

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 17. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich Steuernummer ***BF1StNr1*** vom 14. März 2018 betreffend

1. Umsatzsteuervorauszahlungen 01-12/2015 in Höhe von 3.462,95 €
2. Umsatzsteuervorauszahlungen 01-12/2016 in Höhe von 5.726,28 €
3. Umsatzsteuervorauszahlungen 04/2017 in Höhe von 25.097,83 €

sowie vom 11. Jänner 2019 betreffend

4. Umsatzsteuer 2015 (Zahllast 38.705,09 €)
5. Umsatzsteuer 2016 (Zahllast 38.067,61 €)
6. Umsatzsteuer 2017 (Zahllast 39.269,32 €)

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die oa. Bescheide 4.-6. (Jahresumsatzsteuer) werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerden vom 17. April 2018 bzw. 2. November 2018 zu den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden 1.- 3., welche gemäß § 253 BAO als gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2015, 2016 und 2017 gerichtet gelten, werden hiermit miterledigt, da diese Bescheide bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision hinsichtlich der Bescheide 4.- 6. (Jahresumsatzsteuer) an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In den angefochtenen Bescheiden wurden die Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-12/2015, 1-12/2016 und 4/2017 mit entsprechenden Zahllasten festgesetzt. In seiner Begründung verwies das Finanzamt darauf, es seien nachträgliche Rabatte näher bezeichneter inländischer Telefongesellschaften gewährt worden, die zu einer Verminderung des Vorsteuerabzuges führten.

In ihren Beschwerden betr. USt 1-12/2015, 1-12/2016 (OZ. 8) und USt 4/2017 (OZ. 9) führte die Bf. Folgendes aus:

„...“

Bf. ist aus derartigen Eingangsrechnungen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Kommt es zur nachträglichen Gewährung von Preisnachlässen oder Rabatten, so ist ein in Anspruch genommener Vorsteuerabzug unstrittigerweise in jenem Zeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eintritt, zu berichtigen (§16 Abs. 1 Z 2 UStG).

1. Höhe der Rabatte

Im gegenständlichen Fall wurden vom Finanzamt G. folgende Minderungen der Bemessungsgrundlage für Telekommunikationsdienstleistungen festgestellt:

- *Entgeltsminderung iHv EUR 3.462,95 (VSt-Betrag) aufgrund einer Gutschrift von D. aus 2015*
- *Entgeltsminderung iHv EUR 5.726,28 (VSt-Betrag) aufgrund einer Gutschrift von A. aus 2016*
- *Die Festsetzung der gegenständlichen Entgeltsminderung erfolgte vom Finanzamt G. basierend auf einer unstrittiger Weise vorliegenden Gutschrift der A. vom 9.4.2017. Die Festsetzung erweist sich ungeachtet der nachstehenden Ausführungen bereits deshalb als rechtswidrig, weil der in der Gutschrift ausgewiesene USt-Betrag iHv USD 25.097,83 vom Finanzamt als Grundlage für eine Verminderung des VSt-Abzuges iHv EUR 25.097,83 herangezogen wurde und daher ganz offensichtlich die erforderliche Umrechnung in Euro unterblieben ist.*

Ungeachtet dessen erweist sich die Festsetzung auch deshalb als rechtswidrig, da sich die gegenständliche Gutschrift entsprechend den Angaben auf dem Beleg auf von der A. im Jahr 2016 erbrachte Leistungen bezieht. Der Antrag unseres Mandanten auf Erstattung von Steuern für das Jahr 2016 wurde vom Finanzamt G. jedoch abgewiesen. Kommt es für einen Veranlagungszeitraum zu keiner Vorsteuererstattung, so führt jedoch auch eine spätere Reduzierung dieser Vorsteuerbeträge aufgrund nachträglicher Rabatte zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Österreich. Dies ergibt sich neben dem Sinn und Zweck des § 16 UStG auch eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 2 UStG, wonach der Leistungsempfänger (nur) einen "in Anspruch genommenen" Vorsteuerabzug zu berichtigen hat (ebenso Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhard/Tumpel, UStG², § 16 Tz 100).

a) Gutschrift von D. (2015)

Nach Auskunft unseres Mandanten hat dieser im Jahr 2015 von D. keine Gutschrift oder Rabatte erhalten. Da somit keine Entgeltsminderung iSd § 16 UStG vorliegt und dementsprechend keine Berichtigung eines VSt-Abzugs vorzunehmen ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und beantragen wir dessen ersatzlose Aufhebung.

Selbst wenn es im Jahr 2015 zu der vom Finanzamt unterstellten Gutschrift gekommen wäre, wäre gegenständlich keine Entgeltsminderung vorzunehmen. Dies deshalb, weil sich Gutschriften von Telekommunikationsanbietern erfahrungsgemäß stets auf das vorangegangene Kalenderjahr beziehen. Da Bf. für das Jahr 2014 keine VSt-Erstattung in Österreich beantragt hat, würde auch eine allfällige Reduzierung dieser Vorsteuerbeträge aufgrund nachträglicher Rabatte zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Österreich führen. Dies ergibt sich neben dem Sinn und Zweck des § 16 UStG auch eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 2 UStG, wonach der Leistungsempfänger (nur) einen "in Anspruch genommenen" Vorsteuerabzug zu berichtigen hat (ebenso Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhard/Tumpel, UStG², § 16 Tz 100).

b) A. (2016)

Nach Auskunft unseres Mandanten hat dieser im Jahr 2016 von der A. lediglich eine mit 24.11.2016 datierte Gutschrift erhalten, welche jedoch am gleichen Tag von der A. Austria storniert wurde (vgl anbei). Eine weitere Gutschrift wurde von A. erst im Jahr 2017 ausgestellt und betrifft somit nicht den gegenständlichen Veranlagungszeitraum. Da somit im Jahr 2016 keine Entgeltsminderung iSd § 16 UStG vorliegt und dementsprechend keine Berichtigung eines VSt-Abzugs vorzunehmen ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und beantragen wir dessen ersatzlose Aufhebung.

Selbst wenn es im Jahr 2016 zu der vom Finanzamt unterstellten Gutschrift durch A. gekommen wäre —welche sich vermutlich auf das Jahr 2015 beziehen würde —, wäre gegenständlich keine Entgeltsminderung vorzunehmen. Dies deshalb, weil das Finanzamt G. die Vorsteuererstattung an unseren Mandanten für das Jahr 2015 verweigert bzw. bereits erstattete Vorsteuern im Rahmen von Wiederaufnahmen des Verfahrens zurückgefordert hat. Kommt es für diese Veranlagungszeiträume zu keiner Vorsteuererstattung, so führt auch eine allfällige Reduzierung dieser Vorsteuerbeträge aufgrund nachträglicher Rabatte zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen in Österreich. Dies ergibt sich neben dem Sinn und Zweck des § 16 UStG auch eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 2 UStG, wonach der Leistungsempfänger (nur) einen "in Anspruch genommenen" Vorsteuerabzug zu berichtigen hat (ebenso Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhard/Tumpel, UStG², § 16 Tz 100).

Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass Bf. im Jahr 2016 von D. eine Gutschrift (vgl anbei) über im Jahr 2015 erbrachte Leistungen erhalten hat, wobei auf den gutgeschriebenen Betrag ein VSt-Abzug iHv EUR 275,60 entfällt. Auch diese Gutschrift führt

jedoch wie dargestellt zu keiner Entgeltsminderung in 2016, da die ursprüngliche VSt-Erstattung für das Jahr 2015 vom Finanzamt verweigert wird (vgl dazu oben).

2. Verfahrensrechtliche Aspekte

Die gegenständlichen Entgeltsminderungen aufgrund von Rabatten wurden vom Finanzamt G. mit gesonderten Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-12/2015 bzw. 1-12/2016 – d.h. im Veranlagungsverfahren – festgesetzt. Daneben existieren für unseren Klienten auch Bescheide über die Verweigerung der Erstattung von Vorsteuern für die gegenständlichen Zeiträume. Es wird daher über den gleichen Veranlagungszeitraum sowohl im Veranlagungs- als auch im Erstattungsverfahren abgesprochen. Diese Vorgehensweise ist uE verfahrensrechtlich unzulässig, da es für jeden Veranlagungszeitraum nur einen Bescheid - entweder im Veranlagungs- oder im Erstattungsverfahren – geben darf.

Im Fall von Bf. ist richtigerweise ausschließlich das Vorsteuererstattungsverfahren anwendbar, da Bf. ein ausländischer Unternehmer ist, der keine umsatzsteuerbaren Ausgangsumsätze in Österreich ausführt und somit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 der VO BGBl 1995/279 idgF erfüllt. Auch das allfällige Vorliegen von Entgeltsminderungen für mit österreichischer USt bezogene Eingangsleistungen führt nicht dazu, dass Bf. in Österreich steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 VO BGBl 1995/279 idgF ausführt, da es sich bei der Entgeltsminderung nur um eine Korrektur (Reduktion) des ursprünglichen Vorsteuerabzugs handeln würde (vgl. auch § 16 Abs. 1 Z 2 UStG). Bf. bleibt daher ein ausländischer Unternehmer, der die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 VO BGBl 1995/279 idgF erfüllt und über dessen Vorsteuerbeträge ausschließlich im Erstattungsverfahren auszusprechen ist, wobei die in dem jeweiligen Erstattungszeitraum erhaltenen Eingangsrechnungen zu einer Erhöhung des Vorsteuerabzugs führen und in diesem

Zeitraum erhaltene allfällige Entgeltsminderungen zu einer entsprechenden Verminderung des Vorsteuerabzugs. Dieses Verständnis entspricht auch der Rechtsauffassung des BMF (vgl. die Ausführungen auf Seite 2 des amtlichen Vordrucks U5), welches davon ausgeht, dass Entgeltsminderungen für Eingangsrechnungen aus früheren Erstattungszeiträumen von drittländischen Unternehmern im Rahmen des Vorsteuererstattungsantrages für den Zeitraum, in dem die Entgeltsminderung eintritt, zu melden sind und die für diesen Zeitraum zu erstattenden Vorsteuern kürzen.

3. Festsetzung von Verspätungszuschlägen

Durch Verspätungszuschläge gem. § 135 BAO wird die nicht fristgerechte Abgabe von Abgabenerklärungen durch einen Steuerpflichtigen sanktioniert. Im gegenständlichen Fall liegen die Voraussetzungen für die Verhängung von Verspätungszuschlägen bereits deshalb nicht vor, weil Bf. in den Jahren 2015 und 2016 die unterstellten Rabatte auskunftsgemäß nicht erhalten hat und daher keine Entgeltsminderung iSd § 16 UStG vorliegt.

Selbst im Fall des Vorliegens von Entgeltsminderungen bestünde jedoch keine Verpflichtung von Bf. zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder -Jahreserklärungen, da die gegenständlichen Entgeltsminderungen ausschließlich im Rahmen der

*Vorsteuererstattungsanträge zu melden gewesen wären (vgl. dazu Punkt 2).
Wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung von
Verspätungszuschlägen für 01-12/2015 und 01-12/2016.
...“*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2019 (OZ. 10)** wurden die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-12/2015 und 01-12/2016 sowie über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend die Umsatzsteuer für 01-12/2015 und 01-12/2016 als unbegründet abgewiesen; der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für 01-12/2015 iHv EUR 3.870,51, für 01-12/2016 iHv EUR 3.806,76 festgesetzt.

Der Beschwerde vom 24.10.2018 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2017 sowie über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend die Umsatzsteuer für 04/2017, jeweils vom 17.10.2018, wurde stattgegeben.

In ihrer Begründung führte sie Folgendes aus:

„...“

Gewährte Rabatte führen zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 und lösen eine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerkorrektur aus (vgl. VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254). Grundlage für die Berichtigung des Entgelts ist jeweils der Minderungs-(Erhöhungs-)Betrag und der Steuersatz, dem der betreffende Umsatz unterzogen wurde. Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist; d.h. Nachträgliche Rabattierungen/„rückwirkende Mengenrabatte“/„Discounts“ stellen eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG 1994 dar und sind (immer) in UVAs ex nunc (Kz 067) zu erfassen/ entrichten (Fälligkeit). § 11 UStG 1994 findet hier keine Anwendung – d.h. eine ordnungsgemäße Rechnung ist hier nicht erforderlich. Die Nichtabgabe von Steuererklärungen trotz einer gewerblichen Tätigkeit kann von der Abgabenbehörde in eigenständiger Beurteilung der Umstände des Falles als Abgabenhinterziehung, der sich gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig macht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, gewertet werden.

Die IT-Systemprüfung ... konnte erst nach aufwändigen/mehrmonatig dauernden und mehrmaligen Abgleichungen der im Jahr 2017 übermittelte Daten [...eine Liste sämtlicher Kunden, die in einem Drittland ein Telekommunikationsunternehmen, soweit es mit diesen Unternehmen Abrechnungen und Gutschriften gab, bzw. deren Debitorenkonten mit sämtlichen Gutschriften pro Jahr (mit und ohne Umsatzsteuer und inklusive dem Leistungszeitraum), (Drittstaaten bzw. die von ausländischen Telekommunikationsunternehmen an ihre Unternehmen ausgestellt wurden] der drei betroffenen inländischen

Telekommunikationsunternehmen:

A. T. und H. diese für den Prüfungszeitraum 2010 ff in die Prüfsoftware ACL einlesen und im November 2017 auswerten. Es wurden die (§ 16 UStG 1994) Daten/Tabellen für die jeweiligen Drittlands-Telekombetreiber in eine entsprechende/ nahezu gleiche Form gebracht, um die Auswertung unternehmens-übergreifend zu erleichtern (TADIG-Code/ ROAMINGPARTNER/Herkunft=NAME/Jahr/USt/ Gesamtergebnis) und abschließend sämtliche Daten zur Übermittlung in Excel-Tabellen (siehe Beilage) exportiert.

Die Festsetzung an Umsatzsteuer erfolgte sodann an Hand der übermittelten GBP-IT-Liste vom November 2017 bzw. nach selbst anher übermittelten CreditNotes (s.u.) betreffend nachträglich ausbezahlter Rabatte.

Mit den oa. Beschwerden werden die Rabattierungen als solche nicht bestritten, lediglich allg. Einwände betreffend die ErstattungsVO vorgebracht.

Bemerkt wird, dass in der Beschwerde vom 24.10.2018, ho eingelangt am 2.11.2018, gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2017 sowie über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend die Umsatzsteuer für 04/2017, jeweils vom 17.10.2018, die unrichtige Höhe aufgrund eines Umrechnungsfehlers (USDEUR) urgiert wird. Die Festsetzung erweise sich bereits deshalb als rechtswidrig, weil der in der Gutschrift ausgewiesene USt-Betrag iHv USD 25.097,83 vom Finanzamt als Grundlage für die Verminderung des VSt-Abzuges iHv EUR 25.097,83 herangezogen worden, offensichtlich die erforderliche Umrechnung in Euro unterblieben sei.

Dazu wird bemerkt, dass das GBP-IT-Zahlenmaterial in allen (bisher) erhobenen Fällen für die Jahre 2010-2016 (kommastellengenau) korrekt ist und war daher vom Zahlenmaterial lt. IT-Berechnungsblatt - betreffend 2016 A. sowie der ho. vorgelegten (EUR)Gutschrift von D. vom 17.3.2016 für die Periode 1.12.2014 - 31.10.2015 auszugehen.

Der Beschwerde vom 24.10.2018, ho eingelangt am 2.11.2018, gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2017 sowie über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend die Umsatzsteuer für 04/2017, jeweils vom 17.10.2018, war stattgegeben, zumal die Ausstellung der Credit Note 2517143564/09/04/2017 nicht am 9.4.2017, sondern am 4.9.2017 erfolgt ist - diese wird im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung nach Umrechnung USD - EUR gemäß § 20 Abs. 6 UStG zum Zollwertkurs zu berücksichtigen sein (vgl. do. Blg hins. Umsatzschätzung).

Gemäß § 135 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Verspätungszuschlag bis zu 10% der festgesetzten bzw. selbstberechneten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar war.

Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind:

- Ein Abgabepflichtiger (§ 77 BAO) hält die Frist oder die Nachfrist (§ 134 Abs. 2 BAO) zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht ein.*
- Diese Verspätung ist nicht entschuldbar.*

•Eine Abgabe wurde festgesetzt bzw. selbstberechnet.

Als Verspätung gilt auch die Nichtabgabe der Abgabenerklärung.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt - seit mehreren Jahren – außer Acht gelassen hat.

Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen war gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben, ua folgende Umstände:

a) Der Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70), wobei ein Verschulden des Vertreters den Vertretenen trifft (z.B. VwGH 12.8.2002, 98/17/0292),

b) das Ausmaß der Fristüberschreitung (z.B. VwGH 9.11.2004, 99/15/0008), wobei im Fall einer Fristüberschreitung nicht zuletzt auch der zeitliche Abstand zum jeweiligen gesetzlichen Termin für die Einreichung der Abgabenerklärung berücksichtigt werden könnte,

c) die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteiles (z.B. VwGH 9.11.2004, 99/15/0008),

d) der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig war (zB VwGH 17.5.1999, 98/17/0265),

e) die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 21.1.1998, 96/16/0126),

f) die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen.

Das Maximum von 10% erscheint im Übrigen ausgehend von - ab? - durch die IT-GBP in Erfahrung gebrachten, 2010 bis 2016 gewährten Discounts als gerechtfertigt. Selbst die bekannten ausstehenden Vorsteuern aus Rabattierungen (§ 16 UStG 1994) wurden bis dato nicht beglichen/rückgezahlt.

Im Übrigen wird auf die weitere Begründung der abweislichen Beschwerdeentscheidung betreffend Vorsteuererstattung für 01-12/2016 und 01-12/2017 vom 8.1.2019 sowie die Bescheidbegründung vom heutigen Tage betreffend Umsatzsteuer 2015 – 2017 (Veranlagung nach Schätzung) verwiesen.“

Mit **Schreiben vom 20.5.2019** wurde innerhalb verlängerter Vorlageantrags- bzw. Beschwerdefrist **einen Vorlageantrag hinsichtlich der USt-Festsetzungsbescheide 1-12/2015 und 1-12/2016 und entspr. Verspätungszuschlagsbescheide** eingebracht. Gleichzeitig wurde gegen die mit gleichem Datum wie die Beschwerdeentscheidung erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2015-2017 Beschwerde eingebracht (OZ. 11)

Inhaltlich führte die Bf. Folgendes aus:

„ ...

- 3 -

...

„A. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erbringt über in den USA ansässige Tochtergesellschaften Telekommunikationsdienstleistungen für ihre - ebenfalls in den USA ansässigen - Kunden. Haben Kunden der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Aufenthalts in Österreich ein österreichisches Mobilfunknetz für Leistungen wie Telefonate oder Datendienste genutzt, wurde der Beschwerdeführerin von dem österreichischen Mobilfunkbetreiber dafür ein Entgelt (Roaminggebühr) samt österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die Beschwerdeführerin hat die Erstattung dieser Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuer-Erstattungsverfahrens nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. I I Nr. 158/2014 beantragt.

Für die Weiterverrechnung dieses Entgelts hat die Beschwerdeführerin ihren Kunden keine österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, weil diese Telekommunikationsdienstleistungen am Empfängerort, also in den USA, ausgeführt werden und (nur) dort der Besteuerung unterliegen.

Das Finanzamt hat allerdings behauptet, dass die von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Mobilfunknetzes der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen. Daher hat das Finanzamt der Beschwerdeführerin die Erstattung im Wege des Erstattungsverfahrens mit den angefochtenen Bescheiden versagt und sie diesbezüglich auf das Veranlagungsverfahren verwiesen. Außerdem hat das Finanzamt Umsatzsteuer mit jenen Bescheiden festgesetzt, die ebenso mit Bescheidbeschwerde angefochten wurden. Dies hat das Finanzamt damit begründet, dass in den USA, dem Ansässigkeitsstaat der Beschwerdeführerin, keine bzw. keine vergleichbare Besteuerung dieser Leistungen stattfindet. Aufgrund dessen geht das Finanzamt von der Anwendbarkeit der VO BGBl. I I Nr. 383/2003 aus, die für Telekommunikationsdienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen eine Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland vorsieht, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird („TelekommunikationsdiensteVO“).

Entgegen der Behauptung des Finanzamts unterliegen die von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden erbrachten Leistungen der aber in den USA sehr wohl einer vergleichbaren Umsatzbesteuerung in Höhe von über 20 % (dazu unten Abschnitt 6.), weshalb diese Leistungen nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen (das Erfordernis der Nichtbesteuerung ist für die Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich nicht erfüllt).

Nicht bestritten wird, dass die vom österreichischen Mobilfunkbetreiber an die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in Österreich der Umsatzsteuer unterliegen: Das Entgelt für diese Leistungen unterliegt in den USA keiner Umsatzbesteuerung oder einer vergleichbaren Besteuerung, da dort nur die Leistungen an den Letztverbraucher einer Umsatzsteuer unterliegen. Sowohl die Vertragsparteien als auch die österreichische

Finanzverwaltung sind daher diesbezüglich zu Recht von einer Umsatzsteuerpflicht in Österreich ausgegangen. Damit ist unstrittig, dass der Beschwerdeführerin der geltend gemachte Vorsteuerabzug zusteht (dies jedoch - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung - im Vorsteuererstattungsverfahren und - mangels in Österreich steuerpflichtiger Ausgangsumsätze - nicht im Veranlagungsverfahren).

Die angefochtenen Bescheide verstoßen nicht nur gegen die Vorschriften des österreichischen UStG, sondern auch gegen die MwStSystRL der Europäischen Union sowie gegen internationales Recht, nämlich gegen das Melbourne-Abkommen der Internationalen Fernmeldeunion, das auch für Österreich verbindlich ist.

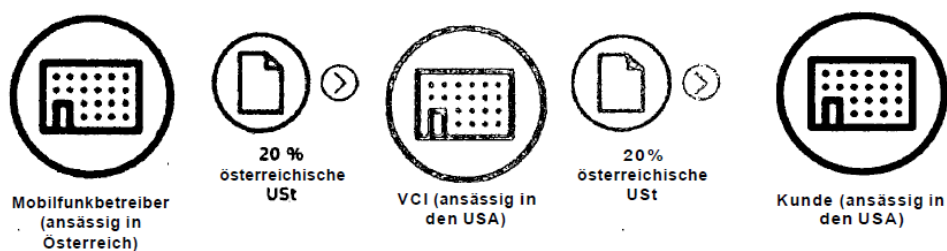
Dazu im Detail:

B. Sachverhalt

Wie bereits eingangs ausgeführt, erbringt die Beschwerdeführerin über in den USA ansässige Tochtergesellschaften Mobilfunk-Telekommunikationsdienstleistungen für ihre - ebenfalls in den USA ansässigen - Kunden. Weder die Beschwerdeführerin selbst, noch eine ihrer Tochtergesellschaften verfügt in Österreich über einen Sitz oder eine Betriebsstätte.

Die Kunden der Beschwerdeführerin sind ebenfalls in den USA ansässig. Nutzen Kunden der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Aufenthalts in Österreich ein österreichisches Mobilfunknetz für Leistungen wie Telefonate oder Datentransfers, stellen die österreichischen Mobilfunkbetreiber der Beschwerdeführerin für die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobilfunknetzes ein Entgelt (Roaminggebühr) samt österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung.

Die Beschwerdeführerin verrechnet ihren Kunden ein Entgelt dafür, dass diese in Österreich Mobilfunkdienstleistungen in Anspruch nehmen können (nachfolgend werden diese Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden als „Roamingleistungen“ bezeichnet).



Die verfahrensgegenständliche Frage ist die, ob der Leistungsort hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden erbrachten Leistungen aus den USA nach Österreich verlagert werden kann und daher auf das von der Beschwerdeführerin ihren Kunden in Rechnung gestellte Entgelt österreichische Umsatzsteuer anfällt. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die von der Abgabenbehörde vorgeschriebene Umsatzsteuer aufgrund

der Unterstellung eines Leistungsortes in Österreich rechtswidrig. Die Umsatzsteuer auf das Entgelt, das die Beschwerdeführerin österreichischen

- 5 -

Mobilfunkbetreibern zahlt und wofür der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, ist hingegen unstrittig und daher nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Dies begründen wir wie folgt:

C. Begründung

1. Zusammenfassung

Aus Gründen der besseren Übersicht stellen wir unserer Begründung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide die nachfolgende Zusammenfassung unserer Rechtsansicht voran:

Die von der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall angewendete TelekommunikationsdiensteVO beruht auf einer unionsrechtlichen Grundlage (Art. 59a MwStSystRL). Diese lässt eine Vorschreibung österreichischer Umsatzsteuer auf Roamingleistungen drittstaatlicher Unternehmer an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden nur dann zu, wenn dies zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung erforderlich ist. Von diesen Rechtfertigungsgründen kommt nach der Rechtsprechung des VwGH faktisch nur der Vermeidung von Nichtbesteuerung Relevanz zu.

Bei der Beurteilung, ob österreichische Umsatzsteuer aufgrund einer Nichtbesteuerung im Drittstaat (USA) zulässig ist, hat das Finanzamt Verfahrensvorschriften verletzt. Das Finanzamt ist seiner amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO nicht nachgekommen, sondern hat ganz einfach die Annahme getroffen, dass in den USA keine Umsatzbesteuerung auf die gegenständlichen Leistungen stattfindet, ohne diesbezüglich auch nur im Ansatz Ermittlungen anzustellen oder von der Beschwerdeführerin Informationen anzufordern. Die angefochtenen Bescheide verletzen daher Verfahrensvorschriften und sind daher bereits alleine aus diesem Grund aufzuheben.

Entgegen der Ansicht des Finanzamts besteht in den USA sehr wohl eine mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbare Umsatzbesteuerung auf Umsätze betreffend Roamingleistungen (Mobilfunkleistungen, die von den Kunden der Beschwerdeführerin in Österreich konsumiert werden). Diese setzt sich aus einem von Bundesstaat zu Bundesstaat unterschiedlichen Umsatzsteuersatz („sales tax“) iHv 6-8,5% sowie einer speziellen bundesweiten Besteuerung („Federal Universal Service Charge“) von Erlösen aus Mobilfunkleistungen wie beispielsweise Telefonate durch Kunden der Beschwerdeführerin von Österreich in die USA iHv 15-20% zusammen. Die Anwendungsvoraussetzung für eine Leistungsortverlagerung nach Österreich für die hier strittigen Roamingleistungen aufgrund der

Vermeidung von Nichtbesteuerung ist daher nicht gegeben, zumal in den USA eine mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbare Umsatzbesteuerung und damit keine Nichtbesteuerung vorliegt. Aus diesem Grund ist die Leistungsortverlagerung nach der österreichischen TelekommunikationsdiensteVO rechtswidrig.

Sollte das BFG unsere Ansicht nicht teilen, dass die Umsatzbesteuerung für Roamingleistungen in den USA mit jener in Österreich vergleichbar ist, wäre ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH einzuleiten, zumal die Rechtsfrage, unter

- 6 -

welchen Voraussetzungen von einer Nichtbesteuerung iSd Art. 59a MwStSystRL auszugehen ist, vom EuGH noch nicht entschieden wurde.

Würde sich die Besteuerung in den USA als nicht mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbar herausstellen, wäre dennoch keine Besteuerung der Umsätze in Österreich zulässig. Nach der Rechtsprechung des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-I/08) ist eine Leistungsortverlagerung von Unternehmern aus Drittstaaten, die ihre Leistungen an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden erbringen, generell nicht zulässig.

Obwohl die Judikatur des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl vom VwGH (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0035) als für Roamingleistungen nicht einschlägig qualifiziert wurde, ist die diesbezügliche Rechtsfrage noch nicht „letztinstanzlich“ geklärt: Der VwGH hätte als letztinstanzliches Gericht die Verpflichtung gehabt, ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH zu beschreiten (Art. 267 AEUV), zumal diesem die alleinige Befugnis zukommt, über unionsrechtliche Zweifelsfragen abzusprechen (gegen das im fortgesetzten Verfahren nach dem VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2018 ergangene BFG-Erkenntnis ist derzeit ein Erkenntnisbeschwerdeverfahren beim VfGH anhängig). Gibt das BFG daher nicht bereits aufgrund der vergleichbaren Umsatzbesteuerung in den USA auf Roamingleistungen der Beschwerde statt, ist es dazu angehalten, ein Vorabentscheidungsverfahren durch den EuGH zu beschreiten, um zu klären, ob Art. 59a MwStSystRL überhaupt auf Leistungen von in Drittstaaten ansässigen Unternehmern an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden anzuwenden ist.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass eine weitere unionsrechtliche Rechtsgrundlage, die neben der MwStSystRL bestehende MwSt-DVO, in Art. 24b lit b MwSt-DVO den Leistungsort bei Roamingleistungen von in Drittstaaten ansässigen Telekommunikationsunternehmen an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden zwingend im Drittstaat festlegt. Selbst wenn man daher zum Ergebnis kommt, dass Art. 59a MwStSystRL (sowie darauf beruhendes nationales Recht in der TelekommunikationsdiensteVO) eine Leistungsortverlagerung nach Österreich zulässt, stünde dem Unionsrecht (Art. 24b lit b MwSt-DVO) entgegen. Diesfalls kann sich die Beschwerdeführerin auf das für sie günstigere Unionsrecht (Art. 24b lit b MwSt-DVO) berufen, sodass eine Besteuerung der strittigen Umsätze in Österreich unzulässig wäre. Sollte das BFG Zweifel bezüglich der unmittelbaren Anwendbarkeit des Art. 24b lit b MwSt-DVO haben, wäre

*auch diese Rechtsfrage zur Vorabentscheidung an den EuGH vorzulegen.
Auch internationales Recht, wie insbesondere das Melbourne-Abkommen der Internationalen Fernmeldeunion, das auch für Österreich gilt, verbietet eine Besteuerung der strittigen Roamingleistungen mit österreichischer Umsatzsteuer.*

2. Rechtslage

Nach Artikel 59 Buchstabe i der Richtlinie zur Änderung der RL 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (2008/8/EG) (im Folgenden: „MwStSystRL“) gilt als Ort der Telekommunikationsdienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, der Ort, an dem dieser

- 7 -

Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

> Die MwStSystRL sieht daher grundsätzlich eine Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen im Bestimmungsland vor.

Nach Artikel 59a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56 und 59 bestimmt (darunter fallen auch Telekommunikationsdienstleistungen nach Artikel 59 Buchstabe i)

a) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt;

b) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

> Die MwStSystRL erlaubt den Mitgliedstaaten daher ein Abweichen vom Bestimmungslandprinzip und die Verlagerung des Leistungsorts aus dem Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gemeinschaftsgebiet erfolgt.

Nach österreichischem Umsatzsteuerrecht stellen Telekommunikationsleistungen umsatzsteuerlich sonstige Leistungen iSd § 3a UStG dar. Der Leistungsort bestimmt sich im zwischenunternehmerischen Bereich nach der B2B-Grundregel des § 3a Abs. 6 UStG und befindet sich daher dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Gemäß § 3a Abs. 13 UStG werden elektronisch erbrachte sonstige Leistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an dem Ort ausgeführt, an dem

der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer erbracht werden.

Somit gilt im österreichischen UStG wie - unionsrechtlich vorgesehen – für Telekommunikationsleistungen grundsätzlich das Empfängerortprinzip, dies sowohl bei Leistungserbringung an Unternehmer als auch bei Leistungserbringung an Nichtunternehmer. Grundsätzlich wäre daher der Leistungsort einer Roamingleistung der Beschwerdeführerin an einen US-Kunden in den USA, da der Kunde seinen Wohnsitz in den USA (und nicht in Österreich) hat.

In Umsetzung des Art. 59a MwStSystRL idF 2008/8/EG hat der Gesetzgeber in § 3a Abs. 16 UStG eine Verordnungsermächtigung normiert:

Demnach kann der Bundesminister für Finanzen, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach

- 8 -

Abs. 6, 7, 12, 13 oder 14 bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach statt im Inland im Drittlandsgebiet gelegen und statt im Drittlandsgebiet im Inland gelegen behandelt werden.

Nach der aufgrund dieser Verordnungsermächtigung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221 („TelekommunikationsdiensteVO“) verlagert sich der Leistungsort vom Drittland in das Inland, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Genutzt oder ausgewertet werden Telekommunikationsleistungen in Österreich, wenn diese über in Österreich gelegene Mobilfunknetze erbracht werden¹. Die Verlagerung des Leistungsortes setzt voraus, dass der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 bzw. § 3a Abs. 13 UStG im Drittland liegen würde, was der Fall ist, wenn die Leistungsempfänger im Drittland ansässig sind.

3. Vermeidung von Nichtbesteuerung als Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes

Wie oben ausgeführt wird den Mitgliedstaaten durch Art. 59a MwStSystRL gestattet, den Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen aus Drittstaaten ins Inland zu verlagern, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. So hat auch der VwGH die Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen als Tatbestandsvoraussetzung für die Leistungsortverlagerung angesehen: Die Besteuerung von in Österreich erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen durch einen im Drittland ansässigen Mobilfunkanbieter an dessen ebenfalls im Drittland

ansässige Kunden mit österreichischer USt wurde vom VwGH dementsprechend als unionsrechtswidrig beurteilt, weil die Verlagerung des Leistungsortes nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen diene.²

In seiner jüngeren Rechtsprechung erachtete der VwGH eine Leistungsortverlagerung nach der TelekommunikationsdiensteVO in jenen Fällen für zulässig, in denen im Drittstaat keine Umsatzsteuer besteht (etwa zu Saudi-Arabien, VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0035, in der die Feststellung des Finanzamts hinsichtlich einer fehlenden Umsatzbesteuerung im Ausland unstrittig war: „Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Umsätze der mitbeteiligten Partei (Roaming-Gebühren) nach der Verordnung BGBl II Nr. 383/2003 idF BGBl II Nr. 221/2009 im Inland steuerbar seien, weil die erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland (Saudi-Arabien) keiner der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen würden.“

¹ VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059; VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104.

² VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104.

- 9 -

Als Folge auf diese VwGH-Judikatur schränkte auch die Finanzverwaltung für Telekommunikationsdienstleistungen den Anwendungsbereich der VO II 2003/383 idgF auf jene Fälle ein, in denen die Leistungen im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen und lässt eine Berufung auf das insoweit günstigere Gemeinschaftsrecht dann zu, wenn der Unternehmer den Nachweis erbringt, dass die Leistung im Drittland einer vergleichbaren Steuerbelastung unterworfen ist (siehe UStR 2000 Rz. 643). Der Nachweis soll durch eine Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen.³

Zwischenfazit: Das Vorliegen einer Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung ist Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland.

4. Zur Vermeidung von Nichtbesteuerung im Allgemeinen

Wie bereits oben ausgeführt, stellt die Finanzverwaltung hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der Nichtbesteuerung im Drittland darauf ab, ob die Leistung im Drittland einer der inländischen Umsatzbesteuerung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Nach der Verwaltungspraxis des - für ausländische Unternehmer örtlich zuständigen - Finanzamts wird dabei eine Umsatzbesteuerung im Drittstaat in Höhe von zumindest 15 % gefordert, da der Normalsteuersatz in der EU gemäß Art. 97 MwStSystRL mindestens 15 % beträgt.⁴

Diese Interpretation ist allerdings weder aus der MwStSystRL, noch aus § 3a Abs. 16 UStG ableitbar, wo im Zusammenhang mit der Verlagerung des Leistungsortes in das Inland nur die

Vermeidung von Nichtbesteuerung (bzw. von Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen) angeführt ist. Auch der VwGH stellt in seiner Judikatur nicht auf die Höhe der Umsatzsteuerbelastung im Drittstaat ab.

Richtig ist wohl, dass es für die Tatbestandsvoraussetzung der Nichtbesteuerung nicht darauf ankommen kann, ob die Leistung im Drittland überhaupt irgendeiner Besteuerung unterliegt, sondern dass diese mit der österreichischen Umsatzsteuer insoweit vergleichbar sein muss, als es sich dabei auch aufgrund ihrer Systematik um eine Art von Besteuerung eines Umsatzes handeln muss. Wird das Entgelt für die Dienstleistung im Drittland beispielsweise zwar einer Einkommensteuer iSd einer Nettobetrachtung (Erlös abzüglich Ausgaben), nicht aber einer Umsatzsteuer (Bruttobesteuerung eines Umsatzes ohne Abzug von Aufwendungen) unterworfen, wird man davon ausgehen können, dass die Tatbestandsvoraussetzung einer Nichtbesteuerung der Leistung im Hinblick auf eine Verlagerung des Leistungsortes erfüllt ist.

Hätte der Rat der Europäischen Union durch die MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnen wollen, den Ort von Telekommunikationsdienstleistungen in das

³ Vgl UStG-ON § 3a Rz. 346.

⁴ Haller, Besteuerung von Roaming-Dienstleistungen im Verhältnis zu Drittstaaten, SWK 2019, 554.

- 10 -

Gemeinschaftsgebiet zu verlagern, wenn die Dienstleistungen im Drittland einer geringeren Besteuerung unterworfen werden, so hätte er die MwStSystRL in diesem Punkt anders formulieren können und beispielsweise statt dem Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerung auf die Vermeidung von Niedrigbesteuerung Bezug genommen. Dasselbe gilt für den Gesetzgeber im Rahmen der Normierung der Verordnungsermächtigung in § 3a Abs. 16 UStG. Schließlich sind sowohl im internationalen Steuerrecht als auch im österreichischen Steuerrecht Regelungen, die auf eine Niedrigbesteuerung im Ausland abstellen, geläufig.

- *So regelt etwa der neu eingeführte § 10a KStG Passiveinkünfte niedrigbesteuelter ausländischer Körperschaften und definiert die Niedrigbesteuerung in Absatz 3 dahingehend, dass Niedrigbesteuerung einer ausländischen Körperschaft vorliegt, wenn deren tatsächliche Steuerbelastung im Ausland nicht mehr als 12,5% beträgt.*
- *§ 10 Abs. 1 Z 10 KStG regelt die (Nicht-) Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern und differenziert in seinem Tatbestand ganz exakt danach, ob Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung (1. Teilstrich) oder einem Steuersatz von weniger als 10% (2. Teilstrich) oder aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% (3. Teilstrich) oder aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10% (4. Teilstrich) unterliegen.*

Anhand dieser - hier beispielhaft herangezogenen - Bestimmungen wird deutlich, dass der Gesetzgeber durchaus zwischen der Nichtbesteuerung und der Niedrigbesteuerung als Tatbestandsmerkmal für eine bestimmte Rechtsfolge unterscheiden kann. Es kann daher nicht unterstellt werden, dass eine Niedrigbesteuerung gemeint ist, wenn als Tatbestandsmerkmal nicht Niedrig-, sondern Nichtbesteuerung angeführt ist.

Zudem beinhalten sämtliche Regelungen, zu deren Tatbestand eine Niedrigbesteuerung im Ausland gehört, eine exakte Definition, was unter einer solchen zu verstehen ist, also bei welchem konkreten Steuersatz von einer Niedrigbesteuerung auszugehen ist. Eine derartige Definition ist weder in der MwStSystRL, noch in § 3a Abs. 16 UStG oder der dazu ergangenen TelekommunikationsdiensteVO enthalten.

Zwischenfazit: Hätte der Europäische Rat bzw. der Gesetzgeber das Tatbestandsmerkmal der Niedrigbesteuerung erfasst haben wollen, so wäre das einerseits nicht als Nichtbesteuerung bezeichnet worden und andererseits hätte die Bestimmung eine exakte Definition enthalten, was unter einer Niedrigbesteuerung zu verstehen ist. Daraus, dass dies nicht erfolgt ist, muss der Schluss gezogen werden, dass eine Verlagerung des Leistungsortes sowohl nach der MwStSystRL als auch nach innerstaatlichem Recht nur dann in Frage kommt, wenn die Dienstleistung im Drittland gar keiner (Umsatz-) Besteuerung unterliegt und nicht schon dann, wenn der Steuersatz niedriger ist als in Österreich bzw. als es den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.

In jüngerer Vergangenheit hat sich das BFG vermehrt mit der Frage einer vergleichbaren Besteuerung basierend auf der Höhe des Steuersatzes auseinandergesetzt. So erkannte

- 11 -

das BFG beispielsweise, dass ein Steuersatz von 7 % im Ansässigkeitsstaat des Beschwerdeführers als nicht ausreichend anzusehen sei, um eine Verlagerung der Umsatzbesteuerung in das Inland zu verhindern⁵. In seiner jüngsten Judikatur dazu hat das BFG allerdings eine Besteuerung in Höhe von 14% im Drittland als vergleichbare Besteuerung beurteilt, die eine Verlagerung des Leistungsortes in das Inland ausschließt.⁶

Das BFG begründet dies einerseits damit, dass der Steuersatz annähernd den in der EU geltenden Mindestnormalsteuersatz (15%) erreicht und andererseits mit den Folgen einer Besteuerung der Umsätze in Österreich; denn würden die bereits mit 14% besteuerten Umsätze zusätzlich einer Besteuerung in Österreich unterworfen, wäre im Entscheidungsfall eine kumulierte Gesamtsteuerbelastung von 34% die Folge. Eine Besteuerung in dieser Höhe liege jedoch über dem Höchstsatz der EU-Mitgliedstaaten Dänemark, Schweden und Kroatien in Höhe von 25% und dies ist nach Ansicht des BFG nicht vertretbar (Hervorhebungen erfolgen durch uns):

„Ein Steuersatz von 14% kann 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 EUMitgliedstaaten beträgt 25% (DK, S, HR). Im Vergleich dazu werden inländische Telekomleistungen lediglich mit 20% besteuert.“

Die vom BFG judizierten Voraussetzungen für die Verlagerung des Leistungsortes (Abstellen auf den im Unionsrecht geregelten Mindeststeuersatz) sind- wie oben bereits in aller Deutlichkeit klargestellt wurde - weder aus dem Unionsrecht, noch aus dem österreichischen Umsatzsteuerrecht ableitbar. Aber selbst dann, wenn man der Judikatur des BFG folgen würde, zeigt sich, dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall nach den Kriterien des BFG zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen für eine Leistungsortverlagerung vorliegen:

Im Lichte dieser Judikatur ist zunächst festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall eine Besteuerung der internationalen Umsätze in den USA von über 20% erfolgt, die klar über dem Mindestnormalsteuersatz von 15% liegt. Bereits aus diesem Grund liegt im gegenständlichen Fall für internationale Umsätze eine vergleichbare Besteuerung im Drittland vor, die eine Verlagerung des Leistungsortes in das Inland ausschließt.

Ein noch deutlicheres Bild zeigt sich bei Heranziehung des zweiten vom BFG aufgestellten Vergleichsmaßstabes. Bei internationalen Umsätzen läge die kumulierte Besteuerung im gegenständlichen Fall bei über 40% und somit weit über den vom BFG genannten 25%.

⁵ BFG 2.11.2018, RV/2101660/2015

⁶ BFG 26.02.2019, RV/2100366/2016.

- 12 -

Zwischenfazit: Auch nach der Judikatur des BFG ist die Besteuerung in den USA als vergleichbar anzusehen und eine Verlagerung des Leistungsortes für internationale Umsätze in das Inland folglich unzulässig.

5. Rechtswidrige Annahme einer Nichtbesteuerung im konkreten Fall

Nach der vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 14.3.2018 vertretenen Rechtsansicht liegt Vergleichbarkeit dann vor, wenn die Umsatzbesteuerung mit der der RL 2006/112/EG vergleichbar ist. Das Finanzamt geht daher davon aus, dass der in dieser Richtlinie vorgeschriebene Mindeststeuersatz in Höhe von 15 % heranzuziehen ist, da innerhalb der Europäischen Union der Standardsteuersatz gem. Art. 97 RL 2006/112/EG nicht weniger als 15 % betragen darf. Mit dieser Begründung verletzt das Finanzamt sowohl verfahrensrechtliche

(siehe sogleich nachfolgende Ausführungen) als auch materielle Rechtsvorschriften (siehe Ausführungen unter Punkt 6).

Bezüglich der Höhe der Besteuerung in den USA hält das Finanzamt in der Bescheidbegründung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 11. Jänner 2019 lapidar fest, dass es im Verfahren „weder behauptet noch nachgewiesen“ worden sei, dass es im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens überhaupt zu einer Besteuerung komme.

Damit sei „evident, dass keine vergleichbare Steuerbelastung zu der in Österreich mit 20% bestehend existiere.“

Mit dieser Vorgehensweise wird die Abgabenbehörde ihrer Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) nicht gerecht: Jedes Abgabenverfahren unterliegt der amtswegigen Ermittlungspflicht nach dem Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit. Die Abgabenbehörde hat daher nicht nach hohen Abgabennachforderungen zu suchen, sondern ausschließlich abgabenrelevante Sachverhalte wahrheitsgemäß zu erforschen und in Hinblick auf die Richtigkeit ihrer abgabenrechtlichen Abbildung zu überprüfen. Der Gesetzgeber erteilt einer fiskalischen Ermittlungsweise im Gesetzeswortlaut des § 115 Abs. 2 BAO) in nicht zu überbietender Deutlichkeit eine klare Absage:

„(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.“

Dieses gesetzliche Objektivitätsgebot wird von der Literatur und Rechtsprechung streng ausgelegt (vgl. Stoll, BAO, § 115, 1264):

„Die Abgabebehörden haben ihre Ermittlungen im Interesse der Erforschung der Vollständigkeit und Richtigkeit des Sachverhalts, also im Interesse der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit ohne Rücksicht auf fiskalische Vorteil- oder Nachteilhaftigkeiten - bis zur Grenze der Zumutbarkeit gehend (vgl. VwGH 12.12.1985, 85/16/99) - zu führen.“

Vor diesem Hintergrund hätte die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO entsprechende Feststellungen zur Vergleichbarkeit der Besteuerung im Drittland zu treffen. Dieser Ermittlungspflicht ist das Finanzamt nicht

- 13 -

nachgekommen. Das Finanzamt hat weder von sich aus Ermittlungen hinsichtlich der Besteuerung in den USA vorgenommen, noch von der Beschwerdeführerin zusätzliche Informationen diesbezüglich angefordert.

Zwischenfazit: Das Verfahren ist aufgrund der Verletzung abgabenbehördlicher Ermittlungspflichten mangelhaft und die angefochtenen Bescheide sind auch aus diesem Grund aufzuheben.

Festzuhalten ist, dass auch das Finanzamt im gegenständlichen Verfahren in unionsrechtskonformer Interpretation der österreichischen Rechtslage davon ausgegangen ist, dass das Vorliegen einer Nichtbesteuerung eine Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes darstellt.

Unrichtig ist jedoch die Beurteilung des Finanzamts, dass ein Fall von Nichtbesteuerung vorgelegen hätte und somit eine der Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt gewesen sei, die zur Verlagerung des Leistungsortes in das Inland berechtigt hätte, und zwar gleich in doppelter Hinsicht:

1) Indem das Finanzamt davon ausgeht, dass eine Nichtbesteuerung im Drittland auch dann gegeben ist, wenn die dortige Steuerbelastung geringer ist als die österreichische Umsatzsteuer, unterstellt das Finanzamt der Tatbestandsvoraussetzung der Nichtbesteuerung einen Inhalt, der weder der MwStSystRL, noch den einschlägigen Bestimmungen des österreichischen Umsatzsteuergesetzes zu entnehmen ist (dies wurde bereits oben unter Punkt 4. ausgeführt und sei an dieser Stelle nochmals in Erinnerung gerufen).

2) Die Feststellung des Finanzamts, dass in den USA keine mit der österreichischen vergleichbare Steuerbelastung existiert, ist nicht richtig. Wie sogleich unter Punkt 6. dargestellt wird, ist die Umsatzbesteuerung auf die gegenständlichen Leistungen in den USA mit der österreichischen vergleichbar. Die Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich bewirkt daher im Ergebnis sogar eine Doppelbesteuerung.

Zwischenfazit: Die auf der Annahme des Finanzamts beruhende Bescheidbegründung, eine Besteuerung in Österreich sei mangels vergleichbarer Besteuerung (unter 15%) in den USA gerechtfertigt, ist jedenfalls rechtswidrig.

6. Zur erfolgten Besteuerung der Leistungen in den USA

Nachfolgend wird die Besteuerung der gegenständlichen Leistungen in den USA dargestellt. Die für Zwecke dieses Beschwerdeverfahrens relevanten Inhalte aus Internet-Quellen, die in den Fußnoten angeführt wurden, sind auch in Anlage . / 3 aus Gründen der Übersichtlichkeit dieser Beschwerde beigelegt.

- 14 -

6.1 Federal Universal Service Charge

In den USA wird auf alle „interstate and international end-user revenues“⁷ von Telekommunikationsunternehmen, d.h. Erlöse aus Telekommunikationsdienstleistungen zwischen US-Bundesstaaten bzw internationalen Telekommunikationsdienstleistungen, eine sogenannte „(Federal) Universal Service Charge“ („USC“) eingehoben. Wie im Folgenden gezeigt wird, ist diese ihrem Wesen nach eine Verbrauchsteuer und als solche mit der Umsatzsteuer vergleichbar.

6.1.1 Gesetzliche Grundlage

Die gesetzliche Grundlage für die Einhebung der USC ist der Communications Act 1934 idgR. Ziel der Abgabe ist die Finanzierung einer für alle US-Amerikaner zugänglichen Telekommunikationsinfrastruktur, insbesondere auch in dünn besiedelten bzw. abgelegenen Gebieten.⁹

Die Finanzierung erfolgt über einen Fonds, der aus der USC gespeist wird. Die Höhe der USC wird daher je nach Finanzierungsbedarf quartalsweise von der Bundesbehörde Federal Communications Commission (FCC) festgesetzt. Die Festsetzung und Einhebung der USC beim einzelnen Abgabepflichtigen unterliegt der Universal Service Administrative Co. („USAC“), einer juristischen Person des Privatrechts, der durch Beleihung insoweit hoheitliche Aufgaben übertragen wurden. Sie unterliegt dabei der Aufsicht durch die FCC.¹⁰

Wir weisen darauf hin, dass auch dem europäischen bzw österreichischen Recht die Rechtsfigur der Beleihung, d.h. die Übertragung hoheitlicher Aufgaben an juristische Personen des Privatrechts, keinesfalls fremd ist (vgl beispielsweise § 2 ASFINAG-Gesetz).

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass die im Hinblick auf die USC Abgabepflichtigen für die Abfuhr der USC keine direkte Gegenleistung erhalten. Es handelt sich daher dem Wesen nach nicht um eine Gebühr bzw einen Beitrag, die einen Leistungsanspruch vermittelt, sondern um eine Steuer oder Abgabe sowohl im Sinne des US- wie auch des österreichischen Steuerrechts¹¹.

6.1.2 Qualifikation als Verbrauchsteuer

Die Umsatzsteuer ist nach der Rechtsprechung von VwGH und EuGH als Verbrauchsteuer anzusehen.¹² Sie zielt auf eine Besteuerung des Letztverbrauchs und erreicht dies trotz Einhebung der Steuer auf allen Umsatzstufen durch eine Kostenneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich (Prinzip der Neutralität der Umsatzsteuer).¹³

⁷ Vgl. USAC Glossary of Terms, Term „universal service“, abrufbar unter https://www.usac.org/_res/documents/cont/pdf/Cont-Glossary-of-Terms.pdf

⁸ <https://www.fcc.gov/general/universal-service>

⁹ <https://www.usac.org/about/>

¹⁰ <https://www.fcc.gov/general/universal-service>

¹¹ Vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band 1, Rz. 3.

¹² Vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, Einführung zum Umsatzsteuergesetz, Rz. 36 mwN.

¹³ Vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, Einführung zum Umsatzsteuergesetz, Rz. 48.

- 15 -

In den USA sind vergleichbare Steuern - etwa die „Sales Tax“ - grundsätzlich als Besteuerung der letzten Umsatzstufe ausgeformt, dh besteuert wird nur der Umsatz an den Endverbraucher. Auch dadurch wird im Ergebnis eine Besteuerung des Letztverbrauchs bei gleichzeitiger

Kostenneutralität im Unternehmensbereich erreicht. Die USC gleicht diesbezüglich ebenso der österreichischen Umsatzsteuer, zumal auch diese eine Steuer auf Erlöse bestimmter Leistungen eines Telekommunikationsunternehmens darstellt; dadurch, dass auch die USC - so wie die Sales Tax und auch die österreichische Umsatzsteuer – an den Endverbraucher weiterbelastet wird, stellen alle drei Formen der Besteuerung eine Verbrauchsteuer dar.

Zwischenfazit: Sowohl die US-amerikanische Sales Tax als auch die USC sind ihrem Wesen nach mit der europäischen Umsatzsteuer vergleichbar. In beiden Fällen erfolgt eine Besteuerung von Umsätzen, wobei sowohl die Bemessungsgrundlage dem Entgelt entspricht als auch die Konzeption als Steuer auf den Letztverbrauch im Ergebnis vergleichbar ist.

6.1.3 Erklärung & Vorschreibung der USC

Grundsätzlich sind alle Unternehmen, die in den USA internationale Telekommunikationsdienstleistungen erbringen, zur Erklärung dieser Umsätze mittels der FCC-Formulare 499-Q und 499-A verpflichtet.¹⁴

Im Formular 499-Q sind, vergleichbar mit einer österreichischen Umsatzsteuervoranmeldung, die Umsätze des abgelaufenen Quartals unterjährig zu erklären. Darüber hinaus sind in diesem Formular auch die für das zweitfolgende Quartal geplanten Umsätze zu erklären.

Nach Ablauf des Kalenderjahres sind zusätzlich die Jahresumsätze im Formular 499-A zu erklären (siehe Anlage ./4). Die Systematik der steuerlichen Erklärungspflichten ist daher bei der USC sehr ähnlich zur österreichischen Umsatzsteuer. In dem Jahreserklärungsformular sind die Erlöse unter anderem unterteilt in Umsätze zwischen US-Bundesstaaten und Umsätze außerhalb der USA anzugeben (vgl FCC Form 499-A, Kennziffern 423 (d) & (e)). Da das Formular 499-A neben der Einhebung der USC noch zur Berechnung anderer Abgaben verwendet wird (vergleichbar etwa mit der österreichischen Kammerumlage, die aus der Umsatzsteuererklärung errechnet wird), sind darüber hinaus noch weitere Angaben zu machen.

Die mit der Einhebung der USC beliehene USAC errechnet aus den geplanten Umsätzen eine USC-Vorschreibung und hebt diese quartalsweise durch Vorschreibungen ein. Nach Abgabe der Jahreserklärung (Formular 499-A) erfolgt ein Abgleich zwischen den bisherigen USC-Zahlungen und der sich aus der Jahreserklärung ergebenden Steuerschuld („Annual True Up“), wobei über Abweichungen Gutschriften bzw Nachzahlungen von USAC ausgestellt werden.¹⁵

¹⁴ <https://www.usac.org/cont/filers/who-must-file.aspx>

¹⁵ <https://www.usac.org/cont/payers/annual-true-up.aspx>

6.1.4 Berechnung der USC

Bemessungsgrundlage für die USC bilden grundsätzlich sowohl die Erlöse aus Telekommunikationsdienstleistungen zwischen US-Bundesstaaten als auch die hier entscheidungsrelevanten internationalen Umsätze (vgl. FCC Form 499-A Instructions, Chapter V. - Calculation of Contributions), abzüglich des auf die USC entfallenden Entgeltanteils, der durch Anwendung des sogenannten Circularity Factors herausgerechnet wird (siehe sogleich).

Nicht Teil der Bemessungsgrundlage sind allerdings Erlöse aus internationalen Telekommunikationsdienstleistungen ohne Anknüpfung an die USA (aus Sicht der USA somit reine Auslandstelefonate, zB Österreich - Österreich).

Diese Ausnahme gilt nicht, wenn ein Kunde einen Einheitspreis für ein Sprach- bzw. Datenpaket zahlt, das sowohl Dienstleistungen umfasst, die der USC-Bemessungsgrundlage unterliegen, als auch Dienstleistungen inkludiert, die nicht Teil der USC-Bemessungsgrundlage sind. In diesem Fall wird nämlich ein üblicherweise auf internationale Telekommunikationsverbindungen entfallender Anteil des Datenpaketes der USC Besteuerung unterworfen. Diese Besteuerung erfolgt also auch dann, wenn der Endkunde der Beschwerdeführerin reine Auslandstelefonate ohne Anknüpfung an die USA durchführt (z.B. Österreich - Österreich).

Beispiel:

Zu Anschauungszwecken wird im Folgenden die Berechnung der USC anhand eines Bruttoentgelts in Höhe von USD 120 sowie eines Contribution Factors (wie in Q1/2019) in Höhe von 20% dargestellt. Für die streitgegenständlichen Zeiträume erfolgt die Berechnung analog. Zunächst wird für ein Bruttoentgelt von USD 120 (an Kunden in Rechnung gestelltes Nettoentgelt inklusive USC-Kostenbetrag) unter Anwendung des Contribution Factors iHv. 20% eine vorläufige USC in Höhe von USD 24,- errechnet. Da auch die an den Kunden weiterbelastete USC Teil der USC-Bemessungsgrundlage ist, wird anschließend dieser Betrag mit dem korrespondierenden Circularity Factor iHv. 16,80% multipliziert ($24 \cdot 16,80\% = 4,03$) und um das Ergebnis dieser Multiplikation gekürzt ($24 - 4,03 = \text{USD } 19,97$ USC). Im Ergebnis ergibt sich eine Besteuerung iHv. etwa 20% eines fiktiven Nettoentgelts in Höhe von etwa EUR 100:

Bruttobetrag	Contribution Factor	use (vorläufig)	Circularity Factor	Reduktion	USC
120,00	20%	24,00	16,7999%	4,03	19,97

Die USC wird von amerikanischen Telekommunikationsunternehmen auf den Rechnungen an die Kunden gesondert ausgewiesen und weiterverrechnet. So wurde dies von der Beschwerdeführerin auch in den gegenständlichen Fällen gehandhabt.

Die Art der Berechnung und die Weiterbelastung an den Endverbraucher veranschaulichen, dass auch der US-amerikanische Gesetzgeber die USC als Verbrauchsteuer begreift.

- 17 -

6.1.5 Höhe der Federal Universal Service Charge

Die Höhe der USC wird quartalsweise von der Bundesbehörde Federal Communications Commission festgesetzt und ist online abrufbar.¹⁶ In den streitgegenständlichen Jahren betrug die USC zwischen 16,7% (Q4/2015) und 18,8% (Q4/2017). In den Folgejahren betrug die USC bis zum Q2/2019 nie unter 17,9% (Q3/2018) und bis zu 20,1% (Q4/2018).

Der Cicularity Factor verhält sich dabei analog wie im obigen Beispiel, sodass im Ergebnis eine Besteuerung des Nettoentgelts in Höhe des jeweils einschlägigen Contribution Factors erreicht wird.

6.1.6 Verzugsfolgen und Exekution

Soweit von der USAC ausgestellte Rechnungen über USC nicht gezahlt werden, werden diese gemäß Debt Collection Act 1982 bzw Debt Collection Improvement Act 1996 gegenüber dem Bundesstaat USA geschuldet.

Vergleichbar mit der österreichischen Rechtslage gibt es auch im Zusammenhang mit der USC Sanktionen für die verspätete Erklärung von Bemessungsgrundlagen¹⁷ -und für die verspätete Zahlung (Verzugszinsen, Abgabenerhöhungen, etc.).¹⁸

6.1.7 Behördliche Überprüfung und Rechtsschutz

Die USAC ist auch zur Durchführung von Betriebsprüfungen im Hinblick auf die korrekte Abfuhr der USC befugt.¹⁹ Gegen Entscheidungen der USAC steht dem Abgabepflichtigen ein Rechtsmittel zu.²⁰ Vergleichbar mit der österreichischen Beschwerdeverentscheidung ist das Rechtsmittel bei USAC einzubringen, die zunächst eine abweichende Entscheidung erlassen oder an ihrer Rechtsansicht festhalten kann. In zweiter Instanz entscheidet die Bundesbehörde FCC über das Rechtsmittel.

6.2 Sales Tax und Sales Tax-ähnliche Steuern

Telekommunikationsdienstleistungen bzw die gegenständlichen Roamingleistungen an US-amerikanische Endverbraucher unterliegen zusätzlich einer sogenannten Sales Tax, die mit der europäischen Umsatzsteuer vergleichbar ist (siehe oben). Auf diese Roamingleistungen fallen in den USA oft noch weitere Sales Tax-ähnliche Steuern an.

So unterliegen Telekommunikationsdienstleistungen in den meisten US-Bundesstaaten entweder der angesprochenen generellen Sales Tax oder einer speziellen Sales Tax auf Telekommunikationsleistungen. Im Gegensatz zur USC sind dies keine bundesweiten Abgaben, sondern variieren je nach Bundesstaat und können auch je nach lokaler Steuergesetzgebung innerhalb eines Bundesstaates weiter variieren (z.B. auf Ebene Städte, Landkreise oder Sonderbezirke). Überdies kann je nach Bundesstaat ein Umsatz nicht nur

¹⁶ <https://www.usac.org/cont/tools/contribution-factors.aspx>

¹⁷ <https://www.usac.org/cont/invoices/late-filing-sanction.aspx>

¹⁸ <https://www.usac.org/cont/late-payments/default.aspx>

¹⁹ <https://www.usac.org/cont/about/program-integrity/default.aspx>

²⁰ <https://www.usac.org/about/about/program-integrity/appeals.aspx>

- 18 -

der generellen Sales Tax oder der speziellen Sales Tax auf Telekommunikationsdienstleistungen unterliegen, sondern auch anderen Sales Tax- ähnlichen Steuern, wie zB der „gross receipt Tax“. Weitere Beispiele für Sales Tax-ähnliche Steuern sind etwa Steuern, die Notfallkommunikationsdienste oder Dienstleistungen für Kunden mit Hörproblemen finanzieren. Die Steuerbelastung von Telekommunikationsdienstleistungen ist in den USA daher bundesweit sehr unterschiedlich. Im Durchschnitt liegt die allgemeine Sales Tax bei ca. 6-8,5%. Bemessungsgrundlage für die generelle Sales Tax/die spezielle Sales Tax auf Telekommunikationsdienstleistungen und ggf. für die Sales Tax-ähnliche Steuern sind grundsätzlich alle Telekommunikationsdienstleistungen unabhängig davon, ob diese auch einer USC unterliegen. Es unterliegen daher auch jene Umsätze einer Besteuerung, für die aus Sicht der USA mangels Anknüpfung an das Inland keine USC zu entrichten ist. Sofern ein Umsatz sowohl mit USC als auch mit Sales Tax belastet ist, ist auch die USC als Teil der Bemessungsgrundlage für die Sales Tax zu berücksichtigen, sodass die Sales Tax gemessen am Nettoentgelt exkl USC entsprechend höher ausfällt. Daraus ist abzuleiten, dass auf die bei ca. 20% liegende USC noch eine weitere Abgabenbelastung anfällt, die nicht nur den eigentlichen Umsatzerlös, sondern auch noch die USC als Bemessungsgrundlage hat. Wird daher einem Kunden ein Entgelt iHv. 100 in Rechnung gestellt, zu dem zusätzlich eine USC iHv 20 aufgeschlagen wird, liegt die Bemessungsgrundlage für die Sales Tax bei 120. Eine Sales Tax mit einem Satz von nur 6% löst daher eine zusätzliche Belastung von 7,2 aus, sodass eine effektive umsatzsteuerähnliche Abgabenbelastung bei einer effektiven Besteuerung von weit über 20% liegt.

Zwischenfazit: Die Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen in den USA ist mit jener in Österreich vergleichbar. Mit Sales Tax und USC fallen in den USA jedenfalls zumindest zwei Verbrauchsteuern an, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbar sind.

7. Erfordernis der Vermeidung von Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung

Nach Artikel 59a der MwStSystRL kann der Zweck der Verlagerung des Leistungsortes neben der Vermeidung von Nichtbesteuerung auch in der Vermeidung von Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung liegen.

Auch wenn das Finanzamt nicht vom Vorliegen einer dieser Voraussetzungen ausgegangen ist, hält die Beschwerdeführerin der Vollständigkeit halber ergänzend fest, dass auch die anderen Tatbestandsmerkmale, die eine Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen rechtfertigen würden, im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sind:

Im gegenständlichen Fall wird durch die vom Finanzamt angestrebte Verlagerung des Leistungsortes in das Inland eine Doppelbesteuerung nicht vermieden, sondern

- 19 -

gerade herbeigeführt, da durch die Leistungsortverlagerung ein zusätzlicher Besteuerungsanspruch Österreichs begründet wird.

Der Zweck einer Vermeidung der Doppelbesteuerung kann nicht erreicht werden, wenn ein Leistungsort vom Drittland in das Inland verlagert wird.

So hat auch der VwGH zu der in Buchstabe b) des Artikels 59a der MwStSystRL vorgesehenen Maßnahme, die die Begründung einer inländischen Steuerpflicht zum Inhalt hat, festgehalten, dass diesbezüglich der Fall der Vermeidung von Doppelbesteuerung grundsätzlich ausscheidet:²¹

*„Mitgliedstaaten können das Wahlrecht nach Absatz 3 des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG ausüben, um "Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden". Im Buchstaben b) dieses Absatzes 3 Artikel 9, der die Begründung einer inländischen Steuerpflicht zum Inhalt hat, **scheidet der Fall der Vermeidung von Doppelbesteuerung grundsätzlich aus.**" (VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, Hervorhebungen erfolgten durch uns).*

Nach der Rsp des VwGH ist die Besteuerung von in Österreich erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen durch einen im Drittstaat ansässigen Mobilfunkanbieter an dessen ebenfalls im Drittstaat ansässige Kunden mit österreichischer Umsatzsteuer unionsrechtswidrig, weil die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen diene. Der Leistungsort befinde sich nämlich unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer im Drittstaat, im EU-Ausland oder im Inland ansässig sei, im Drittstaat, sodass insoweit alle miteinander im Wettbewerb stehenden Unternehmern gleichbehandelt würden:²²

“Weil sich der Leistungsort hinsichtlich aller Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen können, im Drittland befindet, kann die Regelung betreffend den Leistungsort nicht die Grundlage für eine Wettbewerbsverzerrung darstellen. Den Ort für Leistungen an im Drittland ansässige Abnehmer in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern, dient daher nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Vor diesem Hintergrund ist es auch zu sehen, 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 Personen erbracht werden.

Soweit die Verordnung BGBl. II 102/1997 undifferenziert auch alle Fälle der Leistung **an im Drittland ansässige Abnehmer** erfasst, **ist sie durch Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG nicht gedeckt.**" (VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, Hervorhebungen erfolgten durch uns).

Auch eine Wettbewerbsverzerrung durch Umsatzsteuerumgehung kann daher bei der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen von im Drittland ansässigen

21 VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059

22 Vgl VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059

- 20 -

Anbietern an im Drittland ansässige Kunden nicht stattfinden und daher nicht als Rechtfertigung für die Verlagerung des Leistungsortes herangezogen werden.

Zwischenfazit: Die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland ist weder durch den Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerung noch durch den Zweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gedeckt.

8. Leistungen von im Drittland ansässigen Unternehmern an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden fallen nach Judikatur des EuGH generell nicht in den Anwendungsbereich der MwStSystRL

Unabhängig davon, ob das BFG die in den USA vorliegende Besteuerung für vergleichbar mit der österreichischen Umsatzsteuer erachtet, wäre eine Leistungsortverlagerung für Leistungen drittstaatlicher Unternehmer an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden in das Gemeinschaftsgebiet generell unzulässig. Dies geht eindeutig aus der Judikatur des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) hervor.

In der Rechtssache Athesia Druck Srl erbrachte ein Italienischer Unternehmer Werbeleistungen an einen im Drittstaat ansässigen Leistungsempfänger. Der Drittstaatsunternehmer verrechnete die Werbeleistungen seinerseits an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Kunden weiter.

Die Werbeleistungen des italienischen Unternehmers gelten nach damaliger Rechtslage als sogenannte Katalogleistungen grundsätzlich als am Empfängerort, also im Drittstaat, ausgeführt. Das italienische Recht sah jedoch basierend auf Art. 9 Abs. 3 der 6. MwSt-RI, der inhaltlich nunmehr Artikel 59a MwStSystRL entspricht, eine Verlagerung des Leistungsortes nach Italien vor, wenn die Werbeleistung in Italien genutzt bzw. ausgewertet wurde. Der EuGH

hat diese Leistungsortverlagerung als unionsrechtskonform angesehen, da die Werbung im gegenständlichen Fall in Italien verbreitet und somit dort ausgewertet wurde.

Die italienische Finanzverwaltung vertrat jedoch weiters die Auffassung, dass sich auch für die Weiterverrechnung der Werbeleistungen durch den im Drittland ansässigen Unternehmer an dessen Kunden der Leistungsort nach Italien verlagere. Diese Ansicht wurde vom EuGH klar verworfen. Artikel 9 Abs. 3 der 6. MwSt-RL sei auf die Erbringung von Dienstleistungen durch außerhalb der Gemeinschaft ansässige Unternehmer von vornherein nicht anwendbar. Der Leistungsort für diese Dienstleistungen sei vielmehr ausschließlich nach den allgemeinen Regeln der Richtlinie zu bestimmen:

*„Wenn folglich von der in dieser Bestimmung eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht wurde und eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens vorliegt, können die Steuerbehörden des betroffenen Mitgliedstaats die vom Dienstleistenden dem End- oder Zwischenempfänger erbrachten Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Art. 9 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie zu Recht als im Inland erbracht und als solche steuerpflichtig ansehen, **nicht aber die Dienstleistungen, die der außerhalb der Gemeinschaft ansässige Zwischenempfänger seinen eigenen Kunden erbracht hat**, als steuerpflichtig betrachten.“ (EuGH 19.2.2009, Athesia Druck Srl, C-1/08, Rn 32; Hervorhebungen erfolgten durch uns).*

- 21 -

Die Ausführungen des EuGH sind auf die Weiterverrechnung von Telekommunikationsdienstleistungen durch im Drittstaat ansässige Mobilfunkanbieter unmittelbar übertragbar. Artikel 59a MwStSystRL kann daher bei Vorliegen der Voraussetzungen zwar allenfalls die unionsrechtliche Grundlage für die Verlagerung des Leistungsortes von durch österreichische Unternehmer erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen in das Inland darstellen. Die Weiterverrechnung derartiger Leistungen durch einen im Drittland ansässigen Unternehmer fällt jedoch nach Ansicht des EuGH von vornherein nicht in den Anwendungsbereich des Artikel 59a MwStSystRL. Derartige Leistungen haben ihren Leistungsort vielmehr entsprechend den allgemeinen Leistungsortregeln dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist und daher in gegenständlichen Fällen im Drittland.²³

Dies gilt jedoch nur für die Leistungsbeziehung zwischen dem drittstaatlichen Telekommunikationsdienstleister und seinen in einem Drittstaat ansässigen Kunden. Die Qualifizierung der Leistungsbeziehung zwischen dem drittstaatlichen Telekommunikationsdienstleister und dem österreichischen Telekommunikationsunternehmen, welches die Nutzung des österreichischen Netzes ermöglicht, ist von dieser Rechtsprechung unstrittiger Weise nicht erfasst.

Zwischenfazit: Nach der EuGH-Judikatur zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) fallen Leistungen von Drittstaats-Unternehmern an ihre Kunden in Drittstaaten generell nicht unter Leistungsortverlagerungs-Bestimmungen der MwStSystRL. Daraus ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall für die durch die Beschwerdeführerin an ihre in den USA ansässige Kunden erbrachten Leistungen keine Verlagerung des Leistungsortes in das Inland stattfinden kann.

In seiner jüngsten Rechtsprechung erachtete der VwGH (13.9.2018, Ro 2016/15/0035) die Rechtsprechung des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) für Sachverhalte wie den verfahrensgegenständlichen betreffend Telekommunikationsdienstleistungen, die unter Art. 59a MwStSystRL fallen, für nicht einschlägig. Dies begründete der VwGH im Wesentlichen damit, dass die der EuGH-Rechtsprechung zur Rechtssache Athesia Druck Srl zugrundeliegende Bestimmung nicht Art. 59a MwStSystRL, sondern Art. 9 Abs. 2 lit e der 6. MwSt-RL gewesen sei.

Dies ist insofern bemerkenswert, als Art. 59a MwStSystRL die Regelungen des Art. 9 Abs. 2 lit e der 6. MwSt-RL im Wortlaut (abgesehen von angepassten Bestimmungsverweisen) unverändert fortführt, sodass sich materiell keine Änderungen ergeben. Hierbei würde sich daher die zum VwGH-Erkenntnis gegenläufige Rechtsansicht geradezu aufdrängen, dass die EuGH-Judikatur zur Rechtssache Athesia Druck Srl eins zu eins auch auf Telekommunikationsdienstleistungen nach Art. 59a MwStSystRL umzulegen ist.

Vor diesem Hintergrund hätten dem VwGH im Verfahren zu Ro 2016/15/0035 zumindest Zweifel aufkommen müssen, ob die EuGH-Judikatur zur Rechtssache Athesia Druck Srl nicht auch auf Sachverhalte betreffend Telekommunikationsdienstleistungen nach Art. 59a

²³ Vgl. dazu Haller, Besteuerung von Roaming-Dienstleistungen im Verhältnis zu Drittstaaten, SWK 2019, 558.

- 22 -

MwStSystRL anzuwenden sind. Derartige Zweifel verpflichten den VwGH als letztinstanzliches Gericht, die strittige Rechtsfrage dem EuGH für Zwecke eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV vorzulegen.²⁴ Dies ist im VwGH-Verfahren zu Ro 2016/15/0035 unterblieben, weshalb die Einschlägigkeit der Rechtsprechung des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl für Telekommunikationsdienstleistungen nach Art. 59a MwStSystRL nach wie vor nicht von jenem Gericht endgültig geklärt ist, welches die letztinstanzliche Kompetenz für derartige Auslegungsfragen hat - dem EuGH.

Nach § 290 BAO kann auch das BFG den Beschluss fassen, eine Rechtsfrage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV dem EuGH vorzulegen. Im Zuge des zum fortgesetzten Verfahren zu Ro 2016/15/0035 ergangenen BFG-Erkenntnisses vom 13.11.2018,

RV/2101050/2018, nahm das BFG davon Abstand, ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH einzuleiten. Das BFG-Erkenntnis wurde beim VfGH mit Erkenntnisbeschwerde angefochten (anhängig beim VfGH zu E 5126/2018).

Wir regen vor diesem Hintergrund an, dass das BFG folgende Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen möge:

Ist Art. 59a Buchstabe b MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass er einer nationalen Bestimmung wie jener des Ausgangsverfahrens entgegensteht, wonach der Leistungsort bei Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen iSd Art. 59 MwStSystRL durch einen Unternehmer, der sein Unternehmen von einem Drittstaat aus betreibt und im Gemeinschaftsgebiet keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, an einen Nichtunternehmer, welcher ebenfalls außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig ist, ins Gemeinschaftsgebiet verlagert wird, wenn im Gemeinschaftsgebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt?

9. Rechtswidrige Leistungsortverlagerung aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit des Art. 24b lit b MwSt-DVO

Im Hinblick auf die Beantwortung der angeregten Vorlagefrage zur Einschlägigkeit der Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) erlauben wir uns auf die Bestimmung des Art. 24b lit b MwSt-DVO²⁵ zu verweisen. Diese Bestimmung stellt für an Nichtunternehmer erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen die Vermutung auf, dass der Leistungsempfänger in dem Land ansässig ist, das durch den Ländercode der SIM-Karte bezeichnet wird. Eine Widerlegung dieser Vermutung durch den Fiskus ist gemäß Art. 24d Abs. 2 MwSt-DVO nur zulässig, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungsempfänger gibt.

Die MwSt-DVO hat als europäische Verordnung Anwendungsvorrang und verdrängt entgegenstehendes nationales Recht. Auf diese Weise legt die Bestimmung bei Leistungen

²⁴ Vgl Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union 46. Ergänzungslieferung 2011, Art. 267 AEUV Rn 51 ff; zur Vorlagepflicht des VfGH Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht, 4. Auflage (2011) 198 ff.

²⁵ Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 77 vom 23. 3. 2011, S 1.

- 23 -

an Nichtunternehmer zwingend den Leistungsort im Drittstaat fest, wenn kein Zweifel darüber besteht, dass Roamingleistungen an einen Nichtunternehmer eines Drittstaats vorliegen. Damit widerspricht Art. 24b lit b MwSt-DVO der Bestimmung des Art. 59a MwStSystRL, die unter

gewissen Umständen (Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung) eine Leistungsortverlagerung in das Gemeinschaftsgebiet zulässt.²⁶

Nichtsdestotrotz ist Art. 24b lit b MwSt-DVO nach der Auffassung der hL solange von nationalen Behörden und Gerichten aufgrund des Anwendungsvorrangs gegenüber nationalem Recht anzuwenden, bis der EuGH Art. 24b lit. b MwSt-DVO aufgrund eines Verstoßes gegen die MwStSystRL aufhebt.²⁷ Vor diesem Hintergrund hat die Leistungsortverlagerung nach der hier strittigen TelekommunikationsdiensteVO unangewendet zu bleiben.

Zwischenfazit: Art. 24b lit b MwSt-DVO legt für Roamingleistungen von in Drittstaaten ansässigen Telekommunikationsunternehmen an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden zwingend fest, dass der Leistungsort der Roamingleistung im Drittstaat liegt. Vor diesem Hintergrund ist eine Leistungsortverlagerung nach § 1 der TelekommunikationsdiensteVO unionsrechtswidrig.

Im Lichte der Judikatur des EuGH zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) fügt sich Art. 24b lit b MwSt-DVO stimmig in das Unionsrecht ein: Eine Leistungsortverlagerung für Leistungen von in Drittstaaten ansässigen Unternehmen an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden in das Gemeinschaftsgebiet ist unzulässig.

Sollte das BFG Zweifel an dieser Rechtsansicht haben, regen wir weiters an, das BFG möge nach § 290 BAO auch folgende Frage an den EUGH zur Vorabentscheidung herantragen:

Steht Art. 24b lit b MwSt-DVO im einer nationalen Bestimmung wie jener im Ausgangsverfahren entgegen, wodurch für die Leistungsbeziehung zwischen einem in einem Drittstaat ansässigen Unternehmer mit seinem in einem Drittstaat ansässigen Kunden (Nichtunternehmer) eine Leistungsortverlagerung entsprechend Art. 59a MwStSystRL in das Gemeinschaftsgebiet erfolgt?

10. Verstoß gegen internationales Recht

Die Internationale Fernmeldeunion, eine Sonderorganisation der Vereinten Nationen mit Sitz in Genf, hat die Internationalen Fernmeldevorschriften als Ergebnis einer Konferenz in Melbourne 1988 verabschiedet.

Österreich ist Mitglied der Internationalen Fernmeldeunion, deren Rechtsgrundlage die Satzung der Internationalen Fernmeldeunion und der Vertrag der Internationalen Fernmeldeunion, Genf 1992 (samt nachher erfolgten Änderungen) ist, welche von Österreich entsprechend ratifiziert wurden.

²⁶ Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG³ (2018) Einf Tz 16; Berger/Freitag, Die neue Durchführungs-Verordnung der EU zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Überblick, SWK 12/2011, S 540 (S 540 ff).

²⁷ Ruppe/Achatz, UStG5, Einf Tz 28/4.

- 24 -

Die Internationalen Fernmeldevorschriften, das sogenannte „Melbourne-Abkommen“, gilt daher auch in Österreich.

Artikel 6.1.3 des Melbourne-Abkommens lautet folgendermaßen:

"Where, in accordance with the national law of a country, a fiscal tax is levied on collection charges for international telecommunication services, this tax shall normally only be collected in respect of international services billed to customers in that country, unless other arrangements are made to meet special circumstances."

Die Bestimmung sieht vor, dass Steuern, die auf internationale Telekommunikationsdienste erhoben werden, in der Regel nur den Kunden des betreffenden Landes in Rechnung gestellt werden sollen, also im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Kunden. Ausnahmen werden nur bei Bedarf und unter besonderen Umständen gewährt, wenn Österreich auf Inkassokosten für Telekommunikationsdienste Umsatzsteuer erhebt.

Sämtliche EU-Mitgliedstaaten sind Vertragsparteien des Melbourne Abkommens. Als EU-Mitgliedstaat ist Österreich an die Mehrwertsteuerrichtlinien gebunden, die die Mehrwertsteuergesetzgebung der Mitgliedstaaten weitgehend harmonisieren, so dass sowohl die EU-Richtlinien als auch das österreichische Recht dem Melbourne-Abkommen Rechnung tragen müssen.²⁸

Gemäß dem Melbourne-Abkommen sollten Roaming-Verträge nicht dazu führen, dass dem Kunden die Umsatzsteuer auf die Dienste eines ausländischen Telekommunikationsanbieters in einem anderen Staat als seinem Heimatland berechnet wird. Diese Zielsetzung wurde nicht nur bereits im Melbourne-Abkommen formuliert, sondern findet auch in den - nachher in Kraft getretenen - einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen Deckung. Weder durch Unionsrecht, noch durch das österreichische Umsatzsteuerrecht sollte von diesen Grundsätzen abgewichen werden, weshalb sehr strenge Voraussetzungen für die Verlagerung des Leistungsortes in das Unionsgebiet bzw. in das Inland geschaffen wurden.

Bei Erlassung der angefochtenen Bescheide blendete das Finanzamt jene internationalen Rechtsgrundlagen gänzlich aus, in die die österreichische TelekommunikationsdiensteVO eingebettet ist. Es widerspricht jedweder teleologischer Gesetzesinterpretation, würde man unterstellen, dass unionsrechtliche Rechtsgrundlagen einen Bruch mit internationalen Rechtsvorschriften wie dem Melbourne-Abkommen in Kauf nehmen würden. Vielmehr sind die unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen (Art. 59a MwStSystRL, Art. 24b lit b MwSt-DVO) und damit auch nationale Rechtsvorschriften (TelekommunikationsdiensteVO) so auszulegen, dass daraus kein Rechtsbruch mit internationalen Rechtsvorschriften entsteht.

Indem die österreichische Finanzverwaltung jedoch durch die bekämpften Bescheide Dienstleistungen, die die Beschwerdeführerin an ihre in den USA ansässige Kunden erbringt, der österreichischen Umsatzsteuer unterwirft, verstößt sie gegen diese fundamentalen Grundsätze des internationalen Rechts.

²⁸ *Tax Rules in Non Tax Agreements, Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck, S 104*

- 25 -

Zwischenfazit: Vor dem Hintergrund des Melbourne-Abkommens und einschlägiger EuGH-Judikatur zur Rechtssache Athesia Druck Srl (EuGH 19.2.2009, C-1/08) ergibt sich für die hier strittige Rechtsfrage nur eine einzige vertretbare Lösung: Für eine österreichische Besteuerung von Umsätzen aus Leistungen in Drittstaaten ansässiger Unternehmer an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden bleibt kein Raum. Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtswidrig.

Diesfalls stünde die TelekommunikationsdiensteVO in Widerspruch zur Verordnungsermächtigung des § 3a Abs. 16 UStG, da diese den Rahmen für eine Leistungsortverlagerung auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung eingrenzt.

Dieser gesetzliche Verordnungsermächtigungs-Rahmen ist im Lichte der – insoweit wortgleichen - Vorgaben des Art. 59a MwStSystRL zu prüfen. Dass Art. 59a MwStSystRL eine Leistungsortverlagerung für Leistungen zwischen drittstaatlichen Unternehmern und ihren in Drittstaaten ansässigen Kunden nicht vorsieht, geht aus Judikatur des EuGH (Rechtssache Athesia Druck Srl, EuGH 19.2.2009, C-1/08) hervor; eine Leistungsortverlagerung bei der Höhe der gegenständlichen Besteuerung in den USA (über 20%) ist überdies mit keinerlei österreichischer Judikatur (vgl. oben zitierte VwGH- und BFG-Entscheidungen) vereinbar. Somit sprengt die Interpretation der TelekommunikationsdiensteVO durch die Finanzverwaltung jedweden gesetzlichen Verordnungsermächtigungsrahmen.

Darüber hinaus würde sich dadurch eine Rechtswidrigkeit der TelekommunikationsdiensteVO aufgrund des Widerspruchs zu internationalen Rechtsgrundlagen, dem Melbourne-Abkommen, ergeben.

Zwischenfazit: Die Rechtsansicht des Finanzamts hinsichtlich der Auslegung der TelekommunikationsdiensteVO für Telekommunikationsdienstleistungen drittstaatlicher Unternehmer an ihre in Drittstaaten ansässigen Kunden unterstellt

- der TelekommunikationsdiensteVO einen gesetzeswidrigen Inhalt*
- dem Gesetz (§ 3a Abs. 16 UStG) einen Bruch mit Unionsrecht (Art. 59a MwStSystRL) und*
- dem Unionsrecht eine Verletzung von Völkerrecht (Melbourne-Abkommen).*

Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass die Rechtsansicht der Finanzverwaltung einen krassen Systembruch mit übergeordneten generellen Normen darstellt. Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtswidrig.

11. Unzulässige Vorschreibung von Verspätungszuschlägen

Nach § 135 BAO ist die Vorschreibung von Verspätungszuschlägen nur dann zulässig, wenn eine Abgabenerklärung verspätet eingereicht wurde und die Verspätung nicht entschuldbar

- 26 -

ist. Selbst wenn die Vorschreibung der strittigen Umsatzsteuer nicht rechtswidrig wäre (die Rechtswidrigkeit ist aus den oben genannten Gründen uE evident), kann keine Rede davon sein, dass Umsatzsteuererklärungen bzw Umsatzsteuervoranmeldungen schuldhaft (!) verspätet eingereicht wurden. Vielmehr beruhte die Nichteinreichung von Abgabenerklärungen auf einer vertretbaren (und uE richtigen) Rechtsansicht. Die angefochtenen Verspätungszuschläge sind daher ersatzlos aufzuheben.

D. Fazit

Das Vorliegen einer Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung ist sowohl nach Unionsrecht als auch nach österreichischem Umsatzsteuerrecht Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland.

Im gegenständlichen Fall scheiden sowohl die Vermeidung einer Doppelbesteuerung als auch einer Wettbewerbsverzerrung als Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland aus.

Auch eine Nichtbesteuerung liegt im konkreten Fall nicht vor, weil die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre in den USA ansässigen Kunden in den USA einer Umsatzbesteuerung von über 20 % unterliegen.

Dass dies vom Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht entsprechend festgestellt wurde, ist ausschließlich darin begründet, dass das Finanzamt diesbezüglich seiner amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO nicht nachgekommen ist.

Die angefochtenen Bescheide widersprechen unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen (Art. 59a MwStSystRL, Art. 24b lit b MwSt-DVO) als auch nach EuGH-Judikatur (Athesia Druck Srl, EuGH 19.2.2009, C-1/08) und stehen in krassem Widerspruch zu internationalen Rechtsgrundlagen (Melbourne-Abkommen).

Die angefochtenen Bescheide sind daher sowohl aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch aufgrund inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Die Beschwerdeführerin hält sämtliche in ihrer Beschwerde gestellten Anträge aufrecht.

Weiters stellt die Beschwerdeführerin den Antrag, gemäß § 274 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

...“

Im Zusammenhang mit den gleichzeitig **erlassenen Jahresbescheiden 2015-2017** führte die Bf. **ergänzend** mit **Schreiben vom 30.11.2021** (OZ. 43) Folgendes aus:

”

- 2 -

...

1. Neue Auslegung betreffend die Verlagerung des Leistungsortes durch EuGH in SK Telecom

(6) Am 15.4.2021 erging das EuGH-Urteil in der Rechtssache SK Telecom¹, welches für das gegenständliche Verfahren von grundsätzlicher Bedeutung ist. Nunmehr erlaubt der EuGH erstmals eine Verlagerung des Leistungsortes im Sinne des Art. 59a MwStSystRL und damit eine Besteuerung von Dienstleistungen aus dem Drittland nach - in diesem Fall - Österreich, auch wenn die Dienstleistung bereits im Drittland besteuert wird. Der EuGH hat in Rz. 45 des Urteils klargestellt, dass (Hervorhebungen erfolgten durch uns)

„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.**“

¹ EuGH vom 15.4.2021, SK Telecom (Rs C-593/19).

- 3 -

(7) Folglich ist nach der völlig neuen Auffassung des EuGH die Besteuerung im Drittland irrelevant. Für die in Österreich bis dahin einhellige Rechtsmeinung (dies gilt sowohl für die Verwaltungspraxis, Lehre, Rechtsprechung und Beratungspraxis) war dies eine große Überraschung, zumal vor der Entscheidung in SK Telecom die Besteuerung im Drittland übereinstimmend als entscheidend angesehen wurde.

(8) In Rz. 46 des Urteils hielt der EuGH gleichzeitig jedoch fest, dass eine solche Doppelbesteuerung, die aus einer Außerachtlassung der Besteuerung im Drittstaat resultiert, möglicherweise völkerrechtlichen Verpflichtungen entgegensteht und deren Berücksichtigung daher zu einem anderen Ergebnis führen könnte (Hervorhebungen erfolgten durch die Bf):

„**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.**“

Da vor dem EuGH die Anwendbarkeit eines solchen völkerrechtlichen Abkommens nicht vorgebracht wurde, hat sich der EuGH nicht dazu geäußert, ob ein völkerrechtliches Abkommen (oder welches Abkommen) zu einem anderen Ergebnis führen könnte.

(9) In der vorliegenden ergänzenden Stellungnahme wird die Beschwerdeführerin darlegen, dass (i) die neue Auffassung des EuGH (Irrelevanz der Besteuerung in einem Drittland) im Widerspruch zu einer im österreichischen Umsatzsteuerrecht bestehenden vorteilhafteren Regelung steht und (ii) dass eine Verlagerung des Leistungsortes im Sinne von Art. 59a MwStSystRL eine Verletzung von mehreren (!) völkerrechtlichen Abkommen nach sich zieht.

2. Nationales Umsatzsteuerrecht in Widerspruch zu EU-Recht

a. Auslegung des österreichischen Umsatzsteuerrechts vor SK Telecom

(10) Das Vorliegen einer Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder einer Wettbewerbsverzerrung ist sowohl nach EU-Recht als auch nach österreichischem Umsatzsteuerrecht Voraussetzung bei der Prüfung, ob es zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich kommen kann.

(11) Die bislang einhellige Auslegung von § 3a Abs. 16 UStG sowie der TelekommunikationsdiensteVO² ging davon aus, dass – zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen – eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich nur dann möglich ist, wenn die Leistungen im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen.

(12) Die Höhe der Besteuerung im Drittland war daher nach bisheriger Rechtspraxis von entscheidender Bedeutung, wie auch aus der nachfolgend (beispielhaft) aufgelisteten Judikaturlinie des VwGH und des BFG sowie den Umsatzsteuerrichtlinien des BMF und Literaturmeinungen hervorgeht (sämtliche Hervorhebungen in den nachfolgend angeführten Zitaten erfolgten durch die Bf).

- Die seit jeher bestehende Rechtsauffassung, dass eine vergleichbare Steuerbelastung im Drittland einer Leistungsortverlagerung nach Österreich entgegensteht, wurde in zwei Leitentscheidungen des VwGH höchstgerichtlich bestätigt. Hierbei verwies der VwGH auf die Implementierung von Art. 9 Abs. 3 lit b der Richtlinie 77/388/EWG³ in österreichisches Recht, wonach eine Verlagerung des Leistungsortes zulässig

² Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, VO BGBl. II Nr. 383/2003

³ Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

- 4 -

sei, um Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden. Eine Nichtbesteuerung liegt nicht vor, wenn im Drittland eine vergleichbare Steuerbelastung besteht.

- In seiner Entscheidung vom 30.6.2005, 2003/15/0059 hielt der VwGH folgendes fest:

*“Maßnahmen nach Absatz 3 Buchstabe b) des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG (Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland) können sohin auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerungen gestützt sein. **Das hat aber zur Voraussetzung, dass die Dienstleistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt.**”*

- In seiner Entscheidung vom 22.11.2006, 2005/15/0104 bestätigte der VwGH seine bisherige Rechtsprechungslinie:

*“Maßnahmen nach Absatz 3 Buchstabe b) des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG können allerdings auch auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerungen gestützt sein. Solches hat aber zur Voraussetzung, dass die Dienstleistung **im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung** unterliegt.”*

- In seiner jüngeren Rechtsprechung erachtete der VwGH eine Leistungsortverlagerung nach der TelekommunikationsdiensteVO in jenen Fällen für zulässig, in denen im Drittstaat keine Umsatzsteuer besteht (etwa zu Saudi-Arabien, VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0035, in der die Feststellung des Finanzamts hinsichtlich einer fehlenden Umsatzbesteuerung im Ausland entscheidend war):*

*„Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Umsätze der mitbeteiligten Partei (Roaming-Gebühren) nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland steuerbar seien, weil die erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen **im Drittland (Saudi-Arabien) keiner der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen würden.**“*

- Als Folge auf diese VwGH-Judikatur schränkte auch die Finanzverwaltung für Telekommunikationsdienstleistungen den Anwendungsbereich der VO II 2003/383 idgF auf jene Fälle ein, in denen die Leistungen im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen (UStR 2000 Rz. 643):*

„Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland ausgeführt, wenn sie dort

genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird.“

- Nach der Verwaltungspraxis des – für ausländische Unternehmer örtlich zuständigen – Finanzamts Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich), wie sie auch in der Literatur einhellig wiedergegeben wird, war bislang eine Umsatzbesteuerung im Drittstaat in Höhe von zumindest 15% erforderlich, um als „vergleichbar“ zu gelten, da der Normalsteuersatz in der EU gemäß Art. 97 MwStSystRL mindestens 15% beträgt.⁴

4 Haller, Besteuerung von Roaming-Dienstleistungen im Verhältnis zu Drittstaaten, SWK 2019, 554.

- 5 -

- In jüngerer Vergangenheit hat sich das BFG vermehrt mit der Frage einer vergleichbaren Besteuerung basierend auf der Höhe des Steuersatzes auseinandergesetzt. In seiner jüngsten Judikatur dazu hat das BFG eine Besteuerung in Höhe von 14% in einem Drittstaat außerhalb des Gemeinschaftsgebiets als vergleichbare Besteuerung beurteilt, die eine **Verlagerung des Leistungsortes in das Inland ausschließt**⁵:

„Ein **Steuersatz von 14%** kann 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.“

(13) Der oben dargelegten Judikatur und Verwaltungspraxis folgend wird in der Literatur die einhellige Meinung vertreten, dass § 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdiensteVO⁶ dahingehend auszulegen ist, dass eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich nur dann möglich ist, wenn die Leistungen **im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung** unterliegen:

- So vertritt Ecker⁷ die Ansicht, dass im Drittstaat mindestens ein Steuersatz von 15% vorliegen muss, um von einer vergleichbaren Steuerbelastung auszugehen:

„[Das Fehlen einer vergleichbaren Steuerbelastung im Drittland] wird dann vorliegen, wenn der Unternehmer im Drittland keiner Umsatzsteuerbelastung iSd MwSt-RL unterliegt (vgl VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059; 22.11.2006, 2005/15/0104). Eine **vergleichbare Steuerbelastung wird somit jedenfalls vorliegen**, wenn auf die Umsätze des Unternehmers ein **Umsatzsteuersatz von mindestens 15%** angewandt wird.“

- Hornich/Kronawetter/Reinisch⁸, legen sich hinsichtlich der Steuerbelastung im Drittstaat nicht auf einen bestimmten Steuersatz fest, stellen jedoch für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Leistungsortverlagerung sehr wohl auf eine Besteuerung im Drittstaat ab:

“**Offen bleibt, welche Höhe** die Steuerbelastung aufweisen muss, damit von einer der

inländischen Umsatzsteuerbelastung **vergleichbaren Steuerbelastung** gesprochen werden kann.“

(14) **Fazit:** Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der bisherige Tatbestand des § 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdiensteVO auf jene Fälle Anwendung findet, in denen die Dienstleistungen im **Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen**.

Die neue Sichtweise des EuGH in der Entscheidung SK Telecom kommt daher überraschend und steht in völligem Widerspruch zu den österreichischen Regelungen, wie sie vom VwGH, BFG, Finanzamt und von der Literatur konsequent interpretiert wurden. Es ist offensichtlich, dass die bisherige Umsetzung des Artikel 59a in das österreichische Steuerrecht durch die TelekommunikationsdiensteVO für Drittlandsunternehmen günstiger war, da eine vergleichbare Besteuerung im Drittland eine solche Leistungsortverlagerung (und Doppelbesteuerung) verhinderte. Insofern ist es klar, dass der **österreichische Gesetzgeber explizit (!) das Steuersystem des Drittlands berücksichtigen wollte** und somit der bisherige Tatbestand des § 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdiensteVO **im österreichischen Recht günstiger ist als das durch den EuGH iS SK Telecom ausgelegte EU-Recht**.

⁵ BFG 26.02.2019, RV/2100366/2016

⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, VO BGBl. II Nr. 383/2003

⁷ Ecker in Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (2015) zu § 3a UStG, Rz. 677

⁸ Hornich/Kronawetter/Reinisch, Richtlinienwidrige Verordnung betreffend Verlagerung bei Telekommunikationsdienstleistungen VwGH Erkenntnis und dessen Auswirkungen, ÖStZ 2006, 38f.

- 6 -

b. Umsatzsteuerliche Konsequenzen, wenn das österreichische Recht vorteilhafter ist als das EU-Recht

(15) Das europäische Umsatzsteuerrecht basiert auf EU-Richtlinien. Richtlinien sind gem. Art. 288 AEUV für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet werden, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlassen jedoch die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung den Mitgliedstaaten.⁹ Richtlinien können keine Verpflichtung für die einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten begründen.¹⁰ In der Praxis geht die Bedeutung der Richtlinien gerade bei der Mehrwertsteuer weit über die bloße Funktion einer Grundsatzgesetzgebung hinaus. Dies beruht unter anderem darauf, dass sich die Bedeutung der Richtlinien aus der Rsp des EuGH ergibt, die vom Gedanken des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes geprägt ist.¹¹

(16) Nach der Rechtsprechung des EuGH, sind – soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt – Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen, dh auch nicht richtlinienkonform interpretiert werden können (Anwendungsvorrang des Unionsrechts; zB EuGH 9.3.1978, 106/78 „Simmenthal II“; 22.6.1989, 103/88 „Fratelli Costanzo“; 26.4.2012, C-621/10 „Balkan and Sea Properties“).¹²

(17) Wenn im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger ist als die Bestimmungen einer EU-Richtlinie, so gilt, da die Richtlinie keine unmittelbare Verpflichtung der einzelnen Bürger begründen kann, der Anwendungsvorrang des nationalen Rechts.¹³ Der Anwendungsvorrang des (günstigeren) nationalen Rechts ist sowohl in Judikatur als auch Literatur unumstritten:

- Hierzu hat der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 8.10.1991, V R 95/89, Folgendes festgestellt:

„Da sich die **von der Richtlinie abweichende [nationale] Regelung** in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG 1980 **zugunsten der Klägerin auswirkt**, braucht die Frage einer Berufung der Klägerin auf die Richtlinie nicht erörtert zu werden.“

- Dieses Urteil wurde im BFH-Urteil vom 19.5.1993, V R 110/88, ausdrücklich bekräftigt, wonach:

„Soweit diese **[nationale]** Regelung mit Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern [...] unvereinbar ist, **geht das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Recht vor.**“

- Auch der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 19.3.2013, 2010/15/0065 ¹⁴, ausdrücklich festgehalten, dass

„Dem Mitgliedstaat steht es nicht zu, unter Berufung auf Grundfreiheiten des EU-Vertrages eine höhere Besteuerung vorzunehmen als jene, die sich für den konkreten Einzelfall aus dem nationalen Recht ergeben kann.“

- Auch Berger/Wakounig¹⁵ halten fest, dass günstigeres nationales Recht Anwendungsvorrang genießt:

⁹ Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar5 (2017) Einführung zum UStG, Rz. 22

¹⁰ Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar5, Rz. 25

¹¹ Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar5, Rz. 22

¹² Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar5, Rz. 26; Renner, Vorsteuerabzug: Verhältnis von nationalem Recht zu Unionsrecht und Anwendungsvorrang, SWI 2014, 114 (114)

¹³ Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG: Kommentar5, Rz. 26; Renner, SWI 2014, 117

¹⁴ VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065, mit Verweis auf EuGH, Lenz, C-315/02

¹⁵ Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON (2018), Einführung in die österreichische Umsatzsteuer, Rz. 15.

- 7 -

„Zu beachten ist auch, dass dem Gemeinschaftsrecht grundsätzlich Vorrang vor innerstaatlichem Recht zukommt, wobei aber **grundsätzlich zunächst ein Anwendungsvorrang des nationalen Rechtes vor dem Richtlinienrecht besteht**. Richtlinien entfalten nämlich keine unmittelbare Wirkung. [...]“

- Dieselbe Ansicht vertreten Ruppe/Achatz¹⁶:

„Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen **günstiger** als das Richtlinienrecht, so gilt, da die RL keine unmittelbare Verpflichtung der einzelnen Bürger begründen kann, der **Anwendungsvorrang des nationalen Rechtes**“

- Renner¹⁷ schließt sich mit Verweis auf die Entscheidung des VwGH vom 19. 3. 2013, 2010/15/0065, derselben Rechtsansicht an:

„Ist **unionsrechtswidriges nationales Recht** für den Steuerpflichtigen im Einzelfall **günstiger** als Unionsrecht, kann die **Verdrängung insoweit nicht zu seinen Lasten** erfolgen. Dem Mitgliedstaat steht es dann nicht zu, unter Berufung auf Grundfreiheiten des EU-Vertrags (hier: Kapitalverkehrsfreiheit) eine höhere Besteuerung vorzunehmen als jene, die sich für den konkreten Einzelfall aus dem nationalen Recht ergeben kann.“

(18) **Fazit:** Die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie führt nach hA nur dann zu einem Anwendungsvorrang gegenüber – zu EU-Recht in Widerspruch stehenden – nationalen Regelungen, **sofern die Richtlinienbestimmung günstiger ist als die nationale Bestimmung**.¹⁸

(19) Aus der Literatur und Rechtsprechung des BFH sowie VwGH geht jedoch klar hervor, dass in jenen Fällen, in denen das nationale Recht dem EU-Recht widerspricht und für den Steuerpflichtigen günstiger ist als EU-Recht, das nationale Recht anzuwenden ist.

c. UStR Wartungserlass 2021 – Entwurf

(20) In Bezug auf die Verlagerung des Leistungsortes iZm der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen hat das Bundesministerium für Finanzen das Urteil des EuGH in der Rechtssache SK Telecom in den Entwurf des UStR Wartungserlasses 2021 aufgenommen (der Entwurf war zum Zeitpunkt der Erstellung dieser ergänzenden Stellungnahme vom BMF zur Begutachtung versandt worden). Die geänderte Rz. 643 des Entwurfs lautet wie folgt (die Änderungen sind fett gedruckt):

„Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen

Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idgF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird, **wenn dadurch eine Nichtbesteuerung in der Union vermieden wird, ohne dass es hierbei darauf ankommt, welcher steuerlichen Behandlung diese Leistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs C-593/19, SK Telecom Co. Ltd).** Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird. **Bis 31.12.2021 war zusätzliche Voraussetzung, dass die Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterlag. Bei Roamingleistungen ergibt**

¹⁶ Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG: Kommentar5, Rz. 26

¹⁷ Renner, SWI 2014, 117

¹⁸ Vgl zB EuGH, Stockholm Lindöpark, C-150/99 - UR 2001; BFH 23.11.2000, V R 49/00; Knechtl, Der (neue) Kleinunternehmer ab 2017, SWK 12/2017, 614 (617); Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht (2015) Art. 113 AEUV, Rn 46; Ruffert in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV (2016) Art. 1 AEUV, Rn 22; Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG: Kommentar5, Rz. 25 f.

- 8 -

sich bereits aus der Natur dieser Leistungen, dass ihre tatsächliche Nutzung oder Auswertung notwendigerweise im Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats erfolgt, wenn sich die Kunden von ausländischen Telekommunikationsbetreibern dort vorübergehend aufhalten (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs C-593/19, SK Telecom Co. Ltd)."

(21) Offensichtlich ist auch das BMF der Ansicht, dass nach österreichischem Recht das Steuersystem des Drittlands vor der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache SK Telecom maßgeblich war. Folglich wird auch bei der Änderung der UStR berücksichtigt, dass, wenn nationales Recht günstiger ist als EU-Recht, ersteres Anwendungsvorrang genießt. Aus diesem Grund wird vom BMF bis zum 31.12.2021 eine "Schonfrist" eingeräumt, in der die vor dem EuGH-Urteil SK Telecom allgemein akzeptierte nationale Auslegung anwendbar bleiben soll. **Daher ist die (für den verfahrensgegenständlichen Fall ungünstigere) Rechtsansicht des EuGH im SK Telecom-Urteil, wonach eine Besteuerung Drittstaat nicht relevant ist, für die strittigen Umsatzsteuerzeiträume 2015 bis 2017 auch nach Ansicht des BMF nicht anwendbar.**

d. Fazit

(22) Es liegt auf der Hand, dass die österreichischen Regelungen, nämlich die auf der Grundlage des § 3a Abs. 16 UStG erlassene TelekommunikationsdiensteVO, in der die Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen normiert ist, deutlich

*günstiger sind als die MwStSystRL und daher – auch durch den Entwurf zum UStR-Wartungserlass 2021 des BMF bestätigt – der **Anwendungsvorrang des nationalen Rechts** für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum gelten soll.*

*(23) Das BMF als Verordnungsgeber hatte bei Einführung der TelekommunikationsdiensteVO sehr wohl die **Absicht, die Besteuerung im Drittland zu berücksichtigen**, andernfalls wäre dies in Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nicht durchgehend so ausgelegt worden. Um dies zu ändern wäre ein neuer Rechtsakt erforderlich, zumal die TelekommunikationsdiensteVO zum Zeitpunkt ihres Erlasses einen anderen Anwendungsbereich hatte als das durch den EuGH in SK Telecom ausgelegte EU-Recht. **Daher bleibt die historische Tatbestandsmäßigkeit dieser Regelung zur Vermeidung der Nichtbesteuerung „versteinert“ und entfaltet aufgrund ihrer günstigeren Tatbestandsvoraussetzungen (Berücksichtigung einer Besteuerung im Drittstaat) weiterhin Anwendungsvorrang.***

*(24) Wie bereits in der Beschwerde vom 20.5.2019 (siehe Anlage ./1) ausführlich dargelegt, ist die **Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen in den USA mit jener in Österreich vergleichbar**. Sowohl die „US-Sales Tax“ als auch die Federal Universal Service Charge (USC) sind ihrem Wesen nach mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbar: In beiden Fällen werden Umsätze besteuert, wobei sowohl die Bemessungsgrundlage dem Entgelt entspricht als auch die Konzeption als Steuer auf den Letztverbrauch im Ergebnis vergleichbar ist (besteuert wird in den USA nur der Umsatz an den Endverbraucher, wie es systematisch auch der österreichischen Umsatzsteuer aufgrund der Neutralität in der Unternehmerkette und Weiterbelastung an den Verbraucher entspricht). Wie in Österreich sind auch in den USA die Umsätze des abgelaufenen Quartals unterjährig zu erklären. Zudem unterliegen die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an ihre in den USA ansässigen Kunden in den USA einer **Umsatzbesteuerung von über 20%**.*

- 9 -

3. Die Leistungsortverlagerung steht im Widerspruch zu mehreren völkerrechtlichen Abkommen

(25) Im nachfolgenden Abschnitt wird dargelegt, dass die Republik Österreich bei einer Leistungsortverlagerung nach Österreich und einer damit verbundenen Besteuerung der strittigen Umsätze in Österreich gegen mehrere völkerrechtliche Abkommen verstoßen würde, insbesondere:

- a. Doppelbesteuerungsabkommen USA – Österreich;*
- b. Allgemeine Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) der WTO;*
- c. Vollzugsordnung für Internationale Fernmeldedienste (ITR).*

Nachfolgend werden die Rechtsverletzungen im Hinblick auf diese völkerrechtlichen Abkommen im Detail dargelegt.

(26) Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens USA - Österreich (**DBA USA-Österreich**)¹⁹ legt den Grundsatz der Nichtdiskriminierung in Steuersachen fest. Mit dieser Vorschrift wird die Anwendung der innerstaatlichen Normen ausgeschlossen, die Personen aufgrund eines der in Art. 23 DBA USA-Österreich genannten Merkmale benachteiligen.

(27) Art. 23 Abs. 1 Satz 1 DBA USA – Österreich lautet wie folgt:

"Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen in dem anderen Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können".

*Diese Bestimmung entspricht nahezu vollständig dem Wortlaut des Art. 24 Abs. 1 Satz 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen 2017 (**OECD-Musterabkommen (2017)**).²⁰ Nach dieser Nichtdiskriminierungsklausel ist jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit für Zwecke der Besteuerung untersagt.²¹ Das bedeutet, dass ein US-Staatsangehöriger, in Österreich nicht schlechter behandelt werden darf als ein österreichischer Staatsangehöriger, der sich mit dem US-Staatsangehörigen in gleichen Verhältnissen befindet.*

(28) Eine verbotene Diskriminierung nach Art. 23 Abs. 1 DBA USA-Österreich setzt somit voraus, dass

- (i) die Steuern, die in dem betreffenden Fall erhoben werden, in den Anwendungsbereich des DBA USA-Österreich fallen;*
- (ii) Österreich einen US-Steuerpflichtigen im Vergleich zu einem österreichischen Steuerpflichtigen in gleichen Verhältnissen weniger günstig behandelt; und*
- (iii) die Diskriminierung auf der Staatsangehörigkeit der betreffenden US-Person beruht.*

Nachfolgend wird auf die Punkte (i) bis (iii) gesondert eingegangen und dargelegt, warum Art. 23 Abs. 1 DBA USA-Österreich der gegenständlichen Leistungsortverlagerung und Besteuerung in Österreich entgegensteht.

¹⁹ Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen BGBl III 1998, 7 ff

²⁰ Der Artikel des OECD-Musterabkommens 2017 enthält lediglich einen Zusatz, wonach die Besteuerung des damit verbundenen Bedarfs insbesondere in Bezug auf den Wohnsitz nicht belastender sein darf.

²¹ Siehe Art. 24 Abs. 1 Rz. 5 OECD MC

i. Die Nichtdiskriminierungsklausel gilt auch für die österreichische Umsatzsteuer

(29) Obwohl der Hauptzweck des DBA USA-Österreich zweifellos darin besteht, die Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen zu beseitigen, ist der Anwendungsbereich der Nichtdiskriminierungsklausel nicht auf Einkommens- oder Vermögensteuern beschränkt. Ausdrücklich gilt die Nichtdiskriminierungsklausel in Art. 23 DBA USA-Österreich auch für "Steuern jeder Art und Bezeichnung, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften erhoben werden". Ferner sieht Art. 2 Abs. 4 Satz 1 DBA USA-Österreich vor, dass das Abkommen für die Zwecke des Art. 23 auch für Steuern jeder Art und Bezeichnung gilt, die von einem Vertragsstaat oder seinen Gebietskörperschaften erhoben werden. Es ist daher unstrittig, dass auch die Umsatzsteuer vom Anwendungsbereich der Nichtdiskriminierungsklausel umfasst ist.²² Dies gilt insbesondere für die österreichische Umsatzsteuer, die dem EU-Mehrwertsteuersystem folgt, einem der weltweiten Leitbilder der Mehrwertbesteuerung. Daher besteht kein Zweifel daran, dass der Anwendungsbereich der Nichtdiskriminierungsklausel des DBA USA-Österreich für die Beschwerdeführerin in Bezug auf die im vorliegenden Fall von Österreich erhobene Umsatzsteuer eröffnet ist.

(30) Die von der Beschwerdeführerin in den USA entrichteten Abgaben auf die verfahrensgegenständlichen Umsätze, nämlich die **US Sales Tax** und die **Federal Universal Service Charge (USC)**, erfüllen ebenfalls die Voraussetzungen für eine "Steuer" im Sinne des DBA USA-Österreich. Obwohl das Abkommen selbst keine Definition des Begriffs "Steuer" enthält, ist es hinsichtlich der Auslegung des Steuerbegriffs des OECD-Musterabkommens (das für die Auslegung des vorliegenden Abkommens relevant ist) allgemein anerkannte Auffassung, dass unter den Steuerbegriff jede Art von obligatorischer Geldzahlung zu subsumieren ist, die keine Gegenleistung für bestimmte Dienstleistungen darstellt.²³ Ferner umfasst nach allgemeinem Verständnis der Begriff "Steuer" aufgrund der Formulierung "Steuern jeder Art" auch Abgaben, die nach dem innerstaatlichen Recht eines Staates zwar nicht als "Steuer" bezeichnet werden, die aber die Merkmale einer Steuer erfüllen.²⁴ So können z.B. auch Sozialversicherungsbeiträge in den Anwendungsbereich der Nichtdiskriminierungsklausel fallen, wenn sie nach innerstaatlichem Recht der beteiligten Vertragsstaaten "Steuern" darstellen.²⁵ Für die Einordnung einer Abgabe als Steuer im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens ist es zudem nicht erforderlich, dass der andere Vertragsstaat eine vergleichbare Steuer erhebt.²⁶ Im Einzelnen: a. Die **US Sales Tax** ist zweifellos eine Steuer im Sinne des DBA USA - Österreich, da es sich hierbei um eine Steuer nach US-amerikanischen abgabenrechtlichen Grundsätzen handelt, die verpflichtend zu entrichten ist und nicht als Gegenleistung für bestimmte Leistungen erhoben wird. Sales Taxes werden auf steuerpflichtige Transaktionen von Waren und Dienstleistungen erhoben und berechnen sich als Prozentsatz vom Transaktionswert. Die Tatsache, dass die Sales Tax nicht von den Bundesbehörden, sondern von den einzelnen Bundesstaaten und/oder Gemeinden oder Bezirken erhoben wird, ist in diesem Zusammenhang nicht relevant, da Art. 23 Abs. 6 DBA USA-Österreich den Anwendungsbereich der

Nichtdiskriminierungsklauseln in Art. 23 auf Steuern ausdehnt, die von Gebietskörperschaften, politischen Unterorganisationen oder lokalen Behörden des Vertragsstaates erhoben werden.²⁷

b. Die gleiche Beurteilung als "Steuer" nach Art. 23 DBA USA - Österreich gilt für die USC, da es sich auch hierbei um eine zwingend zu entrichtende Abgabe handelt, zu deren Abfuhr Telekommunikationsanbieter gesetzlich verpflichtet sind und der kein Anspruch auf eine Gegenleistung gegenübersteht.²⁸ Die Abgabe

²² Vgl. Wassermeyer/Schwenke in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 154. EL Juli 2021, Art. 24 OECD-MA 2017 Rz. 104; Rust in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Auflage, Art. 24 Rz. 124; Lang, SWI 2011, 469 ff

²³ Vgl. Wassermeyer in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung 154. EL Juli 2021, Art. 2 OECD-MA 2017 Rz. 26

²⁴ Siehe Rust/Capristano/Luo in: Taxes covered under Art. 2 of the OECD Model, Chapter 11, p. 284

²⁵ Siehe Rust/Capristano/Luo in: Taxes covered under Art. 2 of the OECD Model, Chapter 11, p. 284; betreffend DBA mit den USA siehe Blum in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 154. EL Juli 2021, DBA US Art. 24 Rz. 157

²⁶ Rust in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Auflage, Art. 24 Rz. 125

²⁷ Siehe hierzu die englische Sprachfassung zu Art. 23 DBA USA-Österreich

²⁸ Telecommunications Act von 1996.

- 11 -

*basiert auf den prognostizierten Endkunden-Telekommunikationsumsätzen und einem von einer US Bundesbehörde, der amerikanischen Federal Communications Commission, vierteljährlich festgelegten Steuersatz („Contribution Factor“).²⁹ Wie oben dargelegt, ist es für die Einstufung als Steuer gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, so auch des DBA USA-Österreich, nicht erforderlich, dass die Abgabe als "Steuer" bezeichnet wird. Daher ist auch die OECD der Ansicht, dass es sich bei der USC um eine „Steuer“ handelt³⁰; **genauer gesagt handelt es sich bei der USC nach der Einordnung der OECD sogar um eine Mehrwertsteuer für ausgehende Roamingdienste!**³¹*

(31) Im Ergebnis sind somit sowohl die US Sales Tax als auch die USC, ebenso wie die österreichische Umsatzsteuer, "Steuern" im Sinne des Art. 23 DBA USA-Österreich. Diese funktionale Gleichwertigkeit der betreffenden US-Steuern mit der österreichischen Umsatzsteuer ist für den vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung. Wie im Folgenden dargelegt wird, führt die Nichtberücksichtigung dieser gleichwertigen Steuern in den USA im

Zuge der Leistungsortverlagerung nach Österreich mit der daraus resultierenden Doppelbesteuerung in Österreich zu einem Verstoß gegen die Verpflichtungen Österreichs aus Art. 23 Abs. 1 des DBA USA-Österreich.

ii. Bestehende Diskriminierung der Beschwerdeführerin in Österreich

(32) Nach der Nichtdiskriminierungsklausel des Art. 23 Abs. 1 DBA USA-Österreich darf die Besteuerung eines US-Staatsangehörigen oder eine damit zusammenhängende Verpflichtung nicht beschwerlicher oder anders sein als die eines österreichischen Staatsangehörigen, sofern die Verhältnisse betreffend die Staatsangehörigen gleich sind. Alle Elemente dieser Nicht-Diskriminierungsklausel sind im vorliegenden Fall gegeben:

(33) Es ist hervorzuheben, dass der Beschwerdeführerin zwei getrennte, aber wirtschaftlich kumulative Belastungen durch die Umsatzsteuer (bzw. deren US-Äquivalent) für dieselben Dienstleistungen drohen: Einerseits unterliegen die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin in den USA eindeutig der US-Sales Tax und der USC, andererseits erhebt Österreich auf dieselben Dienstleistungen ebenfalls Umsatzsteuer. Auf den Punkt gebracht ist die Beschwerdeführerin dadurch einer doppelten Umsatzsteuerbelastung ausgesetzt. Es ist daher im Rahmen eines (hypothetischen) Vergleichs der Beschwerdeführerin mit ihren inländischen (österreichischen) Mitbewerbern unter denselben tatsächlichen und rechtlichen Umständen³² zu prüfen, ob ein österreichischer Telekommunikationsdienstleister mit seinen Dienstleistungen an Kunden, die diese Leistungen in Österreich nutzen und in Anspruch nehmen, ebenfalls einer solchen Doppelbesteuerung unterliegen würde.

(34) Dies ist offensichtlich nicht der Fall, da solche lokalen Mitbewerber nur in Österreich (und nirgendwo anders) besteuert werden: Telekommunikationsdienstleistungen, die von lokalen Mitbewerbern an Kunden in Österreich erbracht und dort genutzt werden, unterliegen ausschließlich der österreichischen Umsatzsteuer. Derartige Dienstleistungen würden somit eindeutig keiner Doppelbesteuerung unterliegen. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin im Vergleich zu einem österreichischen Telekommunikationsanbieter einer anderen - deutlich nachteiligeren - Regelung unterliegt, die darauf basiert, dass die Existenz von US-Steuern bei der Auslegung der Bestimmung des § 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdienstVO in Österreich ignoriert wird. Im Vergleich zu österreichischen Telekommunikationsanbietern mit denselben Voraussetzungen erleidet die Beschwerdeführerin eine doppelte Steuerbelastung mit erheblichen wirtschaftlichen Auswirkungen.

²⁹ Siehe 47 CFR Part 54 - § 54.709 (a)

³⁰ Directorate for Science, Technology and Industry of the OECD of 21 December 2009, DSTI/ICCP/CISP(2009)8/FINAL, p. 48

³¹ Directorate for Science, Technology and Industry of the OECD of 21 December 2009, DSTI/ICCP/CISP(2009)8/FINAL, p. 46 und "overview table of taxes on mobile roaming", p. 48

32 Andere Umstände sind nicht zu berücksichtigen, vgl. Rust in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Auflage. 2021, Art. 24 OECD-MA 2017 Rz. 58.

- 12 -

(35) Damit stellt die Nichtberücksichtigung der gleichwertigen US-Steuern bei der Leistungsortbestimmung für umsatzsteuerliche Zwecke zweifelsohne eine diskriminierende Behandlung im Sinne des Art. 23 DBA USA-Österreich dar. Jede im österreichischen Recht vorgesehene Besteuerung müsste demnach zurückstehen, da Art. 23 DBA USA-Österreich - als *lex specialis* - dem österreichischen innerstaatlichen Recht vorgeht.³³

(36) Da Nichtdiskriminierungsklauseln absoluten Charakter³⁴ haben, kann der Verstoß gegen die Nichtdiskriminierungsklausel im Rahmen des DBA USA-Österreich nicht durch legitime Gründe außerhalb der ausdrücklich im Abkommen selbst festgelegten Einschränkungen gerechtfertigt werden.³⁵ So ist es beispielsweise nicht möglich, die vom EuGH entwickelten Grundsätze anzuwenden, nach denen der Verstoß gegen die Diskriminierungsvorschriften des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.³⁶

iii. Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit

(37) Weiters muss die Diskriminierung auf einer unterschiedlichen Behandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit beruhen und nicht auf einer unterschiedlichen Behandlung aus anderen Gründen, zB. dem Wohnsitz.³⁷ Die Definition des Begriffs "Staatsangehörigkeit" findet sich in Art. 3 Abs. 1 lit. h) DBA USA - Österreich und umfasst alle natürlichen Personen, die die Staatsangehörigkeit eines Vertragsstaates besitzen, sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und Vereinigungen, die ihren Status als solche aus dem geltenden Recht eines Vertragsstaates ableiten.

(38) Die Beschwerdeführerin ist nach den einschlägigen Bestimmungen eindeutig ein US-Staatsangehöriger, da die Gesellschaft ordnungsgemäß nach US-Recht gegründet wurde. Dies bedeutet, dass ein US-Staatsangehöriger einer höheren Besteuerung von Roamingdiensten in Österreich unterliegt als ein vergleichbarer österreichischer Staatsangehöriger.

(39) Die Staatsangehörigkeit der Beschwerdeführerin ist auch der Grund für die unterschiedliche steuerliche Behandlung. Wie bereits oben ausgeführt, ergibt sich die diskriminierende Behandlung der Beschwerdeführerin im Vergleich zu einem österreichischen Telekommunikationsdienstleister allein aus der Tatsache, dass die US-Steuern bei der Leistungsortbestimmung nach den geltenden österreichischen Umsatzsteuervorschriften außer Acht gelassen werden, was sohin zu einer Doppelbesteuerung der Beschwerdeführerin führt. Ein anderer Grund als die Staatsangehörigkeit der Beschwerdeführerin ist für diese Diskriminierung nicht ersichtlich: Wäre die Beschwerdeführerin ein Telekommunikationsdienstleister aus Österreich (oder aus einem anderen EU-Mitgliedstaat), würden sowohl das österreichische Umsatzsteuerrecht als auch die einschlägigen EU-Richtlinien einer solchen Doppelbesteuerung

entgegenstehen. Die diskriminierende Behandlung der Beschwerdeführerin hat daher keinen anderen Grund als dass es sich bei ihr um einen US-amerikanischen Telekommunikationsanbieter handelt.

(40) Für den gegenständlichen Fall ist bemerkenswert, dass es sich hierbei nicht um die typische Frage des umsatzsteuerlichen Leistungsortes handelt, wo die Umsatzsteuervorschriften (sowohl in Österreich als auch im EU-Recht) bei der Bestimmung des Lieferortes häufig darauf abstellen, ob ein Lieferant in der EU oder in einem Drittland (wie etwa den USA) ansässig ist. Um diese typische Frage des umsatzsteuerlichen Leistungsortes geht es hier gerade nicht. Vielmehr fingiert das österreichische Recht einen österreichischen Leistungsort für die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin alleine aufgrund der Tatsache, dass es sich bei den anderen Steuern um US-Steuern handelt (und nicht um österreichische oder Steuern anderer EU-Mitgliedstaaten). Dies ist eine Diskriminierung aufgrund der US-amerikanischen Staatsangehörigkeit der

³³ Vgl. VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248

³⁴ Vgl. Wassermeyer/Schwenke in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 154. EL Juli 2021, Art. 24 OECD-MA 2017 Rz. 2f; Lüdicke, IStR 2017, 289, 295; Rust in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Auflage, Art. 24 Rz. 4

³⁵ Vgl. Wassermeyer/Schwenke in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 154. EL Juli 2021, Art. 24 OECD-MA 2017 Rz. 2f

³⁶ Vgl. Haslehner in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, 2. Auflage. 2019, Art. 24, p 1581 Rz. 4

³⁷ Vgl. Bourgois/Römer in: Lang/Melz/Kristoffersson, Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, 1231, 1239

- 13 -

Beschwerdeführerin, da es praktisch unmöglich ist, dass Nicht-US-Telekommunikationsanbieter für ihre in Österreich erbrachten Dienstleistungen solchen US-Steuern unterliegen.

iv. Fazit

(41) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die offensichtliche Doppelbesteuerung der Beschwerdeführerin gegenüber ihren österreichischen Mitbewerbern eine klare Verletzung von Art. 23 Abs. 1 DBA USA - Österreich darstellt. Es ist das allgemeine Ziel des DBA USA - Österreich, derartige Diskriminierungen zu vermeiden. Um seinen Verpflichtungen aus dem DBA USA - Österreich nachzukommen, muss Österreich die von der Beschwerdeführerin geschuldeten US-Steuern bei der Anwendung (bzw. Nichtanwendung) der Bestimmung des Leistungsort nach § 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdiensteVO berücksichtigen. Folglich verpflichtet das DBA USA-Österreich die Republik Österreich dazu, von einer Leistungsortverlagerung nach Österreich Abstand zu nehmen. Für die österreichische Umsatzsteuer muss der Leistungsort der Telekommunikationsdienstleistungen der

Beschwerdeführerin daher in den USA verbleiben, sodass diese Leistungen in Österreich keiner (doppelten) Umsatzsteuerbelastung unterliegen.

b. Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS)

(42) Die Nichtdiskriminierung ist eine zentrale Verpflichtung unter den Freihandelsabkommen im Rahmen der Welthandelsorganisation (WTO), zu denen insbesondere das Allgemeine Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement on Trade in Services, GATS) gehört. Das GATS ist ein multilaterales, internationales Übereinkommen, dem (neben vielen anderen Ländern) auch Österreich und die USA angehören. Darüber hinaus sind auch alle anderen EU-Mitgliedstaaten und sogar die EU selbst Vertragspartei des GATS. Aufgrund seiner hohen Anzahl an Mitgliedern und deren weitreichender Abdeckung des Welthandels spielt das GATS-Abkommen eine Schlüsselrolle im internationalen Handel, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für die Unternehmen der Mitgliedsländer zu gewährleisten, wenn diese ihre Dienstleistungen international anbieten.

(43) Artikel XVII des GATS-Abkommens enthält eine "Inländerbehandlung"-Regel (National Treatment), die nichts anderes ist als eine Nichtdiskriminierungsklausel zum Schutz der von einem Dienstleistungserbringer eines GATS-Mitglieds erbrachten Dienstleistungen vor Diskriminierung durch ein anderes GATS-Mitglied. Artikel XVII GATS lautet wie folgt (Hervorhebungen durch die Bf hinzugefügt):

Artikel XVII

Inländerbehandlung

1. In den in seiner Liste angeführten Bereichen gewährt jedes Mitglied unbeschadet der darin niedergelegten Bedingungen und Vorbehalte den Dienstleistungen und Erbringern von Dienstleistungen eines **anderen Mitglieds** hinsichtlich aller Maßnahmen, die die Erbringung von Dienstleistungen betreffen, eine Behandlung, die **nicht weniger günstig** ist als die seinen **eigenen Dienstleistungen** und Erbringern von Dienstleistungen eingeräumte Behandlung.
2. Ein Mitglied kann die Bedingungen des Absatzes 1 dadurch erfüllen, daß es Dienstleistungen und Erbringern von Dienstleistungen eines anderen Mitglieds eine Behandlung gewährt, die derjenigen, die es seinen eigenen vergleichbaren Dienstleistungen oder Erbringern von Dienstleistungen gewährt, formal entweder gleich ist oder sich von ihr unterscheidet.
3. Eine formal gleiche oder formal unterschiedliche Behandlung gilt dann als weniger günstig, wenn ein Mitglied die Wettbewerbsbedingungen zugunsten seiner eigenen Dienstleistungen oder Erbringer von Dienstleistungen gegenüber vergleichbaren Dienstleistungen oder Erbringern von Dienstleistungen eines anderen Mitglieds verändert.

(44) Zunächst ist festzuhalten, dass es völlig unstrittig ist, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die ein US-amerikanischer Telekommunikationsanbieter für seine Kunden während ihrer physischen Anwesenheit im österreichischen Hoheitsgebiet (wie

im vorliegenden Fall) erbringt, in den Anwendungsbereich von Artikel XVII GATS fallen. Durch die Aufnahme von Telekommunikationsdienstleistungen in die Anlage zum GATS

- 14 -

hat sich Österreich, wie in Art. XVII GATS (1) gefordert, verpflichtet, für solche Dienstleistungen den Nichtdiskriminierungsschutz im Rahmen des GATS zu gewähren.³⁸ Bereits allein die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in der Lage ist, Kunden in Österreich Telekommunikationsdienste anzubieten, beweist eindeutig, dass Österreich die Erbringung von Telekommunikationsdiensten in seinem Hoheitsgebiet erlaubt.

(45) Ferner steht außer Frage, dass Artikel XVII GATS auch Diskriminierungen abdeckt, die sich aus der Umsatzsteuerbelastung einer Dienstleistung ergeben. Schon aus dem Wortlaut von Art. XVII Abs. 1 GATS ergibt sich, dass die geforderte Gleichbehandlung von jedem Mitgliedstaat "Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern" zu gewähren ist. Mit anderen Worten: Für den Schutz vor Diskriminierung im Rahmen des GATS ist es unerheblich, ob eine nationale Maßnahme die Dienstleistung an sich oder den Dienstleistungserbringer diskriminiert. Es ist daher eindeutig, dass eine indirekte Steuer wie die Umsatzsteuer unter Artikel XVII (1) GATS fällt, unabhängig davon, ob sie wirtschaftlich vom Dienstleistungserbringer getragen oder an die Kunden weitergegeben wird, da ebenso jede Diskriminierung der Dienstleistung selbst gemäß Artikel XVII (1) GATS verboten ist. Tatsächlich gibt es im Rahmen des WTO/GATS-Streitbeilegungssystems zahlreiche Präzedenzfälle im Bereich der Umsatzsteuer, die bestätigen, dass die Umsatzsteuer zweifellos in den Anwendungsbereich von Artikel XVII (1) GATS fällt.³⁹

(46) Da es sich bei der Umsatzsteuer um eine indirekte (und nicht um eine direkte) Steuer handelt, erübrigt sich die Prüfung, ob eine Diskriminierung nach Artikel XVII GATS durch die allgemeine steuerliche Ausnahmeregelung in Artikel XIV (d) GATS erlaubt ist. Diese Ausnahme in Artikel XIV (d) GATS würde (solange sie nicht willkürlich oder ungerechtfertigt ist) "eine unterschiedliche Behandlung zulassen, die darauf abzielt, die gerechte oder wirksame Auferlegung oder Erhebung direkter Steuern in Bezug auf Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringer anderer Mitglieder sicherzustellen". Da Artikel XIV (d) GATS ausdrücklich auf direkte Steuern beschränkt ist, kann er eine Diskriminierung aufgrund einer indirekten Steuer wie der Umsatzsteuer naturgemäß nicht rechtfertigen.

(47) Die Diskriminierung der Dienstleistungen der Beschwerdeführerin (oder, in den Worten von Artikel XVII (1) GATS, eine ungünstigere Behandlung als Österreich seinen eigenen gleichartigen Dienstleistungen gewährt) ist auffallend: Die Beschwerdeführerin wird in Österreich (als dem Land, in dem ihre Dienstleistungen konsumiert werden) mit Umsatzsteuer belastet, obwohl ihre Dienstleistungen in den USA mit einer gleichwertigen Steuer belegt werden. Würde eine solche gleichwertige Steuer nicht von den USA (als Drittland), sondern von einem beliebigen EU-Mitgliedstaat (einschließlich Österreich) erhoben, würde Österreich die Beschwerdeführerin nicht mit einer solchen zweiten Umsatzsteuer belasten.⁴⁰ Im Ergebnis führt dieses unverblünte

Ignorieren der entsprechenden US-Steuer durch Österreich dazu, dass die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin einer (erheblichen) Doppelbesteuerung in zwei Staaten (USA und Österreich) unterliegen. Wäre die Beschwerdeführerin kein Dienstleistungserbringer aus den USA, sondern aus Österreich (oder einem anderen EU-Mitgliedstaat), käme es niemals zu einer derartigen Doppelbesteuerung. Zweifelsohne sieht das österreichische Recht nicht vor, seine eigenen Telekommunikationsdienstleister (oder Anbieter aus anderen EU-Mitgliedstaaten) unter denselben Umständen (d.h. wenn Kunden die Telekommunikationsdienstleistungen innerhalb des österreichischen Hoheitsgebiets in Anspruch nehmen) mit einer zweiten Umsatzsteuer zu belasten, sondern stellt im Gegenteil sicher, dass die Steuer nur einmal (und nicht zweimal) auf die Dienstleistungen insgesamt erhoben wird. Im Ergebnis gewährt Österreich der Beschwerdeführerin damit keine "nicht weniger günstige

³⁸ *Austria - Schedule of Specific Commitments (GATS/SC/7 15 April 1994), Chapter II/2/C (Sector Specific Commitments / Communication Services / Telecommunications)*

³⁹ *WTO-Fall DS 309 (USA vs China – Value added tax on integrated circuits)*

⁴⁰ *Zur Klarstellung sei folgendes angemerkt: Würde – unter rein theoretischer Betrachtung – die Beschwerdeführerin aus anderen Gründen als der Leistungsortverlagerung nach § 3a Abs. 16 UStG in Österreich der Umsatzsteuer unterliegen (bspw aufgrund einer umsatzsteuerlichen Niederlassung in Österreich), wären die gegenständlichen Leistungen der Beschwerdeführerin keineswegs ein weiteres Mal nach § 3a Abs 16 UStG in Österreich umsatzsteuerpflichtig. Somit ist die Doppelbesteuerung in Österreich aufgrund § 3a Abs. 16 UStG ausschließlich dadurch bedingt, dass es sich bei der steuerlichen Vorbelastung der Beschwerdeführerin „lediglich“ um eine US-Steuer handelt.*

- 15 -

Behandlung", wie in Artikel XVII GATS gefordert, da es der Beschwerdeführerin eine zweite Umsatzsteuerzahlung aufbürdet, die Österreich auf "seine eigenen gleichartigen Dienstleistungen" nicht erheben würde, d.h. auf dieselben Telekommunikationsdienstleistungen, wenn sie von Telekommunikationsanbietern aus Österreich (oder einem anderen EU-Mitgliedstaat) erbracht werden. Es ist somit mehr als offensichtlich, dass eine solche Doppelbelastung mit einer wirtschaftlich bedeutsamen Steuer wie der Umsatzsteuer einen klaren Nachteil für das internationale Dienstleistungsangebot der Beschwerdeführerin im Vergleich zu ihren österreichischen (und anderen EU-) Mitbewerbern darstellt. Dies ist genau jene Situation, vor der Art. XVII GATS die Beschwerdeführerin schützen soll.

(48) Fazit: *Es besteht kein Zweifel, dass das GATS-Abkommen als Teil der WTO ein internationales Abkommen ist, das Teil des österreichischen Rechtsbestandes ist. Ferner ist unbestritten, dass die Inländerbehandlungsregel (d.h. die Nichtdiskriminierung) des Artikel XVII GATS in Österreich unmittelbar anwendbar ist und keiner weiteren lokalen Umsetzung bedarf,*

um geltend gemacht zu werden. Daher ist Österreich nach internationalem Recht verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine "nicht weniger günstige Behandlung" zu gewähren, d.h., wie oben ausgeführt, im vorliegenden Fall keine zweite Umsatzsteuer auf ihre Dienstleistungen zu erheben, wie es mit den bekämpften Bescheiden erfolgt ist.

c. Vollzugsordnung für Internationale Fernmeldedienste

(49) Die Internationale Fernmeldeunion (ITU) wurde 1865 in Paris gegründet und ist die älteste und am längsten bestehende zwischenstaatliche Organisation. Im Jahr 1947 wurde sie zu einer "Sonderorganisation" der Vereinten Nationen mit Sitz in Genf. Ziel der ITU ist es, "die friedlichen Beziehungen, die internationale Zusammenarbeit zwischen den Völkern und die wirtschaftliche und soziale Entwicklung mit Hilfe effizienter Telekommunikationsdienste zu fördern".⁴¹ Die Rechtsinstrumente der ITU sind die Satzung und der Vertrag der ITU (ITU Satzung)⁴² sowie die "Verwaltungsvorschriften", welche jeweils für die Mitgliedsstaaten verbindlich sind. Zu den Verwaltungsvorschriften gehören u.a. die "Vollzugsordnung für Internationale Fernmeldedienste" (ITR) und die "Vollzugsordnung für den Funkdienst".⁴³

(50) 1988 wurde auf der World Administrative Telegraph and Telephone Conference (WATTC) in Melbourne ein neuer rechtlicher Rahmen für Telekommunikationsdienste vereinbart, der als erstes rechtsverbindliches internationales Abkommen für internationale Telekommunikationsdienste und -netze gilt (das sogenannte "Melbourne-Abkommen"). Es gilt als ITR im Sinne der ITU Satzung, ergänzt diese und ist daher für die ITU-Mitgliedstaaten verbindlich. Die jüngste Fassung des ITR wurde 2012 verabschiedet und veröffentlicht.⁴⁴

(51) Österreich ist seit 1866 Mitglied der ITU. Es hat die Satzung der ITU ratifiziert und die Ratifikationsurkunden am 23. Oktober 1997 beim Generalsekretär der ITU hinterlegt.⁴⁵ Sowohl die ITU Satzung als auch die ITR sind daher für Österreich verbindliche Rechtsvorschriften.⁴⁶ Damit völkerrechtliche Instrumente, wie z.B. Staatsverträge, in Österreich anwendbar werden und als Teil des österreichischen Rechts geltend gemacht werden können, müssen sie entweder in nationales Recht umgesetzt werden (was eine eigene nationale Gesetzgebung erfordert) oder unmittelbar anwendbar sein ("self-executing"). Staatsverträge gelten als unmittelbar anwendbares österreichisches Recht, wenn sie (i) durch den Nationalrat genehmigt und

⁴¹ Freie Übersetzung der Bf. Englisch Original: "[...] with the object of facilitating peaceful relations, international cooperation among peoples and economic and social development by means of efficient telecommunication services", Preamble of the Constitution of the International Telecommunication Union – <https://www.itu.int/council/pd/constitution.html>.

⁴² Revised Constitution and Convention of the International Telecommunication Union (Geneva, 1992) as amended by subsequent plenipotentiary conferences.

⁴³ Artikel 4 Abs. 1 iVm Abs. 3

⁴⁴ <https://www.itu.int/en/history/Pages/RegulationsCollection.aspx>. Wie im Folgenden gezeigt wird, führte die Revision von 2012 zu keiner wesentlichen Änderung der für die Besteuerung relevanten Bestimmung

⁴⁵ <https://www.itu.int/online/mm/scripts/gensel26?ctryid=1000100534>

⁴⁶ Siehe den Hinweis, dass die ITR ipso facto von Österreich genehmigt wurde
<https://www.itu.int/online/mm/scripts/gensel26?ctryid=1000100534>.

- 16 -

ordnungsgemäß kundgetan und (ii) hinreichend bestimmt sind.⁴⁷ Die ITU Satzung und damit auch die ITR wurden vom Parlament genehmigt und ordnungsgemäß im österreichischen Bundesgesetzblatt kundgemacht.⁴⁸ Es ist unstrittig, dass sowohl die ITU Satzung als auch die ITR hinreichend bestimmt sind, um unmittelbar anwendbar zu sein. Folglich sind die ITU Satzung und die ITR direkt anwendbares österreichisches Recht und müssen daher von der österreichischen Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit berücksichtigt werden.

(52) Die ITU Satzung sowie die ITR sind Staatsverträge im Sinne des österreichischen Verfassungsrechts und daher als "völkerrechtliche Abkommen" im Sinne der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache SK Telecom anzusehen. Für die weitere Anwendung in Österreich ist es dabei grundsätzlich unerheblich, ob die Europäische Union Vertragspartei dieses völkerrechtlichen Abkommens ist und ob es Teil des EU-Rechts ist. Nichtsdestotrotz sei erwähnt, dass die damaligen Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft⁴⁹ bei der Unterzeichnung der ITR im Jahr 1988 erklärt haben, dass sie die Regeln der ITR in Übereinstimmung mit ihren Verpflichtungen aus dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft anwenden werden.⁵⁰

(53) In erster Linie befasst sich die ITR mit Regulierungsfragen im Telekommunikationssektor. Die ITR hat aber auch erhebliche Auswirkungen auf andere (Rechts-)Bereiche, wie etwa die Umsatzsteuer. So basiert die Definition von "Telekommunikationsdienstleistungen" in der MwStSystRL, ihren Begleitmaterialien und nationalen Umsetzungen (wie VO BGBl II 102/1997 idF VO BGBl II 2009/221) auf der Definition dieser Dienstleistungen der ITR. Allein dieser Umstand unterstreicht die Relevanz der ITR im Zusammenhang mit umsatzsteuerlichen Fragestellungen, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen.⁵¹

(54) Die ITR, bei der es sich, wie oben dargelegt, um ein völkerrechtliches Abkommen handelt, befasst sich speziell mit der Besteuerung. In Artikel 6.1.3 ⁵² findet sich folgende Formulierung:

„Sofern die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in einem Land eine Besteuerung der Erhebungsgebühren für internationale Fernmeldedienste vorsehen, wird diese **Steuer** normalerweise **nur erhoben**, wenn die internationalen Dienste **den Kunden in diesem Land** in Rechnung gestellt werden, es sei denn, daß andere Regelungen für besondere Umstände getroffen werden.“

(55) Artikel 6.1.3 ITR ist aus den folgenden Gründen für den vorliegenden Fall besonders relevant:

a. Vergleichbar mit den Bestimmungen in konventionellen Doppelbesteuerungsabkommen betreffend Steuern vom Einkommen- und vom Vermögen befasst sich Artikel 6.1.3 eindeutig mit der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten der ITU. Dies lässt sich aus der Wortfolge "wird diese Steuer ... **nur** erhoben " ableiten, die in einem herkömmlichen Doppelbesteuerungsabkommen zweifellos nur einer der Vertragsparteien das Besteuerungsrecht zuweist.⁵³

Nicht anders verhält es sich mit Artikel 6.1.3 ITR: Als die ITR 1988 ursprünglich vereinbart wurden, waren die relevanten Akteure im Telekommunikationssektor zumeist dem öffentlichen Sektor zuzuordnen (sogenannte "Postal and Telecommunications Operators", kurz „PTO“).⁵⁴ Die PTOs im Geltungsbereich des

⁴⁷ Artikel 18 Abs. 1 und 2 iVm Artikel 49 Abs. 2 iVm Artikel 50 Abs. 1 lit 1 und Abs. 2 B-VG; Öhlinger, Verfassungsrecht⁸ Rz. 107ff; Öhlinger/Müller in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (14. Lfg 2018) zu Artikel 50 B-VG, Rz. 98ff

⁴⁸ BGBl III 1997/17

⁴⁹ Deutschland, Belgien, Dänemark, Spanien, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Portugal, Niederlande, Vereinigtes Königreich

⁵⁰ Siehe Erklärung Nr. 35 zum Schlussprotokoll des ITR 1988

⁵¹ Siehe Vellen, UR 1997, 202; Bernegger, Umsatzsteuer und Telekommunikation, in Bernegger et al. (Hrsg) Umsatzsteuer bei Telekomleistungen (2000) 39 (41)

⁵² Artikel 8.3.1 des überarbeiteten Dubai Agreement aus 2012 enthält in der englischen Sprachfassung denselben Wortlaut.]

⁵³ Vgl. zB. Art 21 OECD-MC betreffend "Andere Einkünfte" (Hervorhebungen erfolgten durch Bf): „Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.“

⁵⁴ Vgl. Purcell, VAT and the telecoms industry – a UK perspective, The EC Tax Journal, Volume 5, Issue 3, 2001, 127 (127 ff)

- 17 -

Abkommens waren somit mit den Mitgliedstaaten gleichzusetzen. Als sich die Mitgliedstaaten der ITU auf die in Artikel 6.1.3 ITR festgelegten Besteuerungsrechte einigten, gingen sie eindeutig davon aus, dass sich diese Bestimmung auf ihr Recht zur Besteuerung der in den Geltungsbereich der ITR fallenden Dienstleistungen auswirken würde, da sie das Besteuerungsrecht jeweils nur einem Land (Mitgliedstaat) zuwiesen. Aufgrund der Endgültigkeit

einer solchen Zuweisung kann kein anderes Land (Mitgliedstaat) die gleichen Dienstleistungen nochmalig besteuern.

Da sowohl Österreich als auch die USA Vertragsparteien der ITC Satzung sowie des ITR sind⁵⁵, gilt diese Regel auch für Dienstleistungen, die zwischen diesen Ländern und/oder von deren Dienstleistern erbracht werden.⁵⁶

b. Nachdem die Auslegung von Artikel 6.1.3 ITR als Bestimmung zur endgültigen Zuweisung von Besteuerungsrechten zwischen den Mitgliedstaaten geklärt ist, muss bestimmt werden, welches Land (Mitgliedstaat) dieses Besteuerungsrecht ausüben darf. Während der deutsche Wortlaut⁵⁷ von Artikel 6.1.3 ITR als nicht ganz eindeutig in Bezug auf das Land, dem das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, angesehen werden könnte, ist die französische Sprachfassung – die eine der offiziellen Arbeitssprachen der ITU⁵⁸ ist und somit eine Quelle für eine authentische Auslegung darstellt – unmissverständlich klar und eindeutig. Sie knüpft das Besteuerungsrecht an das Land, in dem die Kunden einen Vertrag mit dem Dienstleistungserbringer abgeschlossen haben und in dem die Dienstleistungen daher in Rechnung gestellt werden:

“Quand la législation nationale d'un pays prévoit l'application d'une taxe fiscale sur la taxe de perception pour les services internationaux de télécommunication, cette taxe fiscale n'est normalement perçue que pour les services internationaux facturés aux clients de ce pays (...).”

Dadurch, dass sich diese französische Fassung genau auf die Kunden aus einem bestimmten Land "de ce pays" konzentriert, stellt sie klar, dass die Kunden, um gemäß der ITR besteuert zu werden, mit dem Land des Dienstleistungserbringers verbunden sein müssen (d.h. woher die Kunden typischerweise kommen). Damit wird jede mögliche Unklarheit der deutschen Fassung beseitigt. Außerdem bestätigt die ebenso authentische spanische Fassung die Auslegung der französischen Sprachfassung.⁵⁹

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den Kunden um US-Kunden, die von der Beschwerdeführerin in den USA Rechnungen erhalten. Folglich können gemäß Artikel 6.1.3 ITR nur die USA eine Steuer auf die ihren Kunden in Rechnung gestellten Gebühren erheben.

c. Schließlich ist der Wortlaut insofern eindeutig, als er nicht verlangt, dass das Land des Kunden (d. h. die USA) tatsächlich eine Steuer auf die spezifischen Dienstleistungen erhebt, es handelt sich also um keine „subject-to-tax“-Klausel. Vielmehr geht es um das bloße Vorhandensein oder die Möglichkeit der Einhebung einer Steuer, die auf Gebühren für internationale Telekommunikationsdienstleistungen erhoben wird. Die

⁵⁵ Die USA sind seit 1.7.1908 Mitglied und Partei der ITU und ITR, siehe Übersicht unter: <https://www.itu.int/online/mm/scripts/gensel26?ctryid=1000100445>

⁵⁶ Bei der ITR handelt es sich um ein multilaterales Abkommen zur Zuteilung von Besteuerungsrechten an einen einzigen der vielen Mitgliedstaaten. Somit geht die Bedeutung des ITR weit über jene eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens hinaus.

⁵⁷ „Sofern die **innerstaatlichen Rechtsvorschriften** in einem Land eine Besteuerung der Erhebungsgebühren für internationale Fernmeldedienste vorsehen, wird diese **Steuer** normalerweise **nur erhoben**, wenn die internationalen Dienste **den Kunden in diesem Land** in Rechnung gestellt werden.“ Es könnte als zweifelhaft angesehen werden, ob Kunden „**in diesem Land**“ als Kunden **aus dem Land des Telekommunikationsanbieters** oder als Kunden **des Landes, in dem die Telekommunikationsdienstleistung konsumiert** wird, zu verstehen sind.

⁵⁸ Art. 29 Abs. 1 Z 1 ITU Satzung

⁵⁹ Die spanische Fassung lautet: “Cuando en la legislación nacional **de un país** se prevea la aplicaciôn de una tasa fiscal sobre la tasa de percepciôn por los servicios internacionales de telecomunicaciôn, esa tasa fiscal solo se percibirâ normalmente por los servicios internacionales de telecomunicaciôn **facturados a los clientes de ese país**, (...).”

- 18 -

ITR gehen damit über Artikel 59a MwStSystRL⁶⁰ hinaus, da keine Verpflichtung zur Besteuerung im Land des Kunden besteht, um insgesamt eine Nichtbesteuerung zu verhindern. Daher ist es für die Anwendbarkeit von Artikel 6.1.3 ITR in Österreich unerheblich, ob die USA tatsächlich eine Steuer auf die spezifischen Dienstleistungen erheben.

Wenn, wie im vorliegenden Fall, das andere Land, hier die USA, eine Steuer erhebt (wie oben ausgeführt), ist es umso offensichtlicher, dass Artikel 6.1.3 ITR Österreich daran hindert, eine Steuer auf Dienstleistungen zu erheben, die US-Kunden in Rechnung gestellt werden.

(56) **Fazit:** Zusammenfassend kann aus den obigen Ausführungen geschlossen werden, dass Österreich durch die Anwendbarkeit von Artikel 6.1.3 ITR kein Recht hat, die Dienstleistungen zu besteuern, die die Beschwerdeführerin ihren US-Kunden in den USA in Rechnung stellt.

d. Schlussfolgerungen

(57) Der vorangehende Abschnitt hat gezeigt, dass Österreich aufgrund mehrerer völkerrechtlicher Verpflichtungen (nach dem DBA USA-Österreich, dem GATS sowie nach der ITR) die betreffenden Dienstleistungen der Beschwerdeführerin nicht mit seiner eigenen Umsatzsteuer belasten darf. Die Beschwerdeführerin vertraut darauf, dass Österreich bereit ist, seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Soweit diese Verpflichtungen von den österreichischen Abgabenbehörden im vorliegenden Fall bisher nicht erfüllt wurden, ersucht die Beschwerdeführerin hiermit das BFG, diese völkerrechtlichen Verpflichtungen angemessen zu berücksichtigen.

(58) Solche völkerrechtlichen Verpflichtungen sind genau die Art von "völkerrechtlichen Abkommen", auf die der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache SK Telecom hingewiesen hatte. In diesem Urteil hat der EuGH klargestellt, dass es Art. 59a MwStSystRL nicht erlaubt, bei der Leistungsortverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen die drohende Doppelbesteuerung mit Steuern aus Drittstaaten zu ignorieren, wenn eine solche Nichtberücksichtigung einen Verstoß gegen ein "völkerrechtliches Abkommen" darstellen würde. Es besteht kein Zweifel, dass die dargelegten völkerrechtlichen Verpflichtungen Österreichs, seien sie bilateral (DBA USA-Österreich) oder multilateraler Natur (GATS, ITR), solche "völkerrechtlichen Abkommen" darstellen.

(59) Die Beschwerdeführerin regt daher an, dass die vorliegende Frage der Auslegung von Artikel 59a MwStSystRL als ein *acte clair*⁶¹ qualifiziert und daher vom BFG sofort zugunsten der Beschwerdeführerin entschieden wird, sodass es Österreich aufgrund der genannten völkerrechtlichen Abkommen verwehrt wird, Umsatzsteuer auf die strittigen Dienstleistungen zu erheben.

4. Vorabentscheidung des EuGH

(60) Sollte das BFG jedoch nicht bereit sein, den *acte clair*-Charakter der vorliegenden Frage hinsichtlich der Relevanz völkerrechtlicher Abkommen, wie oben dargestellt, zu akzeptieren, schlägt die Beschwerdeführerin dem Gerichtshof vor, eine Vorabentscheidung des EuGH zu dieser Frage einzuholen.

(61) Die dem EuGH vorzulegende Vorfrage könnte wie folgt lauten:

„Sind das DBA USA - Österreich, das GATS und die ITR "völkerrechtliche Abkommen" im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache SK Telecom (C-593/19) und daher bei der Feststellung zu berücksichtigen, ob der Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen gemäß Art. 59a EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie nach Österreich verlagert werden kann?“

⁶⁰ Art. 59a MwStSystRL sieht explizit vor, dass Mitgliedstaaten eine Verlagerung des Leistungsorts vorsehen können, wenn dies der Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung dient.

⁶¹ Dabei muss es sich um eine klar und eindeutig zu beantwortende Rechtsfrage handeln und die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig sein, dass keinerlei Raum für vernünftige Zweifel an der gestellten Frage besteht. Siehe dazu grundlegend EuGH 6. 10. 1982, C-283/81, CILFIT.

- 19 -

5. Anträge

(62) Zusammenfassend beantragt die Beschwerdeführerin, die angefochtenen Bescheide aus den folgenden Gründen ersatzlos aufzuheben:

i. Die umsatzsteuerlichen Tatbestände des österreichischen Rechts (§ 3a Abs. 16 UStG iVm der TelekommunikationsdiensteVO⁶²) waren günstiger für die Beschwerdeführerin als das EU-Recht nach Auslegung der EuGH-Entscheidung SK Telecom, daher ist für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume das österreichische Recht (das eine Leistungsortverlagerung nach Österreich im Falle einer vergleichbaren Besteuerung in einem Drittland verhindert) maßgebend.

ii. Die österreichischen Regeln zur Leistungsortverlagerung stehen, wie aus dem EuGH-Urteil in der Rs SK Telecom abzuleiten ist, im Widerspruch zu den folgenden völkerrechtlichen Abkommen:

- a. Doppelbesteuerungsabkommen USA - Österreich,
- b. Allgemeine Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) im Rahmen der WTO,
- c. Vollzugsordnung für Internationale Fernmeldedienste (ITR).

(63) ...

⁶² Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, VO BGBl. II Nr. 383/2003.

Mit **Schreiben vom 30.9.2022** (OZ. 21) überreichte die Bf. eine **ergänzende Beschwerdebegründung** und führte Folgendes aus:

„- 2 -

...

(1) unter Bezugnahme auf das anhängige Beschwerdeverfahren (RV/2100752/2021) übermittelt die Beschwerdeführerin hiermit eine

ergänzende Beschwerdebegründung.

(2) Ziel der vorliegenden ergänzenden Beschwerdebegründung ist es, die bereits in der Stellungnahme vom 30.11.2021 erörterten internationalen Abkommen, die - folgend der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache SK Telecom - von den österreichischen Abgabenbehörden zu berücksichtigen sind, nochmals näher zu erläutern.

(3) Darüber hinaus wird die Beschwerdeführerin Nachweise dafür vorlegen, dass die erbrachten Sprachtelekommunikationsdienstleistungen in den Vereinigten Staaten von Amerika (den „USA“) besteuert wurden, zumal das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 07.10.2019 feststellte, dass solche Nachweise noch nicht erbracht wurden. Die Beschwerdeführerin möchte jedoch auch festhalten, dass derartige Nachweise für die Entscheidung des vorliegenden Falles keine entscheidende Rolle spielen können, da Österreich

aufgrund langjähriger internationaler Abkommen und Gesetze nicht dazu berechtigt ist, die betroffenen Roaming-Dienstleistungen der Beschwerdeführerin zu besteuern.

(4) Nachfolgend wird die Beschwerdeführerin darlegen, dass

i. ein internationales Abkommen im Sinne der EuGH-Rechtssache SK Telecom die Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich unabhängig von einer Besteuerung in den USA verbietet und
ii. Sprachtelekommunikationsdienstleistungen in Österreich auch unabhängig vom Anwendungsbereich dieses Abkommens nicht besteuert werden dürfen, da sie in den USA einer vergleichbaren Steuerbelastung in Form der Federal Universal Service Charge („FUSF“) sowie der Sales und Use Tax unterliegen.

I. Österreich ist nicht berechtigt, die von der Beschwerdeführerin an ihre US-Kunden erbrachten Dienstleistungen zu besteuern

1. Überblick

(5) Die Beschwerdeführerin wird - wie bereits in der Stellungnahme vom 30.11.2021 erörtert - darlegen, dass **Österreich aufgrund internationaler Abkommen kein Besteuerungsrecht an den von der Beschwerdeführerin an ihre US-Kunden in Österreich erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen hat**. Insbesondere das bereits in der Stellungnahme vom 30.11.2021 erörterte „Melbourne-Abkommen“ weist das alleinige Besteuerungsrecht an diesen Dienstleistungen unabhängig von einer etwaigen Besteuerung in den USA ausschließlich den USA zu. Es ist unerheblich, ob die von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden erbrachten Roaming-Dienstleistungen in den USA der Besteuerung unterliegen.

2. Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache SK Telecom

(6) Der EuGH hat in SK Telecom klargestellt, dass das Vorliegen von Besteuerung, die eine Leistungsortverlagerung in die EU (hier: Österreich) gemäß Art. 59a MwStSystRL verbietet, „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“ (Rz. 45). Der EuGH hält in Rz. 46 des Urteils gleichzeitig fest, dass sich „**anderes [...] aus einem einschlägigen völkerrechtlichen Abkommen mit diesem Drittland ergeben könnte**“.

- 3 -

(7) Diese Formulierung zeigt deutlich, dass ein zwischen einem EU-Mitgliedstaat (Österreich) und einem Drittstaat (USA) abgeschlossenes völkerrechtliches Abkommen die **Leistungsortverlagerung in die EU nach Art. 59a MwStSystRL verbieten** kann. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn das internationale Abkommen einem der Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht in einer einem Doppelbesteuerungsabkommen vergleichbaren Weise

zuweist. Der EuGH hat den Umfang der internationalen Abkommen, aus denen sich „anderes ergeben könnte“, nicht eingeschränkt. In unserer Stellungnahme vom 30.11.2021 haben wir dargelegt, dass im vorliegenden Fall mehrere Abkommen anwendbar sind.

(8) In diesem Abschnitt wird dargelegt, dass das **Melbourne-Abkommen** Österreich unabhängig von einer Besteuerung in den USA daran hindert, die von der Beschwerdeführerin an ihre US-Kunden erbrachten Dienstleistungen zu besteuern. Dieser Abschnitt besteht daher aus (i) einem Überblick über das Melbourne-Abkommen, (ii) einer detaillierten Erläuterung zur Funktionsweise von Art. 6.1.3 des Melbourne-Abkommens und (iii) einer Beschreibung der Relevanz dieser Bestimmung in verschiedenen Ländern.¹

3. Hintergrund und Ziele des Melbourne-Abkommens

(9) Die Internationale Fernmeldeunion („ITU“) wurde 1865 gegründet und 1947 als Sonderorganisation in die Vereinten Nationen aufgenommen. Ziel der ITU ist es, „friedliche Beziehungen, die internationale Zusammenarbeit zwischen den Völkern und die wirtschaftliche und soziale Entwicklung mit Hilfe effizienter Telekommunikationsdienste zu fördern“.² Die Rechtsinstrumente der ITU sind die Satzung und der Vertrag der ITU („ITU-CC“)³ sowie Verwaltungsvorschriften, welche jeweils für die Mitgliedstaaten verbindlich sind. Zu den Verwaltungsvorschriften gehören u.a. die „Vollzugsordnung für Internationale Fernmeldedienste“ (ITR) und die „Vollzugsordnung für den Funkdienst“.⁴ Österreich hat das ITU-Übereinkommen ratifiziert und die Ratifizierungsurkunden am 23.10.1997 beim Generalsekretär der ITU hinterlegt.

(10) 1988 wurde auf der World Administrative Telegraph and Telephone Conference (WATTC) in Melbourne ein neuer rechtlicher Rahmen für Telekommunikationsdienste vereinbart, der als erstes rechtsverbindliches internationales Abkommen für internationale Telekommunikationsdienste und -netze gilt (das sogenannte „Melbourne-Abkommen“). Es gilt als ITR im Sinne der ITU-Satzung und ergänzt diese. Sowohl Österreich als auch die USA sind Vertragsparteien des ITU-CC und des Melbourne Abkommens.⁵ **Sowohl die ITU-CC als auch das Melbourne Abkommen sind daher für Österreich verbindliche Rechtsvorschriften.**⁶ Das Melbourne Abkommen wird in der Literatur als „eine Form eines **Doppelbesteuerungsabkommens**“ beschrieben.⁷

(11) Auf der Weltkonferenz für internationale Telekommunikation 2012 in Dubai wurden Änderungen zum Melbourne-Abkommen ausgehandelt („Dubai-Abkommen“).⁸ Das Dubai-Abkommen wurde lediglich von 89 ITU-Mitgliedstaaten unterzeichnet. Für die Vertragsparteien des Dubai-Abkommens ersetzt dieser Vertrag das Melbourne-Abkommen. 55 andere ITU-Mitgliedstaaten, die an der Konferenz in Dubai teilnahmen -

¹ Die Relevanz von zwei weiteren internationalen Abkommen (DBA Österreich-USA und das Allgemeine Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) der WTO) wurde bereits in

der November-Stellungnahme erläutert. Da diese Abkommen das Vorliegen einer Doppelbesteuerung voraussetzen, wird im Anhang zu dieser Stellungnahme dargelegt, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten Sprachtelekommunikationsdienstleistungen in den USA der Besteuerung unterliegen.

² Präambel der Verfassung der Internationalen Fernmeldeunion -

<https://www.itu.int/council/pd/constitution.html>

³ Überarbeitete Satzung und Vertrag der ITU (Genf, 1992), geändert durch nachfolgende Bevollmächtigtenkonferenzen

⁴ Art. 4 Abs.1 iVm Abs. 3

⁵ Die Vereinigten Staaten sind seit dem 01.07.1908 Mitglied und Vertragspartei der ITU-CC und ITR - siehe die Übersicht:

<https://www.itu.int/online/mm/scripts/gensel26?ctryid=1000100445>

⁶ <https://www.itu.int/online/mm/scripts/gensel26?ctryid=1000100534>

⁷ Schoeman/Steyn/Homeier, A South African perspective on Value-Added Tax on international mobile telecommunication services, *Journal of Economic and Financial Sciences* 2015, 861(867)

⁸ <https://www.itu.int/en/history/Pages/RegulationsCollection.aspx>

- 4 -

darunter sämtliche EU-Mitgliedstaaten, die USA und viele OECD-Länder - haben die Schlussakte nicht unterzeichnet. Diese Länder sind weiterhin an das Melbourne-Abkommen gebunden.⁹

4. Die Steuerklausel des Melbourne-Abkommens und ihre Bedeutung für die Umsatzsteuer

(12) In Art. 6.1.3 des Melbourne Abkommens findet sich folgende Formulierung:

„Sofern die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in einem Land eine Besteuerung der Erhebungsgebühren für internationale Fernmeldedienste vorsehen, wird diese **Steuer** normalerweise **nur erhoben**, wenn die internationalen Dienste **den Kunden in diesem Land** in Rechnung gestellt werden, es sei denn, daß andere Regelungen für besondere Umstände getroffen wurden.“¹⁰

(13) Es besteht breiter Konsens darüber, dass Art. 6.1.3 des Melbourne-Abkommens auf die Umsatzsteuer anwendbar ist.¹¹ Der Begriff „Steuer“ wird im Melbourne-Abkommen zwar nicht definiert, jedoch wird in Art. 6.1.3 die Bezugnahme auf „Steuer“ durch die Formulierung „die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in einem Land“ eingeschränkt. Diese Einschränkung ist so zu verstehen, dass der Begriff „Steuer“ nach dem innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten zu definieren ist.¹² Da es sich bei der Umsatzsteuer nach dem gemeinsamen Begriffsverständnis im EU-Recht und im österreichischen Recht um eine „Steuer“ handelt, ist Art. 6.1.3 auf die österreichische Umsatzsteuer anwendbar.¹³

(14) **Im Bereich der EU-Umsatzsteuer ist das bestehende Bewusstsein für das Melbourne-Abkommen unbestritten:** Die Definition des Begriffs „Telekommunikation“ in Art. 2.1. des Melbourne-Abkommens („Jede Übertragung, Sendung oder jeder Empfang von Zeichen, Signalen, Schrift, Bildern oder Nachrichten jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Systeme“) wurde 1997 übernommen, um den Begriff „Telekommunikationsdienstleistungen“ in der MwStSystRL¹⁴ und in ihren Begleitmaterialien¹⁵ zu definieren.

(15) Ähnlich wie die Verteilungsnormen in herkömmlichen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen **weist Art. 6.1.3**

Besteuerungsrechte im Verhältnis zwischen den ITU-Mitgliedstaaten zu. Dies ergibt sich aus der Formulierung „wird diese Steuer [...] nur erhoben“, die - wenn sie in einem herkömmlichen Doppelbesteuerungsabkommen verwendet wird - das

⁹ Scheurle/Mayen/Goebbels, Telekommunikationsgesetz³, § 8 Internationaler Status Rz. 7; Schoeman/Steyn/Homeier, A South African perspective on Value-Added Tax on international mobile telecommunication services, *Journal of Economic and Financial Sciences* 2015, 861 (867).

¹⁰ Die in Art. 6.1.3 des Melbourne-Abkommens enthaltene Regelung wurde unverändert in das Dubai-Abkommen übernommen. Art. 8.3.1 des Dubai-Abkommens lautet wie folgt: „[Wenn nach dem nationalen Recht eines Landes eine Steuer auf Gebühren für internationale Telekommunikationsdienste erhoben wird, wird diese Steuer in der Regel nur für internationale Dienstleistungen erhoben, die Kunden in diesem Land in Rechnung gestellt werden, es sei denn, es werden andere Vereinbarungen getroffen, um besonderen Umständen Rechnung zu tragen.“ Die Tatsache, dass die Steuerklausel des Dubai-Abkommens jene des Melbourne-Abkommens widerspiegelt, zeigt, **dass die ITU-Mitgliedstaaten selbst** nach mehr als 30 Jahren nach Abschluss des Melbourne-Abkommens **an den Vorschriften festhalten.**

¹¹ Bouzidi/Taferner, VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU, *VAT Monitor* 2000, 275 (275); Purcell, VAT and the Telecoms Industry- A UK Perspective, *ECTax Journal* 2001, 127 (128); Eriksen, Telecoms- Norway and the EU Part I, *VAT Monitor* 1999, 152 (153); Vellen, Umsatzbesteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen, *UR* 1997, 197 (202); Slapio, Umsatzsteuerliche Behandlung von Telekommunikationsdienstleistungen, *DStR* 1997, 1068 (WEß); Gummert/Trapp, Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, *MMR* 1998, 227 (229); Huschens, Die Entwicklung des EG-Umsatzsteuerrechts im Jahr 1997, *EuZW* 1998, 357 (358 ff).

¹² DePasquale/Varley, Telecommunications & Methods for Avoiding Double Taxation, <https://www.itu.int/ITU-D/finance/work-costtariffs/events/tariff-seminars/GenevaTaxation/pdf/DePasqualeVarley-Contribution-e.pdf> [aufgerufen am 11.08.2022]

¹³ Die britischen Abgabenbehörden stellten ausdrücklich fest, dass das Melbourne-Abkommen „stets so ausgelegt wurde, dass es die Umsatzsteuer einschließt“. *UK Customs & Excise Manual*, Vol VI, Part 4, Chapter 3, Appendix F

¹⁴ Siehe Art. 24 Abs. 2 UStR: „Telekommunikationsdienste“ meint Dienste Im Zusammenhang

mit der Übertragung, der Aussendung oder dem Empfang von Signalen, Worten, Bildern und Tönen oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Systeme [...]".

¹⁵ Siehe Vellen, UR 1997, 202; Bernegger, Umsatzsteuer und Telekommunikation, in Bernegger et al. (Hrsg) Umsatzsteuer bei Telekomleistungen (2000) 39 (41); Hinnekens, The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce, Interfax 1998, 52 (58); Korf, Neuregelung des Leistungsorts von Telekommunikationsdienstleistungen, DB1997, 744 (IV).

- 5 -

Besteuerungsrecht zweifellos nur einer der Vertragsparteien zuweist.¹⁶ Aufgrund der abschließenden Natur dieser Zuweisung darf kein anderes Land dieselbe Dienstleistung besteuern. Als das Melbourne-Abkommen 1988 geschlossen wurde, handelten am Telekommunikationssektor überwiegend öffentliche Betreiber, die sogenannten „Post- und Telekommunikationsbetreiber“ („PTO“).¹⁷ Die PTOs, die in den Anwendungsbereich des Abkommens fielen, waren somit den ITU-Mitgliedstaaten gleichgestellt. Als sich die Mitgliedstaaten der ITU auf die in Art. 6.1.3 festgelegte Verteilung der Besteuerungsrechte einigten, gingen sie eindeutig davon aus, dass diese Bestimmung ihr Recht zur Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen beeinflussen würde.

(16) Art. 6.1.3. weist das alleinige Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem die Dienstleistungen dem Kunden in Rechnung gestellt werden. Aus der französischen Fassung von Art. 6.1.3 (Französisch ist eine der offiziellen Arbeitssprachen der ITU¹⁸ und somit ist die französische Sprachfassung eine Quelle für eine authentische Auslegung) geht eindeutig hervor, welches Land das Besteuerungsrecht hat. Sie knüpft das Besteuerungsrecht an das Land, in dem die Kunden einen Vertrag mit dem Dienstleistungserbringer geschlossen haben und in dem die Dienstleistungen daher in Rechnung gestellt werden: „Quand la législation nationale d'un pays prévoit /'application d'une taxe fiscale sur la taxe de perception pour les services internationaux de telecommunication, cette taxe fiscale n'est normalement perçue que pour les services internationaux factures aux clients de ce pays (...)“

(17) Da sich die französische Fassung genau auf die Kunden aus einem bestimmten Land „de ce pays“ konzentriert, verlangt sie für eine Besteuerung in Einklang mit Art. 6.1.3, dass die Kunden einen Konnex zum Land des Dienstleistungserbringers aufweisen. Die ebenso authentische spanische Fassung von Art. 6.1.3. enthält den gleichen Wortlaut wie die französische Fassung und bestätigt somit die Absicht der Vertragsparteien des Melbourne-Abkommens.¹⁹

(18) Schließlich ist der Wortlaut von Art. 6.1.3. insofern eindeutig, als er nicht verlangt, dass in dem Land, in dem der Kunde ansässig ist, tatsächlich eine Steuer auf die spezifischen Dienstleistungen erhoben wird. In anderen Worten: **Art. 6.1.3. enthält keine „subject-to-tax“-Klausel**, sondern weist das ausschließliche Besteuerungsrecht einem Vertragsstaat unabhängig

von der Besteuerung in einem anderen Staat zu. Daher ist es unerheblich, ob die USA tatsächlich eine Steuer auf die spezifischen Dienstleistungen erheben.

(19) **Zahlreiche Drittländer haben die unbestreitbare Bedeutung des Melbourne-Abkommens erkannt** und ihre Umsatzsteuergesetze so ausgestaltet, dass grenzüberschreitende Telekommunikationsdienstleistungen nicht besteuert werden.²⁰ Auch EU-Mitgliedstaaten haben die aus dem Melbourne-Abkommen erwachsenden Verpflichtungen anerkannt: Beispielsweise hat das **Vereinigte Königreich** in derzeit, in der

¹⁶ Siehe Art. 21 OECD-MK zu sonstigen Einkünften, der besagt: „Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden“ (Hervorhebung hinzugefügt).

¹⁷ Siehe Purcell, VAT and the telecoms industry - a UK perspective, The ECTax Journal, Volume 5, Issue 3, 2001, 127 (127 ff).

¹⁸ Art. 29 Abs.1 Unterabs. 1 ITU CC.

¹⁹ Die spanische Version lautet: „Cuando en la legislación nacional de un país [of a country] se prevea la aplicación de una tasafiscal sobre la tasa de perception por los servicios internacionales de telecomunicación, esa tasa fiscal solo se percibirá normalmente por los servicios Internacionales de telecomunicación facturados a los clientes de ese país,

²⁰ **Russland** änderte 2002 den Mehrwertsteuerteil des Steuergesetzes, um das von der ehemaligen UdSSR unterzeichnete Melbourne-Abkommen zu erfüllen (VAT around the World, International VAT Monitor 2002, 394 (433 ff.)). Das **südafrikanische** Mehrwertsteuergesetz wurde 2021 geändert, um eine Nullbesteuerungsvorschrift für internationale Roamingleistungen im Sinne des Dubai-Abkommens einzufügen (Republic of South Africa, Government Gazette 667/44083, 20.01.2021; Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 2020, 20.01.2021, 43 ff). Die **chilenische** Steuerverwaltung stellte die mehrwertsteuerliche Behandlung von Roamingleistungen in einer Verwaltungsentscheidung aus dem Jahr 2004 klar und wies darauf hin, dass das Melbourne-Abkommen in Chile (nur) deshalb nicht gilt, weil es zu diesem Zeitpunkt noch nicht vom Nationalkongress ratifiziert oder genehmigt worden war (wie in der chilenischen Verfassung vorgeschrieben) (VAT Around the World, International VAT Monitor 2004, 270 (276)). Die Nationale Finanzverwaltung von **Bahrain** stellte 2020 klar, dass „in Bahrain ansässige Telekommunikationsunternehmen nicht verpflichtet sind, sich in Bezug auf Dienstleistungen, die sie für ihre nicht in Bahrain ansässigen Kunden, die Bahrain besuchen, erbringen, für Mehrwertsteuerzwecke registrieren zu lassen oder Mehrwertsteuer abzurechnen“, und dass diese Klarstellung darauf abzielte, „die Vorschriften über den Ort der Erbringung dieser Dienstleistungen an [...] das Melbourne Abkommen anzupassen“ (Nationale Finanzverwaltung von Bahrain, öffentliche Klarstellung VAT/PC/20/3, 31.12.2020).

es noch Mitglied der EU war, das Melbourne-Abkommen eingehalten, indem es Roaminggebühren mit 0 % besteuerte.²¹ Es liegt durchaus im Bereich des Möglichen, dass andere EU-Mitgliedstaaten gerade aus diesem Grund nicht von der Möglichkeit der Umsetzung von Art. 59a MwStSystRL Gebrauch machen.

(20) Australien hat - unter Berufung auf das Melbourne-Abkommen - 2010 eine Befreiung von der Waren- und Dienstleistungssteuer („GST“) für globale Roaming-Dienstleistungen eingeführt.²² Die Begründung²³ des Tax Laws Amendment Act 2010 weist darauf hin, dass diese Änderung darauf abzielt, „sicherzustellen, dass Telekommunikationsdienstleistungen im Rahmen von Global-Roaming-Vereinbarungen, die an Kunden von nicht in Australien ansässigen Telekommunikationsanbietern während des „Roamings“ in Australien erbracht werden, weiterhin nicht der Steuer auf Waren und Dienstleistungen unterliegen [...] Dies steht im Einklang mit einer Verpflichtung, die Australien im Rahmen der Internationalen Telekommunikationsvorschriften (Melbourne, 9. Dezember 1988), dem so genannten ‚Melbourne Abkommen‘, auferlegt wurde“.²⁴ Weiter:

„Die Erhebung von GST auf die Leistung [...] des nicht-ansässigen Telekommunikationsanbieters wird als unvereinbar mit den vertraglichen Verpflichtungen Australiens im Rahmen des Melbourne Abkommens angesehen“.²⁵ Interessanterweise wurde diese Änderung auf Leistungen, die am oder nach dem 01.07.2000 getätigt wurden, anwendbar gemacht, d.h. die neu eingeführte Steuerbefreiung wurde mit einer Rückwirkung von zehn Jahren ausgestattet - was die bereits davor bestehende Gesetzesauslegung im Einklang mit dem Melbourne-Abkommen bestätigte.

(21) Zusammenfassend zeigen die obigen Ausführungen, dass Österreich zugestimmt hat, die von der Beschwerdeführerin an ihre US-Kunden erbrachten Dienstleistungen Art. 6.1.3 des Melbourne-Abkommens folgend nicht zu besteuern. Der Standpunkt der österreichischen Abgabenbehörden im vorliegenden Fall ignoriert bislang die seit Langem bestehenden völkerrechtlichen Verpflichtungen Österreichs, die Österreich daran hindern, auf Telekommunikationsdienstleistungen, die von einem in den USA ansässigen Unternehmen an US-Kunden in Rechnung gestellt werden, Umsatzsteuer zu erheben. Da dies von den österreichischen Abgabenbehörden im vorliegenden Fall bisher nicht getan wurde, ersucht die Beschwerdeführerin das BFG hiermit, das Melbourne-Abkommen entsprechend zu berücksichtigen.

(22) Das Melbourne-Abkommen ist die Art von internationalem Abkommen, auf die sich der EuGH in SK Telecom bezieht. In dieser Rechtssache stellte der EuGH klar, dass Verpflichtungen, die sich aus derartigen internationalen Abkommen (denen sich Staaten völlig freiwillig unterwerfen) ergeben, bei der Anwendung von Art. 59a MwStSystRL nicht ignoriert werden dürfen.

²¹ UK Customs & Excise Manual, Vol VI, Part 4, Chapter 3, Appendix F; Purcell, VAT and the telecoms industry - A UK perspective, EC Tax Journal 2001, 127 (141).

²² In Subdivision 38 des GSTAct 1999 wurde ein neuer Absatz 570 eingefügt, siehe Tax Laws Amendment (2010 GSTAdministration Measures No. 3) Act 2010, No. 91/2010

²³ Die Begründung enthält auch eine breite Palette von Beispielen wie z. B. das Folgende: UK Phone Ltd, ein Telekommunikationsanbieter im Vereinigten Königreich, betreibt außerhalb Australiens ein Unternehmen zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen und führt ein solches Unternehmen nicht in Australien (ein nicht ansässiger Telekommunikationsanbieter). Charlie (ein Kunde) wohnt im Vereinigten Königreich und hat einen Vertrag mit UK Phone Ltd (ein Abonnement). Im Rahmen dieses Vertrags versorgt UK Phone Ltd Charlie mit Telekommunikationsdiensten, einschließlich Mobiltelefon- und Internetdiensten im Vereinigten Königreich und Global Roaming in Australien, wobei Charlie die Rechnung an seine Adresse im Vereinigten Königreich erhält. Um Charlie (und seine anderen Kunden) mit Global Roaming in Australien zu versorgen, schließt UK Phone Ltd eine Vereinbarung mit einem australischen Telekommunikationsanbieter, Aus Phones Plus, ab, um den Kunden von UK Phone Ltd, die in Australien roamen, Zugang zu dessen australischem Netz zu gewähren. Während er sich in Australien aufhält und Global Roaming in einem australischen Netz betreibt, nutzt Charlie sein Smartphone im Rahmen seines Vertrags mit UK Phone Ltd, um Anrufe und E-Mails zu tätigen und zu empfangen, SMS zu versenden, auf das Internet zuzugreifen, Bildnachrichten zu versenden usw. Obwohl sich Charlie physisch in Australien befindet und Global Roaming in einem australischen Telekommunikationsnetz nutzt, ist die Bereitstellung von Global Roaming GST-frei (sowohl die Bereitstellung durch den gebietsfremden Telekommunikationsanbieter als auch die Bereitstellung durch den in Australien ansässigen Telekommunikationsanbieter).

²⁴ Australia, Tax Laws Amendment (2010 GST Administration Measures No. 3) Bill 2010, Explanatory Memorandum, 2.1 ff.

²⁵ Australia, Tax Laws Amendment (2010 GSTAdministration Measures No. 3) Bill 2010, Explanatory Memorandum, 2.18.

- 7 -

(23) Die Beschwerdeführerin hält daher fest, dass die vorliegende Frage zur Auslegung von Art. 59a MwStSystRL als acte claire¹⁶ qualifiziert und daher vom BFG sofort zugunsten der Beschwerdeführerin entschieden werden kann.

II. Keine Besteuerung von Sprachtelekommunikationsdienstleistungen in Österreich aufgrund vergleichbarer Steuerbelastung in den USA

(24) Im vorliegenden Fall vertritt die Abgabenbehörde die Ansicht, dass die Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen in den USA dafür maßgeblich ist, ob Österreich tatsächlich berechtigt ist, auf solche Dienstleistungen Umsatzsteuer zu erheben. Diese Ansicht

basiert offenbar auf Rz. 643 der österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien, wonach eine Besteuerung in Österreich nur dann zulässig ist, wenn „die außerhalb des Gemeinschaftsgebiets erbrachte Dienstleistung keiner mit der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt“ (das BMF wendet diese Auffassung auf die Steuerjahre 2015-2017 an, die Gegenstand der vorliegenden Beschwerde sind). Wie oben in Abschnitt I. erläutert macht die Beschwerdeführerin jedoch geltend, dass eine Analyse der Besteuerung in den USA für Zwecke dieser Stellungnahme irrelevant ist, zumal Österreich als Vertragspartei des Melbourne-Abkommens gar nicht berechtigt ist, auf die vorliegenden Dienstleistungen Umsatzsteuer zu erheben.

(25) Sollte das BFG dies dennoch für notwendig erachten, wird in den Ausführungen im ANHANG (mit beigefügten Nachweisen) die Steuerbelastung der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in den USA in den relevanten Veranlagungszeiträumen (2015-2017) dargelegt. Darin werden all jene US Steuern auf Sprachtelekommunikationsdienstleistungen erläutert, die für sie eine mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbare Steuerbelastung darstellen.

(26) Die relevanten Abgaben in den USA sind die Federal Universal Service Charge („FUSF“) sowie bundesstaatliche und lokale Sales and Use Taxes. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin drei Arten von Telekommunikations-Dienstleistungen an ihre Kunden erbracht, nämlich (i) Sprachtelekommunikationsdienstleistungen (Voice-Mobilfunkanrufe), (ii) Messaging-Dienste (Text- und Bildnachrichten) und (iii) Internetzugangsdienste (Data-Packages). Obwohl diese drei Dienstleistungen für Zwecke des österreichischen Umsatzsteuerrechts gemeinsam als „Telekommunikationsdienstleistungen“ gelten, werden sie nach geltendem US-Recht als eigenständige und getrennte Dienstleistungen behandelt. Im vorliegenden Fall werden die relevanten US-Abgaben - FUSF und Sales and Use Tax - auf Umsätze aus Sprachtelekommunikationsdienstleistungen einschließlich der Umsätze aus der Erbringung von Sprachtelekommunikationsdienstleistungen für einen Kunden, der in Österreich Roaming-Leistungen in Anspruch nimmt, erhoben. Umsätze aus Internetzugangsdiensten unterliegen weder der FUSF noch der US-Sales and Use Tax. Umsätze aus Messaging-Diensten hingegen unterliegen nicht der FUSF, wohl aber der US-Sales and Use Tax.

²⁶ Dabei muss es sich um eine klar und eindeutig zu beantwortende Rechtsfrage handeln und die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig sein, dass keinerlei Raum für vernünftige Zweifel an der gestellten Frage besteht. Siehe dazu grundlegend EuGH 06. 10. 1982, C-283/81, CILFIT, Rz. 16

- 8 -

(27) Aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin geht hervor, dass sich die Roaming-Dienstleistungen in

Österreich im angefochtenen Zeitraum wie folgt auf die drei Arten von Dienstleistungen verteilen:

	2015	2016	2017
Internetzugangsdienste (data) in Österreich	68%	84%	83%
Sprachtelekommunikationsdienstleistungen (voice) in Österreich	27%	13%	14%
Messaging-Dienste in Österreich	5%	3%	3%
Gesamte Roaming-Dienstleistungen in Österreich	100%	100%	100%

(28) Wie aus der Tabelle hervorgeht unterlagen im gegenständlichen Zeitraum 13% - 27% der Umsätze aus Roaming-Dienstleistungen (entsprechend dem Anteil der Sprachtelekommunikationsdienstleistungen) der FUSF sowie der US-Sales and Use Tax. **Umsätze aus Sprachtelekommunikationsdienstleistungen (13% - 27% aller Umsätze im Zusammenhang mit Roaming-Dienstleistungen in Österreich in den Zeiträumen 2015-2017) unterliegen in den USA einer Steuerbelastung, die sowohl ihrer Art als auch ihrem Gesamtbetrag nach mit der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbar ist (und sogar die von der österreichischen Abgabenbehörde geforderten Schwellenwerte übersteigt), sodass Österreich solche Dienstleistungen auch dem derzeitigen Standpunkt der österreichischen Abgabenbehörde folgend nicht besteuern darf.**

(29) Wie in Abschnitt I. erläutert, ist Österreich aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtungen ohnehin nicht berechtigt, auf Telekommunikationsdienstleistungen (unabhängig davon, ob es sich um Sprach-, Messaging oder Internetzugangsdienste handelt) Umsatzsteuer zu erheben. Aus diesem Grund ist eine weitere Prüfung der Vergleichbarkeit der US-Steuerbelastung, bestehend aus FUSF und US-Sales and Use Tax, mit der österreichischen Umsatzsteuerbelastung nicht erforderlich. Sollte das BFG jedoch eine solche Vergleichbarkeitsprüfung für notwendig erachten, so legt die Beschwerdeführerin im ANHANG zu dieser Stellungnahme weitere Erläuterungen und Beweise vor.

III. Anträge

(30) Aus den oben dargelegten Gründen beantragt die Beschwerdeführerin, dass das BFG die Rechtsfragen der vorliegenden Beschwerde als *acte claire* betrachtet und die angefochtenen Bescheide aufhebt.

(31) Sollte das BFG den *acte claire*-Charakter dieser Frage nicht teilen, regt die Beschwerdeführerin an (wie bereits in der Stellungnahme vom 30.11.2021 dargelegt), dass das BFG eine Vorabentscheidung des EuGH zu dieser Fragestellung einholt.

...

Anhang: Vergleichbarkeit der FUSFund USSales and Use Tax mit der österreichischen Umsatzsteuer

...

(wird nicht wiedergegeben)

In ihrer als **Beweisantrag umschriebenen Stellungnahme vom 11.1.2024** (OZ. 44) führt die Bf. Folgendes aus:

„ ...

(1) wie telefonisch besprochen, übermittelt die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf das anhängige Beschwerdeverfahren (RV/2100752/2021) hiermit einen

Antrag auf Beweisaufnahme

betreffend die Bedeutung des Melbourne-Abkommens für die Umsatzbesteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich.

(2) Die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH hat **Univ.-Prof. Dr. Y.** mit der Erstellung eines **Rechtsgutachtens zur Bedeutung des Melbourne Abkommens für die Umsatzbesteuerung von Telekommunikationsleistungen in Österreich** beauftragt. Dieses Rechtsgutachten ist dieser Eingabe als **Anlage ./I** beigelegt.

(3) Hierbei kommt Univ.-Prof. Dr. Y. zum Ergebnis, dass das Melbourne-Abkommen in Österreich ratifiziert wurde (somit integraler Bestandteil des geltenden Rechts ist), als völkerrechtlicher Vertrag anzuwenden ist und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie („MwStSystRL“) nicht entgegensteht. Insbesondere steht dieses nicht im Widerspruch zu Art. 59a der MwStSystRL, da diese Bestimmung lediglich ein Mitgliedstaatenwahlrecht vorsieht. Dieses Wahlrecht, welches einen fakultativen Charakter innehat, vermag nicht die völkerrechtliche Verpflichtung Österreichs - die Österreich durch Ratifizierung des Melbourne-Abkommens eingegangen ist - zu umgehen. Folglich ist das Melbourne-Abkommen im gegenständlichen Fall zwingend anzuwenden und steht einer Steuerpflicht in Österreich entgegen.

(4) Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass vor kurzem eine Entscheidung des BFG vom 5.7.2023, RV/2100350/2019, ergangen ist, - die Prof. Dr. Y. ebenso in seinem Rechtsgutachten berücksichtigt hat - mit der das BFG die Rechtsverbindlichkeit anderer rechtlicher Bestimmungen (das Dubai-Abkommen) der ITR („International Telecommunication Regulations“) ablehnt. In dieser Entscheidung hat sich das BFG jedoch nicht mit dem Melbourne-Abkommen auseinandergesetzt, weshalb diese Entscheidung auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar ist. Wie in unserer Stellungnahme vom 30.9.2022 in Rz. 10 ausgeführt, wurde das Melbourne-Abkommen durch Österreich unterzeichnet und ist daher in Kraft sowie rechtsverbindlich. Dies ist bei den anderen, vom BFG in der Entscheidung vom 5.7.2023 genannten ITR-Quellen, jedoch nicht der Fall. Die Rechtsfrage bezüglich der Anwendbarkeit des Melbourne-Abkommens ist daher auch in Folge der

Entscheidung des BFG vom 5.7.2023 nach wie vor in der bisherigen Rechtsprechung nicht geklärt, da das BFG hierzu keine Feststellungen getroffen hat.

(5) Prof. Dr. Y. kommt in seinem Rechtsgutachten zu dem Schluss, dass das Melbourne-Abkommen zweifelsfrei anwendbar ist und somit eine Steuerpflicht in Österreich verhindert. Umsätze aus Roaming-Dienstleistungen, die von Nicht-EU ansässigen Telekommunikationsdienstleistern an Nicht-EU ansässige Kunden erbracht werden, sind daher in Österreich nicht zu besteuern.

*(6) Wir möchten darauf hinweisen, dass Prof. Y. seine Ansicht auch in der österreichischen Steuerzeitung veröffentlicht hat (Staringer, Die Bedeutung völkerrechtlicher Abkommen für das Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 2023, 657, siehe **Anlage ./2**). In diesem Artikel fasst Prof. Y. das Ergebnis seiner rechtlichen Würdigung wie folgt zusammen:*

„Geht man somit von Bestehen einer Mitgliedstaaten-Kompetenz für den Abschluss des Melbourne Agreements aus, ist eine mit Art. 6.1.3 dort angeordnete Pflicht zum Verzicht auf die Umsatzbesteuerung von Telekom-Leistungen an nichtansässige Kunden nicht nur

- 3 -

sondern auch innerstaatlich wirksam. Diese Pflicht wird nicht durch entgegenstehendes Unionsrecht verdrängt. Eine auf § 3 Abs. 16 UStG iVm der USt-Telekom-VO gestützte inländische Besteuerung solcher Leistungen wäre somit abkommens- und rechtswidrig.“

(7) ...

*Anlage. /1: Rechtsgutachten zur Bedeutung des Melbourne Abkommens für die Umsatzbesteuerung von Telekommunikationsleistungen in Österreich von Univ.-Prof. Dr. Y.
Anlage./2: Staringer, Die Bedeutung völkerrechtlicher Abkommen für das Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 2023, 657“*

Mit **Auskunftersuchen vom 5.3.2024 (OZ. 45, 46)** wurden die H. GmbH und die A. GmbH aufgefordert, entsprechende Gutschriftsbelege über gewährte Rabatte (Discounts) der Jahre 2015-2023 bekannt zu geben, da diese von der Bf. gänzlich oder teilweise bestritten wurden.

Die Beantwortung der Auskunftersuchen erbrachte eine Bestätigung der Feststellungen der belangten Behörde und wurden der Bf. ausdrücklich mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 23. April 2024 (OZ. 91)** nachweislich vorgehalten.

Eine schriftliche Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichts durch die Bf. erfolgte nicht.

In der **mündlichen Verhandlung (Niederschrift vom 11.9.2024, OZ. 111)** stellte der steuerliche Vertreter Vorsteuerberichtigungen aus gewährten Rabatten außer Streit.

Prof. Dr. Y. trägt das Gutachten, welches in ÖStZ 2023/634, ÖStZ 2023, 657 veröffentlicht ist, auszugsweise vor und verweist insbes. auf die Fußnoten 63 und 77, dass das Melbourne Abkommen in anderen Staaten wesentlich ausführlicher diskutiert worden sei. Er weist darauf hin, dass die in Art. 6.1.3 des Melbourne Abkommens enthaltene Möglichkeit von den Vorgaben dieses Abkommens wieder abzuweichen nur im Rahmen sogenannter „special arrangements“ im Sinne des Artikel 9 des Melbourne Abkommens möglich sei (vgl. FN 63). Ein solches special arrangement liege in Bezug auf die Umsatzsteuer nicht vor, selbst wenn eine solche Abweichung vereinbart wäre, wäre diese im Verhältnis zu den USA unwirksam. Zum Einwand der Abgabenbehörde, es sei fraglich, ob das Melbourne Agreement überhaupt auf moderne Arten der Telekommunikation anwendbar sei (insbesondere Internetdienstleistungen) wird von Prof. Dr. Y. ausgeführt, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie der EU den Begriff der Telekommunikationsdienstleistung aus dem Melbourne Agreement übernommen habe. Der Anwendungsbereich des EU-Rechts und des Melbourne Agreements seien daher zwangsläufig deckungsgleich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Entgeltsminderung Gutschrift mit einem Vorsteuerbetrag von 3.462,95 € aus 2015 (Firma D. bzw. H. GmbH:

1.2. Entgeltsminderung Gutschrift mit einem Vorsteuerbetrag von 5.726,38 € aus 2016 (Firma A. AG:

1.3. Entgeltsminderung Gutschrift mit einem Vorsteuerbetrag von 25.097,83 € aus 4/2017 (Firma A. AG)

Die sachverhaltsmäßige Bestreitung der Vorsteuerverminderung aus gewährten Rabatten wurden von der Bf. nicht aufrechterhalten, sodass sich hier weitere Feststellungen erübrigen und auf die angefochtenen Bescheide verwiesen wird.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung ergibt sich aus den vorgenommenen Auskunftersuchen und deren Beantwortungen, die der Bf. entsprechend zur Kenntnis gebracht wurden. Diese haben die Feststellungen der belangten Behörde bestätigt und wurden auch nicht mehr weiter bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsquellen

UStG 1994

§ 3a Abs. 16 UStG 1994

*Der Bundesminister für Finanzen kann, um **Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen** zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12, 13 oder 14 bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach*

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und

***2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen**
behandelt werden.*

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl. II Nr. 383/2003, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 221/2009 VO BGBl. II 2003/383 Telekom-VO

§ 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.

UStR 2000

„3a.16.3. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Rz. 643 (alte Fassung)

Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen

Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird.

Die österreichischen Netzanbieter haben die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihnen erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer auf das für sie günstigere EU-Recht zu berufen. Eine Berufung ist jedoch nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Letztere Voraussetzung ist vom österreichischen Netzanbieter nachzuweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen kann.

Beispiel:

Ein österreichischer Mobilfunkbetreiber schließt mit einem Mobilfunkbetreiber mit Sitz im Drittland einen Vertrag ab, wonach die beiden Vertragsparteien den jeweils berechtigten Kunden der anderen Vertragspartei die Möglichkeit geben, Telekommunikationsleistungen auf dem von ihnen betriebenen Netz zu erhalten (Roaming-Vertrag). Der Kunde des Drittlandsunternehmers telefoniert in Österreich.

Die Telekommunikationsdienstleistung unterliegt im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung.

Der Ort der Leistung des österreichischen Unternehmers beurteilt sich zunächst nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt nach dieser Bestimmung im Drittland, da die Leistung einem Unternehmer gegenüber erbracht wird. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

Der Ort der Leistung des Drittlandsunternehmers richtet sich nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 7 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 15 UStG 1994). Erbringt er seine Leistung gegenüber einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, liegt der Ort der Leistung im Gemeinschaftsgebiet. Hat der Unternehmer seinen Sitz in Österreich, liegt der Ort der Leistung in Österreich. In diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Wird die Leistung einem Unternehmer im Drittland oder einem Nichtunternehmer im Drittland gegenüber erbracht, liegt der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 (bis 31.12.2014: § 3a Abs. 13 lit. a oder Abs. 7 UStG 1994) jeweils im Drittland. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

Rz. 643 (neue Fassung)

Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idgF im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird, wenn dadurch eine Nichtbesteuerung in der Union vermieden wird, ohne dass es hierbei darauf ankommt, welcher steuerlichen Behandlung diese Leistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs C-593/19, SK Telecom Co. Ltd). Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht wird. **Bis 31.12.2021 war zusätzliche Voraussetzung, dass die Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterlag.**

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, sind als Dienstleistungen anzusehen, deren "tatsächliche Nutzung oder Auswertung" im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgt (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs C-593/19, SK Telecom Co. Ltd).

Beispiel:

Ein österreichischer Mobilfunkbetreiber schließt mit einem Mobilfunkbetreiber mit Sitz im Drittland einen Vertrag ab, wonach die beiden Vertragsparteien den jeweils berechtigten Kunden der anderen Vertragspartei die Möglichkeit geben, Telekommunikationsleistungen auf dem von ihnen betriebenen Netz zu erhalten (Roaming-Vertrag). Der Kunde des Drittlandsunternehmers telefoniert in Österreich.

Der Ort der Leistung des österreichischen Unternehmers beurteilt sich zunächst nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt nach dieser Bestimmung im Drittland, da die Leistung einem Unternehmer gegenüber erbracht wird. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

Der Ort der Leistung des Drittlandsunternehmers richtet sich nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 13 UStG 1994. Erbringt er seine Leistung gegenüber einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, liegt der Ort der Leistung im Gemeinschaftsgebiet. Hat der Unternehmer seinen Sitz in Österreich, liegt der Ort der Leistung in Österreich. In diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Wird die Leistung einem Unternehmer im Drittland oder einem Nichtunternehmer im Drittland gegenüber erbracht, liegt der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994 jeweils im Drittland. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort

der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 nach Österreich.

Gemeinschaftsrecht

Art. 24 Abs. 2 MwStSystRL

(2) Als „Telekommunikationsdienstleistung“ gelten Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Medien, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, einschließlich der Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen.

Vorgängerbestimmung Sechste RL

Art. 9 Abs. 2 lit. e Sechste RL RL 1999/59

Es gilt jedoch

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

- Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten,*
- Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,*
- Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen,*
- Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein unter diesem Buchstaben e) genanntes Recht nicht wahrzunehmen,*
- Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern,*
- Gestellung von Personal,*
- Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie bei der Erbringung von unter diesem Buchstaben e) genannten Dienstleistungen tätig werden.*
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel*
- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen,*
- Telekommunikationsdienstleistungen. Als Telekommunikationsdienstleistungen gelten*

solche Dienstleistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht werden, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang. Zu den Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift gehört auch die Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen

- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen,
- auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wie unter anderem die in Anhang L aufgeführten Dienstleistungen;

Art. 59a MWStSystRL idgF

Artikel 59a

Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, **können** die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56, 58 und 59 bestimmt,

- a) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt;
- b) **den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.**

Art. 9 Abs. 3 Sechste Mehrsteuerrichtlinie (Vorgänger-RL)

Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, **können** die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Dienstleistungen, mit Ausnahme der unter dem letzten Gedankenstrich genannten Dienstleistungen, sofern diese an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, und auch bei der Vermietung von Beförderungsmitteln

- a) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel im Inland liegt so behandeln; als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;
- b) **den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.**

Völkerrechtliche Rechtsquellen

Doppelbesteuerung – Einkommensteuer (USA), Kundmachungsorgan BGBl. III Nr. 6/1998

Artikel 23

Gleichbehandlung

(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 (Persönlicher Geltungsbereich) auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind. Für Zwecke der Steuer der Vereinigten Staaten befinden sich ein Staatsangehöriger der Vereinigten Staaten, der nicht in den Vereinigten Staaten ansässig ist, und ein österreichischer Staatsangehöriger, der nicht in den Vereinigten Staaten ansässig ist, nicht in gleichen Verhältnissen.

GATS

21994A1223(16) Die multilaterale Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) - Anhang 1 - Anhang 1B - Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (WTO) WTO Amtsblatt Nr. L 336 vom 23/12/1994 S. 0191 – 0212

Artikel XVII

Inländerbehandlung

(1) In den in seiner Liste aufgeführten Sektoren gewährt jedes Mitglied unter den darin festgelegten Bedingungen und Vorbehalten den Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds hinsichtlich aller Maßnahmen, welche die Erbringung von Dienstleistungen beeinträchtigen, eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist als die, die es seinen eigenen gleichen Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern gewährt.

(2) Ein Mitglied kann das Erfordernis des Absatzes 1 dadurch erfüllen, daß es Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds eine Behandlung gewährt, die mit der, die es seinen eigenen gleichen Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringern gewährt, entweder formal identisch ist oder sich formal von ihr unterscheidet.

(3) Eine formal identische oder formalunterschiedliche Behandlung gilt dann als weniger günstig, wenn sie die Wettbewerbsbedingungen zugunsten von Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringern des Mitglieds gegenüber gleichen Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds verändert.

Abkommen von Melbourne (ITR, WATTC-88)

Art. 6.1.3.

Deutscher Text

Sofern die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in einem Land eine Besteuerung der Erhebungsgebühren für internationale Fernmeldedienste vorsehen, wird diese Steuer

normalerweise nur erhoben, wenn die internationalen Dienste den Kunden in diesem Land in Rechnung gestellt werden, es sei denn, dass andere Regelungen für besondere Umstände getroffen werden.

Englischer Text:

Where, in accordance with the national law of a country, a fiscal tax is levied on collection charges for international telecommunication services, this tax shall normally be collected only in respect of international services billed to customers in that country, unless other arrangements are made to meet special circumstances.

Französischer Text:

Quand la législation nationale d'un pays prévoit l'application d'une taxe fiscale sur la taxe de perception pour les services internationaux de télécommunication, cette taxe fiscale n'est normalement perçue que pour les services internationaux facturés aux clients de ce pays, à moins que d'autres arrangements soient conclus pour faire face à des circonstances spéciales.

Arbeitsübersetzung:

Wenn das nationale Recht eines Landes die Einhebung einer Steuergebühr auf die Erhebungsgebühr für internationale Telekommunikationsdienste vorsieht, wird diese Steuergebühr normalerweise nur für internationale Dienste erhoben, die Kunden dieses Landes in Rechnung gestellt werden.

Spanischer Text:

Cuando en la legislación nacional de un país se prevea la aplicación de una tasa fiscal sobre la tasa de percepción por los servicios internacionales de telecomunicación, esa tasa fiscal solo se percibirá normalmente por los servicios internacionales de telecomunicación facturados a los clientes de ese país, a menos que se concierten otros arreglos para hacer frente a circunstancias especiales.

3.1.2. rechtliche Erwägungen Umsatzsteuerbescheide

3.1.2.1. nationales Umsatzsteuerrecht

Die Darstellung der historischen Rechtsentwicklung im Schriftsatz der Bf. vom 30.11.2021 (OZ. 43) in den Rz. 6 bis 25 ist im Wesentlichen richtig, deren Schlussfolgerungen werden auf Grund der späteren VwGH-Judikatur nicht geteilt.

Im besonders hervorzuhebenden Fall eines Telekommunikationsunternehmens aus Südafrika kam das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 26.2.2019, RV/2100366/2016 noch zum Schluss, dass auf Grund der in Südafrika gegebenen Umsatzsteuerbelastung von 14% eine

vergleichbare Steuerbelastung mit der österreichischen Umsatzsteuer im Sinne der damaligen Rechtsauffassung gegeben wäre und daher die Ortsverlagerung nach der Telekom-VO (s.o.) nicht zulässig wäre. Diese Rechtsansicht wurde im Rahmen einer ordentlichen Amtsrevision vom angerufenen VwGH nicht geteilt (VwGH 1. Juni 2021, Ro 2019/15/0012). Er bemerkt dazu in Rz. 16 wörtlich:

*„Diese Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts steht im Widerspruch zu den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 15. April 2021, SK Telecom Co. Ltd, C-593/19, 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 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.**“*

Daraus ist zu schließen, dass er sich auf Grundlage der Entscheidung des EuGH von seiner älteren Judikatur (VwGH v. 30. Juni 2005, 2003/15/0059, 2004/15/0010 und 22. November 2006, 2005/15/0104) gefordertes Abstellen auf die Steuerbelastung im Drittland – ohne dies ausdrücklich zu erwähnen – materiell getrennt hat. Insofern hatte das EuGH-Urteil eine Änderung der innerstaatlichen Rechtsansicht herbeigeführt. Abgesehen davon hat er keinen Vertrauenstatbestand in die als nunmehr unrichtig erkannte innerstaatliche Rechtsansicht erblickt und ohne weiteres die neue Rechtslage angewandt, obwohl sich die der Beurteilung zu Grund liegenden Sachverhalte sich vor dem EuGH-Urteil vom 15. April 2021, SK Telecom Co. Ltd, C-593/19, ereignet hatten.

In ähnlicher Weise wurden die Fälle der Drittländer Australien (VwGH 1. Juni 2021, Ro 2019/15/0011), Guernsey (VwGH 10. Juni 2021, Ra 2019/15/0008) und Japan (VwGH 10. Juni 2021, Ra 2019/15/0010) entschieden, deren Sachverhalte in den Jahren 2013 und 2014 stattgefunden hatten.

Auf die im Wartungserlass UStR 2000, Rz. 643 ausgedrückte Toleranzregelung kommt es nicht an, weil das Bundesfinanzgericht an derartige Richtlinien nicht gebunden ist. Warum diese von der belangten Behörde nicht weiter beachtet wurden, konnte der vorliegenden Aktenlage nicht entnommen werden. Sollte die Bf. in einem von der Behörde veranlassten Vertrauen verletzt sein, müsste dies in einem Verfahren nach § 236 BAO releviert werden.

3.1.2.2. Doppelbesteuerungsabkommen USA-Österreich

Nichtdiskriminierungsklausel

Auch wenn Art. 2 Abs. 4 DBA im Sinne des Artikels 23 (Gleichbehandlung) das Abkommen auch für Steuern jeder Art und Bezeichnung, die von einem Vertragsstaat oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden, hinsichtlich des im Sinne des Artikels 25 Absätze 1 bis 5 vereinbarten Informationsaustausches und der Amtshilfe auch **für Steuern jeder Art**, die von einem Vertragsstaat erhoben werden, gilt, kann die von der Bf. geortete angebliche Diskriminierung auf dem Gebiete der Umsatzbesteuerung der Telekommunikationsleistungen nicht erblickt werden. Denn nach der bisher bekannten Judikatur kann bei der Nutzung von Telekommunikationsdienstleistungen, die von einem nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmer im Inland genutzt, der Ort der Leistung nach der Telekomverordnung ins Inland verlagert werden (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0035).

Somit ist davon auszugehen, dass eine inländische Dienstleistung der Umsatzsteuer unterworfen wird. Eine Diskriminierung auf Grund der Staatsbürgerschaft findet nicht statt. Selbst die Dienstleistung an einen Österreicher mit amerikanischem Wohnsitz würde bei Inanspruchnahme derartiger Leistung der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Abgesehen davon, kommt es bei der Ortbestimmung der Besteuerung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen nicht auf die Staatsbürgerschaft an.

Die von der Bf. kritisierte Doppelbesteuerung dürfte auch daraus resultieren, dass das amerikanische Umsatzsteuerrecht Leistungen, die nach innerstaatlicher Sicht in die inländischen (US-Besteuerung) einbezogen wurden, aus österreichischer Sicht im dortigen Inland (USA) besteuert werden. Es liegt in diesem Fall keine Diskriminierung auf Grund der Staatsbürgerschaft oder des Wohnsitzes, sondern eine Doppelbesteuerung auf Grund unterschiedlicher Umsatzsteuerrechte statt. Es könnte auch aus österreichischer Sicht die Ansicht vertreten werden, dass nicht weiter verständlich wäre, warum die Inanspruchnahme des inländischen Mobilfunkleitungsnetzes durch einen Endverbraucher nicht der inländischen, sondern der amerikanischen Umsatzsteuer unterliegen sollte, obwohl in Österreich zumindest zum Teil keine amerikanischen Telekommunikationsnetze in Anspruch genommen wurden.

In ähnlicher Weise ist auch nicht zweifelhaft, dass ein Friseurbesuch eines amerikanischen Touristen in Österreich als Dienstleistung an einen Nichtunternehmer der österreichischen Umsatzsteuer genauso wie der Friseurbesuch eines österreichischen Touristen in Amerika der amerikanischen Sales-Tax oder vergleichbarer anderer Steuern unterliegen würde. In diesen Fällen würde weder eine Diskriminierung auf Seiten Österreichs noch der USA vorliegen. Abgesehen davon würden derartige Leistungen die von dort ansässigen Inländern (österreichische oder amerikanische Nichtunternehmer beim Bezug von Leistungen eines österreichischen oder amerikanischen Unternehmers) der entsprechenden Besteuerung unterliegen.

Da eine steuerliche Diskriminierung nicht stattgefunden hat, erübrigen sich darob weitere Ausführungen.

3.1.2.3. Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS)

Was die Rechte Einzelner nach dem im Rahmen der WTO (Welthandelsorganisation) abgeschlossener Abkommen anlangt, ist die Rechtsprechung des EuGH eher zurückhaltend (EuGH 9. September 2008, Rs. C-120/06 P und C-121/96 P, FIAMM, FIAMM Technologies). Beispielsweise wird ausgeführt, dass es nicht Zweck der WTO-Übereinkünfte sei, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, daher könne ein Verstoß gegen diese Übereinkünfte auch nicht die außervertragliche Haftung der Gemeinschaft auslösen, andernfalls würde der Spielraum, über den die Mitglieder der WTO verfügten, um einer Entscheidung des DSB (Dispute Settlement Body - Streitbeilegungsgremium) nachzukommen beeinträchtigt (Rz. 78). Was konkret die WTO-Übereinkünfte anbelangt, gehören diese nach der ständigen Rechtsprechung wegen ihrer Natur und ihrer Systematik grundsätzlich nicht zu den Normen, an denen der Gerichtshof die Rechtmäßigkeit der Handlungen der Gemeinschaftsorgane misst (vgl. u.a. Urteile Portugal/Rat, Randnr. 53, sowie Van Parys, Randnummer 40 und die dort angeführte Rechtsprechung (Rz. 111). Ebenso wenig wie die materiellen Regeln der WTO-Übereinkünfte kann eine Empfehlung oder Entscheidung des DSB, mit der die Nichtbeachtung dieser Regeln festgestellt wird, für den Einzelnen ein Recht begründen, sich vor dem Gemeinschaftsrichter zur Prüfung der Rechtmäßigkeit des Verhalten der Gemeinschaftsorgane darauf zu berufen, welche genaue rechtliche Bedeutung einer solchen Empfehlung oder Entscheidung auch immer zukommen mag (Rz. 129). In ähnlicher Weise bemerkt der BFH in seinem Urteil BFH 23. Februar 2010, VII R 8/08 in seinem Leitsatz, die Rechtsprechung des EuGH, dass sich ein Zollbeteiligter auf die Bestimmungen des GATT und die dazu ergangenen Entscheidungen der Streitschlichtungsgremien der WTO über die zum GATT in Widerspruch stehende Bananenmarktordnung der Gemeinschaft nicht berufen kann, stellt unbeschadet der gegen sie erhobenen Einwände keinen ausbrechenden Rechtsakt i.S. der diesbezüglichen Rechtsprechung des BVerfG dar. Im Übrigen bemerkt der BFH, dass WTO-Übereinkünfte wie das GATT 1994 wegen ihrer Natur und ihrer Systematik grundsätzlich nicht zu jenen Normen gehören, an denen die Rechtmäßigkeit der Handlungen der Gemeinschaftsorgane zu messen sei (Rz. 28).

In ähnlicher Weise zur angeblichen Diskriminierung in Doppelbesteuerungsfällen übersieht die Bf. mit ihrer Argumentation, dass es sich bei der Verschaffung von Sprachtelefonie und Internetdienstleistungen in Österreich durch Benützung des inländischen Mobilfunknetzes um eine im Inland verschaffte Möglichkeit der Inanspruchnahme auch dieser Leistung handelt, für die auch für österreichische Handynutzer Telefongebühren (Telefonentgelte) mit inländischer Umsatzsteuer anfallen. Daher könnte die Bf. auch eine Überprüfung heimischen US-Steuerrechts anstreben, ob nicht aus der Umsatzbesteuerung österreichischer

Telekommunikationsdienstleistungen eine von ihr geortete Verletzung der von den USA abgeschlossenen völkerrechtlicher Abkommen vorliegen könnte.

3.1.2.4. Das Melbourne Agreement der ITU

Den zum Beschwerdevorbringen erhobenen Ausführungen der Rechtsauffassung des Autors (Staringer, ÖStZ 2023, 657) haben weite Teile der Textanalyse zum Inhalt und behaupten, dass die französische und spanische Fassung gegenüber der deutschen und englischen deutlicher sei, wobei nicht klar genug sei, was unter „Kunden in diesem Land“ oder „customers in that country“ zu verstehen sei. Es handle sich um „Kunden, die aus einem bestimmten Land“ stammen.

Nach der oa. Arbeitsübersetzung des französischen Textes ist kein signifikanter Unterschied zwischen dem englischen und deutschen Text festzuhalten. Daraus kann unschwer geschlossen werden, dass dem Staat der Leistungserbringung der Telekommunikationsdienstleistung ein Recht auf Besteuerung zusteht, wenn diese Erhebungsgebühr (Entgelt) den Kunden dieses Landes in Rechnung gestellt wird. Da unter Kunde dieses Landes hier wohl primär der ausländische Telekommunikationsanbieter (Leistung 1, s. später) verstanden wird, gibt das Abkommen keine näheren Aufschlüsse.

Die oa. Formulierungen lassen sich in ihrer Allgemeinheit nur interpretativ auf die umsatzsteuerlichen Regelungen der Besteuerung der Telekommunikationsdienstleistungen übertragen, zumal sie noch aus einer Zeit stammen (1988), wo Telekommunikationsdienstleistungen von der staatlichen Hoheitsverwaltung betrieben wurden (Post- und Fernmeldemonopol abgeleitet aus dem früheren landesfürstlichen Postregal).

Die Post war bis zur Ausgliederung (30.4.1996) durch das PoststrukturG, BGBl 201/1996, eine Einrichtung des Bundes zur Wahrnehmung der Aufgaben des Postwesens. Hierzu gehörte vor allem die ordnungsgemäße Abwicklung des dem Bund vorbehaltenen Rechts zur Beförderung von Nachrichtensendungen (Walter/Mayer², 511). Nach hA übte der Bund in diesem Bereich - obwohl auch bei der Beförderung von Nachrichtensendungen bereits Konkurrenzsituationen bestanden - öffentliche Gewalt aus, sodass die Tätigkeit der Post nach allgemeinen Grundsätzen nicht als BgA zu qualifizieren war (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239). Gleiches galt für die Leistungen des Bundes in Wahrnehmung der sog **Fernmeldehoheit** (Walter/Mayer², 517 f). Aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit wurden in diesem Bereich jedoch schon nach dem UStG 1972 bestimmte Tätigkeiten als unternehmerisch qualifiziert. Dies war einerseits die Beförderung von Personen durch die Post und andererseits (seit 1.1.1981) die Lieferung (nicht auch die Vermietung) von Fernsprechnebenstellenanlagen (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017) zu § 2 UStG Rz. 227).

Die Tätigkeit des Bundes im Rahmen des Fernmeldewesens galt - konform mit der 6. MwSt-RL -

als unternehmerisch (§ 2 Abs. 4 Z 2), nach § 29 Abs. 1 wurden die Umsätze in diesem Bereich jedoch befreit, ausgenommen die Lieferung von Fernsprechnebenstellenanlagen (somit keine Änderung gegenüber UStG 1972). Die Befreiung beruhte auf dem Beitrittsvertrag. (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017) zu § 2 UStG Rz. 228). In ähnlicher Weise erfolgte die Privatisierung des Fernmeldewesens in Deutschland im Jahr 1998. Das Melbourne-Abkommen wurde allerdings zehn Jahre früher vereinbart. Daher erklären sich auch die nach heutiger Lesart eher fremd anmutenden Formulierungen, wie Erhebungsgebühr oder Steuergebühr, was in der entsprechenden Begriffswelt des Umsatzsteuergesetzes nichts Anderes ist, als Entgelt und Umsatzsteuer, wobei natürlich keineswegs als Allgemeingut vorausgesetzt werden kann, dass sämtliche Unterzeichnerstaaten ein der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechendes Besteuerungssystem anwenden (Nettoallphasenumsatzsteuer mit der Subtraktionsmethode des Vorsteuerabzuges, Ruppe-Achatz, UStG 1994⁵, Einf. Rz. 5), zumal Österreich die Bruttoallphasenumsatzsteuer des UStG 1959, das im Wesentlichen noch auf dem deutschen UStG 1934 aufbaute, auch erst 1973 mit dem UStG 1972 abschaffte.

Wie von der Bf. bereits in der Beschwerde und im Gutachten richtig erkannt, liegen bei einem „Roaming“-Angebot zwei getrennte Leistungen vor, nämlich

- **Leistung 1:** Inländisches Telekommunikationsunternehmer stellt dem Drittlands-Telekommunikationsunternehmen ihr Mobilnetz zur Verfügung (Roaminggebühr, Netzbenützungsentgelt, Miete) und
- **Leistung 2:** Drittlands-Telekommunikationsunternehmen erbringt an seine im Inland aufhältigen Kunden die eigentliche Mobilfunkleistung in Form von Sprachtelefonie, SMS-Mitteilungen oder sog. Datenroaming.

Die nähere Untersuchung der umsatzsteuerlichen Behandlung ist hier auch nicht weiter strittig, da die umsatzsteuerliche Entlastung der Vorleistung ohnehin über den Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers erfolgt.

Die Bf. führte dazu ausdrücklich aus, der vorliegende Beitrag untersuche Fragen der umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistung 2 in Österreich mit Blick auf mögliche Auswirkungen von Österreich in diesem Bereich geschlossener völkerrechtlicher Abkommen. Gerade dies kann im Zusammenhang mit dem von der Bf. rekurrerten Art. 6.1.3. nicht unbesehen gelassen werden, zumal der Abkommenstext offenlässt, ob er ausschließlich die erste, die zweite oder beide Leistungsbeziehung(en) meint.

Im Mehrwertsteuerausschuss ist 1987 einstimmig eine Leitlinie verabschiedet worden, wonach die Leistungen **zwischen Diensteanbietern** befreit werden, wenn sie zwischen öffentlichen Diensteanbietern erfolgen. Für eine solche Maßnahme fehlte allerdings eine Rechtsgrundlage und sie führte zu einer Diskriminierung gegenüber privaten Diensteanbietern. Derzeit ist die Leitlinie kaum anwendbar, da es fast nur mehr private Diensteanbieter gibt.

(Mehrwertsteuer: Kommentar, Ecker/Epply/Rößler/Schwab § 3a Abs. 4 bis 16 vor 1. 1. 2010 – Kommentierung, Rz. 277).

Aus dem Melbourne-Abkommen wird vielfach geschlossen, dass die Leistungen zwischen den Netzbetreibern steuerfrei sind. Nach Vellen, UR 1997, 208, kann aus dem Abkommen keine Befreiung, noch weniger eine Verpflichtung, eine entsprechende Befreiung zu gewähren, abgeleitet werden (ebenso Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, deutsch, Tz. 210.14 zu § 3a). Käme man zu einer Steuerbefreiung, müsste diese zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen (Mehrwertsteuer: Kommentar, Ecker/Epply/Rößler/Schwab § 3a Abs. 4 bis 16 vor 1. 1. 2010 – Kommentierung, Rz. 279). Diese Ansicht wird im Hinblick auf die Erwähnung „vergleichbar mit den Befreiungen für die den Ausfuhrumsätzen gleichgestellten Umsätze“ nicht geteilt, da der Mehrsteuerausschuss wahrscheinlich eine sog. echte Befreiung im Auge hatte, wenngleich wesentliche andere Vorleistungen außer den „Roaminggebühren“ im Inland bei einem ausländischen Telekommunikationsunternehmen kaum angefallen dürften.

Aus der oa. Interpretation des Mehrwertsteuerausschusses:

„(LEITLINIEN AUS DER 22. SITZUNG vom 19.-20. März 1987, XXI/889/87

e) Steuerliche Behandlung von Fernmeldeleistungen

Die Ausschußmitglieder befürworten einstimmig:

1. die Anwendung des Artikels 15 Nummer 8 auf die Fernmeldeleistungen an Seeschiffe;

2. Aus Vereinfachungsgründen

a) eine Steuerbefreiung – vergleichbar mit den Befreiungen für die den Ausfuhrumsätzen gleichgestellten Umsätze – der Netzüberlassung zwischen den öffentlichen Fernmeldeverwaltungen der Mitgliedstaaten;

b) die Fernmeldeleistungen an Bord von Seeschiffen, die sich in internationalen Gewässern befinden oder auf einer kurzen Strecke die Gewässer des Hoheitsgebietes befahren, als außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Steuer erbracht anzusehen.)“

lässt sich jedoch ableiten, dass dem Mehrwertsteuerausschuss das Melbourne-Abkommen, bekannt sein gewesen dürfte und hinsichtlich der ersten Leistungsbeziehung (inländisches Telekommunikationsunternehmen an drittländisches Telekommunikationsunternehmen eine Steuerbefreiung ableiten wollte, was auch bedeuten könnte, dass die hier strittige zweite Leistungsbeziehung (drittländische Telekommunikationsunternehmen an drittländische Kunden) vom Melbourne-Abkommen gar nicht betroffen ist bzw. nicht näher beurteilt wurde.

Was die im Rahmen der Internationalen Fernmeldeunion (International Telecommunication Union, ITU), einer Organisation im Rahmen der Vereinten Nationen, "International Telecommunication Regulations" abgeschlossenen Abkommen anlangt, können diese sowohl dem Richtliniengesetzgeber als auch dem MwSt-Ausschuss als bekannt vorausgesetzt werden. Der bloße Hinweis, dass Steuern auf internationale Telekommunikationsleistungen nur Kunden im Inland vorgeschrieben werden sollen/dürfen,

kann in dieser Allgemeinheit keine ausschlaggebende Bedeutung erlangen, zumal derartige Entgelte/ Gebühren und damit verbundene Steuern in der Regel aus Telekommunikationsdienstleistungen regelmäßig über den Telekommunikationsanbieter im Inland (aus der Sicht des ansässigen Kunden) vorgeschrieben werden. Eine Direktvorschreibung an den ausländischen Kunden im Roamingstaat findet wohl aus praktischen Gründen deshalb nicht statt, da der inländische Roaminganbieter seine Leistungen gegenüber dem ausländischen Telekommunikationsbetreiber erbringt, der sie dann seinen Kunden in Form von Entgelten für Sprachtelefonie oder Internetdienstleistungen weiterverrechnet. Ob die Roaminggebühren nun gesondert oder in Form von "Auslandsmobiltelekommunikationspaketen" pauschaliert oder diese dem Endkunden einzeln weiterverrechnet werden, macht in der rechtlichen Beurteilung keinen Unterschied. Den (ausländischen) Kunden ist auch in der Regel nicht bekannt, ob darin auch inländische (österreichische) Abgaben enthalten sind, zumal Telekommunikationsanbieter ihren Kunden ihre Preiskalkulation nicht einmal bei der Einzelverrechnung von Roaming-Einheiten tatsächlich offenlegen, zumal die gewährten Discounts oder Rabatte selbst den Abgabenbehörden lange Zeit verborgen blieben. Eine allgemeine Steuerfreistellung von Roaminggebühren und ein derart weitgehender Eingriff in das Besteuerungsrecht der Staaten kann daraus nicht abgeleitet werden. Es dürfte lediglich eine Regelung sein, in welchem Staat entsprechende Entgelte/Gebühren und auch Steuern (mit-) vorgeschrieben werden (vgl. BFG 24.8.2022, RV/2100476/2021, BFG 5.7.2023 RV/2100350/2019).

Nach hg. Ansicht erlaubt Pkt. 6.1.3. des Abkommens eine Besteuerung der Erhebungsgebühren (Entgelte), wenn diese internationalen Dienste in diesem Land in Rechnung gestellt werden. Sollten die inländischen Telekommunikationsdienstleister keine „Leistungsgebühren“ in Rechnung stellen, stellt sich das Problem ohnedies nicht, da die Bemessungsgrundlage Null wäre. Sobald jedoch für internationale Fernmeldedienste Entgelte in Rechnung gestellt werden, darf auch eine Besteuerung im Inland erfolgen. Abgesehen davon kann auch in Frage gestellt werden, ob überhaupt internationale Fernmeldedienste beim verrechneten Roaming vorliegen, da es vorwiegend um die Nutzung der inländischen Mobilfunkinfrastruktur geht, die vom inländischen Telekommunikationsanbieter weiterverrechnet wird. Der Kunde der Bf. nutzt mittelbar das inländische Mobilfunknetz, ohne das eine Verbindung zum heimischen Telefonnetz nicht möglich wäre. Daher ist ein ausreichender Inlandsbezug gegeben, der von der Judikatur ohnehin nicht weiter in Frage gestellt wird. Die vergleichbare Benützung inländischer Autobahnen und Schnellstraßen durch ausländische oder inländische Fahrzeuge zu Lande wird ebenfalls unbestrittenermaßen als Inlandsleistung qualifiziert.

Abgesehen davon hatte die Mobiltelefonie nach dem Stand der Technik bei der Konferenz von Melbourne vom 28.11.-9.12.1988 (WATCC-88) noch nicht einmal GSM-Standard. Das Global System for Mobile Communications (früher Groupe Spécial Mobile, GSM) ist ein 1990 eingeführter Mobilfunkstandard für voll-digitale Mobilfunknetze, der hauptsächlich für Telefonie, aber auch für leitungsvermittelte und paketvermittelte Datenübertragung sowie

Kurzmitteilungen (Short Messages) genutzt wurde. Es ist der erste Standard der sogenannten zweiten Generation („2G“) als Nachfolger der analogen Systeme der ersten Generation (in Deutschland: A-Netz, B-Netz und C-Netz) und war der weltweit am meisten verbreitete Mobilfunk-Standard.

Sofern die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in einem Land eine Besteuerung der Erhebungsgebühren für internationale Fernmeldedienste vorsehen, wird diese Steuer normalerweise nur erhoben, wenn die internationalen Dienste den Kunden in diesem Land in Rechnung gestellt werden, es sei denn, dass andere Regelungen für besondere Umstände getroffen werden. Daher hatte die Mobiltelefonie zum damaligen Zeitpunkt wohl noch eine geringe wirtschaftliche Bedeutung, sodass die auf wenige Zeilen beschränkte und eher rudimentäre Ausführungen des Art. 6.1.3. des Abkommens verständlich sind.

Was die Internetnutzung anlangt, wurde diese erst in den 1990er-Jahren kommerzialisiert und konnte von den vertragsschließenden Parteien des Abkommens noch nicht bedacht werden, weshalb sich weitergehende Ausführungen erübrigen.

(https://de.wikipedia.org/wiki/Internet#1981%E2%80%931993:_TCP/IP,_DNS_und_Usenet)

Im Zusammenhang mit der von vielen Staaten abgelehnten geplanten Revision des Melbourne Abkommens anlässlich der World Conference on International Telecommunications (WCIT) in Dubai vom 3.- 14. Dezember 2012, hielt die deutsche Bundesregierung fest, dass sie massive Vorbehalte gegen eine Regulierung des Internets habe und auch ITR-Regelungen zu Fragen der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen ablehne (https://post-und-telekommunikation.de/PuT/1Fundus/Dokumente/Internationale_Fernmeldeunion/haltung-der-bundesregierung-zur-world-conference-on-international-telecommunications.pdf, RV/2100476/2021 vom 24.8.2022)

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. Für die steuerliche Bedeutsamkeit des ratifizierten Melbourne-Abkommens liegt keine entsprechende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Graz, am 24. September 2024