

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, Brasilien, vertreten durch ***2*** Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, ***3***, über die Beschwerde vom 27. Februar 2017, gegen die Bescheide des (nunmehr) ***FA*** vom

1. Dezember 2016 betreffend Erstattung von Vorsteuern für 4-6/2016, und
 2. Dezember 2016 betreffend Erstattung von Vorsteuer für 1-12/2015
- 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 ein Telekommunikationsunternehmen mit Sitz im Drittland (Brasilien).

Für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume 4-6/2016 und 1-12/2015, machte die Bf. Vorsteuern aus von österreichischen Unternehmen für Roaminggebühren in Rechnung gestellter Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren gem. VO BGBl 279/1995 idF BGBl 2014/158 geltend, da die Bf. der Ansicht war, keine Umsätze in Österreich zu erzielen.

Das Finanzamt wies diese Anträge ab (indem es die Vorsteuern mit Null festsetzte) mit der Begründung:

„Seitens der österreichischen Finanzverwaltung wurde bekannt, dass auf Basis von zwischen der Konzernmutter des österreichischen Telekomunternehmers und dem Drittstaatstelekkommunikationsunternehmer geschlossener Rabattvereinbarungen es zur

nachträglichen Rabattierung von Roamingdienstleistungen kommt, wobei der Rabatt über die Konzernmutter verrechnet/weitergeleitet wird. Nach Minderung Bemessungsgrundlage beim österreichischen Telekomunternehmer wären die Vorsteuern des Leistungsempfängers zu korrigieren.“

Dagegen wurde fristgerecht Beschwerde vom 27.2.2017 erhoben und wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. vorgebracht, dass beim Mandanten auskunftsgemäß keine Gutschriften vorlägen.

Für den Fall, dass diese vorlägen, wäre es unstrittig, dass die beantragten Vorsteuern zu mindern seien.

In der gesonderten Begründung vom 3.10.2017 zur abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 4.10.2017 führte das Finanzamt begründend im Wesentlichen und ausführlich aus, dass der Leistungsort durch die VO BGBl II 383/2003 nach Österreich verlagert werde. Der Drittlandsunternehmer habe in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, die das Erstattungsverfahren ausschließen, dh die Umsätze seien im allgemeinen Umsatzsteuerveranlagungsverfahren zu erklären (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) und bekomme er auch (nur) dort die Vorsteuern aus der Rechnung des österr. Netzbetreibers.

Art. 59a lit. b der RL 2006/112/EG räume eine Ermächtigung zur Ortsverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen, die ein drittländischer Steuerpflichtiger an drittländische Nichtsteuerpflichtige erbringe, ein. Art. 59a leg. cit. sei (neben Art. 59b leg. cit) die unionsrechtliche Grundlage für die Telekomverordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 und enthalte keine Einschränkung auf Fälle, in denen der Leistungsempfänger in einem Mitgliedstaat ansässig sei (d.h. keine EU-Widrigkeit/keine Berechtigung, sich unmittelbar auf Unionsrecht zu berufen).

Die VO BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (Telekomverordnung) gelange sohin zur Anwendung (im ggstl. Fall: keine vergleichbare Umsatzbesteuerung im Drittland). Daher seien die Umsätze der Bf. im Inland steuerbar und in weiterer Folge die Voraussetzung für die Erstattung der Vorsteuern nach der VO BGBl. Nr. 279/1995 (Vorsteuererstattungsverordnung) nicht gegeben.

Auf die Umsatzsteuerveranlagungspflicht, dh die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Gewinnzuschlages sowie gewährter Rabatte (§ 16 UStG 1994 zu TADIG-Code: ***4***, ***5***, ***6***, ***7***) werde verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 13.12.2017, welcher den Zeitraum 4-6/2015 nicht mehr enthielt, (daher ist dieser nicht mehr beschwerdegegenständlich), verwies die Bf. auf die Beschwerde und führte ausführlich aus, dass und warum die Verordnung BGBl. II 383/2003 idF 221/2009 unionsrechtswidrig sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nach der Aktenlage machte die Bf. in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen Vorsteuern resultierend aus von österreichischen Mobiltelefonnetzbetreibern (Providern) für Roaminggebühren in Rechnung gestellter Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren gem. VO BGBl 279/1995 idF BGBl 2014/158 geltend.

Inhalt dieser Roamingleistungen ist die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobiltelefonnetzes des jeweiligen österreichischen Providers an die Bf. zur Nutzung durch deren Kunden.

Das Finanzamt erstattete diese Umsatzsteuer nicht; wegen erhaltener Gutschriften und wegen Vorliegens von Inlandsumsätzen.

Im Zuge umfassender Überprüfungen durch die Außenprüfung, die mehrere Telekommunikationsunternehmen betraf, wurde festgestellt, dass österreichische Telekommunikationsunternehmen Drittlandsunternehmen nachträglich hohe Rabatte auf verrechnete Roaminggebühren gewährt hatten, so auch der Bf. in den Jahren 2014, 2015 und 2017.

Im Jahr 2013 und im Jahr 2016 wurden der Bf. keine Rabatte gutgeschrieben.

Die Zuordnung der Rabatte konnte anhand der TADIG (Transferred Account Data Interchange Group) Codes eindeutig den einzelnen Drittlandsunternehmen zugeordnet werden.

Der TADIG Code dient der eindeutigen Identifizierung von Netzwerk-Operatoren in einem mobilen (GSM) Netzwerk und wird für Zwecke von Roaming-Abrechnungen benötigt. Sie haben eine Länge von 5 Zeichen. Die ersten drei Zeichen repräsentieren den Ländercode. Die anschließenden zwei Zeichen identifizieren die Gesellschaft in diesem Land. Der Bf. sind die TADIG-Codes ***4***, ***5***, ***6*** und ***7*** zugeordnet und waren die festgestellten Gutschriften somit eindeutig zuordenbar.

Zum Zeitraum 4-6/2015 wurde kein Vorlageantrag eingebracht bzw. vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 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 § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder
4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

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

§ 1. 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.

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.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Bf. erhielt zwar im Jahr 2016 nach der Aktenlage keine nachträglichen Rabatte, trotzdem erfolgte die Abweisung der verfahrensgegenständlichen Erstattungsanträge zu Recht, wie in der BVE begründend ausgeführt wurde.

Auch das BFG kann nach § 279 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde setzen

§ 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).

Der VwGH hat am 13.9.2018, Ro 2016/15/0035 erkannt: "Während Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010) die allgemeine, fakultative Möglichkeit der Besteuerung mittels Leistungsortverlagerung durch die Mitgliedstaaten vorsieht, schreibt Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) eine zwingende Leistungsortverschiebung für jene Fälle vor, in denen ein drittländischer Unternehmer Telekommunikationsleistungen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbringt. Für alle Fälle, die nicht durch Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG erfasst sind, besteht ein Wahlrecht nach Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (vgl. Langer in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 138. Lieferung (Juli 2017) Art. 43-59b MwStSystRL Rz. 134 ff). Von diesem Wahlrecht hat der österreichische Ordnungsgeber mit der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 Gebrauch gemacht. Die genannte Verordnung findet daher in Art. 59a MwStSystRL

idF Art. 2 der RL 2008/8/EG ihre unionsrechtliche Deckung (vgl. Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3a Rz 274 f; Miladinovic, ecolex 2017/39, 75). Werden die Telekommunikationsdienste eines Drittlandunternehmens von einem nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmer im Inland genutzt, verlagert sich der Ort der Leistung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF 221/2009 in das Inland (vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3a Tz 190 (Fall 3); Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg (Dezember 2015), § 3a Abs 15 u 16 Tz 697)."

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

Auch der EuGH hat mit Urteil vom 15.4.2021, Rs C-593/19, "SK Telecom Co. Ltd" entschieden und bestätigt, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF 221/2009 dem Unionsrecht entspricht. Im Urteilstenor heißt es dazu:

"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 ist dahin auszulegen, 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 Umsatzbesteuerung der Umsätze in Brasilien wurde im Übrigen während des gesamten Verfahrens nicht nachgewiesen.

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).

Damit ist höchstgerichtlich klargestellt, dass sich die entsprechenden Umsätze der Bf. nach der mit dem Unionsrecht in Einklang stehenden Verordnung BGBl II 383/2003 idF BGBl II 221/2009 in das Inland verlagern. Somit ist die Anwendung des Erstattungsverfahrens ausgeschlossen, weil die Bf. Umsätze im Inland erzielt hat.

Das Finanzamt hat die Erstattungsanträge 4-6/2016 und 1-12/2015 daher zu Recht abgewiesen (durch Festsetzung des Erstattungsbetrages mit Null) und war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Graz, am 2. Dezember 2022