

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 08.09.2014 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 Vorsteuererstattung 01-12/2013, 01-03/2014, 04-06/2014, 07-09/2014 und 10-12/2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

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

Die österreichischen Netzbetreiber (Provider) stellen der Bf. Mobilfunknetze 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, die Bf. vertrete die Rechtsmeinung, 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 bestehet. Einem österreichischen 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-Einkommensteuergesetzten 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 BGBI. 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 BGBI. 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.

Diesbezüglich 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 zwingende 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 Fällen 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, die entsprechend nachgewiesen werden müsse.

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 BGBI. II 203/283 idF BGBI. 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 genutzt werde.

Ein Nachweis darüber, dass es in A zu einer vergleichbaren Umsatzbesteuerung gekommen wäre, liege nicht vor, denn es gebe dort keine Verbrauchs- oder Umsatzsteuer und deshalb werde 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 BGBI. II 2003/383 idF BGBI. 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.

Mit Erkenntnis vom 28.6.2016, RV/2101653/2014 hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge gegeben und die Vorsteuern erstattet.

Der im weiteren Rechtszug mit ordentlicher Revision der belangten Behörde angerufene VwGH hat mit Erkenntnis vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0035 das o. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Hierbei führt er Folgendes aus:

„19 Nach Art. 59 MwStSystRL 2006/112/EG idF Art. 2 der RL 2008/8/EG gilt als Ort bestimmter Dienstleistungen (u.a. nach lit. i der Telekommunikationsdienstleistungen) an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.“

20 Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen bestimmen Art. 59a und Art. 59b der MwStSystRL 2006/112/EG idF Art. 2 der RL 2008/8/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung Folgendes:

"Art. 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.

Art. 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.“

21 Während Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010) die allgemeine, fakultative Möglichkeit der Besteuerung mittels

Leistungsortverlagerung durch die Mitgliedstaaten vorsieht, schreibt Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) eine zwingende Leistungsortverschiebung für jene Fälle vor, in denen ein drittländer Unternehmer Telekommunikationsleistungen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbringt. Für alle Fälle, die nicht durch Art. 59b MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG erfasst sind, besteht ein Wahlrecht nach Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG (vgl. Langer in Reiß/Kraeuse/Langer (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 138. Lieferung (Juli 2017) Art. 43- 59b MwStSystRL Rz. 134 ff).

22 Von diesem Wahlrecht hat der österreichische Verordnungsgeber mit der angeführten Verordnung BGBI. II Nr. 383/2003 idF BGBI. II Nr. 221/2009 Gebrauch gemacht. Die genannte Verordnung findet daher in Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG ihre unionsrechtliche Deckung (vgl. Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG2, § 3a Rz 274 f; Miladinovic, ecolex 2017/39, 75). Werden die Telekommunikationsdienste eines Drittlandunternehmens von einem nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmer im Inland genutzt, verlagert sich der Ort der Leistung nach der Verordnung BGBI. II Nr. 383/2003 idF 221/2009 in das Inland (vgl. auch Ruppe/Achaz, UStG4, § 3a Tz 190 (Fall 3); Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg (Dezember 2015), § 3a Abs 15 u 16 Tz. 697).

23 Das in einem ergänzenden Schriftsatz zur Revisionsbeantwortung von der mitbeteiligten Partei ins Treffen geführte Urteil des EuGH vom 19. Februar 2009, C-1/08, Athesia Druck, ist zur Auslegung von Art. 9 Abs. 2 lit. e der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ergangen. Art. 9 Abs. 3 hat den Mitgliedstaaten nur in Bezug auf Katalogleistungen iSd Art. 9 Abs. 2 lit. e und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ein Wahlrecht auf Verlagerung des Leistungsortes eingeräumt. Die im Revisionsfall anzuwendende MwStSystRL 2006/112/EG idF Art. 2 der RL 2008/8/EG räumt hingegen in Art. 59a den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht in Bezug auf alle Dienstleistungen ein, deren Erbringungsort sich gemäß den Art. 44, 45, 56 und 59 bestimmt und die ohne Zweifel - wie sich das schon aus Art. 59b ergibt - auch in Drittstaaten ansässige Steuerpflichtige erfassen (vgl. dazu Langer in Reiß/Kraeuse/Langer (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 138. Lieferung (Juli 2017) Art. 43- 59b MwStSystRL Rz. 133).

In Ergänzung ihrer Beschwerde führt die Bf. aus:

„Unseres Erachtens hat der VwGH in seinem Erkenntnis wesentliche rechtliche Aspekte nicht berücksichtigt. Insbesondere hat der VwGH u.E. gegen seine Verpflichtung zur Vorlage der gegenständlichen Rechtssache an den Europäischen Gerichtshof gern. Art 267 AEUV verstoßen. Eine derartige Verpflichtung wäre gegeben gewesen, da erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit der österreichischen Rechtslage mit den Vorgaben der MWSt-SystemRL 2006/112/ EG bestehen und das Urteil des VwGH in direktem Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH steht.

Wir regen daher an, dass das Bundesfinanzgericht im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens gem. Art 246 AEUV folgende Fragen dem Europäischen Gerichtshof vorlegt:

- Ist die Besteuerung von Umsätzen eines in einem Drittstaat ansässigen Telekommunikationsanbieters an dessen ebenfalls im Drittstaat ansässige Kunden durch einen Mitgliedstaat - insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Gerichtshofes in der Rs Athesia Druck (EuGH 19.2.2009, Rs C-1/08, Athesia Druck) - mit Art 59a der RL 2006/ 1 12/ EG (idF der RL 2008/8/EG) vereinbar?*
- Sollte die Antwort auf die erste Frage ja lauten, ist eine derartige Besteuerung durch den Mitgliedstaat auch dann zulässig, wenn der Drittstaat den Umsatz nach seinem nationalen Recht ebenfalls besteuert und dadurch eine Doppelbesteuerung eintritt?*

In verfahrensrechtlicher Hinsicht möchten wir ergänzen, dass ein Vorabentscheidungsersuchen gem. Art 246 AEUV durch das BFG an den EuGH auch nach Ergehen einer VwGH- Entscheidung zulässig ist und auch in der Praxis derartige Vorlageanträge durch das BFG gestellt werden, wenn der VwGH trotz europarechtlicher Bedenken an der Unionsrechtskonformität der österreichischen Rechtslage selbst keinen Vorlageantrag stellt (vgl z.B. den Verfahrenslauf bei dem österreichischen Vorabentscheidungsersuchen in der Rs C-628/16, Kreuzmayr GmbH).

In inhaltlicher Hinsicht begründen wir das Erfordernis der beiden vorstehenden Vorlagefragen wie folgt:

1. Widerspruch der Telekommunikationsdienste-VO BGBI 2003 / 383 idF BGBI II 2009/221 zu Artikel 59a der MWSt-SystemRL

Die Europarechtswidrigkeit der österreichischen Telekommunikationsdienste-VO ergibt sich u.E. eindeutig aus dem Urteil des EuGH in der Rs Athesia Druck (EuGH 19.2.2009, Rs C 1/08, Athesia Druck), wobei wir im Detail auf unsere diesbezüglichen Ausführungen in unserer Ergänzung zur Revisionsbeantwortung vom 15.11.2017 verweisen. Im Ergebnis hat der EuGH dabei für als Katalogleistung anzusehende Werbeleistungen ausgesprochen, dass die Richtlinie den Mitgliedstaaten zwar das Recht zur Verlagerung des Leistungsortes in das Inland bei Erbringung derartiger Leistungen durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen im Drittstaat ansässigen Leistungsempfänger einräume, die Weiterverrechnung derartiger Leistungen durch den im Drittstaat ansässigen Leistungsempfänger an dessen Kunden jedoch nicht im Inland besteuert werden dürfe.

Diese Rechtsprechung ist u.E. unmittelbar auf den gegenständlichen Fall übertragbar und verbietet eine Besteuerung des Ausgangsumsatzes des drittärtigen Telekommunikationsanbieters an dessen Kunden in Österreich. Die vom VwGH in Rz. 23 seines Erkenntnisses vom 13.9.2018 abgegebene Begründung überzeugt demgegenüber nicht: Der VwGH führt darin aus, dass der Rs Athesia Druck die Ermächtigung in Art. 9 Abs. 3 der 6. MWSt-RL 77/ 388/ EWG zugrunde gelegen sei, welche den Mitgliedstaaten nur in Bezug auf Katalogleistungen iSd Art. 9 Abs. 2 lit. e der 6. MWSt-RL 77/388/

EWG ein Wahlrecht zur Verlagerung des Leistungsor tes eingeräumt habe, während der verfahrensgegenständliche Art. 59a der RL 2006/112/EG (idF der RL 2008/ 8/ EG) auch für Dienstleistungen, deren Leistungsor t sich aufgrund anderer Leistungsor tregeln im Drittland befinde, Anwendung finde. Mit dieser Argumentation zeigt der VwGH nicht auf, warum die vom EuGH in der Rs Athesia Druck vorgenommene Auslegung des Art. 9 Abs. 3 der 77/388/EWG nicht auch für die Auslegung des Art. 59a der RL 2006/112/ EG maßgeblich sein soll. Art. 59a der RL 2006/112/EG führt die Bestimmung des Art. 9 Abs. 3 der 6. MWSt-RL 77/388/ EWG - abgesehen von den Verweisen auf die maßgeblichen Leistungsor tregelungen - wortgleich und unverändert fort, sodass sich an den Anwendungsvoraussetzungen für die Zulässigkeit der Leistungsor tverlagerung keine Änderungen gegenüber der Rs Athesia Druck ergeben haben. Insbesondere hat auch Art. 9 Abs. 3 der 6. MWSt-RL 77/388/ EWG nach seinem Wortlaut bereits unterschiedslos für im Gemeinschaftsgebiet ansässige und in Drittstaaten ansässige Unternehmer gegolten und hat sich Art. 9 Abs. 3 der 6. MWSt-RL 77 / 388/ EWG auch bereits auf Telekommunikationsdienstleistungen bezogen, welche dezidiert als Katalogleistungen in Art. 9 Abs. 2 lit. e der RL 77/388/EWG angeführt waren. Der Umstand, dass die Verlagerung des Leistungsor tes bei der Weiterverrechnung von Leistungen durch einen in einem Drittstaat ansässigen Unternehmen nicht zur Anwendung kommt, ergibt sich ausschließlich aus der Auslegung dieser Richtlinienbestimmung durch den EuGH, wobei die zur 6. MWSt-RL 77/388/EWG ergangene Auslegung in Anbetracht des unveränderten Inhaltes und Wortlautes der Bestimmung auch im Anwendungsbereich der RL 2006/112/ EG Gültigkeit haben muss.

2. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Besteuerung im Drittstaat für die Leistungsor tverlagerung

Art. 59a der RL 2006/112/EG gestattet den Mitgliedstaaten, im Verhältnis zu Drittstaaten unter bestimmten Voraussetzungen eine Verlagerung des Leistungsor tes vorzusehen, „um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen“ zu verhindern. Sollte Art 59a der RL 2006 / 112/EG auch eine Besteuerung der Weiterverrechnung von Telekommunikationsdienstleistungen durch in Drittstaaten ansässige Unternehmer gestatten (vgl. dazu Frage 1), dann hätte eine derartige Leistungsor tverlagerung in die EU regelmäßig eine Doppelbesteuerung zur Folge, da auch das Umsatzsteuerrecht des Drittstaates regelmäßig eine Besteuerung derartiger Telekommunikationsdienstleistungen versieht - dies unabhängig davon ob das ausländische Recht dem Unternehmerortprinzip (diesfalls drittländer Leistungsor t aufgrund der Ansässigkeit des Telekommunikationsunternehmens) oder dem Empfängerortprinzip (dies falls drittländer Leistungsor t aufgrund der Ansässigkeit des Endkunden) folgt. Die Verlagerung des Leistungsor tes in das Inland hätte daher regelmäßig eine Doppelbesteuerung zur Folge. UE ist fraglich - und von der Rechtsprechung des EuGH auch noch nicht beantwortet -, ob die Mitgliedstaaten eine Verlagerung des Leistungsor tes in das Inland unabhängig von der konkreten Besteuerung des Umsatzes im Drittstaat vorsehen dürfen, oder ob nicht vielmehr die Nichtbesteuerung

im Drittstaat Tatbestandsvoraussetzung für die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland ist.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden verpflichtet, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die von der Bf. oa. europarechtlichen Bedenken im Hinblick auf Art. 24b MwStVO des Rates der EU wurden vom VwGH offenbar nicht geteilt, zumal der Gerichtshof die Auffassung vertritt, die Ortsverlagerung für Umsätze aus Telekommunikationsdienstleistungen sei vom Wahlrecht der Mitgliedstaaten des Art. 59a MWStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG gedeckt. Ebenso hat sich der VwGH der von der Bf. ins Spiel gebrachten EuGH-Judikatur (EuGH 19.2.2009, C-1/08, Athesia Druck) deshalb nicht leiten lassen, weil diese noch zum Wahlrecht nach Art. 9 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG in Bezug auf auf Katalogleistungen iSd. Art. 9 Abs. 2 lit. e und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ergangen sei, währenddessen Art. 59a der anzuwendenden MwStSystRL 2006/112/EG idF. der RL 2008/8/EG ein Wahlrecht in Bezug auf alle Dienstleistungen einräume, deren Erbringungsort sich gemäß den Art. 44, 45, 56 und 59 bestimme und die ohne Zweifel auch in Drittstaaten ansässige Steuerpflichtige umfassen.

Eine unbesehene wörtliche Anwendung des Urteils des EuGH 19.2.2009, C-1/08, Athesia Druck, insbes. Rz. 32 auf die Bf. als Zwischenempfängerin von Telekomleistungen (steuerpflichtige Roaminggebühren inländischer Telekommunikationsanbieter nach der zit. VO BGBI II 2003/383 idF BGBI II 2009/221) hätte zur Konsequenz, dass die in Rechnung gestellten Vorsteuern zu erstatten wären, während die inländischen Umsätze der Bf. nicht erfassbar wären, was im Ergebnis einer echten Steuerbefreiung einer in Österreich konsumierten Telekommunikationsdienstleistung gleichkäme.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur 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. Die Rechtslage wurde durch das Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0035 ausreichend klargestellt.

Graz, am 13. November 2018