

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 01.07.2014, 16.09.2014, 16.09.2014, 08.01.2015 und 20.01.2015 betreffend Umsatzsteuer 01-12/2013, Umsatzsteuer 01-03/2014, Umsatzsteuer 04-06/2014, Umsatzsteuer 07-09/2014 und Umsatzsteuer 10-12/2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben:

1. Die Vorsteuer für 01-12/2013 wird mit 7.751,27 € erstattet.
2. Die Vorsteuer für 01-03/2014 wird mit 22.644,94 € erstattet.
3. Die Vorsteuer für 04-06/2014 wird mit 48.354,94 € erstattet.
4. Die Vorsteuer für 07-09/2014 wird mit 119.663,20 € erstattet.
5. Die Vorsteuer für 10-12/2014 wird mit 39.405,59 € erstattet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine im Drittland registrierte Mobilfunktelefondienstleistungsgesellschaft ohne Sitz und Betriebstätte im Inland. Sie erbringt an ihre im Drittland ansässigen Kunden Telekommunikationsdienstleistungen.

Ein österreichischer Netzbetreiber (Provider) stellt der Bf. sein Mobiltelefonnetz zur Verfügung, damit ihre Kunden auch während ihrer Österreichaufenthalte ihre Mobiltelefone benutzen können. Für die Nutzung des österreichischen Netzes verrechnet der Netzbetreiber an die Bf. Benützungsgebühren, sogenannte Roaminggebühren, inklusive 20% österreichischer Umsatzsteuer.

In ihrem überreichten Erstattungsantrag beantragte sie die Vergütung von Umsatzsteuer aus der Inanspruchnahme dieser inländischen Vorleistungen.

Mit Schreiben vom 19. März 2014 wurde die Bf. aufgefordert bekannt zu geben, ob es sich bei ihren Leistungsempfängern um Unternehmer oder um Nichtunternehmer handle und ob ihre Leistungsempfänger ausschließlich im Drittland ansässig seien. Des Weiteren wurde sie ersucht durch eine Finanzamtsbestätigung nachzuweisen, ob ihre erbrachte Telekomdienstleistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege und eine Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Ansässigkeitsstaat zu übermitteln.

Mit Rückantwort vom 22. Mai 2014 wurden durch den nunmehr einschreitenden steuerlichen Vertreter nicht näher ausgeführte Nachweise in A-Sprache mit deutscher Übersetzung angeschlossen und die Auffassung vertreten, dass die Bf. die Rechtsmeinung vertrete, auf Basis der dreizehnten Richtlinie zur Vorsteuerrückerstattung berechtigt zu sein.

In einem beigefügten Begleitschreiben vom 13. Mai 2014 wurde mitgeteilt, dass alle Kunden der Bf. ihren Sitz außerhalb der Europäischen Union hätten. Weiters unterliege die Bf. entsprechend dem Nachweis des A-Ministeriums für Zakat-Abgaben und Einkommensteuer der Körperschaftsteuer und aus der Gründungsurkunde gehe hervor, dass sie ein in A eingetragenes Unternehmen sei.

Es könne bestätigt werden, dass es kein indirektes Steuersystem gebe und in Bezug auf Mehrwertsteuererstattungsanträge mit Österreich Gegenseitigkeit bestehe. Einem österreichischem Unternehmen, dem Aufwendungen in Bezug auf internationales Roaming entstehen, würden in keiner Form indirekte Steuern berechnet und es wäre von beiderseitigem Nutzen für ein österreichisches Unternehmen, das mobile Roaming-Telekommunikationsdienste in A in Anspruch nehme, wenn ihr die Erstattung der österreichischen Mehrwertsteuer gewährt würde.

Entsprechend einer vorgelegten Musterrechnung ist nicht zu ersehen, ob auf die dem Kunden verrechneten Telefonentgelte eine der inländischen Umsatzsteuer vergleichbare Abgabe erhoben wurde.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit null Euro festgesetzt. In seiner Begründung führte er aus, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden könne, dass die erbrachten Telekomdienstleistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. In den Unterlagen werde lediglich bestätigt, dass die Bf. entsprechend den A-Einkommensteuergesetzen vorgeschriebenen Zahlungen an das Finanzamt abführe. Eine mit Österreich vergleichbare Versteuerung der Telekomdienstleistungen werde nicht bestätigt.

In ihrer Beschwerde wandte sich die Bf. gegen die Ablehnung der Vorsteuererstattung, weil sie überwiegend A und keine Kunden im Gemeinschaftsgebiet hätte.

Wenn ihre Kunden während ihres Aufenthaltes in Österreich telefonieren, erfolge dies durch Nutzung der Netze österreichischer Handy-Provider, die ihr unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde („Roaming-Gebühren“).

Bei der Benutzung österreichischer Netze durch A Kunden (Mobiltelefonbenutzer) der Bf., für die Roaming-Gebühren verrechnet werde, handle es sich um Telekommunikationsleistungen, deren Nutzung in Österreich lag. Gemäß § 3a Abs. 6 iVm Abs. 14 Z 12 UStG 1994 gelten Telekommunikationsleistungen an im Drittland ansässige Unternehmer als im Drittland ausgeführt. § 3a Abs. 16 UStG 1994 sehe vor, dass der Bundesminister für Finanzen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen durch Verordnung bestimmen könne, dass sich der Ort der sonstigen Leistungen danach bestimmt, wo sie genutzt oder ausgewertet werde.

Von dieser Verordnungsermächtigung ist mit der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 (Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten) Gebrauch gemacht worden. § 1 der VO bestimme: Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 52/2009 bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a UStG 1994 außerhalb der Gemeinschaft, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. In den UStR Rz 642i werde die Verlagerung des Leistungsortes auf Fälle eingeschränkt, in denen die Telekommunikationsleistung im Drittland keine der inländischen Besteuerung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege.

Diesbezügliche sei anzumerken, dass in A keine der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbare Steuer existiere.

Sollte die VO 383/2003 gegenständlich Anwendung finden, wäre die Leistung der Bf. in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, womit das Vorsteuerrückerstattungsverfahren nicht zulässig wäre.

Ihres Erachtens sei die Anwendung der Verordnung auf den gegenständlichen Fall gemeinschaftswidrig.

Sie stützte sich vorerst auf Art. 44 MwStRL, der als Ort der Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort gelte, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe. Nach Art. 45 MwStRL gelte als Ort der Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe.

Gemäß Art. 59a können die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56 und 59 bestimme, den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liege, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolge; (lit. a) oder den Ort einer oder aller Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolge (lit. b); um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Diese Bestimmung gelte

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

Gemäß Art. 59b wenden die Mitgliedstaaten Art. 59a lit. b auf Telekommunikationsdienstleistungen an, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, ... an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben.

Die VO 383/2003 gehe über Art. 59b MwStRL hinaus, der eine zwingend Leistungsortverlagerung nur für Fälle der Leistungserbringung durch einen im Drittland ansässigen Unternehmer an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet normiere. Eine Deckung könne sich daher nur durch die den Mitgliedstaaten in Art. 59a MwStRL eingeräumte umfassende Möglichkeit zur Leistungsortverlagerung ergeben. Er komme jedoch nur zur Anwendung, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Dies habe einerseits zur Voraussetzung, dass die Telekommunikationsdienstleistung in A keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege und andererseits diese Leistung von A an in der Gemeinschaft ansässige Personen erbracht werde. Daher sei gegenständlich die zweite Voraussetzung nicht erfüllt, weil die Bf. über keine in der EU ansässigen Kunden verfüge.

In vergleichbaren Fällen beurteilte der VwGH hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung insoweit als gemeinschaftswidrig, als es zu einer Ortsverlagerung auch für Leistungen kommt, die an ausländische Kunden des ausländischen Anbieters erbracht werden, weil die Verordnung insoweit nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen diene. In solchen Fälle könne sich die Bf. zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der Richtlinie berufen. Die VO 383/2003 habe keine inhaltlichen Änderungen gegenüber der VO 102/1997 gebracht. Daher habe sich an der europarechtlichen Beurteilung insoweit nichts geändert. Ein Fall einer Steuerumgehung liege nicht vor, wenn die Bf. an ihre im Drittland ansässigen Kunden leisten – auch wenn diese die Telekommunikationsleistung in Österreich nutzen. Die VO 383/2003 finde daher in den Art. 59a und 59b keine gemeinschaftsrechtliche Stütze. Ob in A Telekommunikationsleistungen einer der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbaren Abgabe unterliegen, sei in diesem Zusammenhang unerheblich.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung verwies die belangte Behörde darauf, dass zwischen zwei Leistungsbeziehungen zu unterscheiden sei.

Zur Leistungsbeziehung zwischen dem Netzbetreiber und dem Drittlandunternehmer vertritt sie die Meinung, dass grundsätzlich die vom österreichischen Netzbetreiber erbrachte Telekommunikationsdienstleistung am Empfängerort im Drittland steuerbar wäre. Werde jedoch die Telekommunikationsdienstleistung in Österreich genutzt oder ausgewertet, käme es zur Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich und der Netzbetreiber habe eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen, welche bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer zu erstatten wäre.

Der österreichische Netzbetreiber habe die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihm erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer sich auf das für ihn günstigere EU-Recht (Art. 56 Abs. 1 MwStRL) zu berufen. Dies sei aber nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuer entsprechenden vergleichbaren Steuerbelastung unterliege. Diese Steuerbelastung müsste entsprechend nachgewiesen werden.

Bei der Leistungsbeziehung der Bf. und ihren Kunden sei zu untersuchen, ob sie selbst Umsätze in Österreich ausgeführt habe oder nicht. Werde eine solche Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht, bestimme sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 7 bzw. § 3a Abs. 13 UStG 1994.

Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Nichtunternehmer sei, komme es zu einer Verlagerung des Leistungsortes nach der VO BGBl. II 203/283 idF BGBl. II 2009/221, wenn der Leistungsort außerhalb der Gemeinschaft liegt, dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliege und im Inland genutzt oder ausgewertet werde. Sofern die von der Bf. an ihre Kunden erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland steuerbar sind, sei in weiterer Folge zu untersuchen, ob die von der Bf. erbrachte Leistung in Österreich genutzt oder ausgewertet werde, was der Fall sei, wenn eine Telekommunikationsdienstleistung in Österreich genutzt werde, wenn in Österreich telefoniert bzw. das österreichische Telefonnetz genützt werde.

Ein Nachweis darüber, dass es in A zu einer vergleichbaren Umsatzbesteuerung gekommen wäre, liegt nicht vor, denn es gibt dort keine Verbrauchs- oder Umsatzsteuer und deshalb wird auch keine solche auf Telekommunikationsdienstleistungen erhoben.

Zusammenfassend kommt die belangte Behörde zum Ergebnis, dass im Falle der Erbringung einer Telekommunikationsdienstleistung an Leistungsempfänger im Drittland oder an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet und diese in Österreich genutzt oder ausgewertet wird oder wenn sie im Drittland keiner vergleichbaren Umsatzsteuerbelastung unterliege, der Leistungsort nach der VO BGBl. II 2003/383 idF BGBl. II 2009/221 nach Österreich verlagert werde. Daher habe die Bf. in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht, die das Erstattungsverfahren ausschließen, d.h. die Umsätze wären im (allgemeinen) Umsatzsteuerveranlagungsverfahren zu erklären und die entsprechenden Vorsteuern abzuziehen.

In ihrem rechtzeitig überreichten Vorlageantrag beantragte die Bf. ihre Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat darüber zu entscheiden. Inhaltlich verwies sie auf ihre bisherigen Beschwerdeausführungen. Mit Schreiben vom 3.6.2016 wurde der Senats- und Verhandlungsantrag zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Strittig ist, ob das Ermöglichen des Telefonierens durch ausländische (drittländische) Kunden in Österreich durch die Bf. unter Zuhilfenahme des österreichischen Mobilfunknetzes, für welches vom österreichischen Telefonprovider sog. Roaminggebühren verrechnet werden, eine im Inland steuerpflichtige Leistung darstellt.

Rechtsquellen:

UStG 1994

§ 3a. (1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

...

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

...

(13) Die im Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige

Leistung an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet ausgeführt;

...

(14) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 13 sind:

...

12. die Telekommunikationsdienste;

...

(15) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt,

1. die Vermietung von Beförderungsmitteln oder

2. eine sonstige Leistung, die im Abs. 14 Z 1 bis 13 und 15 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, mit Sitz im Inland, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.

(16) 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 oder 13 lit. a 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. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des Abs. 14 Z 14, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

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

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

§ 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.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABI. EG 2006 Nr. L 347 idgF:

Begründungserwägungen:

...

(22) Sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, sollten besteuert werden, um Wettbewerbsverzerrungen in diesem Bereich vorzubeugen. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist. Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittgebieten oder Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen in der Gemeinschaft befindet.

Unterabschnitt 8

Elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige

Artikel 58 idF RL 2008/8, ABI L 44/11 RL 2008/8

Als Ort elektronisch erbrachter Dienstleistungen, insbesondere der in Anhang II genannten, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, gilt der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Kommunizieren Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre.

Unterabschnitt 9

Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft

Artikel 59

Als Ort der folgenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, gilt der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

- a) Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;*
- b) Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;*
- c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;*
- d) Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein in diesem Artikel genanntes Recht nicht wahrzunehmen;*
- e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern;*
- f) Gestellung von Personal;*
- g) Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;*
- h) Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;*
- i) Telekommunikationsdienstleistungen ;***
- j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;*
- k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, insbesondere die in Anhang II genannten Dienstleistungen. Kommunizieren Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre.*

Unterabschnitt 10

Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung

Artikel 59a

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

a) den Ort 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.***

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

Artikel 59b

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

Der Begriff Roaming (englisch für „herumwandern“, „streunen“ oder „herumstreifen“) ist die Fähigkeit eines Mobilfunknetz-Teilnehmers, in einem anderen, fremden Netzwerk als seinem Heimnetzwerk selbsttätig Anrufe zu empfangen oder zu tätigen, Daten zu schicken und zu empfangen oder Zugriff auf andere Mobilfunknetzdienste zu haben.

Outbound Roaming bezeichnet die Benutzung eines fremden Netzes (Beispiel: Benutzung eines ausländischen Mobilfunknetzes im Urlaub).

Inbound Roaming bezeichnet die Benutzung des eigenen Netzes durch einen fremden Teilnehmer (Beispiel: ausländischer Mobilfunkteilnehmer zu Besuch).

Bemerkung: Outbound und Inbound hängen immer von der Sicht des jeweiligen Netzbetreibers ab. Ein Teilnehmer von Netz A, der sich im Netz B befindet, ist aus Sicht seines Heimatnetzes A ein Outbound Roamer. Aus Sicht des besuchten Netzes B ist er ein Inbound Roamer (<https://de.wikipedia.org/wiki/Roaming>).

Zum Unionsrecht bemerken *Ruppe/Achatz*, dass die 6. MWStRL ursprünglich keine Sonderregeln für Telekommunikationsdienste enthielt, sodass die Sitzbesteuerung (Unternehmerort) zur Anwendung kam. Um Steuerumgehungen im Telekommunikationssektor zu bekämpfen hat der Rat am 17.6.1999 die Richtlinie 1999/59/EG zur Änderung der 6. MWSt-RL verabschiedet (ABl L 162/63), mit der sichergestellt werden sollte, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die Telekommunikationsdienstleistungen, die an in Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Empfänger erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden. Die RL sah daher einerseits die Aufnahme in die Liste der Katalogleistungen vor und erlaubte andererseits die Leistungsortverlagerung ins Inland, wenn die Telekommunikationsdienstleistungen von einem nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft erbracht werden.

Die MWSt-RL idF der RL 2008/8/EG habe dieses Konzept grundsätzlich beibehalten. Sie nennt die Telekommunikationsdienstleistungen unter den Katalogleistungen des Art 59, sodass für Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft keine Steuerbarkeit in der Gemeinschaft gegeben ist.

Nach Art 59a können die Mitgliedstaaten, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, den Leistungsort bei bestimmten Leistungen in das Inland verlagern, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt. Gemäß Art 59b wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Telekommunikationsdienstleistungen an, wenn diese von einem nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft erbracht werden (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 3a, Tz. 181*).

Innerstaatlich erfolgt die Aufnahme der Telekommunikationsdienstleistungen in die Katalogleistungen nach § 3a Abs. 14 Z 12, einer Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen (BMF) und einer darauf aufbauenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 383/2009 idF BGBl. II 221/2009.

Gegenständlich strittig ist die Anwendung der oa. Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 383/2009 idF BGBl. II 221/2009 (Telekomverordnung).

Ob die im angefochtenen Bescheid in der Telekomverordnung angeordnete Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung vom Drittland in das Inland für Umsätze auf Telekommunikationsdienstleistungen dem Gemeinschaftsrecht entspricht, weil die belangte Behörde die Rechtsansicht vertritt, die Inanspruchnahme des inländischen Telekommunikationsnetzes durch einen Fernsprechteilnehmer aus dem Drittland stelle eine inländische Nutzung oder Auswertung und damit einen inländischen Verbrauch dar, der der Umsatzsteuer unterliege und dann besteuert werden müsse, wenn im Drittland keine der inländischen Umsatzsteuer vergleichbare Abgabe auf Telekommunikationsdienstleistungen erhoben werde, ist anhand des bisherigen Wissenstandes genauer zu beleuchten.

In seinen Erkenntnissen vom 30.6.2005, 2003/15/0059 und 22.11.2006, 2005/15/0104 verweist der VwGH zwar darauf, dass im Beschwerdefall das Ermöglichen des Telefonierens über in Österreich gelegene Handy-Netze den Leistungsgegenstand bildet und stützt sich auf die nicht näher ausgeführte Kommentarmeinung von *Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3a Abs. 9 und 10, Tz. 287*. Diese eher unreflektiert übernommene Ansicht trägt die entschiedenen Fälle jedoch nicht, da der VwGH zusammenfassend unter Ausblendung der damals gültigen Telekomverordnung BGBl. Nr. 102/1997 zum Ergebnis gekommen ist, es lägen keine Wettbewerbsverzerrungen vor, da für sämtliche Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen könnten, der Leistungsort im Drittland liege. Der Fall der in Art. 9 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG genannten Nichtbesteuerung sei nicht anwendbar, weil er im Text der Verordnung nicht aufscheine. Somit bleibt festzustellen, dass sich der Gerichtshof mit der Nutzung von Mobiltelefonnetzen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht noch nicht konkret befassen musste.

In den oa. Begründungserwägungen Nr. 22 der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006, 2006/112/EG geht dieser davon aus, dass sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, besteuert werden sollten. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist (Empfängerortsprinzip). Damit würden drittländische Empfänger von Telekommunikationsdienstleistungen von der Besteuerung nicht erfasst sein.

Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittgebieten oder Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen **an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige** erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich

besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen in der Gemeinschaft befindet.

Damit ist klar umrissen, dass ein Eindringen drittländischer Telekommunikationsanbieter in den Gemeinschaftsmarkt - unter Anwendung der Sitzbesteuerung im Drittland - in der Gemeinschaft ansässigen Nichtbesteuerungspflichtigen Leistungen billiger angeboten werden als von Unternehmern des Gemeinschaftsgebiets (Wettbewerbsvorteil). Daher soll der Verbrauch im Gemeinschaftsgebiet erfasst werden.

Die Anknüpfung der Besteuerung des Umsatzes von Telekommunikationsdienstleistungen erfolgt ausdrücklich an die Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet. Eine Besteuerung der Inanspruchnahme von Telekommunikationsdienstleistungen von nur vorübergehend im Gemeinschaftsgebiet aufhaltigen drittländischen Leistungsempfänger (z.B. Touristen etc.) kann daraus nicht herausgelesen werden.

Ebenso spricht die damalige Entscheidung des Rates vom 17.3.1997, 97/210 EWG zur Ermächtigung der Republik Österreich, eine von Art. 9 der Sechsten Richtlinie 77/388/ EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern abweichende Maßnahme anzuwenden, dass die Maßnahme notwendig sei, um die Auswirkungen der Steuerumgehung zu bekämpfen, da inzwischen immer mehr **Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige in der Gemeinschaft** Telekommunikationsdienstleistungen **von außerhalb der Gemeinschaft** in Anspruch nehmen, um die Zahlung der Mehrwertsteuer zu umgehen. Die Maßnahme sei ferner notwendig, um die in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen davon abzuhalten, sich außerhalb der Gemeinschaft niederzulassen. Für die Abnehmer von Telekommunikationsdienstleistungen soll die gleiche Steuerpflicht begründet werden und zwar unabhängig davon, ob diese Dienstleistungen von innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft niedergelassenen Anbietern erbracht werden.

Der Zweck der Regelung dient der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen **inländischer** und nicht ausländischer Abnehmer, die sich nur vorübergehend im Gemeinschaftsgebiet aufhalten. M.a.W. sollen hier Umgehungshandlungen im Inland ansässiger Abnehmer (insbes. Endverbraucher) unterbunden werden, die sich durch die Inanspruchnahme drittländischer Telekommunikationsanbieter steuerliche Vorteile, zulasten inländischer Anbieter verschaffen könnten.

Ebenso spricht Art. 58 MWStRL (Elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige) ausdrücklich von Leistungen von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit **außerhalb der Gemeinschaft** hat und Leistungen an **Nichtsteuerpflichtige** erbringt, die **in einem Mitgliedstaat ansässig** sind, ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, für die das Empfängerortsprinzip zu gelten habe.

Art. 59 MwStRL (Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft) bestimmt als Ort der folgenden Dienstleistungen (**.. lit. i: Telekommunikationsdienstleistungen**) an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb

der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, der Ort gelte, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig sei oder seinen gewöhnlichen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort habe (Empfängerortprinzip).

Der Anknüpfungspunkt wird stets die Ansässigkeit, der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort gewählt. Der Ort der Inanspruchnahme der Leistungen von Nichtansässigen wird nicht erwähnt.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung gewährt Art. 59a lit. b insofern eine Ausnahme von der Empfängerortsbesteuerung, wenn die Auswertung und tatsächliche Nutzung im Inland liegt.

Dies würde auf erstem Blick die Unionskonformität der strittigen Telekomverordnung vermuten lassen. Allerdings normiert Art. 59b MwStRL wieder eine Gegen Ausnahme für Telekommunikationsdienstleistungen, indem er den Mitgliedstaaten eine besondere Anwendung des Art. 59a lit. b MwStRL vorgibt. Die Mitgliedstaaten wenden diese Regel auf diese Dienstleistungen an, die von einem drittländischen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige der Gemeinschaft erbracht werden.

Von einer Anwendung der durch die MwStRL gegebenen Ermächtigung der Anwendung des Art. 59a lit. b auf Dienstleistungen von drittländischen Steuerpflichtigen auf drittländische Nichtsteuerpflichtige wie es die belangte Behörde vertritt, kann keine Rede sein.

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Telekomverordnung, im gegenständlichen Fall in Art. 59b MwStRL keine unionsrechtliche Stütze findet und die Bf. daher befugt ist, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu berufen (VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059). Daher ist daher Anwendungsbereich der Telekomverordnung zu weit gefasst und aus unionsrechtlicher Sicht für den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar.

Soweit überblickbar geht die deutsche Literatur davon aus, dass die Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen, welche von im Drittland ansässigen Unternehmern erbracht werden, dann ins Inland verlagert werden, wenn diese Leistungen im Inland genutzt und ausgewertet werden. Eine Nutzung oder Auswertung im Inland liege stets dann vor, wenn der Leistungsempfänger im Inland ansässig sei (*Stadie in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum (d) Umsatzsteuergesetz, § 3a nF, Anm. 672, 674*).

Korn in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 11. Auflage bemerkt hierzu lediglich, dass seit 1.1.2010 der Abwendungsbereich des Empfängerortsprinzips auf die Erbringung solcher Leistungen an im Drittland ansässige Personen, die nicht Unternehmer sind, beschränkt sei. Der unternehmerische Leistungsbezug falle unter die allgemeine B2B-Regel.

Im geänderten deutschen Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) vertritt das dt. BMF die Rechtsansicht, dass bei Inanspruchnahme der Telekommunikationsdienstleistung über ein mobiles Telekommunikationsnetz aus Praktikabilitätsgründen sich die Ansässigkeit des Leistungsempfängers nach dem Land bestimme, das durch den Ländercode der bei Inanspruchnahme dieser Leistung verwendeten SIM-Karte bezeichnet werde. Der UStAE folgt weitgehend Art. 24b lit. b MwStVO des Rates der EU. (Dt. Bundesministerium der Finanzen, GZ. IV D 3 - S 7340/14/10002, DOK 2014/1099363 vom 11.12.2014, Punkt 8, Abschnitt 3a.9a Abs. 4 Z 2 unter Hinweis auf Artikel 24b lit. b MwStVO).

Mittelbar ist aus all diesen Fundstellen abzuleiten, dass der Ort der Inanspruchnahme der Telekommunikationsdienstleistungen bei Mobiltelefonen nirgends Eingang findet, sondern lediglich an die Ansässigkeit des Leistungsempfängers angeknüpft wird.

Abgesehen davon vertritt die belangte Behörde im Einklang mit Rz. 643 UStR 2000 die Auffassung, dass die Telekomverordnung unabhängig davon gelte, 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 werden.

Diese Anwendung der Telekomverordnung stützt sich auf § 3a Abs. 16 UStG 1994, der auch sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12 oder 13 lit. a bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird, die Leistungsortverschiebung nach § 3a Abs. 16 Z. 2 UStG 1994 ermöglicht. Damit wird nicht weiter danach differenziert, ob der Leistungsempfänger Nichtunternehmer oder Unternehmer ist.

Da bereits - wie oben erwähnt - die Ausnahmeermächtigung des Art 59b bei drittländischen Nichtsteuerpflichtigen überschritten wurde, dürfte dies umso mehr bei drittländischen Steuerpflichtigen, die Telekommunikationsdienstleistungen in Anspruch nehmen, der Fall sein.

Weiters vertritt die belangte Behörde die Rechtsmeinung, dass eine Besteuerung im Inland zu erfolgen habe, wenn die Telekommunikationsdienstleistung im Drittland keine der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Belastung unterliege.

Da in allen möglichen Konstellationen (VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059) der Leistungsort unter vorläufiger Ausblendung der Telekomverordnung im Drittland liegt, soll auch keine Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet erfolgen. Die inländische Besteuerung (Hereinziehen einer im Ausland steuerbaren Leistung) wäre von nicht näher aufgezeigten

Kriterien eines ausländischen – nicht den EU-Richtlinien unterliegenden – Steuerrechts abhängig.

Eine Einschränkung auf jene Fälle, bei denen eine vergleichbare Steuerbelastung im Ausland fehlt, überzeugt nicht und findet in der MWStRL keine Deckung. Nach Art. 59b MWStRL sind die Mitgliedstaaten nur angehalten den Leistungsort vom Drittland an den Nutzungs- oder Auswertungsort zu verlagern, wenn Telekommunikationsdienstleistungen oder Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch einen Drittlandsunternehmer an einen **Nichtunternehmer** erbracht werden (*Bürgler/Pleininger/Six in: Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.05}, § 3a Rz. 231/2/5*).

Inwieweit eine im Drittland erhobene Steuer vergleichbar ist, ist weder der Telekomverordnung, noch dem § 3a Abs. 16 UStG 1994, welcher nur rudimentär von „Nichtbesteuerung“ spricht, zu entnehmen. Im Übrigen wird bei der Anwendung der übrigen Ortsbestimmungen der sonstigen Leistung nicht auf eine Besteuerung durch ein ausländisches Steuerrecht nach Art einer Rückfallklausel abgestellt.

Nach dem OECD-Papier über die digitale Wirtschaft (OECD (2009), “International Mobile Roaming Charging in the OECD Area”, OECD Digital Economy Papers, No. 166, OECD Publishing), im Internet abrufbar unter (<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5kml8rbpw6tk.pdf?expires=1460110036&id=id&accname=guest&checksum=4F336FA671E532EC0BA4139C95DF301A>) wird Inbound Roaming lediglich von den EU-Staaten Österreich und Slowenien besteuert. Im Gegensatz zum Outbound Roaming stellt die Besteuerung des Inbound Roamings eher die Ausnahme dar. Vollständig wird Inbound Roaming in Chile, Israel, Russland, Indien und Indonesien besteuert.

Damit kann die österreichische Verwaltungspraxis der Erfassung des Inbound Roaming, wenngleich auch unter der Bedingung der vergleichbaren Besteuerung im Heimatstaat weder als EU- noch als OECD-Standard angesehen werden.

Daher war der Beschwerde stattzugeben.

Zulässigkeit einer 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. Über die Vereinbarkeit der Telekomverordnung des BMF BGBl. Nr. II 383/2003 idF

der Verordnung BGBl. Nr. II 221/2009 mit dem Unionsrecht liegt keine entsprechende VwGH-Judikatur vor.

Graz, am 28. Juni 2016