



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., USA, vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft, vom 12. September 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. August 2000 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1-12/1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine in den USA ansässige Gesellschaft, welche Telekommunikationsdienstleistungen erbringt.

Sie mietete im Streitjahr 1998 von einem österreichischen Unternehmen, der Dt , Datenleitungen zum Zwecke der Telekommunikation.

Die Dt als österreichische Netzbetreiberin berechnete der Bw. für das Mietentgelt österreichische Umsatzsteuer.

Die Bw. stellte das von ihr gemietete Leitungsnetz wiederum ihren in den USA ansässigen Kunden (Muttergesellschaften innerhalb internationaler Konzerne) gegen Entgelt zur Verfügung.

Die (Tele-) Kommunikation erfolgte sodann zwischen den Kunden der Bw. und deren Kommunikationspartnern (Tochterfirmen der Kunden).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Antrag der Bw. vom 25. Juni 1999 auf Erstattung von Vorsteuern für 1-12/1998 in Höhe von 2.522.776,00 S abgewiesen.

Sämtliche Vorsteuern dieses Erstattungsantrages stammen aus Leitungsmieten von der Dt .

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. August 2000 wurde der Antrag auf Erstattung abgewiesen.

Als Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2000 (offensichtlich die Berufungsvorentscheidung betreffend den Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für 1997) verwiesen.

In der bezeichneten Berufungsvorentscheidung wurde festgestellt, dass die Bw. Telekommunikationsdienstleistungen an US Firmen erbracht habe.

Dabei seien Telefongespräche zwischen den österreichischen Tochtergesellschaften und den US Muttergesellschaften unter Benützung österreichischer Leitungen ermöglicht worden.

Die Bw. habe daher Umsätze in Österreich ausgeführt, was die Anwendung der Verordnung über die Erstattung von Vorsteuern BGBl. Nr. 279/1995 ausschließe.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, mit der Begründung, dass nach § 1 Telekommunikationsdienstleistungsverordnung eine Telekommunikationsdienstleistung im Inland ausgeführt werde, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird.

Es komme aber nicht durch jedwede Nutzung oder Auswertung im Inland zu einer Leistungsortverlagerung.

Vielmehr komme es auf die Nutzung oder Auswertung durch den Leistungsempfänger an.

Da sei aber der Ort, an dem der Leistungsempfänger eine Leistung tatsächlich (wirtschaftlich) in Anspruch nehme, dh heißt dort, wo er sie für seine unternehmerischen (nichtunternehmerischen) Tätigkeiten tatsächlich verwende und wo sie ihm durch Förderung seiner Umsatztätigkeit zugute komme.

Diese liege aber im Berufungsfall nicht in Österreich.

Nach dem Zweck der Leistungsortverlagerung sollten Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden. Diese könnten aber nur eintreten, wenn an Letztverbraucher, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, geleistet werde. Im Berufungsfall werde aber ausschließlich an Unternehmer geleistet, die ihrerseits vorsteuerabzugsberechtigt sind. Da aber innerhalb der Unternehmerkette die Umsatzsteuer neutral sei, könnten Wettbewerbsverzerrungen nicht eintreten.

Außerdem müsste nach dem Begründung der Finanzverwaltung im Hinblick auf die teilweise Nutzung im Inland konsequenterweise eine Aufteilung der Leistung in einen inländischen und einen ausländischen Teil erfolgen.

Derartige Überlegungen stünden aber im Widerspruch zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung und seien auch unter diesem Gesichtspunkt rechtswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2001 wurde das Berufsbegehren abgewiesen.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 25. April 2002, Gz. RV/438/1-10/01 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Schließlich bekämpfte die Bw. diese Entscheidung mit Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30. 3 2006, 2002/15/0099 und 0100 den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Finanzamt hat die nunmehr wieder unerledigte Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung des Berufsbegehrens beantragt, da auch der Leistungsort der an die Bw. erbrachten Leistungen nicht in Österreich liege, weshalb die verrechnete Umsatzsteuer für diese Leistungen auch nicht geschuldet werde.

Eine nicht geschuldete, in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, könne aber auch nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung nunmehr im fortgesetzten Verfahren zu entscheiden und dabei den Rechtsansichten des VwGH im aufhebenden Erkenntnis vom 30. März 2006, 2002/15/ 0099 und 0100 zu folgen.

Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis nachstehende Aussagen getroffen:

„Die Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 sieht ein eigenes Verfahren für die Erstattung der Vorsteuern ua. für Unternehmer vor, welche im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 (Lieferungen und sonstige Leistungen) und Art. 1 (innergemeinschaftliche Erwerbe) UStG 1994 ausgeführt haben.

Nach § 1 der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 102/1997 wurde eine Telekommunikationsdienstleistung, bei welcher der Ort der gemäß § 3a

UStG 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes lag, im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wurde.

*Mit Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059 und 2004/15/0010, auf das sich der Gerichtshof im nunmehr aufhebenden Erkenntnis bezog, ist der Gerichtshof zu dem Ergebnis gekommen, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 102/1997 insoweit gemeinschaftsrechtswidrig ist, als sie undifferenziert auch **alle Fälle** der Leistungen an **im Drittland ansässige Abnehmer** erfasst.*

Nach den Ausführungen des VwGH gleicht der Berufungsfall hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu entscheidenden Rechtsfrage jenem, den der Gerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, 2004/15/0010, entschieden hat, in einer Weise, die es erlaubt, auf jenes Erkenntnis gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG zu verweisen. Auch im vorliegenden Fall handelt es sich um Telekommunikationsdienstleistungen eines im Drittland ansässigen Unternehmers an seine im Drittland ansässigen Abnehmer und wäre der Ort dieser Leistungen nur nach der insoweit gemeinschaftsrechtlich nicht gedeckten Verordnung BGBl. II Nr. 102/1997 als im Inland gelegen anzusehen.

Dass die Leistungen der Beschwerdeführerin (=Bw.) an ihre Abnehmer im Drittland- anders als in dem hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005 zu Grunde liegenden Beschwerdefall – keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterlägen, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Die Beschwerdeführerin (=Bw.) konnte sich darauf berufen, dass der Ort der von ihr erbrachten Leistungen nach den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen nicht in Österreich gelegen ist."

Der Gerichtshof ist demnach im Berufungsfall davon ausgegangen, dass die Bw. im Berufszeitraum keine für die Anwendung der Verordnung BGBl. 279/1995 schädlichen Umsätze im Inland ausgeführt hat.

In einem Beisatz führt er allerdings aus, dass die belangte Behörde auch nicht festgestellt habe, dass die Leistungen der Bw. in den USA keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterlägen.

Aus dieser Aussage könnte man schließen, dass im fortgesetzten Verfahren zu prüfen ist, ob die Umsätze der Bw. in den USA einer der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen.

Eine derartige Prüfung erübrigt sich aus folgenden Überlegungen:

§ 3a Absatz 13 UStG 1994 idF BGBl. 756/1996 lautet:

"Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung bestimmen, dass sich der Ort

einer im Abs. 10 genannten sonstigen Leistung und der Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln abweichend von Abs. 9 und Abs. 12 danach bestimmt, 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."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBl. II 102/1997, lautet:

"Auf Grund des § 3a Abs. 10 Z 13 und Abs. 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 wird verordnet:

§ 1. Liegt bei einer in § 3a Abs. 10 Z 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994 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.

§ 2. Als Telekommunikationsdienste gelten solche Dienstleistungen, mit denen Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang.

§ 3. Die Verordnung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. März 1997 ausgeführt werden. "

Die österreichische Verordnung BGBl. II 102/1997 (und - soweit Telekommunikationsdienstleistungen betroffen sind – die Verordnungsermächtigung in § 3a Absatz 13 UStG 1994) stützt sich auf die Entscheidung (Ermächtigung) des Rates der EU vom 17. März 1997, ab dem Jahr 2000 auf die durch die Richtlinie 1999/59/EG geänderte Fassung des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG.

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**.

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.

Nach der im **Streitjahr** gültigen gesetzlichen Regelung sind aber Fälle der **Nichtbesteuerung** von der Leistungsortverlagerung **nicht** erfasst.

Die Regelung der Verordnung BGBl. II 102/1997 und des § 3a Abs. 13 UStG 1994 **in der im Streitjahr gültigen Fassung** stellt nämlich **nicht** auf die Frage der **Steuerbelastung im Drittland** ab und kann daher im Berufungsfall, gleich wie im Beschwerdefall 2003/15/0059 dargelegt, **nicht** als Maßnahme zur Vermeidung einer **Nichtbesteuerung** iSd Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden.

Die anzuwenden österreichischen Bestimmungen waren im Streitzeitraum sohin nur unter dem Blickwinkel der Wettbewerbsverzerrung zu sehen.

Der Gerichtshof hat im Erkenntnis 2003/15/0059, dessen rechtserheblicher Sachverhalt mit dem Berufungsfall vergleichbar ist und auf das im aufhebenden Erkenntnis 2002/15/0099 und 0100 Bezug genommen wurde, keine Wettbewerbs verzerrende Situation erkannt.

Er ist zu dem Ergebnis gekommen, dass, soweit Maßnahmen nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG getroffen werden, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, eine Situation vorliegen muss, aufgrund welcher Wettbewerbsverzerrungen bestehen oder eintreten können.

In der Entscheidung 2003/15/0059, die auch für den vorliegenden Sachverhalt maßgeblich ist, zeigte der Gerichtshof auf, dass für alle denkbaren Konstellationen Wettbewerbsverzerrungen, die eine Maßnahmen nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG rechtfertigen, nicht zum Tragen kommen.

Eine Überprüfung der Besteuerung in den USA ist daher nicht entscheidungswesentlich.

Der Gerichtshof ist in dem genannten Erkenntnis 2003/15/0059 zu folgendem Schluss gekommen:

Weil sich der Leistungsort auch im Berufungsfall 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 im vorliegenden Fall 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.

Die Bw. konnte sich daher für die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen zu Recht unmittelbar auf Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Aus dieser Richtlinienbestimmung ergibt sich, dass der Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nicht in Österreich gelegen ist. Solcherart beruht es auf einer Verkenntung der Rechtslage durch die Finanzverwaltung, dass sie von in Österreich erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin und als Folge dessen von der Nichtanwendbarkeit des Verfahrens nach der Verordnung BGBl. 279/1995 ausgegangen ist.

Die Bw. kann sich daher die an sie für ihr Unternehmen in Rechnung gestellte, geschuldete österreichische Umsatzsteuer **grundsätzlich** erstatten lassen.

Dies allerdings nur insoweit, als es sich **tatsächlich** um abziehbare Vorsteuern handelt.

Demnach ist der Berufung aus folgenden Gründen dennoch kein Erfolg beschieden:

In der Bescheidaufhebung im Erkenntnis 2002/15/0099 wurde festgestellt, dass der Ort der von der Bw. erbrachten Leistungen aus den oa. Erwägungen mangels Wettbewerbsverzerrungen **nicht** in Österreich liegt.

Infolgedessen liegt auch der Leistungsort der Dt, als österreichische Leitungsinhaberin, und Vermieterin der Leitungen nicht in Österreich.

Denn auch das Vermieten von Leitungsnetzen zum Zwecke der Telekommunikation stellt eine Telekommunikationsdienstleistung dar und sind auf diese Leistungen dieselben umsatzsteuerlichen Bestimmungen anzuwenden wie auf die Leistungen der Bw.

Als Telekommunikationsdienstleistungen gelten nach der Verordnung BGBl. II Nr. 102/1997 "solche Dienstleistungen, mit denen Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang" (§ 2 Verordnung BGBl. Nr. 102/1997).

Telekommunikationsdienstleistungen umfassen sohin jeglichen Transport von Informationen in entmaterialisierter Form sowie die **Bereitstellung von Leitungskapazitäten (auch für den Zugang und das Bewegen im Internet)** und die Verschaffung von Zugangsberechtigungen.

So wie die Bw. an ihre Kunden Telekommunikationsdienstleistungen erbringt, stellen auch die von der Bw. empfangenen Vorleistungen Telekommunikationsdienstleistungen dar.

Der Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen liegt nach den Bestimmungen des § 3a Abs. 9 und 10 UStG 1994 dort, wo der empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Dies gilt auch dann, wenn die Leistung von einem **österreichischen Unternehmer** erbracht wird und die Leistung in der Vermietung von inländischen Telefonnetzen liegt.

Da die Bw. ihr Unternehmen in den USA betrieb, lag daher auch der Leistungsort der von der Dt an die Bw. erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen (Vermietung des Leitungsnetzes) in den USA.

Da laut VwGH bei einer derartigen Konstellation der Leistungsort aller Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen, im Drittland (USA) liegt, kommt es auch für die Leistungen der Dt an die Bw. nicht zur Leistungsortverlagerung ins Inland.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 102/1997 ist daher mangels Deckung in Art. 9 Abs. 3 der 6. MWSt-RL auch auf die Leistungen der Dt **an die Bw.** als logische Folgerung **nicht** anwendbar.

Für die von der Dt an die Bw. erbrachten Leistungen wurde demnach **Umsatzsteuer in Österreich nicht geschuldet.**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, auf welche der gegenständliche Vergütungsantrag für den Zeitraum 1-12/1998 gestützt wird, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuer an Unternehmer, die wie die Bw. im Inland weder ihren Sitz noch ihre Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Inland im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art 1 UStG 1994 ausgeführt hat (die Ziffern 2 bis 4 kommen gegenständlich nicht in Betracht).

Sowohl nach der Rechtsprechung des EuGH, als auch mittlerweile des VwGH kann sich ein Leistungsempfänger nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet.

Die lediglich auf Grund der Rechnungslegung geschuldete Umsatzsteuer kann daher nicht vergütet werden.

Da für die von der Dt an die Bw. erbrachten strittigen Leistungen in Österreich keine Umsatzsteuer geschuldet wurde, die Dt dennoch österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, ist die Steuerschuld für diese Leistungen gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnungslegung entstanden.

Ein Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 ist aber nur für im Inland an den Unternehmer erbrachte Leistungen zulässig.

Der Leistungsort der Dt liegt jedoch nach § 3a Abs. 9 und 10 UStG 1994 nicht im Inland.

Nach dem Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, Slg 1989, 4.227, kann der Leistungsempfänger nach Art. 17 der 6. RL 77/388/EWG nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994, bei dessen Auslegung im Hinblick auf den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Rechtsprechung des EuGH zu beachten ist, ist somit ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnungen anderer Art erfolgt ist (vergleiche VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022, 7.6.2005, 2001/14/0187).

Nach der Judikatur des EuGH ist daher zur Vermeidung der Steuerbelastung der Weg der Rechnungsberichtigung einzuschlagen.

Die Gewährung des Vorsteuerabzuges bzw. der Erstattung der strittigen Umsatzsteuer steht mit der Rechtsordnung nicht im Einklang und war der dem Begehren der Bw. nicht zu entsprechen (in diesem Zusammenhang wird auch auf die Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 7. Juni 2006, RV/0009-G/06 und vom 24. August 2006, RV/0294-G/04 verwiesen).

Graz, am 31. August 2006