

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R. und die weiteren Senatsmitglieder ABC in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22 vom 28. Jänner 2009, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007, Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2008 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 in der Sitzung am 25. November 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2007 und 1-3/2008 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die in den Kalenderjahren 2003 bis 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden - wie in der folgenden Tabelle dargestellt - festgestellt und auf die Beteiligten aufgeteilt:

| | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|-----------------|-----------|------------|-----------|------------|
| E aus Gw lt BFG | 20.048,76 | -10.427,75 | 49.566,46 | -16.485,37 |
| X , 12 165/8611 | 10.024,38 | -5.213,87 | 24.783,23 | -8.242,70 |
| Z , 12 181/9288 | 10.024,38 | -5.213,87 | 24.783,23 | -4.087,46 |
| V , 12 373/5011 | - | - | - | -4.155,21 |

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betrieb in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft ein Unternehmen mit dem Geschäftszweig "EDV Dienstleistung". Unbeschränkt haftender Gesellschafter war Herr X.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 3 Vorsteuerkorrekturen

Die in den Monaten September und Oktober 2007 sowie Jänner bis März 2008 von der Fa. A-GmbH ausgestellten Eingangsrechnungen wiesen keine UID-Nummer auf. Für das Jahr 2007 sei daher Vorsteuer in Höhe von 5.414,22 Euro und für das Jahr 2008 Vorsteuer in Höhe von 6.983,96 Euro nicht anzuerkennen. Außerdem seien die Eingangsrechnungen 10036, 10037 und 10038 nicht vorgelegt worden und auch aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zu versagen.

Tz 4 Sicherheitszuschlag 5%

Bis etwa Ende 2003 seien die Daten aus den eingesetzten Gateways, die die Verbindung zwischen Anrufer und Angerufenen darstellten, manuell ausgelesen worden. Die Programme "VOIP-Switch" und "Hosted Switch", die exakte Abrechnungen liefern und damit Auskunft über Aufwand und Erlöse geben würden, seien erst danach zum Einsatz gekommen.

Die ausgelesenen Daten seien in Excel-Listen übertragen worden, die wiederum die Basis für die Erlösermittlung gebildet hätten. Diese Listen hätten nicht mehr vorgelegt werden können. Die Umsätze bis Ende 2003 seien daher nicht nachvollziehbar, weshalb ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% der im Jahr 2003 erklärten Umsätze dem Umsatz und Gewinn zugerechnet werde.

Tz 6 Zuschätzung Lebenshaltungskosten

Nach Überprüfung der Einlagen und Entnahmen sowie der Lebenshaltungskosten des unbeschränkt haftenden Gesellschafters sei im Jahr 2003 eine Unterdeckung in Höhe von 11.730,00 Euro festgestellt worden.

Unter Berücksichtigung des Sicherheitszuschlages laut Tz 4 und des Beteiligungsverhältnisses verbleibe beim unbeschränkt haftenden Gesellschafter im Jahr 2003 eine Unterdeckung in Höhe von 8.030,00 Euro.

Tz 6 Drittlandserlöse

Die Umsätze aus dem Verkauf von Telefonminuten in den Binnenmarkt seien bisher als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt worden. Der Verkauf ins Drittland sei 2003 und 2004 als nicht steuerbare Ausfuhrlieferung und ab 2005 als nicht steuerbarer

Drittlandsumsatz erklärt worden. Der steuerliche Vertreter habe den Standpunkt vertreten, dass es sich bei diesen Umsätzen um Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994 handle.

Die Bf habe Ladebons/Wertkarten und Startersets von österreichischen Mobilfunkbetreibern und anderen Händlern eingekauft worden und in Form von "Telefonminuten" weiterverkauft.

Laut Auskunft des Fraud Managers eines Mobilfunknetzbetreibers seien für die Übertragung von Gesprächen aus dem Internet ein Breitbandinternetzugang, ein Computer mit entsprechender Software, ein Mobile Gateway sowie eine oder mehrere SIM-Karten notwendig. Die im Internet angebotenen Minuten würden von VoIP Betreibern (wie Skype, usw.) eingekauft und der Verkehr zum vereinbarten Punkt geschickt. Der lokale Gateway-Betreiber sorge nur mehr für die Übertragung der verkauften Minuten in das jeweilige Zielnetz, wobei die technische Zusammenschaltung der Netze in Österreich passieren müsse. Bei einer Zusammenschaltung im Ausland würden Roaminggebühren anfallen und das Geschäftsmodell würde sich nicht rechnen.

Zusammenschaltung bedeute nach der Definition der RTR (Rundfunk & Telekom Regulierungs GmbH) die Verbindung von diversen GSM-Netzen, Festnetzen oder virtuellen Netzen an definierten Punkten in den jeweiligen Netzen. Gespräche würden von einem Netz ins andere übertragen, als Plattform zur Übertragung innerhalb von Österreich werde die Telekom Austria und deren Netzzugangspunkte verwendet. Das bedeute, dass der Großteil der Gespräche über Leitungen der Telekom Austria zugestellt werde.

Die Telekommunikationsdienstleistungen an Firmen im Drittland, die in den Jahren 2003 und 2004 als Ausfuhrlieferungen und ab 2005 als nicht steuerbare Drittlandsumsätze behandelt worden seien, seien dem Normalsteuersatz zu unterwerfen, da es sich um Umsätze handle, deren Leistungsort sich auf Grund der Verordnung 383 aus 2003 und der Verordnung 102 aus 1997 ins Inland verlagere und es sich folglich um steuerbare und steuerpflichtige Umsätze handle.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte die Bf vor:

Ad Vorsteuerkorrektur Fa. A-GmbH

Diese Firma sei mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Juli 2007 gegründet und am 27. Juli 2007 ins Firmenbuch eingetragen worden. Am 22. November 2007 sei der Antrag auf Vergabe einer Steuernummer sowie einer UID-Nummer gestellt worden. Der Bescheid über die Erteilung der UID-Nummer sei am 18. Jänner 2008 ergangen und dem steuerlichen Vertreter am 23. Jänner 2008 zugestellt und von diesem an die Firma Golden Line Telekommunikations GmbH versendet worden. Dort sei er am 30. Jänner 2008 eingelangt. Daher habe bis Ende Jänner 2008 von der Firma keine UID-Nummer auf den Rechnungen angeführt werden können, sodass auch die Verwehrung des

Vorsteuerabzuges bis Ende Jänner 2008 in Höhe von 8.132,72 Euro nicht rechtens sei. Ab Februar 2008 stehe der Vorsteuerabzug in Höhe von 4.266,61 Euro nicht mehr zu.

Als Beilage zur Berufung übermittelte die Bf die fehlenden Eingangsrechnungen in Kopie.

Ad Sicherheitszuschlag

Im Jahr 2003 hätten die Gateway-Geräte lediglich eine Auswertungskapazität von ca 2.000 Zeilen gehabt, wobei der Speicher danach überschrieben worden sei. Herr X habe sich daher direkt bei seinen Kunden eingeloggt und deren Aufzeichnungen als Basis für seine Rechnungserstellung übernommen, diese allerdings nicht abgespeichert.

Nach Zitat der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und Hinweis auf den Durchführungserlass zu den §§ 126 ff BAO wies die Bf auf das Erkenntnis des VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025, hin, wonach bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kassaführung die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen trotz Fehlens von Grundaufzeichnungen zu bejahen und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt sei.

Ad Zuschätzung Lebenshaltungskosten

Herr X habe im Jahr 2003 insgesamt 11.000,00 Euro an privaten Darlehen von S, T und V erhalten, sodass keine Unterdeckung vorliege.

Ad Drittlandserlöse

Die Bf kaufe im Inland Telefonwertkarten und "speise" die Minuten dann in einen firmeneigenen Gateway mit Standort Österreich ein. Kunden aus dem Ausland nutzten die österreichischen Telefonminuten, indem sie den Traffic aus dem Ausland zum inländischen Gateway schicken würden, der dann die Verbindung zum Empfänger des Telefonates in Österreich herstelle. Die Bf stelle die Verbindung zwischen dem ausländischen Anrufer im Drittland und dem Endkunden in Österreich her. Dieser Vorgang sei als Telekommunikationsdienstleistung mit Leistungsort Drittland (Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 9 UStG) zu qualifizieren, da der Leistungsempfänger im Ausland sei. Von der Bf seien daher keine Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt worden.

Der Feststellung der Betriebsprüfung, dass sich die Leistung ins Inland verlagere, wenn die Ausführung bzw Auswertung im Inland erfolge, sei zu entgegnen, dass im gegenständlichen Fall ein Kunde (z.B. aus den USA) eine Nummer in Österreich anrufe und somit der Kunde in den USA die Leistung "verbrauche" bzw nutze/auswerte.

Unter Hinweis auf Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band 3, S 74f, brachte die Bf vor, die Nutzung oder Auswertung einer Leistung sei dort gegeben, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirke; im vorliegenden Fall befindet sich der Ort der Nutzung oder Auswertung und somit der Ort des Verbrauches im Drittland, da aus den CDR-Records eindeutig zu belegen sei, dass der Anruf aus dem Drittland gekommen sei. Nach Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band 3, S 75, komme die Verlagerung des Leistungsortes nur dann zum Tragen, wenn der Anruf in Österreich getätigt werde, was ebenfalls nicht der Fall sei. Auch die im

Betriebsprüfungsbericht zitierte VwGH-Entscheidung vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, könne nicht auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet werden, weil es sich in jenem Fall um Roaminggebühren gehandelt habe. In diesem Urteil habe ein ausländischer Kunde eines ausländischen Mobilfunkbetreibers das inländische Mobilfunknetz genutzt.

Aus diesen Gründen sei die Rz 598 der Umsatzsteuerrichtlinien - Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich - im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

Abgesehen davon habe der UFS in seiner Entscheidung vom 9.8.2007, RV/0643-G/07, ausgesprochen worden, dass die Verordnung VO 102/1997 den Fall der Verlagerung des Leistungsortes ins Inland auf Grund der Nichtbesteuerung nicht gekannt habe und dies erst durch die VO 383/2003, gültig ab 23. August 2003, geändert worden sei. Somit sei im Zeitraum 1.1.2003 bis 23.8.2003 das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger als das Richtlinienrecht gewesen, weshalb der Anwendungsvorrang des nationalen Rechts gelte.

Eine weitere Überschreitung der Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei der Betriebsprüfung mit der Feststellung unterlaufen, dass 70% aller Ausgangsrechnungen an amerikanische Unternehmen gelegt worden seien. Ein Nachweis dafür fehle. Im Zuge der Betriebsprüfung seien dann sogar 100% der Umsätze der Besteuerung aufgrund der Verlagerung des Leistungsortes ins Inland unterworfen worden. Eine genaue Aufschlüsselung der Umsätze auf die einzelnen Länder sei von der Betriebsprüfung nicht vorgenommen worden. Es sei daher übersehen worden, dass auch Ausgangsrechnungen ohne Steuer nach Deutschland, Ägypten, Sri Lanka, Lettland, usw, gegangen seien, die sehr wohl ein dem österreichischen Umsatzsteuerrecht vergleichbares Steuersystem hätten, sodass die Anwendung der VO 383/2003 (Leistungsverlagerung ins Inland aufgrund der Nichtbesteuerung im Drittland) in diesen Fällen nicht gegeben sei.

In der Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus:

ad Vorsteuerkorrektur Fa. A-GmbH

Nach Prüfung der Sachlage sei festgestellt worden, dass die Abgabenbehörde per 18.1.2008 eine UID-Nummer erteilt habe.

Dem Begehrten der Bf, im Wirtschaftsjahr 2007 Vorsteuern in Höhe von 5.415,22 Euro und im Wirtschaftsjahr 2008 Vorsteuern in Höhe von 2.717,50 Euro anzuerkennen, sei zu folgen.

Für die Eingangsrechnungen ab Februar 2008 bleibe die Vorsteuer in Höhe von 4.266,61 Euro mangels Anführung einer UID-Nummer bzw Vorlage von berichtigten Eingangsrechnungen untersagt.

ad Sicherheitszuschlag

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, seien geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig seien, bedürfe es bei Vorliegen von formellen Buchführungsmängeln nicht. Dem

Abgabepflichtigen stehe die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen.

Im gegenständlichen Fall seien unbestritten die Grundlagen für die Losungsermittlung im Wirtschaftsjahr 2003 nicht offengelegt worden. Es seien weder die originären elektronischen Daten des firmeneigenen Gateways zur Verfügung gestellt worden, noch seien die Auswertungen der Großkunden vorgelegt worden.

Nach gesicherter Rechtsprechung des Höchstgerichtes sei der bloße Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

ad Zuschätzung Lebenshaltungskosten

Der unbeschränkt haftende Gesellschafter X sei im Laufe des Prüfungsverfahrens dreimal aufgefordert worden, eine Lebenshaltungskostenrechnung vorzulegen und eventuelle Geldflüsse zur Deckung der Lebenshaltungskosten offenzulegen. Die am 4.12.2008 vorgelegte Haushaltsrechnung habe eine Unterdeckung im Jahr 2003 in Höhe von 8.030,00 Euro ergeben. Auf Privatdarlehen sei nicht hingewiesen worden.

Bis dato seien keine Nachweise über eventuelle Privatdarlehen erbracht worden, es sei somit unklar, wann und in welcher Höhe Geldflüsse an X stattgefunden hätten. Bei allen genannten Personen sei die Deckung der eigenen Lebenshaltungskosten im Jahr 2003 und den beiden Vorjahren in Frage zu stellen.

ad Drittlandserlöse

Beim Finanzamt sei gegen das geprüfte Unternehmen Anzeige wegen unlauterer Geschäftsmethoden, Klagen diverser Telekom-Dienstleistungsunternehmen und Sperren von SIM-Karten erstattet worden.

Vom Fraud Manager bei T-Mobile Austria sei bekannt gegeben worden, dass durch drei SIM-Kartennummern, die zur Prüfung übermittelt worden seien, ein Zusammenhang mit weiteren gesperrten 6.085 SIM-Karten festgestellt worden sei. Alle Karten seien in denselben Endgeräten verwendet worden. Dies hätte durch die Gerätenummer (IMEI-Nummer), die bei allen aktiven Gesprächen mitgesandt werde, nachgewiesen werden können. Die genannten Geräte dienten der Übertragung von Daten- bzw Sprachdiensten vom Festnetz bzw Internet ins Mobilfunknetz.

Die netzübergreifende Übertragung (IC-Interconnection) sei mittels Zusammenschaltungsverträgen unter den Betreibern reguliert. In diesen Verträgen seien neben den technischen Details auch die kommerziellen Aufwände (IC-Entgelte) vereinbart.

Die Umgehung der IC-Entgelte werde durch die günstigen netzinternen Tarife der Mobilfunkbetreiber ermöglicht. Die IC-Gebühren seien also höher als die netzinternen Gebühren und erlaubten somit einen Gewinn aus der Abrechnungsdifferenz. Die Betreiber würden den Weiterverkauf von Dienstleistungen in ihren AGB untersagen und würden jene Kunden, die sich nicht an diese Bedingungen hielten, sperren. Wenn die Kunden

namentlich bekannt seien - derzeit würden bei T-Mobile nur nicht registrierte Wertkarten verwendet - würden die entgangenen Entgelte erhoben und in Rechnung gestellt.

Im konkreten Fall seien für die Übertragung von Gesprächen aus dem Internet (VoIP-Voice over IP) ein Breitbandinternetzugang, ein Computer mit entsprechender Software, ein Mobile Gateway und eine oder mehrere SIM-Karten notwendig. Die im Internet angebotenen Minuten würden von VoIP-Betreibern (z.B. Skype,...) eingekauft und der Verkehr zum vereinbarten Punkt (IP) geschickt. Der lokale Gateway-Betreiber sorge nur mehr für die Übertragung der verkauften Minuten in das jeweilige Zielnetz, wobei die technischen Zusammenschaltung der Netze in Österreich passieren müsse, da bei einer Zusammenschaltung im Ausland Roaminggebühren anfielen und sich das Geschäftsmodell nicht mehr rechnen würde.

Der Prüfer führte in seiner Stellungnahme weiter aus, die Wertkarten/SIM-Karten seien von den Telekommunikationsdienstleistern wie "One", "Mobilkom", "T-Mobile", "Telering" und diversen Prepaid-Unternehmen gesperrt worden. Die Sperre sei auf die missbräuchliche Verwendung zurückzuführen, da die Ausnützung der günstigen netzinternen Tarife, die deutlich unter den Terminisierungsentgelten für Gespräche in das Netz des jeweiligen Betreibers gelegen seien, dem Netzbetreiber Entgeltausfälle verursacht habe.

Um die Versorgung der Kunden mit Telefoniedienstleistungen gewährleisten zu können, seien die Wertkarten/SIM-Karten ständig gewechselt worden, nicht zuletzt bedingt durch die laufende Sperre der Telekommunikationsdienstleister.

Anlässlich der Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass in den Gateways Wertkarten unterschiedlicher Telekommunikationsdienstleister eingespeist worden seien; die Gateways hätten den jeweils günstigsten Anbieter und das passende Netz ausgewählt.

Die Kunden der Bf seien ausschließlich in der Telekommunikationsbranche tätige Unternehmen. In Amerika, wohin 70% aller Ausgangsrechnungen fakturiert worden seien, gebe es keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbare Steuerbelastung, ebensowenig wie in Ägypten (10%), Kanada (5%) und Australien (10%).

Die Leistungen der Bf an die Abnehmer im Drittland unterliegen somit nicht einer Steuer, die der Umsatzsteuerbelastung iSd Richtlinie 77/388/EWG vergleichbar sei.

In der von der Bf dazu eingebrachten Gegenäußerung wird ausgeführt:

ad Vorsteuerkorrekturen

Die Eingangsrechnungen ab Februar 2008 würden berichtigt und nachgereicht. Nach Erhalt der berichtigten Rechnungen würden diese dem Finanzamt übermittelt und eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben.

ad Sicherheitszuschlag

Die Bf habe ihre Geschäftstätigkeit erst im Jahr 2003 aufgenommen. Es sei nicht möglich gewesen, die Daten direkt auf dem Gateway auszulesen. Die verwendeten Gateway-

Geräte hätten lediglich über eine Auswertungskapazität von 2.000 Zeilen verfügt, was einem Zeitintervall von ca vier Stunden entspreche. Es sei einem ordentlichen Kaufmann nicht zuzumuten, alle vier Stunden die Aufzeichnungen aus dem Gateway auszulesen und abzuspeichern, weshalb die Rechnungen auf Grund der Kundenangaben erstellt worden seien.

Herr X habe im Jahr 2003 während eines Zeitraums von einer Woche versucht, die Daten händisch in das Excel zu übertragen, was sich jedoch als nicht administrierbar erwiesen habe.

Es könne daher nicht von einer Vernichtung von Grundaufzeichnungen die Rede sei. Da sämtliche Rechnungen und Zahlungen vorlägen und diese auch von der Betriebsprüfung nicht in Frage gestellt worden seien, könne nicht von einer fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gesprochen werden.

Auch die Nichtverbuchung einer Einlage in Höhe von 1.500 Euro stellt keinen begründeten Anlass dar, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen.

Da Herr X nicht auf die Aussagen seiner Kunden vertrauen wollte, habe er ab 2004 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, das Service IPCB zu nutzen. Diese Software nehme die Abrechnung vor und speichere die Auswertungen über die Telefonanrufe mittels CDR-Records. Diese Aufzeichnungen seien von der Betriebsprüfung als in Ordnung befunden worden, da in den Jahren 2004 bis 2008 kein Sicherheitszuschlag verhängt worden sei.

ad Zuschätzung Lebenshaltungskosten

Die Bf übermittelte die Darlehensvereinbarungen mit S, T und V. Es liege keine Unterdeckung vor.

ad Drittlandserlöse

Die Bf kaufe im Inland Telefonwertkarten und "speise" die Minuten dann in einen firmeneigenen Gateway (mit Standort in Österreich) ein. Kunden aus dem Ausland würden die österreichischen Telefonminuten nutzen, in dem sie den Traffic aus dem Ausland zum inländischen Gateway schickten, der dann die Verbindung zum Empfänger herstelle. Somit sei dieser Vorgang als Telekommunikationsdienstleistung mit Leistungs-ort Drittland zu qualifizieren, da sich der ausländische Empfänger im Drittland befindet. Die Feststellungen, dass die Bf unlautere Geschäftsmethoden ausübe, seien nicht relevant für die steuerrechtliche Beurteilung.

Im gegenständlichen Fall rufe ein Kunde (großteils aus den USA) eine Nummer in Österreich an, die Leistung werde somit im Ausland "verbraucht" bzw genutzt/ ausgewertet. Eine Nutzung oder Auswertung einer Leistung sei dort gegeben, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirke. Das sei jener Ort, an dem der Leistungsempfänger die Leistung wirtschaftlich in Anspruch nehme, wo sie ihm wirtschaftlich zugute komme. Durch die Richtlinie 1999/59 EG sollte sichergestellt werden, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in

Anspruch genommen würden, auch in der Gemeinschaft besteuert würden. Im konkreten Fall sei jedoch der Kunde im Drittland ansässig.

Eine Verlagerung des Leistungsortes ins Inland komme nach Scheiner/Kolacny/Caganek nur dann zum Tragen, wenn der Anruf in Österreich getätigt werde, was ebenfalls nicht der Fall sei. Auch die Entscheidung des VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059, sei entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da es sich in jenem Fall um Roaming-Gebühren gehandelt habe. In diesem Urteil sei das Gespräch des "Drittlanders" aus Österreich "abgegangen".

Im gegenständlichen Fall sei daher die Rz 598 der Umsatzsteuerrichtlinien - Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich - nicht anzuwenden.

Auch wenn die Bf nicht der Ansicht sei, dass eine Leistungsortverlagerung ins Inland gegeben sei, sei darauf hinzuweisen, dass die Verordnung 102/1997 den Fall der Verlagerung des Leistungsortes auf Grund der Nichtbesteuerung nicht gekannt habe und dies erst durch die Verordnung 383/2003, gültig ab 23. August 2003, geändert worden sei. Somit sei im Zeitraum 1.1.2003 bis 23.8.2003 das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger gewesen als das Richtlinienrecht, wodurch der Anwendungsvorrang des nationalen Rechts gelte.

In der am 25. November 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte Herr X aus, er sei an der der Fa. A-GmbH beteiligt gewesen. Nachdem dieser Firma die UID-Nummer erteilt worden sei, habe er den steuerlichen Vertreter beauftragt, die Rechnungen zu berichtigen. Er lege nunmehr die berichtigten Rechnungen vor.

Hinsichtlich der nicht gedeckten Lebenshaltungskosten brachte Herr X ergänzend vor, er habe gemeinsam mit seiner Frau von Sozialleistungen und Familienbeihilfe gelebt. Darüberhinaus habe ihm seine Schwiegermutter zumindest EUR 5.000,00 aus dem Verkauf einer Liegenschaft überlassen. Zum Nachweis lege er einen Beschluss des BG Schladming vom 30.7.2002 vor. Die in der Beschwerde genannten Geldgeber hätten ihm bei finanziellen Engpässen ausgeholfen, er habe aber das Geld zurückgegeben, sobald seine Kunden bezahlt hätten.

Die Finanzamtsvertreter führten aus, Herr X habe sehr wohl auch Bargeschäfte getätigt. Er habe sogenannte Salam-Cards an Abnehmer im Inland verkauft, mit denen diese dann günstiger ins Ausland telefonieren hätten können. Auch mit der Fa. A-GmbH seien zum Teil Bargeschäfte abgewickelt worden. Nach Einsicht in die Eingangsrechnungen der Fa. A-GmbH erklärten die Finanzamtsvertreter, dass auf den vorgelegten Rechnungen nach wie vor keine UID-Nummer des leistenden Unternehmers aufscheine.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Senat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bf ist eine Kommanditgesellschaft. Herr X ist unbeschränkt haftender Gesellschafter. Die Geschäftstätigkeit, die im Erbringen von Telekommunikationsdienstleistungen bestand, wurde im Jahr 2003 aufgenommen. Zu diesem Zweck kaufte der Komplementär im Inland Telefonwertkarten und aktivierte die damit erworbenen Gesprächsguthaben auf den in den firmeneigenen Gateways befindlichen SIM-Karten. Die Gateways befanden sich in Österreich. Gateways (übersetzt: Netzübergang) waren notwendig, um diverse Mobilfunknetze indirekt zusammenzuschalten. Die Kunden der Bf waren Unternehmer, die zu 70% ihren Sitz in den USA und zu 30% ihren Sitz in Deutschland, Sri Lanka, Ägypten, Kanada und Australien hatten. Die Bf stellte mithilfe der sich im Inland befindlichen Gateways die Verbindung zwischen dem ausländischen Anrufer und dem Empfänger des Telefonates in Österreich her.

Die im Jahr 2003 eingesetzten Gateways hatten lediglich eine Auswertungskapazität von 2.000 Zeilen. Danach wurde der interne Speicher überschrieben. Während eines Zeitraumes von einer Woche im Jahr 2003 versuchte der Komplementär, die Daten händisch in eine Excel-Liste zu übertragen, was sich aber als nicht administrierbar erwies. Die Rechnungen im Jahr 2003 wurden daher auf Grund der Angaben der Kunden erstellt. Sie teilten der Bf mit, wieviele Minuten sie gebraucht hatten. Um nicht weiter auf die Aussagen ihrer Kunden vertrauen zu müssen, nutzte die Bf ab dem Jahr 2004 das Service IPCB. Dabei handelt es sich um eine Software, die die Auswertungen über die Telefonanrufe mittels CDR-Records speichert. Für die Tatsache, dass die von der Bf auf Grund der Kundenangaben erstellten Rechnungen nicht die tatsächlich erzielten Einnahmen darstellen, liegen keine Indizien vor. Die Einnahmen aus dieser Geschäftstätigkeit flossen ausnahmslos auf das Geschäftskonto.

Der Komplementär der Bf. tätigte daneben auch Bargeschäfte. Er ließ 5.000 Stück Salam-Cards drucken. 400 Stück davon konnten an Abnehmer im Inland verkauft werden. Diese konnten damit günstiger ins Ausland telefonieren.

Im Jahr 2003 bestand beim Komplementär der Bf eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten in Höhe von EUR 11.730,00.

Auf Grund der von der Fa. A-GmbH ausgestellten Rechnungen machte die Bf im Jahr 2007 Vorsteuer in Höhe von EUR 5.415,22 und im Jahr 2008 in Höhe von EUR 6.983,96 geltend. Diese Eingangsrechnungen weisen keine UID-Nummer auf. Es wurden auch in der mündlichen Verhandlung keine berichtigten Rechnungen vorgelegt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen des Betriebsprüfers, das Vorbringen der Bf, die im Akt befindlichen Unterlagen und hinsichtlich der Nichtanerkennung der behaupteten Darlehen auf die folgende Beweiswürdigung:

Die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellte Unterdeckung fußt auf Zahlen, die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung von der Bf bekannt gegeben wurden. Sie setzt sich zusammen aus einer Unterdeckung im betrieblichen Bereich in Höhe von EUR 9.539,19 und einer Unterdeckung im privaten Bereich in Höhe von EUR 2.191,20. In Summe ergibt dies den Betrag von EUR 11.730,39. Die ursprüngliche Erklärung im Zuge der Beschwerde, dass Herr X diesen Betrag als private Darlehen erhalten habe, wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht weiter aufrechterhalten; Herr X gab nämlich an, er habe zwar bei finanziellen Schwierigkeiten von den drei namhaft gemachten Personen Geld zur Verfügung gestellt erhalten, dieses aber - sobald Rechnungsbeträge von seinen Kunden eingegangen seien - zurückbezahlt. Das Vorbringen, er habe von seiner Schwiegermutter mindestens EUR 5.000,00 aus dem Verkaufserlös eines Grundstückes erhalten, konnte anhand des in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Beschlusses des BG Schladming nicht nachvollzogen werden. Mit diesem Beschluss wurde die Eintragung der Löschung eines Pfandrechtes sowie die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn HS bewilligt. Dass und wieviel Geld im Jahr 2003 an Herrn X geflossen ist, ist daraus aber nicht ersichtlich.

Rechtliche Würdigung:

1. Vorsteuerabzug auf Grund der Rechnungen der Fa. A-GmbH 2007 und 2008

Unionsrechtliche Regelung:

Gemäß Artikel 226 Z 3 der MwSt-SystRL (2006/112/EG) müssen Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände liefert oder die Dienstleistung erbracht hat, enthalten.

Nationale Regelung:

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 Teilstich 3 UStG 1994 müssen Rechnungen, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, den Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Verhindert aber der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden, ist der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren (vgl. EuGH vom 11.12.2014, C-590/13).

Die von der Fa. A-GmbH in den Jahren 2007 und 2008 ausgestellten Eingangsrechnungen weisen keine UID-Nummer auf. Eine Überprüfung der materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug ist deshalb nicht möglich. Nach der Judikatur des EuGH ist in solchen Fällen der Vorsteuerabzug zu versagen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

2. Sicherheitszuschlag

§ 184 BAO lautet:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Die Feststellung der Betriebsprüfung, die Umsätze des Jahres 2003 aus der Erbringung der Telekommunikationsdienstleistungen seien nicht nachvollziehbar, ist anzumerken, dass das Fehlen von Aufzeichnungen bezogen auf § 184 BAO sanktionslos ist, wenn die Einnahmen auf andere Weise ermittelt werden können. § 184 BAO setzt nämlich voraus, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dass aber die von der Bf erzielten Einnahmen aus der Erbringung der Telekommunikationsdienstleistungen an ausländische Unternehmer nicht vollständig auf dem betrieblichen Bankkonto eingegangen sind, hat die Betriebsprüfung nicht festgestellt. Im Hinblick auf die lückenlose Erfassbarkeit der im Wege von Banküberweisungen vereinnahmten Erlöse bestand somit keine Notwendigkeit zu einer Globalschätzung der vom Beschwerdeführer erzielten Einnahmen aus der Erbringung der Telekommunikationsdienstleistungen (vgl. VwGH 17.10.2001, 98/13/0233).

Bei den von der Bf getätigten Bargeschäften (Verkauf von 400 Stück Salam-Cards) wurden im Zuge der Betriebsprüfung keine nichtverbuchten Beträge festgestellt. Auch wurde die im betrieblichen Bereich aufgedeckte Unterdeckung durch Zuschätzung im Bereich der nicht gedeckten Lebenshaltungskosten ausgeglichen. Der Senat erachtete daher die Verhängung eines Sicherheitszuschlages als nicht gerechtfertigt.

3. Nicht gedeckte Lebenshaltungskosten 2003

Da von der Bf die Herkunft des nicht gedeckten Betrages in Höhe von EUR 11.730,00 nicht nachgewiesen wurde und die Erklärung, dass die fehlenden Mittel von der Schwiegermutter des Herrn X stammen, nicht zweifelsfrei belegt worden ist, erschien

dem Senat die Annahme wahrscheinlich, dass dieser "Fehlbetrag" durch nicht erklärte Bareinnahmen finanziert worden ist und eine Zurechnung zum Umsatz und Gewinn als folgerichtig.

4. Telekommunikationsdienstleistungen an ausländische Unternehmer

4.1 Unionsrecht

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt fällt hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/388 (6. MwSt-RL) idF der Richtlinie des Rates 1999/59/EG und hinsichtlich der Zeiträume ab 2007 in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 (MwSt-SystRL).

Artikel 9 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG idF der Richtlinie 1999/59/EG lautet:

"(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) 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 festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

.....

- 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;

....

(3) Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Dienstleistungen und 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.

(4) Bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Telekommunikationsdienstleistungen, die von einem außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, wenden die Mitgliedstaaten Absatz 3 Buchstabe b) an."

Gemäß Artikel 56 der MwSt-SystRL gilt als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger 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 festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

....

i) Telekommunikationsdienstleistungen;

....

Gemäß Artikel 58 der MwSt-Syst-RL können die Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung bei den Artikel 56 Absatz 1 genannten Dienstleistungen und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln

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

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

....

Gemäß Artikel 59 der MwSt-Syst-RL wenden die Mitgliedstaaten Artikel 58 Buchstabe b auf Telekommunikationsdienstleistungen an, die durch einen 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 Aufenthalt außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihrem Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben.

Nationales Recht:

§ 3a Abs. 9, 10 und 12 UStG 1994 lauten:

"9) Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend;

b) ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt;

.....

(10) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:

.....

Ziffer 13: die Telekommunikationsdienste

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden:

- Wird eine TKDL an einen Unternehmer (im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittland) erbracht, so gilt nach Abs. 9 lit a der Empfängerort als Leistungsort.
- Wird eine TKDL an einen Nichtunternehmer außerhalb des Gemeinschaftsgebietes erbracht, so gilt nach Abs. 9 lit b der Wohnsitzort im Drittland als Leistungsort.
- Wird eine TKDL an Nichtunternehmer innerhalb des Gemeinschaftsgebietes erbracht, so gilt nach Abs. 12 (Auffangregel) der Unternehmerort als Leistungsort.

§ 3a Abs 13 UStG 1994 in der ab 1.7.2003 geltenden Fassung bestimmt weiters:

(13) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung bestimmen, dass sich der Ort einer im Abs. 10 Z 1 bis 14 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.

§ 3a Abs. 13 UStG 1994 in der bis 30.6.2003 geltenden Fassung hat folgenden Wortlaut:

"(13) 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.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen wurden mit BGBI II 102/1997 bzw. BGBI. II Nr. 383/2003 die Verordnungen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistungen bei Telekommunikationsdiensten erlassen. In deren § 1 ist vorgesehen, dass sich bei einer in § 3a Abs. 10 Z 13 bezeichneten Leistung der Ort der Leistung in das Inland vorsieht, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird.

§ 2 der Verordnungen definiert Telekommunikationsdienste als 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.

Im vorliegenden Fall bildet das Herstellen einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen mittels einer technischen Einrichtung (Mobile Gateway) den Leistungsgegenstand. Einem Kunden im Drittland bzw. im übrigen Gemeinschaftsgebiet wird damit ermöglicht, nach Österreich oder in ein anderes Land zu telefonieren.

Im Urteil vom 3. Mai 2012 (Rechtssache "Lebara", C-520/10) hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass der Begriff der Telekommunikationsdienstleistung weit auszulegen ist. Sie umfasst nicht nur die Übertragung von Signalen und Ton, sondern auch alle Dienstleistungen, mit denen eine solche Übertragung "ermöglicht" wird.

Die streitgegenständlichen Leistungen sind daher nach Ansicht des erkennenden Senates als Telekommunikationsdienstleistungen iSd § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994 zu qualifizieren.

Diese Feststellung wird auch von der Bf und vom Finanzamt nicht bestritten. Strittig ist hingegen der Ort dieser Dienstleistung.

Allen Katalogleistungen ist gemein, dass grundsätzlich der Empfängerort maßgeblich ist. Dieser befindet sich im zu beurteilenden Fall unstrittig nicht im Inland. Zu einer Verlagerung des Leistungsortes in das Inland kommt es in Anbetracht der unionsrechtlichen und nationalen Vorgaben nur dann,

1. wenn die Telekommunikationsdienstleistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird und
2. dadurch eine Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung (ab 1. Juli 2003) oder Wettbewerbsverzerrung vermieden wird.

Liegt eine dieser Voraussetzungen nicht vor, fehlt einer Verlagerung des Leistungsortes die rechtliche Grundlage.

Es ist daher zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Leistungen im Inland genutzt oder ausgewertet werden. Die Nutzung oder Auswertung einer Leistung ist dort gegeben, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 3a Abs 9 und 10, Anm. 285). Das ist jener Ort, an dem der Leistungsempfänger die Leistung wirtschaftlich in Anspruch nimmt, wo er sie verwendet oder auswertet und sie ihm wirtschaftlich zugute kommt.

Bei den Telekommunikationsdienstleistungen handelt es sich um positive sonstige Leistungen. Wird die Möglichkeit eingeräumt zu telefonieren, dann wird die Leistung dort erbracht, wo der Leistungsempfänger telefoniert (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, aaO, Anm. 287). Ermöglicht - wie im vorliegenden Fall - ein österreichischer Unternehmer einem Drittlandsunternehmer bzw. einem EU-Unternehmer das Telefonieren über österreichische Mobilfunknetze, dann liegt der Leistungsort im Drittland bzw. im jeweiligen EU-Land, jedoch nicht in Österreich, weil die Nutzung bzw. Auswertung im Ausland liegt. Eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich kommt daher mangels Vorliegen der oben in Pkt 1 angeführten Voraussetzung nicht in Betracht.

Auf die Frage, ob dadurch eine Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung bzw. Wettbewerbsverzerrung vermieden würde, war daher nicht mehr einzugehen.

Wenn im Betriebsprüfungsbericht das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.2005, 2003/15/0059, zitiert wird, um die Nutzung oder Auswertung in Österreich zu begründen, so ist dazu anzumerken, dass diesem Erkenntnis zwar ein mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen ist. Im dortigen Sachverhalt telefonierten Kunden einer in Ungarn ansässigen Gesellschaft **in Österreich** und nutzten dabei österreichische Mobilfunknetze. In Rechnung gestellt wurden sogenannte "Roaminggebühren". Aber in diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass im Fall, dass Kunden einer in Ungarn ansässigen Gesellschaft während ihres Aufenthaltes in Österreich telefonieren, eine sonstige Leistung vorliegt, die in Österreich genutzt oder ausgewertet wird. Wendet man diese grundsätzliche Aussage des Höchstgerichtes auf den vorliegenden Sachverhalt an, dann wird die von der Bf erbrachte Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet, weil die Kunden der Bf im Ausland telefonierten.

Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen waren daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 2003 bis 2006 in Abänderung der angefochtenen Bescheide in folgender Höhe anzusetzen:

| | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|--------------------------|----------|------------|-----------|------------|
| E aus Gw lt Erklärung | 8.318,76 | -10.427,75 | 49.566,46 | -16.485,37 |

| | | | | |
|------------------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| Zuschätzung lt BFG | 11.730,00 | - | - | - |
| E aus Gw lt BFG | 20.048,76 | -10.427,75 | 49.566,46 | -16.485,37 |

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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung, ob die Nutzung oder Auswertung der von der Bf erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Inland erfolgt, nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Wien, am 10. Dezember 2015