

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Juli 2015 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine in Südafrika (also in einem Drittland) ansässige Mobiltelefongesellschaft, die an ihre ebenfalls im Drittland ansässigen Firmen- und Privatkunden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich erbracht hat.

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

Mit Vorhalt vom 26.5.2015 wurde die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert nachzuweisen, ob ihre erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen.

Der angefochtene Bescheid setzt die Erstattungssumme mit null Euro fest und verwies auf die Nichtbeantwortung der schriftlichen Aufforderung zur Klärung des Sachverhaltes.

In der weiteren Folge wurde in der dagegen eingebrachten Beschwerde im Wesentlichen und im Ergebnis darauf verwiesen, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 und deren Anwendung unionsrechtswidrig sei.

Im Einzelnen führte die Bf. aus:

"Nach *Bürgler/Pleininger/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.06, § 3a, Rz. 231/2/4*, ist, soweit die Verordnung BGBl. II 2009/221 undifferenziert auch alle Fälle der Leistung an im Drittland ansässige Abnehmer erfasst, sie durch Art. 59 a MwSt-SystRL nicht gedeckt. Die Möglichkeit der Verlagerung des Leistungsortes an den Nutzungs- bzw. Auswertungsort ist nach Ansicht des Rates notwendig, um die Auswirkungen der Steuerumgehung zu bekämpfen, da eine wachsende Anzahl Steuerpflichtiger und Nichtsteuerpflichtiger in der Gemeinschaft Telekommunikationsdienstleistungen von außerhalb der Gemeinschaft in Anspruch nehmen, um die Mehrwertsteuer zu umgehen. Ein Fall dieser angesprochenen Steuerumgehung kann aber nicht vorliegen, wenn Drittlandsunternehmer an im Drittland ansässige Abnehmer leisten. Insoweit findet daher die VO BGBl. II 2009/221 keine gemeinschaftliche Stütze in Art. 59 a MwSt-SystRL (VwGH 30.6.2005, 2003/ 15/0059).

Eine Verlagerung des Leistungsortes auf Basis der Verordnung BGBl. II 2009/221 in das Inland kommt daher nur dann in Betracht, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer und in der EU ansässig ist und die Telekommunikationsdienstleistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass es generell zu einer Verlagerung des Leistungsortes auf Basis der Verordnung BGBl. II 2009/221 in das Inland kommt, wenn die Leistung im Drittland steuerbar wäre, aber im Inland genutzt oder ausgewertet wird, ist wohl nach o.a. VwGH-Judikatur nicht mehr aufrecht zu halten (vgl. *Bürgler/Pleininger/Six in: Berger/Bürgler/Kanduth/Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.06, § 3a Rz. 231/2/5*). Auch eine Einschränkung auf jene Fälle, bei denen eine vergleichbare Steuerbelastung im Ausland fehlt, überzeugt nicht und scheint in der MwSt-SystRL keine Deckung zu finden. Nach Art. 59 b MwSt-SystRL sind die Mitgliedsstaaten nur angehalten, den Leistungsort vom Drittland an den Nutzungs- bzw. Auswertungsort zu verlagern, wenn Telekommunikationsdienstleistungen oder Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch einen Drittlandsunternehmer an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbracht werden (vgl. *Bürgler/Pleininger/Six in: Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG ON 2.06, § 3a Rz 231/2/5*).

Auch in der anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG wird in Artikel 59a folgendes ausgeführt: „Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56 und 59 bestimmt,

- a) den Ort dieser Dienstleistungen oder bestimmter von diesen Dienstleistungen, der in ihrem jeweiligen Gebiet liegt, als außerhalb der Gemeinschaft gelegen ansehen, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;
- b) den Ort dieser Dienstleistungen oder bestimmter von diesen Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, als in ihrem jeweiligen Gebiet gelegen ansehen, wenn dort

die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

Diese Bestimmung gilt jedoch nicht für elektronisch erbrachte Dienstleistungen, wenn diese Dienstleistungen für nicht in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden.'

Nach Art. 59b der Richtlinie 2006/112/EG wenden die Mitgliedstaaten Artikel 59a Buchstabe b auf Telekommunikationsdienstleistungen und auf die in Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe j genannten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben.

Die Richtlinie 2006/112/EG führt demnach an, dass es sich bei der Verlagerung des Leistungsortes grundsätzlich um eine Kann-Vorschrift für die Mitgliedstaaten handelt, und eine Verlagerung nur dann erfolgen soll, wenn im Drittland ansässige Unternehmer Leistungen an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer erbringen.

Da alle Kunden der Bf. in einem Drittland ansässig sind, kommt es auf Basis der Verordnung BGBl. II 2003/383 idF BGBl. II 2009/221 zu keiner Verlagerung des Leistungsortes ins Inland, und zwar unabhängig davon, ob es sich um bei den Abnehmern um Private oder Unternehmer handelt.

Zum Argument der vergleichbaren Steuerbelastung ist auf das VwGH Erkenntnis vom 30.6.2005, 2003/15/0059, hinzuweisen. Der VwGH hat darin festgestellt, dass Maßnahmen nach Absatz 3 Buchstabe b) des Artikels 9 der Richtlinie 77/388/EWG (Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland) auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerungen gestützt sein können. Das hat aber zur Voraussetzung, dass die Dienstleistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Die Regelung der Verordnung BGBl. II 102/1997 stellt nach dem VwGH nicht auf die Frage der Steuerbelastung im Drittland ab und kann daher nicht als Maßnahme zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung iSd. Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden.

Da auch die Verordnung BGBl. II 2003/383 idF BGBl. II 2009/221 nicht auf die Frage der Steuerbelastung im Drittland abstellt, findet die Verordnung bei Leistungen von Drittlandsunternehmern an im Drittland ansässige Abnehmer keine gemeinschaftliche Stütze in Art. 59 a MwSt-SystRL.

Damit ist im vorliegenden Fall die Vermeidung einer Nichtbesteuerung keine Begründung zur Anwendung der Verordnung BGBl. II 2003/383 idF BGBl. II 2009/221.

Der VwGH hat weiters zum Vorliegen einer etwaigen Wettbewerbsverzerrung in seinem Erkenntnis vom 22.11.2006, 2005/15/0104, angeführt, dass - soweit Maßnahmen nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG getroffen werden, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden - eine Situation vorliegen muss, aufgrund welcher Wettbewerbsverzerrungen

bestehen oder eintreten können. Für in der Ermöglichung des Telefonierens bestehende Leistungen an in Drittstaaten ansässige Abnehmer gilt nach der Rechtslage unter Ausblendung der nach Artikel 9 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG (also der Verordnung BGBl. II 102/ 1997):

- a) Wird die Leistung von einem österreichischen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungsort im Drittland (§ 3a Abs 9 UStG)
- b) Wird die Leistung von einem im Drittland ansässigen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungsort im Drittland (§ 3a Abs 9 UStG).
- c) Wird die Leistung von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungsort im Drittland (§ 3a Abs 9 UStG).

Weil sich der Leistungsort hinsichtlich aller Unternehmer, die in Bezug auf die in Rede stehenden Leistungen an im Drittland ansässige Personen zueinander im Wettbewerb stehen können, im Drittland befindet, darf die Regelung betreffend den Leistungsort nicht die Grundlage für die Wettbewerbsverzerrung darstellen. Den Ort für Leistungen an im Drittland ansässige Abnehmer in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern, dient daher nach Ansicht des VwGH nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

Der VwGH verweist darauf, dass es vor diesem Hintergrund zu sehen ist, dass der mit der Richtlinie 1999/59/EG in den Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG aufgenommene Absatz 4 bloß auf solche Telekommunikationsdienstleistungen abstellt, die von einem in einem Drittland ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Private erbracht werden. In den Begründungserwägungen der Richtlinie 1999/59/EG wird darauf verwiesen, dass im Interesse des ordnungsgemäßen Funktionierens des Binnenmarktes Wettbewerbsverzerrungen beseitigt und neue harmonisierte Regelungen für diesen Bereich eingeführt werden sollen.

Sodann wird ausgeführt:

„(4) Es sollten Maßnahmen ergriffen werden, um insbesondere sicherzustellen, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden.“

(5) Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Empfänger erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden.“

Diese Begründungserwägungen lassen laut dem Erkenntnis des VwGH erkennen, dass der Gesetzgeber in dem Umstand, dass bei Leistungen an im Drittland ansässige Empfänger der Leistungsort im Drittland gelegen ist, keine Wettbewerbsverzerrung erblickt.

Nach Art. 59b der Richtlinie 2006/112/EG soll es, wie bereits oben angeführt zu einer Verlagerung des Leistungsortes nur dann kommen, wenn Telekommunikationsdienstleistungen von einem in einem Drittland ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Private erbracht werden, womit die vom VwGH zur Richtlinie 77/388/EWG angestellten Überlegungen auch für das Jahr 2014 gelten.

Es liegt daher im Falle der Bf. auch keine Wettbewerbsverzerrung vor, womit es auch aus diesem Grund zu keiner Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich auf Grund der Verordnung BGBl. II 2003/383 idF BGBl. II 2009/221 kommt.

Aus den oa. Gründen erbrachte die Bf. keine steuerpflichtigen Leistungen in Österreich, womit die Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung BGBl. 1995/279 idF BGBl. 2003/384 vorliegen und die Erstattung der Vorsteuern zu gewähren ist."

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde abgewiesen, im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die Leistungsortverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen ins Inland nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (gültig ab 22.08.2003), wenn diese im Inland genutzt oder ausgewertet werden und im Drittstaat keine der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbare Steuerbelastung bestehe. Eine solche sei nur dann gegeben, wenn der in der MwSt-RL vorgeschriebene Mindeststeuersatz in Höhe von 15% heranzuziehen sei, dies deshalb, da gemäß Art. 97 MwSt-RL der Standardsteuersatz innerhalb der EU nicht weniger als 15% betragen darf.

Sowohl Umsätze als auch Vorsteuern seien in Österreich im Veranlagungsverfahren zu erklären, das Erstattungsverfahren komme nicht zur Anwendung.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht und begründend auf die überreichte Beschwerde verwiesen.

Mit Erkenntnis zu RV/2100366/2016 vom 26.2.2019 wurde der Beschwerde Folge gegeben, weil von einer Leistungsortverlagerung in das Inland ist in unionsrechtskonformer Interpretation jedenfalls dann auszugehen sei, wenn die Leistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 3a Tz. 142/10). In Anlehnung an die Judikatur des VwGH (vgl. insbesondere VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104, worin auf die vergleichbare Umsatzbesteuerung iSd. Sechsten Richtlinie 77/388/EWG Bezug genommen wird) kann von einer vergleichbaren Umsatzsteuerbelastung erst dann ausgegangen werden, wenn zumindest eine der (nunmehr in Geltung stehenden MwStSystRL) RL 2006/112/EG idF. entsprechende Umsatzsteuerbelastung vorliege. Gem. Art. 97 der RL 2006/112/EG idF. RL 2010/88/EU darf der Standardsteuersatz in der EU im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht weniger als 15% betragen, die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf Telekommunikationsdienstleistungen ist nach Anhang III (Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mwst-Sätze gemäß Art. 98 angewandt werden können) der RL 2006/112/EG nicht vorgesehen. Ein Steuersatz von 14% könne dann als vergleichbare Steuerbelastung angesehen werden, da er lediglich um einen Prozentpunkt unter dem Mindestsatz der Normalsteuersatzrichtlinie liegt. Im Übrigen kann der oa. Judikatur des VwGH kein bestimmter Prozentsatz entnommen werden. Eine Aufrechterhaltung des Standpunktes der Verwaltung hätte für die Bf. eine Gesamtsteuerbelastung von 34% auf Telekommunikationsleistungen zur Folge und erschiene nicht im Sinne der MwStSystRL. Der Höchstsatz der EU-Mitgliedstaaten beträgt 25% (DK, S, HR). Im Vergleich dazu werden inländische Telekomleistungen lediglich mit 20% besteuert.

Gegen dieses Erkenntnis hat die belangte Behörde Amtsrevision an den VwGH erhoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf der unbestrittenen Tatsache, dass die Bf. ihren Kunden das Telefonieren mit Mobiltelefonen im Inland ermöglicht und diese auch verrechnet. Für die an sie verrechneten Roaminggebühren begehrt die Bf. Vorsteuererstattung und vertritt in rechtlicher Hinsicht keine Inlandsleistungen erbracht zu haben.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf der als unstrittig anzusehenden Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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 Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln.

Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014, „mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird“, wenn der Unternehmer (von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

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

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

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

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

Der EuGH hat im Urteil vom 15. April 2021, SK Telecom Co. Ltd, C-593/19 ausgesprochen, wonach Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 mit Wirkung vom 1. Januar 2010 geänderten Fassung dahin gehend 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 (VwGH 1.6.2021, Ro 2019/15/0012; 1.6.2021, Ro 2019/15/0011 sowie VwGH 10.6.2021, Ra 2019/15/0008 und Ra 2019/15/0010).

3.2. 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. Im Übrigen wird auf die o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Graz, am 3. November 2021