



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 4

GZ. RV/0109-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der VC, vertreten durch die K-GmbH, vom 15. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Jänner 2004 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1-12/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) ist ein im Drittland ansässiges Telekommunikationsunternehmen. Sie betreibt ihr Unternehmen vom Drittland aus und verfügt in Österreich weder über einen Sitz, eine Betriebsstätte, noch bewirkt sie Umsätze aus einem im Inland gelegenen Grundbesitz.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Erstattung von Vorsteuern in Gesamthöhe von 24.881,81 €.

Diese Vorsteuern resultierten aus Rechnungen österreichischer Mobiltelefonnetzbetreiber für Roaminggebühren. Inhalt dieser Roamingleistungen ist die Zurverfügungstellung des österreichischen Mobilphonnetzes der österreichischen Provider an die Bw. zur Nutzung durch deren Kunden.

Dh, wenn die Kunden der Bw. **in Österreich** deren Mobiltelefon verwenden, benutzen sie die Netze österreichischer Netzbetreiber. Die österreichischen Netzbetreiber verrechnen der Bw.

für die Nutzung des Netzes so genannten Roaminggebühren, welche die Bw. ihrerseits mit einem Ausschlag an ihre Kunden weiterverrechnet.

Roamingleistungen sind unbestritten als Telekommunikationsdienstleistungen zu betrachten.

Das Finanzamt versagte mit dem angefochtenen Bescheid die beantragte Vorsteuerstattung.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen (z.B. Leistungen nach § 3 a Abs. 10 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Unternehmer ist) nicht abziehbar seien, und zwar auch dann nicht, wenn sie auf Grund der Rechnungslegung geschuldet würden.

Im Übrigen wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen. Danach sei gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr.: 102/1997 (in der Folge kurz VO 102) der Leistungsort sowohl hinsichtlich der Leistungen der österreichischen Netzbetreiber als auch der Leistungen der Bw. an ihre in Österreich telefonierenden Kunden auf Grund der Nutzung und Auswertung im Inland in Österreich gelegen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid brachte die Bw. Berufung ein und führte darin aus:

Die VO 102 sehe vor, dass der Leistungsort einer Telekommunikationsleistung vom Drittland ins Inland verlagert werde, wenn hier die Nutzung oder Auswertung erfolge. Der Begriff der "Nutzung oder Auswertung" sei im UStG nicht weiter definiert. Auch die Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) enthielten keine allgemeine Definition.

Die UStR verträten lediglich ohne nähere Begründung die Ansicht, dass im Falle des Roamens von Kunden eines im Drittland ansässigen Mobilfunkbetreibers in Österreich der umsatzsteuerliche Leistungsort in Österreich liege.

Weiters habe das BMF in einer Anfragebeantwortung vom 30. Oktober 2001 die Ansicht vertreten, dass das Telefonieren im Inland einer Nutzung im Inland gleichzuhalten sei.

Das Bundesministerium für Finanzen habe dazu ausgeführt, dass das Telefonieren im Inland als steuerpflichtige Nutzung im Inland zu betrachten sei, unabhängig davon, ob ein Drittlandsunternehmer oder ein inländischer Unternehmer jemandem ein Telefongespräch ermöglicht und unabhängig davon, ob der Telefonierende ein Inländer oder Drittländer ist.

Ausschlaggebendes Kriterium sei der Verbrauch im Sinne der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer. Die Leistung werde dort erbracht, wo der Leistungsempfänger telefoniert.

Nach der Bw. sei bei Auslegung der o.a. Verordnung allerdings die Verordnungsermächtigung des § 3a Abs. 13 UStG 1994 zu berücksichtigen, wonach der Bundesminister für Finanzen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen mittels Verordnung die dargestellte Ortsverlagerung bestimmen könne. Nach dem Zweck dieser

Verordnungsermächtigung dürfe eine Ortsverlagerung ins Inland nur zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen oder einer Doppelbesteuerung erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen sei nur unter diesem Gesichtspunkt ermächtigt, eine Verlagerung des Leistungsortes in das Inland anzurufen.

Gerade dieser Zweck Verordnungsermächtigung würde durch die Auslegung der Behörde verfehlt, da dadurch gerade zu einer Doppelbesteuerung bewirkt werde, weil die berufungsgegenständlichen Leistungen auch im Ausland versteuert würden.

Dadurch trete auch eine Wettbewerbsverzerrung ein, weil sich für die Kunden des ausländischen Providers die Leistung um die doppelt zu verrechnende Umsatzsteuer gegenüber der grundsätzlich gleichen Leistung, die ein inländischer Provider erbringe, verteuere.

Durch die zunächst in der Bescheidbegründung angeführte Ansicht, wonach von den österreichischen Unternehmen keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hätte werden dürfen, könne gefolgt werden. Der in der Begründung weiters enthaltene Hinweis auf den Vorjahresbescheid gebe aber der VO 102 einen verfassungswidrigen Inhalt. Bei verfassungskonformer Interpretation, habe die Bw. in Österreich keine steuerbare Leistung erbracht.

Verstehe man aber die Begriffe "Nutzung oder Auswertung" nämlich in einem wirtschaftlichen Sinn, so werde die Doppelbesteuerung entsprechend § 3a Abs. 13 UStG 1994 vermieden, da dann der Leistungsort im Ausland liege.

Eine derartige Interpretation entspreche auch der Verordnungsermächtigung und werde offenbar im ersten Teil der Bescheidbegründung von der Behörde ebenfalls vertreten.

Außerdem sei europarechtlich zu bedenken, dass für den Zeitraum 1999 lediglich aufgrund der Ermächtigung zur Abweichung von der EU-Richtlinie die VO 102 erlassen werden konnte. Nach der Judikatur des EUGH seien derartige Verordnungen eng auszulegen. Sinn und Zweck der Ermächtigung sei es gewesen, die europäischen Telekommunikationsanbieter vor im Drittland ansässigen Telekommunikationsanbietern zu schützen, die mit ihren Leistungen auf Grund der damals geltenden Europarechtslage in der EU nicht steuerbar waren. Die im Wettbewerb angebotenen Leistungen dieser Drittlandsanbieter seien so genannte Call-Back-Services gewesen, die es im Inland ansässigen (Privat)kunden ermöglicht hätten, umsatzsteuerfrei zu telefonieren.

Im Berufungsfall sei jedoch ein vollkommen anderer Sachverhalt gegeben, da eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten von inländischen Telekommunikationsanbietern denkunmöglich sei.

Ab 2000 sei die geänderte RL (Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem) in Geltung.

Die 6. Richtlinie legt nicht fest, wessen Nutzung oder Auswertung für die Ortsbestimmung maßgebend sei. Die oben angeführte Interpretation der Begriffe "Nutzung oder Auswertung" gehe davon aus, dass die Nutzung oder Auswertung durch den Endkunden entscheidend sei. Es sei aber auf Grund der Richtlinie auch möglich, die Begriffe "Nutzung oder Auswertung" im Sinne einer wirtschaftlichen Nutzung oder Auswertung zu verstehen. Insbesondere, wenn die Leistung des inländischen Mobilfunkbetreibers in die Leistungserbringung eines Unternehmers in dem Sinne Eingang finde, dass der Leistungsempfänger die Leistung im Rahmen seines Unternehmens nützt, die Nutzung dort stattfinde, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz oder seine Betrieb- habe.

Gerade im Falle des Roamings besteht eine Leistungsbeziehung zwischen dem österreichischen Provider und dem ausländischen Netzbetreiber. Leistungsempfänger sei somit der ausländische Netzbetreiber. Die wirtschaftliche Nutzung der Leistung des inländischen Anbieters erfolge daher im vorliegenden Fall am Sitz des ausländischen Netzbetreibers. Die von österreichischen Netzbetreibern an die Bw. erbrachten Leistungen seien somit in Österreich nicht umsatzsteuerbar.

Nach der Begründung zur Richtlinie 1999/59/EG des Rates seien die Gründe für die Änderung der Richtlinie darin gelegen, dass Maßnahmen ergriffen werden sollten, um insbesondere sicherzustellen, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert würden. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Empfänger erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert würden.

Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert würden, sollten die Mitgliedstaaten von der Möglichkeit der Ortsverlagerung nach Art 9 Abs. 3 lit. b der Richtlinie Gebrauch machen. Art 9 Abs. 3 der 6. Richtlinie ermögliche zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen den Leistungsort ins Drittland zu verlagern, wenn die Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt. Nur für den Fall dass Telekommunikationsdienstleistungen von einem außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht würden, sei der Leistungsort ins Inland zu verlagern, wenn hier

die Nutzung oder Auswertung erfolge. Die Umsetzung dieser Regelungen erfolge dadurch, dass die VO 102 unverändert in Geltung bleibe. Die Verordnung unterscheide bei der Bestimmung des Ortes der Telekommunikationsleistung nicht danach, ob eine Leistung von einem im Drittland ansässigen Unternehmer oder von einem im Inland ansässigen Unternehmer erbracht werde. Eine derartige Unterscheidung wäre jedoch erforderlich, um die unterschiedlichen europarechtlichen Rechtsgrundlagen abzubilden. Erbringe nämlich ein inländischer Unternehmer eine Telekommunikationsleistung, so dürfe der Leistungsort aufgrund der Nutzung und Auswertung nur dann ins Inland verlegt werden, wenn dies zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen erforderlich sei. Wie jedoch bereits zu § 3a Abs. 13 UStG 1994 ausgeführt, komme es gerade durch die Anwendung der Verordnung bzw. durch die von der Behörde vertretene Interpretation der Verordnung zu Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen.

Nach der Begründung zur Richtlinie 1999/59/EG sei in diesem Fall die Leistung am Ort des Leistungsempfängers, und somit im Ausland, zu besteuern. Die Auslegung der Verordnung durch die Behörde gebe der Verordnung einen europarechtswidrigen Inhalt.

Die Meinung, wonach die derzeitige Auslegung der Verordnung BGBl 102/1997 zu einem verfassungswidrigen und europarechtswidrigen Inhalt führe, werde auch seitens des Bundesministerium für Finanzen in einer Erledigung vom 10. Oktober 2000 betreffend "Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten" vertreten. Danach bestünden seitens des Bundesministeriums für Finanzen keine Bedenken von der Umsatzbesteuerung in Österreich insoweit abzusehen, als der Provider nachweise, dass seine Leistungen der schweizerischen Umsatzsteuer unterliegen.

Aus all dem ergebe sich, dass die von den österreichischen Mobiltelefonnetzbetreibern an die ausländischen Anbieter erbrachten Telekommunikationsleistungen in Österreich nicht umsatzsteuerbar seien. Aus den gleichen Gründen seien aber auch die Leistungen der Bw. in Österreich nicht umsatzsteuerbar.

Die beantragte Vorsteuererstattung dürfe auch nicht mit der Begründung abgewiesen werden, dass seitens der Bw. die Verordnung BGBl. Nr.: 800/1974 angewendet werde. Die Anwendung dieser Verordnung sei mangels in Österreich umsatzsteuerbarer Leistungen nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Beurteilung der Berufung maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:
Umsatzsteuergesetz 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.

(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 stattdessen 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;
- c) erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt, eine sonstige Leistung an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, soweit sie nicht Unternehmer ist, 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 des Unternehmers ausgeführt wird.

(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.

(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.

Verordnung des Bundesministers (BGBl. 102/1997) für Finanzen über die Verlagerung

des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten

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

§ 1. Liegt bei einer in § 3a Abs. 10 Z 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994 bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird.

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

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

Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Verordnung BGBl. 1995/279)

Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995 wird verordnet:

Artikel I Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren

Berechtigte Unternehmer

§ 1. (1) Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2 und 3 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994), oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat.

(2) Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.

Bei der Benutzung inländischer Netze, durch Kunden (Mobiltelefonbenutzer) der Bw., handelt es sich unbestritten um Telekommunikationsdienstleistungen.

Strittig ist, die Frage, ob das Telefonieren eines Kunden der Bw. im Inland auch einer Nutzung bzw. Auswertung in Österreich im Sinne des § 1 der VO 102 gleichkommt, damit Umsatzsteuerpflicht in Österreich ausgelöst wird und folglich die beantragte Erstattung der Vorsteuern nach § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung BGBl. Nr.: 279/1995 nicht zulässig ist.

Entsprechend § 3a Abs. 9 und 10 UStG 1994 gelten Telekommunikationsdienstleistungen an im Drittland ansässige Leistungsempfänger als im Empfängerland ausgeführt.

Durch die Einschränkung des Absatz 13 dieser Gesetzes kann jedoch der Bundesminister für Finanzen 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.

Dies gilt dann sowohl für die Leistungen der inländischen Mobilnetzbetreiber an die Bw. , als auch für die Roamingleistungen der Bw. an deren Kunden im Drittland.

Von dieser Verordnungsermächtigung wurde mit der VO 102 hinsichtlich Telekommunikationsdienstleistungen Gebrauch gemacht.

Nach Ansicht der Bw. lege die 6.MwSt-RL nicht fest, was unter den Begriffen Nutzung oder Auswertung zu verstehen ist. Die Behörde gehe davon aus, dass die „Nutzung oder Auswertung“ durch den Endkunden entscheidend sei. Es sei aber auf Grund der Richtlinie auch möglich, darunter ein „wirtschaftliche Nutzung oder Auswertung“ zu verstehen, insbesondere dann, wenn die Leistung eines inländischen Providers in die Leistungserbringung eines Unternehmers Eingang findet. Die wirtschaftliche Nutzung der Leistung des inländischen Anbieters erfolge daher im Berufungsfall am Sitz des ausländischen Netzbetreibers. Die österreichischen Netzbetreiber hätten somit an die Bw. in Österreich nicht steuerbare Leistungen erbracht.

Dazu ist auszuführen:

Die Nutzung oder Auswertung einer Leistung ist dort gegeben, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt. Das ist der Ort, an dem der Leistungsempfänger die Leistung wirtschaftlich in Anspruch nimmt, wo er sie verwendet oder auswertet und sie ihm wirtschaftlich zu Gute kommt. Es ist nicht entscheidend, wo der Leistungsempfänger -unter Nutzung oder Auswertung der in Anspruch genommenen Leistungen- seine eigenen Umsätze bewirkt. Der Ort der Nutzung oder Auswertung entspricht nach dem Bestimmungslandprinzip dem **Ort des Verbrauches** (siehe Kolacny, in Umsatzsteuer bei Telekomleistungen, Linde Verlag, Wien 2000, S 84 und dort zitiert, Plückebaum/Malitzky, UStG, Tz. 208 zu § 3a, Birkenfeld, USt-HB I Rz. 1167.1 und 2).

Das ausschlaggebende Kriterium ist der Verbrauch bzw. der Gebrauch im Sinne der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer. Dabei ist zu bedenken, dass die Umstände, die beim Leistungsempfänger liegen, nur im beschränktem Maße in die Betrachtung miteinbezogen werden.

Wird die Möglichkeit zu Telefonieren eingeräumt, wird die Leistung dort erbracht, wo der Leistungsempfänger telefoniert.

Bei dieser Betrachtung wird das Ziel einer Gleichbehandlung, unabhängig davon, ob ein Drittlandsunternehmer oder ein inländischer Unternehmer jemanden ein Telefongespräch ermöglicht und unabhängig davon, ob der Telefonierende ein Inländer oder ein Drittländer ist, erreicht (siehe Kolacny, a.a.O., S 85, Scheiner Colacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Lexis-Nexis, Loseblattsammlung, Tz. 285 ff zu § 3a).

Gerade durch diese Gleichstellung wird aber dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz Rechnung getragen. Eine von der Bw. behauptete Verfassungswidrigkeit kann darin nicht erblickt werden.

Auch liegt eine Verfassungswidrigkeit der gegenständlichen Verordnung dahingehend, dass der Verordnungsgeber die gesetzlichen Zielvorgaben überschritten hätte, *nicht* vor, da die Verordnung sich vollinhaltlich an der Gesetzesvorlage und diese wiederum an den Richtlinienvorgaben orientiert

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit wird festgestellt, dass der Verfassungsgerichtshof mittlerweile in zwei gleichgelagerten Fällen mit Beschlüssen vom 28 September 2004 zu B 915/03 und B 91/04 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat.

Das Vorbringen der Bw., dass das Gesetz und die Verordnung deren Regelungszweck verfehlten, kann nicht gefolgt werden, da gerade durch diese gesetzlichen Anordnungen eine gleichmäßige Erfassung am Verbraucherort gewährleistet ist.

Da die **Nutzung** österreichischer Netze durch die Bw. bzw. deren Kunden in SA eine Auswertung bzw. Nutzung im Inland im Sinne des § 3a Abs. 13 UStG 1994 und des § 1 der VO 102 darstellt, gelten demnach sowohl die Leistungen der inländischen Netzbetreiber an die Bw. als auch die folglich von der Bw. an ihre Kunden im Drittland erbrachten Leistungen betreffend die Nutzung inländischer Netze, als in Österreich ausgeführt. Es sind daher auch die von der Bw. mit Aufschlag an ihre Kunden weiterverrechneten Gebühren in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Daran kann auch eine etwaige Besteuerung dieser Umsätze im Drittland nichts ändern und müsste demnach mit den dortigen Behörden eine Lösung gefunden werden.

Der Hinweis auf ein Einzelauskunftsersuchen des Bundesministerium für Finanzen, wonach von einer Besteuerung abgesehen werden könne, wenn der Nachweis der Besteuerung im

Sitzland erfolge, kann an der gegenständlichen Beurteilung nichts ändern, da für die Beurteilung durch den unabhängigen Finanzsenat lediglich die Gesetzeslage maßgeblich ist, und Auskunftserteilungen des Bundesministerium für Finanzen keine verbindliche Wirkung haben.

Die Bw. geht weitres davon aus, dass entweder die VO 102 verfassungs- und EU-widrig sei oder dass die Auslegung durch die Behörde mit Rechtswidrigkeit in diesem Sinne behaftet sei.

Zur Rechtsentwicklung im Bereich der Telekommunikationsdienstleistungen wird auf Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994,-Kommentar, 2.Auflage, § 3a Tz. 102/1, WUV-Verlag, Wien, 1999, verwiesen.

Telekommunikationsdienstleistungen fielen bis 31.3.1997 mangels einer Sonderregelung unter die Auffangregelung des § 3a Abs. 12 UStG 1994.

Durch das BGBI. 756/1996 ist mit Wirkung ab 1. April 1997 der § 3a Abs. 10 die Ziffer 13 „Telekommunikationsdienste“ ergänzt worden.

Mit der ebenfalls ab 1. April 1997 anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten (BGBI. II 102/1997, basierend auf § 3 a Abs. 10 Z 13 und Abs. 13) wurde der Leistungsort in jenen Fällen in das Inland verlegt, in denen er nach § 3a Abs.9 im Drittlandsgebiet läge, die Nutzung aber in Österreich erfolgt.

Durch VO 102 werden alle im Inland Telefonierenden gleichbesteuert und entspricht dies der Zielsetzung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer.

Diese Verordnung wurde im BGBI. II Nr.102/1997 am 15. April 1997 ordnungsgemäß kundgemacht und hat daher für die mit der Vollziehung beauftragten Behörden Verbindlichkeit erlangt.

Nach Art 18 Abs. 1 BV-G darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Gemäß Art. 18 Abs.2 BV-G kann jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen.

Nach diesem im Art 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzips sind die Verwaltungsbehörden daher gebunden, die VO 102 anzuwenden und war diese der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen.

Nach der Verordnungsermächtigung im § 3a Abs. 13 UStG 1994 war der Bundesminister für Finanzen ermächtigt die gegenständliche Verordnung zu erlassen und folgt sie den im Gesetz geregelten Vorgaben.

Die Erlassung von Verordnungen zählt zur Gesetzgebung im materiellen Sinn. Die Behörde kann ihr daher keinen anderen, als den vom Gesetzgeber gewollten Inhalt gebe.

Die VO 102 folgt im Übrigen der Regelung des Art. 9 Abs. 3 der 6. der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern-Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABI. 1977 Nr. L 145/1 (in der Folge kurz 6. EG-RL).

In der Richtlinie des Rates vom 17. Juni 1999, 1999/59/EG zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, ABI. Nr.: L 162 vom 28.06.1999, S. 0063 –0064, wurden Änderungen im Hinblick auf Telekommunikationsdienstleistungen geregelt.

Damit wurden die Telekommunikationsdienstleistungen in den Katalog der Leistungen nach Art 9 Abs. 2 lit. e der 6. EG-RL aufgenommen.

Die Regelung des § 3a Abs. 13 UStG 1994 und die darauf basierende Regelung der VO 102 entsprechen vollinhaltlich dem Art. 9 Abs. 3 der 6. EG-RL.

Dieser Absatz lautet:

(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.

Damit Telekommunikationsleistungen, die von in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt und ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten nach der sechsten Begründungserwägung zur Änderungs-RL 1999/53/EG die Mitgliedsstaaten von der Ortsverlagerung nach Artikel 9 Absatz 3 Buchstabe b) der Richtlinie 77/388/EWG Gebrauch machen. Für entsprechende Telekommunikationsdienstleistungen an andere Empfänger in der Gemeinschaft kann jedoch Artikel 9 Absatz 3 jener Richtlinie anwendbar bleiben.

Demnach *müssen* die Mitgliedstaaten in erstgenannten Fall eine Ortsverlagerung in das Inland gesetzlich vorsehen, im zweitgenannten Fall haben sie weiter das Recht.

Es ist demnach den Mitgliedern weiterhin freigestellt, von der Option im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der 6. EG-RL Gebrauch zu machen (siehe auch Vellen in Umsatzsteuerrundschau, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 9/1999, Seite 354 links oben).

Der Art 9 Abs. 3 der 6.EG-RL. hat auch keine Änderung durch die Richtlinie des Rates vom 16. Juni 1999, 1999/59/EG erfahren.

Genau diesen Weg ist Österreich richtlinienkonform gegangen.

Eine EU-Widrigkeit, wie sie die Bw. moniert, ist in der österreichischen Gesetzeslage und dem angefochtenen, darauf fußenden Bescheid nicht zu erblicken. *Der angefochtene Bescheid entspricht nämlich genau den Vorgaben des Art. 9 Abs. 3 lit. b der 6. EG-RL.*

Da die Bw. aber nach der VO 102 in den Streitjahren steuerpflichtige Umsätze in Österreich getätigt hat, konnte auch die Erstattungsverordnung BGBl. Nr. 279/1995 nicht zur Anwendung kommen, da es für die Anwendung dieser Verordnung nach deren § 1 Abs. 1 Z 1 unabdingbare Voraussetzung ist, dass der Antragsteller im Antragszeitraum keine Umsätze in Österreich tätigt.

Sollte man entgegen den obigen Darlegungen zur Auffassung gelangen, dass an die Bw. und ihrerseits von der Bw. an ihre Kunden in Österreich keine steuerbaren Umsätze erbracht worden sind, wird in eventu ausgeführt:

Für die Bw. ist aber auch unter diesem Gesichtspunkt nichts zu gewinnen, wenn man ihrer Auffassung, dass die VO 102 im Berufungsfall nicht zur Anwendung kommen dürfe, und die Bw. demnach keine steuerbaren Umsätze in Österreich bewirkt habe, folgen würde. Diesfalls, wären –wie von der Bw. selbst in der Berufung dargestellt (Seite 4 Absatz 3 letzter Satz)– auch die von den österreichischen Netzbetreibern an die Bw. erbrachten Leistungen in Österreich nicht steuerbar gewesen.

Entsprechend den Bestimmungen des § 3a Abs. und 10 Z 13 UStG 1994 käme es auch für den Leistungsaustausch zwischen den österreichischen Netzbetreibern und der Bw. zur Leistungsortverlagerung nach SA .

Mangels Inlandsumsätze läge auch keine Steuerpflicht vor. Die an die Bw. in Rechnung gestellte Vorsteuer würde ausschließlich auf Grund des Ausweises in der Rechnung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer **nur** Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die *im Inland* für sein Unternehmen ausgeführt worden sind und die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesen wurden, zum Abzug bringen.

Eine im Ausland ausgeführte Leistung bzw. bei Verlagerung des Ortes der Leistung in das Ausland auf Grund der Empfängerortbestimmung kann naturgemäß nicht zum Vorsteuerabzug führen (siehe auch Ruppe, UStG 1994, Wien 1999, 2. Auflage, WUV, § 12 Tz. 37).

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.2.1998, 97/14/0107 zum Ausdruck gebracht, dass im Anwendungsbereich des UStG 1994 dem EuGH in der Rechtsache Genius

Holding BV (siehe unten) zu folgen ist und eine Vorsteuerabzug für zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nicht zusteht.

Vorsteuern, die mangels entstandener Steuerschuld zu Unrecht ausgewiesen wurden, sind danach nicht abzugsfähig.

In der 19. Begründungserwägung des Urteiles vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, Genius Holding BV, hat der EuGH die Ansicht vertreten, dass das in der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug sich nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Ein Vorsteuerabzug stünde der Bw. daher auch dann nicht zu, wenn man zum Schluss gelangt, dass sie im Erstattungszeitraum keine steuerbaren Leistungen in Österreich erbracht hat, da die an die Bw. verrechneten Vorsteuern mangels Entstehung der Steuerschuld im Inland nicht abzugsfähig wären.

Eine weitere Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Bw. hinsichtlich Wettbewerb erübrigkt sich aus diesem Grunde, da eine Vorsteuererstattung auch außerhalb des Anwendungsbereiches der VO 102 nicht zustünde.

Die Bw. aber bringt außerdem selbst vor, dass das Finanzamt in der Bescheidbegründung die Vorsteuererstattung nach ihrer Ansicht zutreffend, mit dem Hinweis abgewiesen hat, dass die vorsteuerbehafteten Umsätze nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen und deshalb auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

Worin die Bw. unter diesem Gesichtspunkt die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erblickt, zeigt sie aber nicht auf.

Wie bereits ausgeführt, stünde der Bw. auch bei dieser Interpretation ein Vorsteuerabzug nicht zu.

In sich widersprüchlich verweist der Abweisungsbescheid gleichzeitig auch auf die Begründung des Vorjahresbescheides. Danach wurde die Vorsteuererstattung verwehrt, weil die Bw. nach den Bestimmungen der VO 102 steuerbare und steuerpflichtige Umsätze im Inland getätigt hatte.

Erst in der abweisenden Berufungsvorentscheidung stützt sich das Finanzamt ausschließlich auf die VO 102, wonach die Bw. im Erstattungszeitraum Umsätze in Österreich bewirkt hat. Trotz dieser widersprüchlichen Begründung ist der angefochtenen Bescheid sanierungsfähig, da Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Orac, § 93 Tz. 16 und die dort zitierte Judikatur). Die nunmehrige Begründung der Berufungsentscheidung tritt daher anstelle der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides.

Im Übrigen war der Spruch des erstinstanzlichen Bescheides inhaltlich rechtmäßig, weshalb auch darin kein Aufhebungsgrund zu erblicken ist.

Da im Berufungsfall mangels eines gesetzlich eingeräumten Spielraumes die VO 102, unabhängig von der umsatzsteuerlichen Behandlung der Umsätze der Bw. in SA , infolge Nutzung und Auswertung der angebotenen Telekommunikationsleistungen im Inland anzuwenden war und die Bw. dadurch Umsätze in Österreich bewirkt hat, konnte eine Vorsteuererstattung im Sinne der VO 279 nicht erfolgen.

In eventu wird nochmals klargestellt, dass auch dann, wenn die VO 102 nicht zwingend zur Anwendung käme, die Vorsteuererstattung zu verwehren wäre, da diesfalls auch die von der Bw. empfangenen Leistungen davon betroffen wären und folglich die dafür verrechnete Umsatzsteuer weil nicht geschuldet auch nicht erstattungsfähig wäre.

Das Berufungsbegehren war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 22. Juni 2005