzt oder ausgewertet werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3a Tz 142/11).

Das Bundesfinanzgericht stellte in einem anderen Fall zu dieser Rechtsfrage ein Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof (=EuGH).

Der EuGH beantwortete diese Fragen im Urteil vom 15.04.2021, Rs C-593/19, SK Telecom, wie folgt:

„Rn 29. Nach Art. 59 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt für Roamingleistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, bei denen es sich unbestritten um Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne von Art. 24 Abs. 2 Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, die an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, die außerhalb der Union ansässig sind bzw. ihren Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt außerhalb der Union haben, als Ort dieser Roamingleistungen der Ort, an dem diese Personen ansässig sind bzw. ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Rn 30. Allerdings können die Mitgliedstaaten davon abweichend nach Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich u. a. gemäß Art. 59 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, diesen Ort, der grundsätzlich außerhalb der Union liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung der Dienstleistungen erfolgt.

Rn 31. Nach Art. 59b dieser Richtlinie hatten die Mitgliedstaaten deren Art. 59a Abs. 1 Buchst. b auf Telekommunikationsdienstleistungen anzuwenden, die von einem Steuerpflichtigen, der wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Mobilfunkbetreiber den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Union hatte, an Nichtsteuerpflichtige erbracht wurden, die in einem Mitgliedstaat ansässig waren bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatten.

Rn 32. Die in Art. 59b der Richtlinie vorgesehene Verpflichtung hat jedoch nicht zur Folge, dass unter anderen als den in dieser Bestimmung genannten Umständen die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, bei Telekommunikationsdienstleistungen von der ihnen nach Art. 59a Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie eingeräumten allgemeinen Befugnis Gebrauch zu machen, beschränkt wäre.

Rn 33. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Art. 59a Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie keine Voraussetzung in Bezug auf die Dauer des Aufenthalts im Gebiet der Mitgliedstaaten für Personen enthält, die in einem Drittland ansässig sind bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, insbesondere nicht im Sinne eines nur vorübergehenden Aufenthalts im Mitgliedstaat.

Rn 34. Somit ist für die Ausübung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis zu prüfen, ob Roamingleistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden im Gebiet des Mitgliedstaats, der ihren Erbringungsort dorthin verlagern möchte, tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden.

Rn 35. Eine Roamingleistung besteht im Wesentlichen in der Leistung eines Anbieters von Mobilfunkdienstleistungen an seine Kunden, die es ihnen ermöglicht, ihr mobiles Gerät in einem anderen Mobilfunknetz als dem dieses Anbieters zu nutzen, und zwar aufgrund von Vereinbarungen zwischen den Betreibern dieser Netze. Im vorliegenden Fall sollen die Kunden der Bf., auch wenn sie sich außerhalb der Reichweite des von der Bf. betriebenen Mobilfunknetzes befinden, durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Roamingleistungen die Möglichkeit erhalten, Mobilfunkdienstleistungen über das Mobilfunknetz eines österreichischen Betreibers zu nutzen.

Rn 36. Insoweit ist auf die ständige Rechtsprechung hinzuweisen, nach der sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C-71/18, EU, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Rn 37. Wie der Generalanwalt in Nr. 44 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, handelt es sich bei Roamingleistungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die an Personen erbracht werden, die sich vorübergehend im Gebiet eines Mitgliedstaats aufhalten, im Verhältnis zu den anderen von diesen Personen empfangenen Mobilfunkdienstleistungen um eigene, selbständige Leistungen.

Rn 38. Wie im Übrigen sowohl aus den Angaben des vorlegenden Gerichts als auch aus den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen hervorgeht, werden diese Roamingleistungen von der SK Telecom getrennt ausgewiesen und den Kunden, die diese Leistungen in Anspruch nehmen, zusätzlich, nämlich in Form von Roaminggebühren, in Rechnung gestellt.

Rn 39. Bereits aus der Natur der Roamingleistungen ergibt sich somit, dass ihre tatsächliche Nutzung oder Auswertung notwendigerweise im Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats erfolgt, wenn sich die Kunden dort vorübergehend aufhalten.

Rn 40. Doch selbst wenn die Voraussetzung der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung der betreffenden Dienstleistungen im Gebiet eines Mitgliedstaats unter Umständen wie jenen des Ausgangsverfahrens erfüllt ist, kann dieser Mitgliedstaat von der ihm durch Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Möglichkeit, den Ort der Dienstleistungen, der außerhalb der Union liegt, so zu behandeln, als läge er in seinem Gebiet, nur dann Gebrauch machen, wenn dadurch Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden.

Rn 41. Als Erstes ist hierzu auszuführen, dass zwar, wie das vorlegende Gericht hervorgehoben hat, aus dem 22. Erwägungsgrund dieser Richtlinie hervorgeht, dass die Besteuerung sämtlicher Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Union in Anspruch genommen werden, dem Willen des Unionsgesetzgebers entspricht, Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen.

Rn 42. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass das Ziel der Regeln der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach denen der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen zu bestimmen ist, darin besteht, einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen zu verhindern (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, Rn. 41, und vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, Rn. 28 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Rn. 43. Angesichts des Wortlauts von Art. 59a Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie und seiner Stellung in Titel V Kapitel 3 Abschnitt 3 Unterabschnitt 10 ("Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung") der Richtlinie ist davon auszugehen, dass sich die durch diese Bestimmung eröffnete Möglichkeit nicht nur in den Rahmen der Vorbeugung von Wettbewerbsverzerrungen einfügt, sondern auch Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung vermeiden soll.

Rn. 44. Folglich steht es den Mitgliedstaaten frei, von der durch Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie eröffneten Möglichkeit Gebrauch zu machen, wenn dies lediglich dazu dient, einer Nichtbesteuerung innerhalb der Union abzuweichen, was nach den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Roamingleistungen der Fall war.

Rn 45. Als Zweites ist entsprechend der Feststellung des Generalanwalts in Nr. 88 seiner Schlussanträge auszuführen, dass bei der Anwendung dieser Bestimmung etwaige Fälle von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung anhand der steuerlichen Behandlung der betreffenden Dienstleistungen in den Mitgliedstaaten zu beurteilen sind, ohne dass die Steuerregelung zu berücksichtigen ist, der diese Dienstleistungen in dem betreffenden Drittland unterliegen.

Rn. 46. Anderes könnte sich zwar aus einem einschlägigen völkerrechtlichen Abkommen mit diesem Drittland ergeben. Im Vorabentscheidungsersuchen und in den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen wird jedoch kein derartiges Abkommen erwähnt.

Rn. 47. Die umgekehrte Lösung gegenüber der in den Rn. 44 und 45 des vorliegenden Urteils dargestellten würde dazu führen, dass die Anwendung der Unionsvorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vom nationalen Steuerrecht der Drittländer abhängig gemacht würde. Mangels eines entsprechenden Hinweises kann nicht davon ausgegangen werden, dass dies die Absicht des Unionsgesetzgebers war.

Rn. 48. Eine Auslegung, nach der die Mitgliedstaaten grundsätzlich von der durch Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie eröffneten Möglichkeit Gebrauch machen können, ohne die steuerliche Behandlung berücksichtigen zu müssen, der die Dienstleistungen nach dem nationalen Steuerrecht des betreffenden Drittlands unterliegen, wird im Übrigen durch den Ansatz des Mehrwertsteuerausschusses bestätigt, eines nach Art. 398 dieser Richtlinie eingesetzten beratenden Ausschusses, dessen Leitlinien zwar nicht verbindlich sind, aber doch als Auslegungshilfe zur Mehrwertsteuerrichtlinie dienen (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 8. Oktober 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:814, Rn. 48).

Rn. 49. Aus den Leitlinien dieses Ausschusses (89. Sitzung vom 30. September 2009, Dokument B - taxud.d.1 [2010]176579 - 645) geht nämlich hervor, dass dieser einstimmig der Auffassung war, dass die Inanspruchnahme der in Art. 59a Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit der Mitgliedstaaten, in ihrem Gebiet tatsächlich genutzte und ausgewertete Dienstleistungen zu besteuern, nicht davon abhängt, welcher steuerlichen Behandlung diese Dienstleistungen außerhalb der Union unterliegen. Insbesondere soll die Tatsache, dass eine Dienstleistung in einem Drittland nach den dort gültigen Vorschriften besteuert wird, einen Mitgliedstaat nicht daran hindern, diese Dienstleistung zu besteuern, wenn die tatsächliche Nutzung und Auswertung in seinem Gebiet erfolgt.

Rn. 50. Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Roamingleistungen, die von einem in einem Drittland ansässigen Mobilfunkbetreiber an seine Kunden, die ebenfalls in diesem Drittland ansässig sind bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, erbracht werden und die es diesen Kunden ermöglichen, das nationale Mobilfunknetz des Mitgliedstaats, in dem sie sich vorübergehend aufhalten, zu nutzen, als Dienstleistungen anzusehen sind, deren "tatsächliche Nutzung oder Auswertung" im Sinne dieser Bestimmung im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgt, so dass dieser den Ort der Roamingleistungen so behandeln kann, als läge er in seinem Gebiet, wenn dadurch eine Nichtbesteuerung der Roamingleistungen in der Union vermieden wird und ohne dass es hierbei darauf ankommt, welcher steuerlichen Behandlung die Roamingleistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen.“

Folglich stellen die Roamingleistungen der Bf. an ihre Drittlandskunden Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 im Inland dar, die die Anwendung der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 158/2014, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird", ausschließen.

Sie sind als im Inland erbrachte Dienstleistungen in Österreich steuerbar, da deren tatsächliche Nutzung im Inland liegt. Dabei kommt es auch nicht darauf an, welcher steuerlichen Behandlung diese Roamingleistungen im Drittland unterliegen bzw. mit welchem Umsatzsteuersatz diese dort allenfalls besteuert werden.

Eine Erstattung der Vorsteuern im Erstattungsverfahren ist nicht möglich.

(vgl. dazu auch die gefestigte Rechtsprechung des VwGH vom 1.6.2021, Ro 2019/15/0011; 10.6.2021, Ra 2019/15/0008; 10.6.2021, Ra 2019/15/0010; 13.09.2018, Ro 2016/15/0035; weiters die Erkenntnisse des BFG vom 6.5.2021, RV/2101058/2018; 2.7.2021, RV/2100402/2019; 12.7.2021, RV/2100114/2020).

Da das Erstattungsverfahren schon dem Grunde nach nicht zur Anwendung kommt, war auch nicht näher auf die Bestreitung der vom Finanzamt festgestellten nachträglichen Rabattierungen einzugehen, die Auswirkungen auf die Höhe der in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge haben.

Ebenso wenig war auf ein von der Bf. in Aussicht gestelltes zusätzliches Rechtsgutachten zu warten, da die Rechtslage durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung auch nach Befassung des EuGH hinlänglich geklärt ist.

Die beantragte Erstattung der von der Bf. in den Streitzeiträumen entrichteten Vorsteuern für die Nutzung des inländischen Netzes ist daher nicht zulässig und waren die Beschwerden abzuweisen.

2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die gegenständliche Entscheidung entspricht den zitierten Erkenntnissen des VwGH in gleich gelagerten Sachverhaltskonstellationen und der Rechtsansicht des EuGH im Urteil vom 15.04.2021, Rs C-593/19, Sk Telecom.

Graz, am 10. September 2021