



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 25. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. April 2002 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1-12/2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (=kurz Bw.) handelt es sich um ein in Drittland (im Berufungszeitraum noch Drittland) ansässiges Telekommunikationsunternehmen („Handy-Provider“), das an Kunden Telekommunikationsdienstleistungen erbringt. Die Bw. betreibt in Drittland wiederum ebenfalls ein Mobilfunktelefonnetz.

Wenn die drittäandischen Kunden der Bw. in Österreich mit einem Mobiltelefon telefonieren, müssen diese wiederum Netze österreichischer Provider benützen.

Für diesen Zweck schließt die Bw. mit den österreichischen Providern Nutzungsverträge (Roamingverträge) und werden für diese Nutzung Entgelte, so genannte Roaminggebühren in Rechnung gestellt, die die Bw. wiederum mit entsprechenden Aufschlägen an ihre Kunden weiterverrechnet.

Die österreichischen Netzbetreiber haben diese an die Bw. verrechneten Entgelte wiederum mit österreichischer Mehrwertsteuer belastet und der Bw. in Rechnung gestellt.

Die Bw. begeht nun im gegenständlichen Verfahren die Vergütung dieser von den österreichischen Providern in Rechnung gestellten Umsatzsteuer im Erstattungs-

---

=Vergütungswege.

Die österreichische Finanzverwaltung vertritt allerdings die Ansicht, dass ausgehend vom Nutzungszeitraum die Leistungserbringung der Bw. an ihre drittäandischen Kunden in Österreich liegt und zu steuerpflichtigen Umsätzen der Bw. in Österreich führt, weshalb die Erstattungsverordnung BGBl. 279/1995 nicht zur Anwendung kommen könne.

Zum Verfahrensverlauf wird ausgeführt:

Die Berufungswerberin (=kurz Bw.) brachte am 11. Juni 2001 einen Antrag auf Vergütung (Erstattung) der Umsatzsteuer in Höhe von 68.145,27 S für den Zeitraum 1-12 2000 ein. Laut der dem Antrag beiliegenden Aufstellung der mit Vorsteuern belasteten Rechnungen betragen die zu erstattenden Vorsteuern allerdings 81.760,46 S.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. April 2002 wurde der Antrag abgewiesen.

Begründet wurde die Abweisung damit, dass in Anwendung der Telekommunikationsverordnung BGBl. Nr. 102/1997 vom 15. April 1997 bei Telekommunikationsunternehmen mit Sitz im Drittland, davon auszugehen sei, dass die Leistungen der österreichischen Telekommunikationsunternehmer an das drittäandische Telekommunikationsunternehmen in Österreich erbracht würden.

Dieses verrechnet die Telefongebühren an seine Kunden weiter, was bedeute, dass steuerbare Umsätze vorlägen.

Dem Antrag auf Erstattung der Vorsteuern könne daher nicht entsprochen werden.

Mit Eingabe vom 25. August 2005 urgierte die Bw. die Erledigung der Berufung gegen den gegenständlichen Abweisungsbescheid und die Erledigung der Erstattungsanträge für 2001 bis 2003.

Die Bw. verwies darin auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes 2003/15/0059, 2004/15/0010, worin dieser zum Ausdruck gebracht habe, dass bei Nutzungseinräumungen an im Drittland ansässige Telekommunikationsunternehmen und der Weitergabe dieser Nutzungsmöglichkeit an die Kunden der Drittlandsunternehmen, der Leistungsort im Drittland läge. Die Erstattungsverordnung BGBl. Nr. 279/1995 sei daher vollinhaltlich anwendbar.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 25. Oktober 2005 wurde die Berufung wegen Verspätung zurückgewiesen.

Mit Telekopie vom 3. November übermittelte die Bw. dem Finanzamt ein Duplikat der Berufung vom 25. April 2002, versehen mit einem Eingangsstempel des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. April 2002, da das Original offensichtlich in Verlust geraten ist.

Schließlich erließ das Finanzamt am 1. Dezember 2005 eine Berufungsvorentscheidung.

---

Darin wurde der Zurückweisungsbescheid vom 25. Oktober 2005 aufgehoben und gleichzeitig die Berufung vom 25. April 2002 gegen den Abweisungsbescheid vom 19. April 2002 abgewiesen.

Die Abweisung der Berufung wurde damit begründet, dass die Verordnung BGBl. I Nr. 102/1997 nicht aufgehoben worden sei.

Sie komme daher weiter zur Anwendung und könnten die Vorsteuern daher nur im Veranlagungsweg beantragt werden.

Die Bw. brachte in der Folge beim unabhängigen Finanzsenat den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. ermöglicht ihren drittlandischen Kunden das Telefonieren mit Mobiltelefonen in Österreich.

Dafür ist die Möglichkeit der Nutzung österreichischer Netze erforderlich.

Zu diesem Zwecke schließt die Bw. mit den österreichischen Netzbetreibern Roamingverträge ab, wonach der Bw. das Nutzungsrecht an österreichischen Telefonnetzen bzw. die Möglichkeit der Weitergabe dieses Nutzungsrechtes an deren Kunden eingeräumt wird.

Strittig ist nun, wo der Leistungsort für diese Leistungen der Bw. an ihre Kunden liegt.

Auch das Ansässigkeitsland der Bw., das mittlerweile Mitglied der Europäischen Gemeinschaft ist, hatte im Streitzeitraum seine Rechtslage für derartige Leistungen bereits an die 6 EG-RL angepasst und folglich das Besteuerungsrecht für diese Umsätze ebenfalls für sich reklamiert.

Die Ansicht, wonach der Leistungsort für diese Leistungen, sowohl für die von den Netzbetreibern an die Bw., als auch für die von der Bw. an deren Kunden erbrachten Leistungen in Österreich liegt, wurde bislang von der österreichischen Finanzverwaltung mit den gesetzlichen Bestimmungen des § 3a Abs. 13 UStG 1994 und dem darauf fußenden § 1 der Verordnung BGBl. II 102/1997 (=kurz VO 102/1997) begründet.

Mit den Erkenntnissen vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, 2004/15/0010, welchen dem Berufungsfall gleichgelagerte Sachverhalte zu Grunde lagen, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass das Hereinziehen des Leistungsortes nach Österreich auf der Grundlage der VO 102/1997 rechtswidrig sei. Die VO 102/1997 könne nicht generell und undifferenziert zur Anwendung kommen, da die Verlagerung des Leistungsortes auf der Grundlage dieser VO nur zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen vorgesehen sei.

Der VwGH brachte in diesem Erkenntnis zum Ausdruck, dass die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes unter dem Blickwinkel der Wettbewerbsverzerrungen zu

---

betrachten sei.

Dies deshalb, weil die VO 102/1997 anders als Art. 9 Abs. 3 Buchstabe b) der Richtlinie 77/88/EWG (Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland) nicht auf die Frage der Steuerbelastung im Drittland abstelle.

Nach den Ausführungen des VwGH war in den Beschwerdefällen zu klären, ob die Regelung der VO 102/1997 zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG diene.

Für in der Ermöglichung des Telefonierens bestehende Leistungen an in Drittstaaten ansässige Abnehmer gelte nach der Rechtslage unter *Ausblendung* des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie (also der VO 102/1997), dass die Leistungen der Bf. für alle denkbaren Fälle im Drittland lägen, weshalb eine Wettbewerbsverzerrung nicht vorliegen konnte.

Da der Leistungsort hinsichtlich aller Unternehmer, die bei dieser Fallkonstellation zueinander im Wettbewerb stehen konnten, im Drittland lag, habe die Regelung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nicht zur Anwendung gelangen können.

Die Vorgangsweise der belangten Behörde, den Ort der Leistung an im Drittland ansässige Abnehmer in das Inland zu verlegen, diene daher nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

Vor diesem Hintergrund sei es auch so zu sehen, dass der mit der Richtlinie 99/59/EG in den Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG aufgenommene Absatz 4 bloß auf solche Telekommunikationsdienstleistungen abstelle, die von einem im Drittland ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Personen erbracht würden.

Da dieser Fall aber nicht vorliege, liege demnach gemäß § 3a Abs. 10 Z 10 UStG 1994 der Leistungsort für beide Leistungen im Drittland.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der Ansicht des VwGH an und ist davon auszugehen, dass die Bw. mit den verfahrensgegenständlichen Leistungen, nämlich ihren Kunden das Telefonieren in Österreich zu ermöglichen, in der Erstattungsperiode 1-12/2000 keine Umsätze im Inland tätigte, weshalb sie grundsätzlich, soferne sie in Österreich keine sonstigen Aktivitäten entwickelte (was auf Grund der Aktenlage nicht anzunehmen ist), unter den Anwendungsbereich der Erstattungsverordnung, BGBl. Nr. 256/1995 fällt.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass der Leistungsort der österreichischen Netzprovider entsprechend den Bestimmungen des § 3a Abs. 9 iVm und 10 UStG 1994 demnach auch **nicht** in Österreich liegt.

Nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 werden die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen 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;

Nach Abs. 10 Z 13 dieser Bestimmung sind sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 Telekommunikationsdienste.

Bei den gegenständlichen Leistungen handelt es sich unstrittig um Telekommunikationsdienste.

Da also nach Ansicht des VwGH die Sonderbestimmung der Leistungsverlagerung in das Inland im Falle der Auswertung und Nutzung im Inland nach den Bestimmungen des § 3a Abs. 13 iVm der VO II 102/1997 **nicht zum Tragen** kommt, liegt der Leistungsstandort der inländischen Netzbetreiber für die Einräumung des Nutzungsrechtes an die Bw. nach der Ortsbestimmung des § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 ebenfalls im Drittland.

Nach § 1 Abs. 1 der VO 279/1995 sind im vereinfachten Verfahren an ausländische Unternehmer nur **abziehbare Vorteuerbeträge** an Unternehmer erstattungsfähig.

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

Der Leistungsstandort für die von den österreichischen Netzbetreibern an die Bw. erbrachten Leistungen liegt aber nicht im Inland, weshalb die für die Roaminggebühren in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht geschuldet wurde.

Fällt mangels Erfüllung eines steuerpflichtigen Tatbestandes in Österreich keine Umsatzsteuerschuld an und wird dennoch österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so wird die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung geschuldet.

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. EG-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 Rechnung** geschuldet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder

---

durch Rechnungen anderer Art erfolgt ist (vergleiche auch VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022, 7.6.2005, 2001/14/0187).

Mangels **Leistungsort im Inland** wurden an die Bw. daher auch **keine Leistungen im Inland** erbracht und waren die an die Bw. erbrachten Leistungen der inländischen Netzbetreiber im Inland weder steuerpflichtig noch steuerbar. Da eine nicht geschuldete, in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer vom empfangenden Unternehmer abgezogen werden darf, die Erstattungsverordnung 279/1995 aber nur auf **abziehbare** Vorsteuerbeträge anwendbar ist, kann der beantragten Erstattung nicht entsprochen werden. Nach der Judikatur des EuGH als auch des VwGH ist daher zur Vermeidung der Steuerbelastung der Weg der Rechnungsberichtigung einzuschlagen. Dies auch deswegen, da andernfalls systemwidrige Auswirkungen eintreten könnten.

Die gegenständliche Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 7. Juni 2006