



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw GmbH, inXY, vertreten durch Mag. Martina Märzinger Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH, 4600 Wels, Bauernstraße 9, vom 23. Juni 2009 und vom 6. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Juni 2009 betreffend **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 bis 2007** sowie vom 15. Oktober 2009 betreffend **Umsatzsteuer 2008** entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und innergemeinschaftliche Erwerbe	957.638,77 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	231.732,28 €
				abziehbare Vorsteuer
				-240.342,85 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				8.610,57 €
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und innergemeinschaftliche Erwerbe	510.714,12 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	117.532,95 €

			abziehbare Vorsteuer	-113.289,22 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)			4.243,73 €	
Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und innergemeinschaftliche Erwerbe	243.958,53 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	88.348,82 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-93.349,93 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			-5.001,11 €	
Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	204.036,99 €	Körperschaftsteuer	51.009,25 €
			einbehaltene Steuerbeträge	-354,11 €
festgesetzte Körperschaftsteuer			50.655,14 €	
Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	160.255,94 €	Körperschaftsteuer	40.063,99 €
			einbehaltene Steuerbeträge	-60,85 €
festgesetzte Körperschaftsteuer			40.003,14 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

1. Die berufungswerbende Gesellschaft ist im Bereich von Telekommunikationsdienstleistungen tätig. Mit Wirkung 31.12.2006 wurde die Firma Bw2 GmbH als übertragende Gesellschaft als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Firma Bw GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.
2. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 vom 6. April 2007 ergingen zunächst erklärungsgemäß.
3. Im Zuge einer **Außenprüfung** stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Mai 2009):

Das geprüfte Unternehmen habe einem Telekommunikationsunternehmen aus Liechtenstein, der Fa. DrittlandUnternehmer AG, Telefoniminuten für die Termination von Gesprächen in das österreichische Mobilfunknetz verkauft.

Für die Erbringung dieser Leistungen kaufe das Unternehmen Telefonwertkarten von inländischen Unternehmen zu, weil der Abschluss eines Vertrages über eine direkte Anbindung mit den österreichischen Mobilfunkanbietern aus kommerziellen Gründen unrentabel und deshalb nicht möglich sei. Die Gesprächsguthaben seien über mehrere Handys auf SIM-Karten aktiviert worden. Dadurch sei das Guthaben der Telefonwertkarten vom Netzbetreiber der jeweiligen SIM-Karte gutgeschrieben worden. Bei der Leistungserbringung des geprüften Unternehmens würden diese Telefonieguthaben dann verbraucht werden. Die Leistungserbringung des geprüften Unternehmens bestehe darin, aus über Telefonwertkarten eingekauften Gesprächsguthaben und mittels einer technischen Einrichtung (GSM-Gateway), die Leistung der Herstellung von Verbindungen zwischen Mobilfunknetzen, die auf Basis der Verbindungstelefoniminuten verrechnet werden, zu erbringen.

Im Businessplan des geprüften Unternehmens werde das angebotene Produkt wie folgt beschrieben:

„Der Aufbau der Gespräche erfolgt über temporäre und "nicht fixe" Übertragungswege. Anstatt mit einer fixen Anbindung an einen Mobilfunknetzbetreiber, wird eine temporäre und damit flüchtige Verbindung mittels einer technischen Einrichtung hergestellt. Jedes Gespräch wird neu aufgebaut und gilt somit nicht als Fixanbindung. Das Gespräch wird also nicht über fixe Übertragungswege, wie z.B. durch Zusammenschaltung gelenkt, sondern über sogenannte GSM – Gateways abgewickelt. Ein GSM - Gateway funktioniert im Prinzip wie ein Mobiltelefon. Es überträgt ein Gespräch wie ein Mobiltelefon über Funk in ein Telefonnetz. Der Unterschied zum Mobiltelefon ist jener, dass dieses Endgerät das Gespräch – anstatt wie beim Mobiltelefon über Mikrofon und Lautsprecher - über eine anzuschließende Leitung in ein beliebiges Netz überträgt. Daraus resultiert dann das Minutenentgelt, welches sich dann wie bei einem normalen Mobilfunkgespräch gestaltet. Durch die Übergabe eines internationalen Gespräches zu einem Mobilfunkbetreiber durch ein GSM - Gateway - anstatt einer fixen Verbindung – können bis zu 60 % der Kosten der Verbindung eingespart werden.“

Bei den gegenständlichen Umsätzen handle es sich demnach um sogenannte Terminationserlöse, also um Entgelte für das Herstellen und Aufrechterhalten einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen. Der Kunde nehme die Leistung der Vermittlung von Gesprächen ins österreichische Mobilfunknetz in Anspruch und dies werde vom geprüften Unternehmen auf Telefoniminutenbasis verrechnet. Bezuglich der mit der Fa. DrittlandUnternehmer AG aus Liechtenstein getätigten Umsatzgeschäfte bedeute dies, dass dieses Unternehmen Telefonzeiten für das österreichische Mobilfunknetz vom geprüften Unternehmen einkauft.

Zum Betätigungsfeld der Firma DrittlandUnternehmer AG im Zusammenhang mit diesen Telekommunikationsdienstleistungen werde in der Sachverhaltsdarstellung angeführt:

„Bei der Firma DrittlandUnternehmer AG handelt es sich ebenfalls um ein Telekommunikationsunternehmen, welches die empfangenen Leistungen selbst wieder weiterverkauft und somit, aufgrund von technischen Voraussetzungen, auch nicht direkt mit Endverbrauchern im Leistungsaustausch steht. Eine direkte Leistungsbeziehung besteht nur zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Leistungsempfänger aus Liechtenstein. Ob es sich bei den Kunden des Leistungsempfängers um Unternehmer oder Nichtunternehmer aus dem Gemeinschaftsgebiet oder aus Drittländern handelt, ist dem geprüften Unternehmen nicht bekannt. Es ist jedoch mittels technischer Vorrichtungen nachvollziehbar, aus welchem Land das Gespräch geführt wird. Deshalb kann definitiv ausgeschlossen werden, dass der Endverbraucher ein inländischer Abnehmer ist bzw. vom Inland aus telefoniert wird.“

Die beschriebenen, gegenüber dem Leistungsempfänger aus Liechtenstein erbrachten Umsätze würden It. Erklärung steuerlich als Telekommunikationsdienstleistungen gewertet und deshalb umsatzsteuerlich als nicht steuerbarer Umsatz behandelt werden, da die sonstige Leistung dort als ausgeführt gelte, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, also in Liechtenstein.

Weiters werde u. a. in dieser Sachverhaltsdarstellung behauptet, dass auch bei Vorliegen einer Direktverrechnung zwischen der österreichischen NetzanbieterZ und dem angeführten liechtensteinischen Unternehmen seitens der NetzanbieterZ Österreich, dies als nicht steuerbare Telekommunikationsdienstleistung gegenüber dem liechtensteinischen Unternehmen behandelt werde,

da kein inländischer Endverbraucher Empfänger der Leistung sei. Aufgrund dessen könne es nicht den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems entsprechen, einen zwischengelagerten Umsatz steuerlich anders zu behandeln als einen direkten Umsatz.

Auch seitens der Betriebsprüfung werde die Ansicht vertreten, dass den strittigen Umsätzen Telekommunikationsdienstleistungen gem. § 3a Abs 10 Z 13 UStG 1994 zu Grunde liegen. Leistungsstort solcher Leistungen sei, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, gem. § 3a Abs 9 lit a UStG 1994 grundsätzlich dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Liegt der Leistungsstort der Telekommunikationsdienste, so wie im gegenständlichen Fall, außerhalb des Gemeinschaftsgebietes und unterliegen diese Leistungen dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung, so werde die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird (VO BGBI II Nr. 383/2003). Genutzt und ausgewertet werde die in der Sachverhaltsdarstellung angeführte Leistung im Inland. Aufgrund dieser Verordnung komme es, sofern der Ort der Leistung eines Telekommunikationsdienstes gem. § 3a UStG 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt, zu einer Verschiebung ins Inland, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet werde. Die Verordnung lasse zwar offen, was unter Nutzung und Auswertung einer Telekommunikationsdienstleistung zu verstehen sei. Aber eine Nutzung und Auswertung im Inland liege bereits dann vor, wenn Informationen durch Österreich über österreichische Leitungen (Telefonnetze) geleitet werden. Bei der Terminierung von Telefonaten (Anrufe vom Ausland nach Österreich) oder vom Ausland über Österreich in ein anderes Land, sei dies genau der Fall.

Für das geprüfte Unternehmen biete sich die Möglichkeit an, sich hinsichtlich der erbrachten Telekommunikationsdienstleistung an den angeführten Drittlandsunternehmer auf das für das Unternehmen günstigere EU-Recht zu berufen. Eine Berufung auf die angeführte Richtlinie sei jedoch nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Letztere Voraussetzung sei vom geprüften Unternehmen nachzuweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen könne. Für den o. a. Nachweis können sämtliche Unterlagen, Beweismittel, etc. herangezogen werden, die geeignet sind, der österreichischen Finanzverwaltung glaubhaft darzulegen, dass die erbrachte Telekommunikationsdienstleistung im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Die Vorlage eines Steuerbescheides sei nicht zwingend nötig, jedoch ist die Vorlage einer Unternehmerbestätigung alleine hiefür nicht ausreichend.

Bezüglich des Leistungsempfängers, der Firma DrittlandUnternehmer AG mit Sitz in Liechtenstein, werde Folgendes festgestellt:

Nach ho Informationen (KSV-International Unternehmensprofil Standard, Auskunft vom 26.3.2008) konnte für das angeführte Unternehmen in Liechtenstein weder ein Geschäftsapparat noch eine Geschäftstätigkeit festgestellt werden. Die Firma sei aber im Ausland tätig. In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.12.2003 habe die Berufungswerberin angegeben, dass die Firma DrittlandUnternehmer AG über ein Büro in Vaduz, Straße A, verfüge. In diesen Räumlichkeiten sei auch der Mutterkonzern, die Firma AB untergebracht. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin sei bereits mehrere Male dort gewesen. In diesem Zusammenhang sei ein Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtensteins vom 19.4.2005 vorgelegt worden, aus dem die Anmeldung der Firma DrittlandUnternehmer AG im liechtensteinischen Handelsregister hervorgehe.

Aufgrund der Informationen des Kreditschutzverbandes und nach Auswertung des vorgelegten Auszuges aus dem liechtensteinischen Öffentlichkeitsregisters könne davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Firma DrittlandUnternehmer AG um eine sogenannte Sitz- bzw. Basisgesellschaft handle. Sitz- oder Basisgesellschaft bedeute im gegenständlichen Fall, dass die Firma DrittlandUnternehmer AG in Liechtenstein ihren Sitz habe, ohne dort einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb auszuüben. Praktisch möglich sei es aber, dass ein Sitzunternehmen in Liechtenstein ein Büro samt Personal unterhält. Dessen ungeachtet bestehe aufgrund des Gesellschafts- und Steuerrechts für Liechtenstein für solche Sitzunternehmen nur eine Steuerpflicht in Form der sogenannten Kapitalsteuer, die vom Kapital und weiteren Einlagen der Aktiengesellschaft berechnet werde. Mangels operativer Tätigkeit sei eine Verbrauchsteuer, wie die Umsatzsteuer, in Liechtenstein nicht abzuführen.

4. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte **mit Bescheiden vom 9. Juni 2009** die **Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007** fest.

Mit **Bescheid vom 15. Oktober 2009** wurde die **Umsatzsteuer 2008** festgesetzt.

5. Die gegen die Sachbescheide eingebrachten **Berufungen vom 23. Juni 2009** (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007) und vom **6. November 2009** (Umsatzsteuer 2008) begründete die berufungswerbende Gesellschaft wie folgt:

„I. Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdienstleistungen nach österreichischem Umsatzsteuerrecht“

Wie von der zuständigen Finanzbehörde richtig festgestellt wurde, bestimmt sich der Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen zwischen Unternehmen nach § 3a Abs 10 Z 13 iVm § 3a Abs 9 lit a UStG. Für den Fall, dass eine solche Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird und der Ort der sonstigen Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt, ist die VO BGBI Nr. 383/2003 anzuwenden. Deren Anwendung bewirkt, dass sich der Ort der sonstigen Leistung ins Inland verlagert.

Der Begriff der "Nutzung" oder "Auswertung" ist jedoch weder im Gemeinschaftsrecht noch in der betroffenen Bestimmung des österreichischen Umsatzsteuergesetzes noch in der Verordnung der BMF betreffend Telekommunikationsdienste geregelt. Bei der erfolgten Betriebsprüfung ging die Finanzbehörde - ohne nähere Prüfung - davon aus, dass eine Nutzung oder Auswertung bereits vorliegt, wenn ein österreichisches Telefonnetz verwendet wird. Dem muss entgegengehalten werden, dass es hierzu keine gesetzlichen Anhaltspunkte in § 3a Abs 10 Z 13 oder Abs 13 UStG gibt. Im Gegensatz dazu enthält das österreichische Umsatzsteuergesetz sehr wohl Bestimmungen, die ein inländisches Netz als Anknüpfungspunkt für die Steuerbarkeit in Österreich definieren. Dabei handelt es sich um § 3 Abs 13 und Abs 14 UStG im Zusammenhang mit der Lieferung von Gas oder Strom. Weiters wird in diesen Bestimmungen auch der Ort der Nutzung oder des Verbrauchs definiert, nämlich als jener Ort, an dem der Abnehmer seinen Sitz, seine Betriebsstätte, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Ort des Aufenthaltes hat.

Aufgrund dessen kann abgeleitet werden, dass der österreichische Gesetzgeber den Anknüpfungspunkt eines inländischen Netzes kennt und auch bewusst verwendet. Da jedoch weder im UStG im Zusammenhang mit Telekommunikationsdiensten noch in der Verordnung dazu die Verwendung des inländischen Netzes als Voraussetzung angeführt wird, ergibt sich, dass weder der Gesetzgeber noch das Bundesministerium für Finanzen dies als Anknüpfungspunkt vorgesehen hatten. Andernfalls wäre die Voraussetzung in den genannten Bestimmungen enthalten.

Weiters kann die Definition des Ortes der Nutzung oder des Verbrauchs der Bestimmung des § 3 Abs 14 UStG sinngemäß auf den vorliegenden Fall der Telekommunikationsdienstleistungen angewandt werden. Hierbei ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei Anwendung des § 3a Abs 10 Z 13 iVm § 3a Abs 9 lit a UStG und der Ort der sonstigen Leistung befindet sich am Ort des Sitzes oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers.

In der Literatur werden zum Ort der Nutzung oder Auswertung folgende Aussagen getroffen: Birkenfeld sieht den Ort der sonstigen Leistung dort, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt (vgl. Birkenfeld, USt-HB I Rz 1167.2.) Gemäß Scheiner/Kolacny/Caganek ist dies der Ort, "an dem der Leistungsempfänger die Leistung wirtschaftlich in Anspruch nimmt, wo er sie verwendet oder auswertet und sie ihm damit wirtschaftlich zugute kommt. ... Der Ort der Nutzung oder Auswertung entspricht nach dem Bestimmungslandprinzip dem Ort des Verbrauchs" (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, § 3a, Rz 285). „Wird die Möglichkeit eingeräumt zu telefonieren, wird die Leistung dort erbracht, wo der Leistungsempfänger telefoniert“ (Scheiner/Kolacny/Caganek, Rz 287 mit Verweis auf Birkenfeld I Tz 1166.1 und Ruppe², § 3a, Tz 102/7 ff).

Wie auch in der Sachverhaltsdarstellung beschrieben, wird im vorliegenden Fall eben nicht in Österreich telefoniert, weder vom Leistungsempfänger Drittlandunternehmer, der selbst ein Wiederverkäufer ist, noch vom später in der Leistungskette folgenden Endverbraucher, da selbst dieser während des Telefonats im Ausland ist und nur das Gespräch selbst nach Österreich hinein- bzw. durchgeleitet wird.

Im EuGH-Urteil in der Rechtssache Athesia Druck Srl, C-1/08 vom 19. Februar 2009 wurde bei einer vergleichbaren italienischen Regelung betreffend Werbeleistungen der Ort der tatsächlichen Nutzung und Auswertung als in dem Land bestimmt, von dem aus die Werbung verbreitet wird. In analoger Anwendung ergibt sich der Ort der Nutzung und Auswertung von Telekommunikationsdienstleistungen dort, von wo aus das Telefonat getätigt wird, und liegt somit im Ausland. Eine Auslegung des österreichischen Umsatzsteuerrechts in der Art, dass für die Bestimmung des Leistungsortes von Telekommunikationsleistungen eine Anknüpfung an das verwendete Netz zu erfolgen hat, würde auch deshalb nicht dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, da durch die gemeinschaftlichen Regelungen über die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunktes bei Dienstleistungen in der Mehrwertsteuerrichtlinie sichergestellt sein soll, dass es zu keinen Kompetenzkonflikten, die zu einer Doppel- oder Nichtbesteuerung führen könnten, kommt. (vgl. EuGH Rs Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet, C-291/07 vom 6. November 2008, Tz 24, mit Verweisen auf die Erkenntnisse in den Rechtssachen Berkholz, Dudda u.a.). Durch eine Anknüpfung an das verwendete Netz wären solche Konflikte vorprogrammiert, da bei Telekommunikationsleistungen über die Grenzen stets die Netze mehrerer verschiedener Länder in Anspruch genommen werden. Eine eindeutige Bestimmung des Leistungsortes wäre somit nicht mehr möglich.

In Folge dessen kann der Ansicht der Finanzbehörde nicht gefolgt werden, dass eine Nutzung oder Auswertung im Inland vorliegt und somit die VO 383/2003 zur Anwendung kommt. Zum selben Ergebnis kommt auch Bürgler in seinem Beispiel über die Vermietung von Leitungskapazitäten eines österreichischen Unternehmers an einen US-Unternehmer, der diese Mietleitung zur Leistungserbringung an seine US-Kunden verwendet. (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler u.a. USt-Kommentar, § 3a, Rz 241). Nach Ansicht von Bürgler kommt eine "Verlagerung des Leistungsortes auf Basis der VO BGBI 2002/383 in das Inland nur dann in Betracht, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer und in der EU ansässig ist und die Telekommunikationsdienstleistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird." Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass es auf Basis der VO generell zu einer Leistungsortverlagerung ins Inland kommt, sobald die Leistung im Drittland steuerbar wäre, aber im Inland genutzt oder ausgewertet wird, ist seiner Ansicht nach in Folge der ergangenen VwGH-Judikatur nicht mehr aufrechtzuerhalten. (Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-KristenlWakounig, UStG-Kommentar zu § 3a, Rz 289).

II. Gemeinschaftliche Regelungen hinsichtlich des Leistungsortes von Telekommunikationsdienstleistungen

Art 58 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 ermöglicht den Mitgliedstaaten die Verlagerung des Leistungsortes von Katalogleistungen, worunter auch Telekommunikationsdienstleistungen fallen, wenn diese im Gemeinschaftsgebiet tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden und dadurch eine Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung vermieden werden soll. Die Verlagerung ist hingegen im Fall des Art 59 Abs 1, der die Erbringung von Telekommunikationsleistungen durch Drittlandsunternehmer an Nichtsteuerpflichtige aus dem Gemeinschaftsgebiet betrifft, verpflichtend. Der Zweck der gemeinschaftlichen Regelungen hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsortes von Telekommunikationsdienstleistungen kann dem Erwägungsgrund Nr. 22 zur Richtlinie 2006/112/EG entnommen werden:

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

Im Sinne einer gemeinschaftskonformen Auslegung des österreichischen Umsatzsteuergesetzes ist die Bestimmung über Telekommunikationsleistungen auf die Widerspruchsfreiheit zu der gemeinschaftlichen Regelung und den damit verfolgten Zielen zu prüfen:

Kriterien des Art 58 lit b hinsichtlich der Verlagerung des Leistungsortes von Telekommunikationsleistungen:

>>> Ort der Leistung liegt gemäß Art 56 Abs 1 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes

>>> *Tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gemeinschaftsgebiet*

>>> *Vermeidung einer Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung durch die Verlagerung.*

Ort der Leistung bei Telekommunikationsdienstleistungen

Gemäß Art 56 der RL 2006/112/EG bestimmt sich der Ort der Dienstleistung als am Sitz- oder Wohnort bzw. gewöhnlichen Aufenthaltsort des Leistungsempfängers, wenn es sich beim Leistungsempfänger um eine Person handelt, die außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder um einen Steuerpflichtigen, der zwar innerhalb der Gemeinschaft, jedoch nicht im Staat des Dienstleistungserbringers ansässig ist, handelt.

Aus der gemeinschaftsrechtlichen Regelung lässt sich nicht ableiten, dass für die Bestimmung des Leistungsortes zwischen einem Sitz des Leistungsempfängers im Sinne einer Registrierung im Handelsregister und dem Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne eines Ortes, von dem aus Umsätze getätigt werden, zu unterscheiden ist. Es ist auch nicht zwingend Voraussetzung, dass eine feste Niederlassung vorliegt. Dies ergibt sich auch daraus, dass als Ersatzkriterien der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Leistungsempfängers genannt werden. Da Kapitalgesellschaften, wie hier die DrittlandUnternehmer AG, als juristische Person über keinen Wohnsitz, sondern nur über einen Sitz im Sinne einer Eintragung im Handelsregister verfügen, spricht dies auch für die Bestimmung des Leistungsortes in Abstellung auf die Registrierung im liechtensteinischen Handelsregister.

Der Feststellung des Finanzamtes, dass es sich bei dieser Gesellschaft um eine "Sitz- oder Basisgesellschaft" handelt, kann in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zugeschrieben werden. Da es sich beim Leistungsempfänger unseres Mandanten, der DrittlandUnternehmer AG um einen Unternehmer mit Sitz in Liechtenstein handelt, bestimmt sich der Ort der Telekommunikationsleistung gemäß Art 56 Abs 1 der RL 2006/112/EG als in Liechtenstein und somit außerhalb des Gemeinschaftsgebietes.

Tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gemeinschaftsgebiet

Der Gemeinschaftsgesetzgeber sieht nur dann die Möglichkeit der Verlagerung des Leistungsortes ins Gemeinschaftsgebiet durch die Mitgliedstaaten vor, wenn eine tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gemeinschaftsgebiet vorliegt. Eine Definition einer Nutzung der Auswertung wird jedoch nicht gegeben. Diese Voraussetzungen wurden auch in die österreichische Bestimmung des § 3a Abs 13 UStG sowie in die darauf basierende Verordnung BGBl 2003/383 übernommen.

Wie oben schon erläutert, besteht hier erhebliche Rechtsunsicherheit aufgrund der mangelnden Begriffsbestimmung hinsichtlich der Nutzung oder Auswertung von Telekommunikationsdienstleistungen. Entsprechend obiger Ausführungen liegt unseres Erachtens aber gerade keine Nutzung oder Auswertung einer Telekommunikationsleistung im Inland vor, wenn sich der telefonierende Endverbraucher während des "Verbrauchs" der Leistung nicht im Inland befindet. Somit scheidet auch nach Gemeinschaftsrecht eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich aus.

Der Vollständigkeit halber und aufgrund der Bezugnahme des Finanzamts auf die weiteren Kriterien für die Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen, sollen in Folge auch die Kriterien der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung behandelt werden.

Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung im Drittland

Wie die österreichische Finanzbehörde anführt, besteht für das geprüfte Unternehmen die Möglichkeit, sich hinsichtlich der erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen auf das günstigere EU-Recht zu berufen. Dies sei aber laut Ansicht der Finanzbehörde nur möglich, wenn der Nachweis erbracht wird, dass diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Dabei wurde in Gesprächen auf das Schreiben des Fachbereichs Umsatzsteuer des BMF vom 9. Feber 2007 verwiesen. Dabei wird von der zuständigen Finanzbehörde verkannt, dass keine im österreichischen Umsatzsteuergesetz verankerte Bestimmung vorliegt, die regelt, wann ein Fall einer Nichtbesteuerung vorliegt und in welcher Form ein Nachweis des Nichtvorliegens zu erbringen ist. Sehr wohl wird anerkannt, dass Weisungen des BMF für die Finanzbehörden bindend sind, rechtlich bindenden Charakter gegenüber einem Steuerpflichtigen entfalten sie aber nicht.

In dem Schreiben des BMF wird vorgeschlagen, den Nachweis durch die Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide zu erbringen. Im Zuge der erfolgten Betriebsprüfung wurde auf die im Internet abrufbaren Bestimmungen des

Mehrwertsteuergesetzes in Liechtenstein verwiesen. Es ist mangels gesetzlicher Regelung im österreichischen Umsatzsteuergesetz die Frage offen, wann eine dem EG-Mehrwertsteuersystem vergleichbare Regelung nun tatsächlich vorliegt.

Bei Durchsicht der Umsatzsteuerbestimmungen Liechtensteins geht klar hervor, dass das liechtensteinische Mehrwertsteuersystem der EG-Mehrwertsteuerrichtlinie systematisch nachgebildet ist. Art 5 des liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzes bestimmt in lit d den Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland als im Inland steuerbaren Umsatz. Auch auf telefonische Anfrage bei den liechtensteinischen Finanzbehörden (Telefonat vom 25.3.2009 mit Herrn G) wurde uns erklärt, dass ein Unternehmen der Telekommunikationsbranche, das von Unternehmen mit Sitz im Ausland Dienstleistungen bezieht, gemäß Art 24 mit diesen Dienstleistungen in Liechtenstein "objektiv" (= beschränkt) steuerpflichtig ist, wenn diese mehr als 10.000 Franken betragen. Ein solches Unternehmen ist jedoch hinsichtlich dieser bezogenen Dienstleistungen mangels "subjektiver Steuerpflicht", da im Inland keine weiteren steuerpflichtigen Umsätze erzielt werden, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn nicht gemäß Art 27 zur Steuerpflicht optiert wird.

Zur Bestätigung dieser Auskunft wurde von uns eine Anfrage an die liechtensteinische Steuerverwaltung mit der Bitte um schriftliche Stellungnahme zu dem vorliegenden Sachverhalt gestellt. Die heute erhaltene Rückmeldung dazu liegt diesem Schreiben ebenfalls bei. Darin weist Herr G auf die im angefragten Fall anwendbaren Bestimmungen des liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzes hin. In dem darauf geführten heutigen Telefonat mit Herrn G wurde uns nochmals bestätigt, dass Sitz- bzw. Holdinggesellschaften zwar grundsätzlich von der liechtensteinischen Mehrwertsteuer befreit sind, eine Befreiung von der Abfuhrverpflichtung der Mehrwertsteuer aus bezogenen Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, im vorliegenden Fall von Telekommunikationsdienstleistungen aus Österreich, jedoch nicht besteht. Somit bestätigt sich, dass die an die Firma DrittlandUnternehmer AG erbrachten Leistungen unseres Mandanten in Liechtenstein der Mehrwertsteuer unterliegen.

Fraglich ist, ob für die Vergleichbarkeit des Mehrwertsteuersystems auf das gesamte Mehrwertsteuersystem oder nur auf einen Mindeststeuersatz abgestellt wird. Das liechtensteinische Mehrwertsteuersystem sieht einen Normalsteuersatz von 7,6 % vor, der auch auf Telekommunikationsdienstleistungen zur Anwendung kommt. In der Richtlinie 1999/49/EG des Rates wurde bestimmt, dass der Normalsteuersatz eines Mitgliedstaates nicht unter 15 % liegen darf. Der liechtensteinische Mehrwertsteuersatz weicht somit zwar um 49,3 % vom gemeinschaftsrechtlichen Mindestnormalsteuersatz ab, von einer Nichtbesteuerung kann jedoch unseres Erachtens aufgrund dessen noch nicht gesprochen werden. In diesem Sinne würde durch eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich eine Doppelbesteuerung erreicht werden, die vom Gemeinschaftsgesetzgeber so nicht erwünscht war.

Weiters ist im vorliegenden Prüfungsfall nochmals darauf hinzuweisen, dass es sich beim Kunden unseres Mandanten ebenso um einen Wiederverkäufer handelt. Im Sinne des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und ihrem Charakter als Verbrauchsteuer soll diese in der Unternehmerkette nur einen Durchlaufposten und eben keinen Kostenfaktor darstellen. Beim Endverbraucher hingegen soll schließlich die Steuerbelastung durch die Verbrauchsteuer erfolgen. Dies geschieht auch im vorliegenden Fall, da - wie technisch nachgewiesen werden kann - die Endverbraucher fast ausschließlich in EG-Mitgliedstaaten (z.B. Großbritannien oder Spanien) die Leistung der Telefonie in Anspruch nehmen und "verbrauchen". Somit unterliegen die Endverbraucher nicht nur einer dem Gemeinschaftsrecht vergleichbaren Mehrwertsteuer, sondern tatsächlich einer Mehrwertsteuer eines EG-Mitgliedstaates.

Bei der Betrachtung der gesamten Leistungskette ergibt sich somit klar, dass es zu keinem unversteuerten Endverbrauch und somit zu keiner Nichtbesteuerung kommt. Somit ist eine Anwendung der VO BGBI II 2003/383 - selbst für den Fall, dass eine Nutzung oder Auswertung im Inland vorliegen würde, wovon wie oben ausgeführt nicht auszugehen ist - und der daraus abgeleiteten Verlagerung des Leistungsortes ins Inland keinesfalls als den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechend anzusehen.

Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung

Entsprechend dem VwGH Erkenntnis vom 30.6.2005, 2003/15/0059, im Fall der Verrechnung von Roaminggebühren durch einen österreichischen Unternehmer an einen ungarischen Unternehmer soll auch im vorliegenden Sachverhalt - unter Berücksichtigung des Unterschieds im Leistungsgegenstandes - geprüft werden, ob eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt:

Leistungsgegenstand ist das Herstellung und Aufrechterhalten einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen für einen Drittlandsunternehmer.

>>> Wird diese Leistung von einem Drittlandsunternehmer an den Drittlandsunternehmer erbracht, ist diese im Drittland steuerbar.

>>> Wird diese Leistung von einem Unternehmen eines EG-Mitgliedstaates erbracht, ist diese (nach der allgemeinen Regelung) im Drittland steuerbar.

Würde diese Leistung bei der Erbringung durch einen österreichischen Unternehmer im Inland der Besteuerung unterzogen werden, würde dies einen Wettbewerbsnachteil gegenüber anderen EG-Unternehmern und somit eine Ungleichbehandlung innerhalb der EG darstellen. Der Drittlandsunternehmer würde in diesem Fall den Leistungsbezug von einem anderen EG-Unternehmer vorziehen, der ihm die Leistung ohne Umsatzsteuer fakturieren kann, und ihm somit keine weiteren administrativen Kosten und Zins kosten bis zur Rückerstattung einer vorerst bezahlten Umsatzsteuer verursacht. Unser Mandant könnte somit keine Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer mehr erbringen, da der Wettbewerb im Telekommunikationsbereich aufgrund der geringen Gewinnspannen ohnehin sehr hart ist und er durch eine solche Benachteiligung gegenüber anderen Unternehmen der europäischen Gemeinschaft nicht mehr wettbewerbsfähig wäre.

In diesem Sinne kommt es zu einer Ungleichbehandlung von Telekommunikationsdienstleistungsunternehmen je nachdem, von welchem EG-Mitgliedstaat aus sie ihr Unternehmen betreiben. Diese Wettbewerbsverzerrung kann nicht den gemeinschaftsrechtlichen Zielen entsprechen.

III. Rechtsprechung des VwGH zu Telekommunikationsdienstleistungen

VwGH vom 30. 6. 2005, 2003/15/0059

In der Entscheidung des VwGH vom 30. 6. 2005 wurde der Fall eines ungarischen Handy-Providers behandelt, der seinen Kunden das Telefonieren in Österreich während eines Aufenthalts ermöglichte. Dafür wurden ihm vom österreichischen Handy-Provider Roaming-Gebühren für die Nutzung des österreichischen Netzes mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Der ungarische Handy-Provider beantragte in Folge die Vergütung der Vorsteuern beim Finanzamt Graz-Stadt. Der Antrag wurde jedoch abgewiesen.

.....

Im Hinblick auf die Umsätze unseres Mandanten kann dieser Entscheidung entnommen werden, dass der VwGH im vorliegenden Fall zwar die Nutzung im Inland durch die Nutzung des österreichischen Handy-Netzes als gegeben sieht, hier aber ein anderer Leistungsgegenstand vorliegt. Wie der VwGH herausstreich, handelt es sich beim Leistungsgegenstand "um das ermöglichen des Telefonierens über in Österreich gelegene Handy-Netze". Der Leistungsgegenstand unseres Mandanten liegt hingegen in der "Herstellung und Aufrechterhalten einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen". Dem Schluss der Finanzbehörde, dass aus dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis abzuleiten ist, dass jegliche Nutzung des österreichischen Telefonnetzes als Anknüpfungspunkt für eine Leistungsortverlagerung heranzuziehen ist, ist daher überschießend. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Sachverhalte auch deswegen nicht vergleichbar sind, da sich in dem vom VwGH behandelten Fall der Telefonierende im Inland befindet und sogenannte Roaming-Gebühren verrechnet werden. Im Fall unseres Mandanten jedoch wird das Telefonat von außerhalb Österreich getätigt und an den Drittlandsunternehmer nur Entgelte für das Herstellen von Telefonverbindungen in Rechnung gestellt.

VwGH vom 30. März 2006, 2002/15/0099 und 0100

Dem Erkenntnis lag ein Fall einer in den USA ansässigen Gesellschaft zu Grunde, die Telekommunikationsdienstleistungen an ihre in den USA ansässigen Kunden erbrachte. Diese Gesellschaft mietete von österreichischen Unternehmen Telekommunikations-(Daten-) Leitungen in Österreich und ihr wurde dafür österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Das von ihr gemietete Datennetz stellte sie ihren in den USA ansässigen Kunden (Muttergesellschaften innerhalb internationaler Konzerne) gegen Entgelt zur Verfügung. Die (Tele-) Kommunikation erfolgte sodann über diese Datenleitung, deren Nutzungsrecht die Bw. ihren Kunden eingeräumt hatte und deren Kommunikationspartnern (Tochterfirmen dieser Kunden). Es kam folglich zu einer Nutzung inländischer Leitungen durch Tochterfirmen dieser Kunden und Büros in Österreich.

Der VwGH nahm in seiner Entscheidung Bezug auf das Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059 und 2004/15/0010, welchen ebenfalls die Frage zu Grunde lag, ob ein im Drittland ansässiger Anbieter

von Telekommunikationsdienstleistungen, der Leistungen an seine Abnehmer im Drittland erbringt, dadurch Umsätze in Österreich bewirkt hat. Der VwGH ging davon aus, dass in derartigen Fällen, die Verlagerung des Leistungsortes ins Inland nach der Verordnung BGBI. II Nr. 102/1997 insoweit keine gemeinschaftsrechtliche Deckung findet, als sie undifferenziert auch alle Fälle der Leistung an im Drittland ansässige Abnehmer erfasst. Weiters führt der VwGH noch aus, dass von der Behörde nicht festgestellt worden war, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Abnehmer im Drittland keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen.

Festgehalten werden kann zu diesem Erkenntnis auch wieder, dass sich im vom VwGH behandelten Fall, die telefonierenden Endverbraucher im Inland befinden und daher auch richtigerweise von einer Nutzung im Inland ausgegangen wird, die jedoch in Folge nicht näher behandelt wird, da der VwGH zu dem Erkenntnis kommt, dass eine Verlagerung des Leistungsortes ins Inland schon deswegen nicht zur Anwendung kommt, da sie nicht der Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung dient. Auch wurde im Fall unseres Mandanten von der Finanzbehörde - wie im vom VwGH behandelten Fall - nicht näher geprüft, ob im Drittland Liechtenstein ein dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem vergleichbares System vorliegt und ob die Firma DrittlandUnternehmer AG diesem oder einem anderen vergleichbaren Mehrwertsteuersystem unterliegt. Zwar wurden von der Finanzbehörde Auskünfte eingeholt und festgestellt, dass die Firma DrittlandUnternehmer AG nicht in Liechtenstein, jedoch im Ausland tätig sei, trotz dieser Feststellungen wurde ihr jedoch in Folge keine operative Tätigkeit zugestanden. Daraus wurde dann weiter gefolgert, dass das Unternehmen mangels operativer Tätigkeit keiner Verbrauchsteuer wie der Mehrwertsteuer unterliegen kann. Eine Vermutung der Finanzbehörde dieser Art kann keine Feststellung darüber darstellen, dass das Drittlandsunternehmen DrittlandUnternehmer AG im Drittland oder der Europäischen Gemeinschaft keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Mehrwertsteuer unterliegt. Mangels einer derartigen Feststellung ist entsprechend dem VwGH Erkenntnis vom 30. März 2006, 2002/15/0099, eine Verlagerung des Leistungsortes ins Inland gemäß der VO BGBI II Nr. 383/2003 - wie schon die Verlagerung des Leistungsortes gemäß der Vorgängerordnung BGBI. II Nr. 102/1997 - als nicht gemeinschaftskonform anzusehen.

VwGH vom 22.11. 2006, 2005/15/0104

In diesem Erkenntnis behandelt der VwGH den Fall eines südafrikanischen Mobilfunkanbieters, der die Rückerstattung von Vorsteuern aus von österreichischen Mobilfunkanbietern in Rechnung gestellten Roaminggebühren beantragte. Diese Rückerstattung wurde ihm vom Finanzamt Graz-Stadt verwehrt.

Der Inhalt einer Roamingleistung besteht in der Zurverfügungstellung des österreichischen Mobilfunknetzes an den ausländischen Mobilfunkanbieter zur Nutzung durch dessen Kunden durch Verwendung ihrer Mobiltelefone im österreichischen Netz. Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass der Begriff der Nutzung und Auswertung im österreichischen UStG nicht definiert ist, der BMF jedoch die Auffassung vertreten habe, dass das Telefonieren in Österreich als Nutzung im Inland zu betrachten ist, unabhängig davon, ob der Telefonierende ein Inländer oder Ausländer sei. Somit werde die Leistung dort erbracht, wo der Leistungsempfänger telefoniere.

Auch in dem hier behandelten Fall ist der Leistungsgegenstand das Ermöglichen des Telefonierens über in Österreich gelegene Handy-Netze und der VwGH betont, dass hier wie im vergleichbaren Erkenntnis vom 30. 6. 2005, 2003/15/0059, eine Nutzung oder Auswertung in Österreich vorliegt. Der VwGH kommt zu dem Erkenntnis, dass im vorliegenden Fall eine Verlagerung des Leistungsortes in das Gemeinschaftsgebiet keine Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung darstellt. Er betont auch, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf solche Telekommunikationsdienstleistungen abstellt, die von einem im Drittland ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Private erbracht wird. Aus den Erwägungsgründen zur Richtlinie 1999/59/EG leitet der VwGH ab, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber keine Wettbewerbsverzerrung erblickt, wenn bei Leistungen an im Drittland ansässige Empfänger der Leistungsort im Drittland gelegen ist.

Im Zusammenhang mit der Leistung unseres Mandanten ist wieder hervorzuheben, dass der Leistungsgegenstand unseres Mandanten von dem vom VwGH behandelten Fall abweicht, da unser Mandant keine Roamingleistungen und somit keine Telekommunikationsleistungen, die im Inland genutzt oder ausgewertet werden, erbringt. Weiters ist aus dem Erkenntnis zu übernehmen, dass nach Ansicht des VwGH keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt, wenn der Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen an einen im Drittland ansässigen Empfänger im Drittland liegt.

IV. Aussagen des Fachbereichs Umsatzsteuer des BMF zu Telekommunikationsdienstleistungen

>> Schreiben des Fachbereichs Umsatzsteuer des BMF vom 9. Feber 2007

In Folge der ergangenen Rechtsprechung des VwGH wurde das Finanzamt Graz-Stadt angewiesen, die von Drittlandsunternehmern, die ausschließlich im Drittland ansässige Kunden in Österreich haben und deren Dienstleistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen, zu erstatte. In Fällen, in denen die Kunden des Drittlandsunternehmers im EU-Raum ansässig sind oder in denen die Telekommunikationsdienstleistung des Drittlandsunternehmers nicht einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt, ist die Anwendbarkeit der VO BGBI II 102/1997 bzw. BGBI. II 383/2003 zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung bzw. zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung gegeben und es kommt zur Verlagerung der Leistungsortes ins Inland.

Die österreichischen Netzanbieter haben die Möglichkeit, sich auf das günstigere EU-Recht zu berufen. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn die Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistung im Drittland einer der inländischen Umsatzbesteuerung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Dies kann beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmung und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen.

In diesem Schreiben des BMF wird nicht darauf eingegangen, wann von einer Nutzung oder im Ausland auszugehen ist. Die Aussagen des BMF sind auf den Fall unseres Mandanten auch nur insoweit anwendbar, als tatsächlich eine Nutzung oder Auswertung im Inland vorliegt und die VO über die Leistungsortverlagerung zur Anwendung käme.

>> Erledigung des Fachbereichs Umsatzsteuer des BMF vom 4. 11. 2008 an das Finanzamt Grieskirchen Wels (mit Verweis auf die Information des BMF vom 28. Jänner 2009, BMF-010219/0044-VI/4/2009 zu Ladebons, Telefonwertkarten, Calling Cards).

Im Zuge der Betriebsprüfung bei unserem Mandanten wurde vom Finanzamt Grieskirchen Wels hinsichtlich der Behandlung der erbrachten Terminationsleistungen eine Anfrage an den Fachbereich Umsatzsteuer des BMF gestellt. Wie darauf von uns eingewendet wurde, hat in der ursprünglichen Anfrage die Sachverhaltsbeschreibung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen. Die Erledigung des Fachbereichs des BMF behandelt den Weiterverkauf von Gesprächsguthaben, was jedoch im vorliegenden Fall nicht Leistungsgegenstand ist. Somit ist auch die enthaltene steuerliche Beurteilung nicht auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar.

Einzig der enthaltene Verweis auf die Information des BMF, in dem die Aussage getroffen wird, dass "nur der Netzbetreiber eine Telekommunikationsdienstleistung an den Kunden erbringt", kann für den vorliegenden Fall beachtlich sein. Da unser Mandant selbst über kein Telefonnetz verfügt, sondern Verbindungen zwischen verschiedenen Telefonnetzen herstellt, würden die angesprochenen Terminationserlöse infolge der Aussage des BMF ab 2010 nicht mehr unter den Begriff der Telekommunikationsdienstleistungen fallen.

Daraus ergibt sich wiederum die Frage, unter welchen Leistungsbegriff die erbrachten Leistungen künftig zu subsumieren sind. Als Alternative wäre eine Einordnung unter den Begriff der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen nach § 3a Abs 10 Z 15 UStG, für die sich der Leistungsort nach § 3a Abs 9 lit b UStG im Drittland befindet. Da für derartige Leistungen keine Sonderregelung hinsichtlich einer Leistungsortverlagerung vorliegt, würde es hier bei der Steuerbarkeit im Drittland bleiben. Die betroffenen Umsätze wären somit im Inland nicht steuerbar. Eine Einordnung der Terminationsleistungen unter den Tatbestand der Vermittlung einer Telekommunikationsdienstleistung des § 3a Abs 10 Z 13 UStG gemäß § 3a Abs 10 Z 11 UStG wäre unseres Erachtens nicht zutreffend, da der Leistungsgegenstand nicht in der Vermittlung der Möglichkeit des Telefonierens liegt, sondern nur die Leistung der Verbindungsherstellung zwischen den Netzen erbracht wird.

V. Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen an eine "Sitz- oder Basisgesellschaft"

In den Ausführungen des Finanzbehörden wird betont, dass es sich beim Leistungsempfänger DrittlandUnternehmer AG um eine sogenannte "Sitz- oder Basisgesellschaft" handelt, somit um eine Gesellschaft, die zwar in Liechtenstein ihren Sitz hat, jedoch dort keinen tatsächlichen Geschäftsbetrieb ausübt. Es wird jedoch festgestellt, dass die Gesellschaft im Ausland tätig ist. Diese Konsequenz wurde aufgrund der erhaltenen Information des Kreditschutzverbandes und des vorgelegten Auszuges aus dem liechtensteinischen Öffentlichkeitsregisters gezogen.

Wie schon oben ausgeführt, ist für die Bestimmung des Leistungsortes die Registrierung im Handelsregister als Anknüpfungspunkt für die Umsatzsteuer ausreichend. Auch ist nicht anzuerkennen,

dass entsprechend den Ausführungen der Finanzbehörden eine geschäftliche Tätigkeit des Leistungsempfängers nicht anerkannt wird, obwohl gleichzeitig ausgeführt wird, dass das Unternehmen im Ausland tätig ist.

Hinsichtlich der Frage der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers kann es für die Beurteilung in Österreich nicht von Bedeutung sein, ob der Leistungsempfänger selbst in Liechtenstein oder in einem anderen (Dritt)Staat steuerpflichtige Umsätze erzielt. Weiters ist herauszustreichen, dass die Frage nach dem Vorliegen einer Sitz- oder Basisgesellschaften grundsätzlich eine ertragsteuerliche Frage in Zusammenhang mit Gewinn- oder Vermögensverlagerungen in sogenannte Steueroasen darstellt (vgl. dazu z.B: Siegfried Gutschi, BMF, Steueroasenproblematik - konkret am Beispiel Liechtenstein, VWT 4/2003.34). Im vorliegenden Fall werden jedoch keine Gewinne verschoben oder Vermögensgegenstände verlagert, sondern gerade erst aus den Geschäften mit der liechtensteinischen Gesellschaft Umsätze bzw. Gewinne erzielt. Die ertragsteuerliche Behandlung des Leistungsempfängers unseres Mandanten kann auch nicht ausschlaggebend für die umsatzsteuerliche Betrachtung der an diesen erbrachten Leistungen sein.

Auch wurde von der Finanzbehörde die Leistungsbeziehungen zwischen unserem Mandanten und der DrittlandUnternehmer AG nie angezweifelt, da die Terminationsleistungen technisch nachweisbar von unserem Mandanten erbracht wurden."

6. Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

7. Auf den **Vorhalt vom 12. Juli 2012** antwortet die berufungswerbende Gesellschaft wie folgt:

„Den vorliegenden Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Gesprächsguthaben über mehrere Handys auf SIM-Karten aktiviert und gutgeschrieben werden. Ist es richtig, dass die SIM-Karten anschließend wieder aus den Handys entfernt und im Gateway des Berufungswerbers eingesetzt werden?“

Die SIM Karten kommen nie in irgendein Handy. Die SIMs werden in das GSM Gateway eingesetzt. Das GSM Gateway macht automatisch eine Aufladung, wenn das Guthaben aufgebraucht ist. Das ist ein automatischer Prozess. Das System erkennt anhand der Antwort der Guthabenabfrage das Guthaben und schickt einen Aufladecode zum Netzbetreiber wenn nötig.

Aufladung der Wertkartenguthaben auf die SIM-Karten in den Gateways:

Die Vouchercodes (Guthabencodes) wurden vom Großhändler bereits in elektronischer Form, also mittels Codeliste, gekauft. Diese wird dann im Gateway direkt gespeichert und vom Gateway mit dem entsprechenden Aufladecode, sobald das Guthaben einen gewissen Betrag (in unserem Fall 2 EUR) unterschreitet, gesendet. Der Prozess ist zu 100% automatisiert.

Der Gateway überträgt ein Gespräch wie ein Mobiltelefon über Funk in ein Telefonnetz. Benötigt der Kunde in Liechtenstein ebenfalls ein Gateway zum Empfang und zur Weiterübertragung des Gesprächs?

Nein. Das Gateway der Bw. ist kein Gerät wie ein Mobiltelefon, mit dem ein Endkunde telefonieren kann, sondern stellt nur eine technische Alternative zu einer direkten Zusammenschaltung mit z.B. dem österreichischen Telefonanbieter NetzanbieterX dar. Diese Variante wurde gewählt, da die direkte Zusammenschaltung mit NetzanbieterX (kommerziell als auch vertraglich) nicht möglich war. (NetzanbieterX wollte eine direkte Zusammenschaltung nur zu für uns unmöglichen Bedingungen machen). Der Kunde in Liechtenstein, der ebenfalls Netzbetreiber ist, benötigt nur dann ein Gateway, Sim-Karten und Wertkartenladebons zur Zusammenschaltung mit liechtensteinischen Telefonanbietern, wenn auch dort eine direkte Zusammenschaltung nicht möglich ist.

Beispiel zum Terminierungsvorgang:

Im internationalen Gesprächsverkehr agieren verschiedene Netzbetreiber miteinander. Irgendwo, in unserem Fall in England, nimmt jemand (Endverbraucher oder Unternehmer) ein Telefon (Handy oder Festnetztelefon) zur Hand, um ein Telefonat nach Österreich zu machen. Dieses Gespräch muss dann

irgendwie nach Österreich kommen und hier "terminiert", also zugestellt, werden. In der Mitte stehen verschiedenste Netzbetreiber (z.B. Drittlandunternehmer, Bw.), welche das Gespräch weiterleiten und gegenseitig entsprechende Zusammenschaltungsentgelte verrechnen. Das sieht der Anrufer nicht. Dieser bekommt die Rechnung immer von seinem lokalen Netzbetreiber. Über welche anderen Netzbetreiber dieser das Telefonat weitergeleitet hat, wird dem Endkunden nicht bekannt. Der Endkunde steht daher nur in einer Leistungsbeziehung mit seinem lokalen Netzbetreiber. Die Terminierungsleistungen, die dieser Netzbetreiber direkt oder indirekt von anderen Netzbetreibern bezieht, stellen bei diesem bezogene Fremdleistungen dar.

Das Gespräch wurde in unserem Fall vom englischen Netzbetreiber (direkt oder über weitere Netzbetreiber) an die Firma Drittlandunternehmer weitergeleitet. Die Firma Drittlandunternehmer war mit uns zusammengeschaltet. Wir haben das Gespräch dann empfangen und ins Netz der NetzanbieterX über unsere GSM Gateways terminiert, also "zugestellt". Die Leistung der Zusammenschaltung mit dem Netz der NetzanbieterX wurde von uns, anstatt über den Weg der Rechnung, über Aufladebons bezahlt.

Weg des Telefonats bis zum Telefonatsempfänger:

Endkunde oder Unternehmer (tätigt Anruf) -> englischer Netzbetreiber -> XY Netzbetreiber (das können beliebig viele Zwischenhändler sein)

-> Netzbetreiber Fa. Drittlandunternehmer, Liechtenstein -> Netzbetreiber Fa. Bw., Österreich -> österreichischer Netzbetreiber (z.B. NetzanbieterX) -> Telefonatsempfänger (erhält Anruf)

Ist es daher richtig, dass der Endverbraucher im Land X zwar nicht in Österreich mit einem Gesprächsempfänger im Land Y telefoniert, sich aber trotzdem mittels Gateway in das österreichische Mobilfunknetz einwählt? Werden dabei auch Netze anderer Länder in Anspruch genommen?

Der Endverbraucher war in unserem Fall in UK und hat daher, nicht in Österreich oder von Österreich aus telefoniert. Von einem „Einwählen in das österreichische Mobilfunknetz über das Gateway“ des UK-Endverbrauchers kann nicht gesprochen werden, da dieser einerseits weder von dem Gateway weiß, noch darauf zugreifen kann. Auch wäre – wie schon oben beschrieben – ein Gateway für die Weiterleitung des Telefonats nicht nötig, wenn eine direkte Zusammenschaltung mit einem anderen Telefonanbieter vorliegt.

Alle Gespräche kamen aus UK und wurden zu Teilnehmern im Netz von NetzanbieterX Österreich weitergeleitet. Welchen Weg das Gespräch von UK zu uns nimmt, kommt auf das Routing der Netzbetreiber an und ist dem Endkunden weder bekannt noch kann es von ihm beeinflusst werden. Das ist flexibel. Manchmal kann es vorkommen, dass ein Gespräch einmal um den Globus geschickt wird, bevor es den anzurufenden Teilnehmer erreicht. Je nachdem, welche Route gerade verfügbar und günstig ist.

Ist es richtig, dass dabei nicht der Berufungswerber das auf den SIM-Karten aktivierte Gesprächsguthaben verbraucht und auch nicht sein Kunde in Liechtenstein, sondern logischerweise (über technische Umwege) erst der Endverbraucher im Land X?

Das Guthaben auf den SIMs ist nur ein "Vehikel" für uns, da wir die direkte Zusammenschaltung mit NetzanbieterX nicht machen konnten. Ansonsten hätte es eine Zusammenschaltungsrechnung von NetzanbieterX gegeben. Da dies nicht möglich war, musste dieser "Umweg" genommen werden. Von einem Verbrauchen durch den Endkunden kann nicht gesprochen werden, da dieser keinen Zugriff auf die Gesprächsguthaben hat. Die Gesprächsguthaben werden von der Bw. für die Weiterleitung des Telefonates, das vom Endkunden ausgelöst wurde, verbraucht. Die Verrechnung dieser Leistung erfolgt an die Drittlandunternehmer, die an den vorangegangen Telefonbetreiber weiterverrechnet und schließlich an den Telefonanbieter des Endkunden verrechnet werden, der dann am Ende die Rechnung an den Endkunden legt. Der Endkunde in UK bekommt von seinem Netzbetreiber mit Sicherheit einen wesentlich höheren Tarif verrechnet, als in Österreich Gesprächsguthaben verbraucht worden sind, da jeder Netzbetreiber, welcher das Gespräch durchleitet, einen Aufschlag verrechnet.

Ist es richtig, dass sich der Wert der erbrachten Leistung nach den Minuten der Bereitstellung der Leitungen bemisst und nicht nach dem Verbrauch des Wertkartenguthabens?

Das ist korrekt. Es werden "Gesprächsminuten" verrechnet. Exakt so wie bei jeder normalen Telefonrechnung. Unserem Kunden sowie dem Endkunden und dessen Netzbetreiber ist es egal wie das Gespräch terminiert wird. Ob über SIMs oder direkter Leitung. Es wird immer das verrechnet, was verbraucht wurde.

Die Wertkartenguthaben stellen die bezogenen Vorleistungen der Bw. dar, die Verrechnung der erbrachten Leistung erfolgt nach Minuten zum Verkaufspreis.

Welche konkreten Schritte sind nun von Seiten des Berufungswerbers bzw von Seiten des ausländischen Kunden erforderlich, damit der Endverbraucher telefonieren kann? Was hat der Endverbraucher zu tun, um telefonieren zu können und in welcher Form (prepaid cards, Kreditkarte, etc) erfolgt seine Bezahlung?

Von Seiten der Bw. sind Zusammenschaltungen mit anderen Netzbetreibern (direkte Zusammenschaltung oder indirekt über Gateway, SIM-Karten und Gesprächsguthaben) nötig, damit das Telefonat weitergeleitet werden kann. Dasselbe gilt für andere Netzbetreiber, wie z.B. die liechtensteinische Drittlandunternehmer. Von Seiten des Endkunden gibt es keine Erfordernisse. Dieser verfügt über ein Festnetztelefon oder ein Handy und einen Vertrag mit seinem heimischen Telefonanbieter (entweder mittels Wertkarte oder dauerndem Telefonievertrag). Wie die vertragliche Gestaltung des Endkunden mit seinem heimischen Telefonanbieter ausgestaltet ist, ist uns nicht bekannt. Aufgrund der CDRs (Rufdaten) können wir nachvollziehen, dass alle Gespräche aus UK kamen. Von welchem Netzbetreiber und wie diese verrechnet wurden (Prepaid, postpaid, Rechnung etc.) wissen wir nicht. Wir sehen nur die Gespräche, welche an uns geschickt werden. Wir haben keinerlei Verbindung zum Endkunden."

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Festgestellter Sachverhalt

Bei der berufungswerbenden Gesellschaft handelt es sich um ein Unternehmen, das Telekommunikationsdienstleistungen anbietet. Sie erwirbt dabei von inländischen Unternehmen (Großhändlern) Telefonguthaben österreichischer Mobilfunkbetreiber in elektronischer Form mittels Guthabencodes. Diese Guthaben werden auf den in Gateways befindlichen SIM-Karten aktiviert, wobei das Gateway automatisch erkennt, wenn das Guthaben aufgebraucht ist und wird ebenso automatisch mittels eines entsprechenden Codes wieder aufgeladen.

Ein GSM-(Mobilfunk-)Gateway (übersetzt: Netzübergang) stellt eine technische Möglichkeit dar, anstelle einer direkten Zusammenschaltung mittels Vertrag mit einem Telefonanbieter (ein GSM-Gateway ist in diesem Fall auf Grund der direkten Zusammenschaltung nicht erforderlich), diverse Mobilfunknetze (indirekt) zusammenzuschalten (Terminierung). Während bei einer direkten Zusammenschaltung mit einem Telefonanbieter von diesem eine Rechnung über die Terminierungsleistung gelegt wird, erfolgt die Leistungsabrechnung bei indirekten Zusammenschaltungen über den Einkauf von Guthabenvouchers.

Grundsätzlich erfolgt ein Gesprächsaufbau folgendermaßen:

Im internationalen Gesprächsverkehr agieren verschiedene Netzbetreiber miteinander. Wenn beispielsweise eine Privatperson oder ein Unternehmer in Großbritannien ein Telefonat (per

Handy oder Festnetz) nach Österreich führen will und sich dabei seines lokalen Netzbetreibers bedient, bedarf es entsprechender (direkter oder indirekter) Zusammenschaltungsvorgänge, damit dieses Gespräch schlussendlich nach Österreich gelangen und dort empfangen, aber möglicherweise auch in ein anderes Land weitergeleitet werden kann. Durchgeführt werden diese Zusammenschaltungen von diversen Netzbetreibern - wie etwa von der berufungswerbenden Gesellschaft oder von deren Kundin, der Firma „DrittlandUnternehmer AG“ in Liechtenstein - die das Gespräch weiterleiten. Der (telefonierende) Endverbraucher in Großbritannien steht ausschließlich mit seinem lokalen Netzbetreiber in einer Leistungsbeziehung. Dass sein Gespräch über andere (uU zahlreiche weitere) Netzbetreiber weitergeleitet wurde, ist ihm nicht bekannt. Die für diese (direkten und/oder indirekten) Zusammenschaltungen auf Minutenbasis verrechneten Entgelte, stellen für den lokalen Netzbetreiber bezogene Fremdleistungen dar, welche schlussendlich der (telefonierende) Endkunde zu tragen hat.

Im vorliegenden Fall wurden von britischen Netzbetreibern Gespräche von deren Kunden direkt oder über weitere Netzbetreiber an die Firma Drittlandunternehmer weitergeleitet, welche mit der berufungswerbenden Gesellschaft zusammengeschaltet war. Aufgrund dieser Zusammenschaltung konnten die Gespräche von der Berufungswerberin empfangen und über die GSM-Gateways in das Netz eines österreichischen Mobilfunkanbieters zugestellt bzw von den Angerufenen empfangen werden. Für diese Zusammenschaltungsleistungen und Weiterleitung der Telefonate wurden die aufgeladenen Gesprächsguthaben verbraucht. Bei den auf Basis der Verbindungs- (Telefonie-)Minuten der Firma Drittlandunternehmer in Rechnung gestellten Leistungen handelt es sich daher um sog. Terminationserlöse, dh Entgelte für die Herstellung und Aufrechterhaltung einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen.

Die Firma Drittlandunternehmer ist selbst nicht Endverbraucherin, sondern verkauft diese Leistungen wiederum weiter. Auf Grund bestimmter technischer Vorrichtungen kann festgestellt werden, aus welchem Land das Gespräch kommt, weshalb auch feststeht, dass im gegenständlichen Fall alle Gespräche aus Großbritannien kamen, der Endverbraucher kein inländischer Abnehmer war und auch nicht vom Inland aus telefoniert wurde. Auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben ist davon auszugehen, dass es in Großbritannien zu einer Besteuerung des Endverbrauchs gekommen ist.

Der Sachverhalt wurde beiden Parteien vorgehalten und ist soweit unstrittig.

A. Umsatzsteuer

II. Gesetzliche Grundlagen

1. Unionsrecht

1.1. Der berufungsgegenständliche Sachverhalt fällt sowohl in den Anwendungsbereich der Sechste Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden: 6. MwSt-RL) als auch der MwSt-SystRL idF 2006/112/EG (ab 1.1.2007).

> **Art 43 MwSt-SystRL (Art 9 Abs 1 der 6. MwSt-RL)** bestimmt:

Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer 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 Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

> **Art 56 Abs 1 MwSt-SystRL (Art 9 Abs 2 lit e der 6. MwSt-RL)** lautet:

*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, erbracht werden, gilt 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 Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort:*

i) Telekommunikationsdienstleistungen

> **Art 58 lit b MwSt-SystRL (Art 9 Abs 3 lit b der 6. MwSt-RL)** bestimmt zunächst allgemein für **alle** in Art 56 Abs 1 genannten Dienstleistungen, dass die Mitgliedstaaten zur **Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung** den Ort dieser Dienstleistungen oder bestimmter von diesen Dienstleistungen, der **außerhalb der Gemeinschaft** liegt, **als in ihrem jeweiligen Gebiet gelegen ansehen** können, wenn dort die **tatsächliche Nutzung oder Auswertung** erfolgt.

Die Mitgliedstaaten haben durch diese Bestimmung die Möglichkeit erhalten, den Leistungs-ort vom Drittland ins Inland zu verlagern. Voraussetzung dafür ist, dass der Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung einer Leistung von dem Leistungs-ort, der in der Richtlinie vorgesehen ist, abweicht und sich dadurch Besteuerungslücken oder eine Doppelbesteuerung ergeben würden.

> **Konkret für Telekommunikationsdienstleistungen** legt **Art 59 Abs 1 MwSt-SystRL (Art 9 Abs 4 der 6. MwSt-RL)** weiters fest, dass die Mitgliedstaaten **Artikel 58 lit b** auf Telekommunikationsdienstleistungen anwenden, 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 Aufenthaltsort **außerhalb der Gemeinschaft** hat, an **Nichtsteuerpflichtige** erbracht werden, die in einem **Mitgliedstaat ansässig** sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben.

1.2. (Unions-)Rechtsentwicklung

1.2.1. Bis 31. März 1997 gab es keine Sonderregelung für die Ortsbestimmung von Telekommunikationsdienstleistungen (im Folgenden: TKDL) und es galt der Unternehmerort als Besteuerungsort. Um zu vermeiden, dass Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige in der Gemeinschaft Telekommunikationsdienstleistungen von außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Netzbetreibern in Anspruch nehmen, um damit der Zahlung der Mehrwertsteuer zu entgehen, wurde Österreich vom Rat ermächtigt, die TKDL als Katalogleistung zu behandeln und eine Änderung des Ortes der TKDL herbeizuführen.

1.2.2. Mit der **Richtlinie 1999/59/EG** zur **Änderung der 6. MwSt-RL** (mit Wirkung ab 1.1.2000) wurden erstmalig für alle Mitgliedstaaten Sonderregelungen betreffend Telekommunikationsleistungen (Einfügen in Art 9 Abs 2 lit e; Anfügen des Absatz 4 in Art 9) geschaffen, um sicher zu stellen, dass TKDL, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden. Begründend führte der Rat hiezu in der Präambel (Abs 3 bis 6) aus:

(3) Im Interesse des ordnungsgemäßen Funktionierens des Binnenmarktes sollten solche Wettbewerbsverzerrungen beseitigt und neue harmonisierte Regelungen für diesen Bereich eingeführt werden.

*(4) Es sollten Maßnahmen ergriffen werden, um insbesondere sicherzustellen, dass **Telekommunikationsdienstleistungen**, die von in der **Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen** werden, auch in der **Gemeinschaft besteuert** werden.*

*(5) 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 werden.*

*(6) 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** werden, sollten die Mitgliedstaaten von der **Möglichkeit 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.*

1.2.3. In den **Erwägungsgründen** unter **Abs 22 der MwSt-SystRL** idF 2006/112/EG führt der Rat zum Bereich der Telekommunikationsdienstleistungen aus:

Sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, sollten besteuert werden, um Wettbewerbsverzerrungen in diesem Bereich vorzubeugen. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist.

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

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

1.3. (Unionsrechtliche) Begriffsbestimmung

1.3.1. Telekommunikationsdienstleistungen werden in **Art 9 Abs 2 lit e** zehnter Gedankenstrich der **6. MwSt-RL** folgendermaßen definiert:

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.

1.3.2. In der Erklärung für das Protokoll über die Ratstagung am 17. Juni 1999

(RL 1999/59/EG) wird ausgeführt, dass entsprechend dem heutigen Stand der Technik Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne der Definition beispielsweise folgende Vorgänge einschließen:

*>> pauschale Anschlussgebühren, Abonnementgebühren und Gebühren für den Transfer für eine das Senden oder Empfangen von Telekommunikation ermögliche Vorrichtung,
 >> die Zurverfügungstellung von Telekommunikationsnetzen,
 >> das Nutzungsrecht an einem Netz gesonderter Leitungen.*

1.3.3. Nach Ansicht des **EuGH** (03.05.2012, Rs C-520/10, „Lebara Ltd“, RdNr. 35) ist der Begriff Telekommunikationsdienstleistungen **weit auszulegen** und umfasst daher nicht nur die Übertragung von Signalen und Ton als solche, sondern auch alle Dienstleistungen mit denen eine solche Übertragung „ermöglicht“ wird, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung.

1.3.4. Der unionsrechtlich vorgegebene Begriff der TKDL steht einer Auslegung nach nationalen Normen, wie etwa nach dem Telekommunikationsgesetz BGBl. I 70/2003 entgegen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Umsatzsteuer 1994, § 3a Abs 9 und 10, Anm. 261).

2. Nationales Recht

2.1. § 3a Abs 9, 10 und 12 UStG 1994 idF BGBl. I 24/2007 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 dem Gemeinschaftsgebiet 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 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.

2.2. Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigung wurde mit BGBl. II Nr. 383/2003 die **Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistungen bei Telekommunikationsdiensten** erlassen:

§ 1. Liegt bei einer in § 3a Abs. 10 Z 13 und 14 des Umsatzsteuergesetzes 1994 bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3 a 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 Ablauf des Tages, an dem die Verordnung im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ausgeführt werden (Anm.: Datum der Kundmachung am 21.08.2003).

III. Rechtliche Würdigung

1. Liegen Telekommunikationsdienstleistungen vor?

Wie oben ausgeführt, erfordert der in Art 56 Abs 1 lit i MwSt-SystRL genannte Begriff der „Telekommunikationsdienstleistung“ eine unionsrechtliche (und nicht nationale) Auslegung. Der EuGH hat hiezu in der Rechtssache „*Lebara*“ (C-520/10) ausgesprochen, dass der Begriff der TKDL weit auszulegen ist und auch solche Dienstleistungen umfasst, mit denen die Übertragung von Signalen und Ton ermöglicht wird.

In casu bildet das Herstellen und die Aufrechterhaltung einer Verbindung zwischen verschiedenen Telefonnetzen mittels einer technischen Einrichtung (GSM-Gateway) den Leistungsgegenstand. Die berufungswerbende Gesellschaft ist Teil einer Leistungskette, die es einem Endverbraucher in einem anderen Mitgliedstaat ermöglicht, nach Österreich oder auch in ein anderes Land zu telefonieren. Die streitgegenständlichen Leistungen sind daher als Telekommunikationsdienstleistungen iSd § 3a Abs 10 Z 13 UStG 1994 einzustufen.

2. Bestimmung des Leistungsortes

2.1. Im vorliegenden Fall ist der Ort der von der Berufungswerberin erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen strittig. Dienstleistungsempfängerin ist dabei die Firma Drittlandunternehmer, die ihr Unternehmen in den berufungsanhängigen Jahren im Drittland betrieben hat.

2.2. Allen Katalogleistungen nach § 3a Abs 10 UStG 1994 ist gemein, dass grundsätzlich der Empfängerort maßgeblich ist (§ 3a Abs 9 lit a leg.cit.), wenn diese an einen Unternehmer (unabhängig davon, ob dieser im Drittland oder im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist) geleistet wurden. Sofern auf Grund dieser Bestimmung der Leistungsort im Drittlandsgebiet gelegen ist, kann es zu dessen Verschiebung ins Inland kommen, wenn die TKDL im Inland genutzt oder ausgewertet und dadurch eine Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung vermieden wird (§ 3a Abs 13 UStG 1994 iVm § 1 der VO BGBI. II 2003/383).

2.3. Auch die gegenständlichen Leistungen der Berufungswerberin fallen als TKDL unter die Katalogleistungen und werden grundsätzlich am Ort der Leistungsempfängerin, also im Drittland ausgeführt. Damit eine Verlagerung des Leistungsortes nach Österreich überhaupt in Betracht kommen kann, muss entsprechend den unionsrechtlichen und nationalen Vorgaben zunächst feststehen, dass eine Nutzung oder Auswertung im Inland erfolgt ist. Andernfalls fehlt einer Verlagerung des Leistungsortes die rechtliche Grundlage. Erst bei Feststehen einer tatsächlichen Nutzung oder Auswertung der TKDL in Österreich, kann der Frage

nachgegangen werden, ob mit dieser Verlagerung tatsächlich eine Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung vermieden wird.

3. Nutzung oder Auswertung

3.1. Weder das Umsatzsteuergesetz noch die Richtlinienbestimmungen enthalten eine Legaldefinition von „**Nutzung**“ oder „**Auswertung**“ einer Leistung.

Nach *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Kommentar zur Umsatzsteuer 1994, § 3a Abs 9 und 10, Anm. 285) ist die Nutzung oder Auswertung einer Leistung dort gegeben, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt. Das ist jener Ort, an dem der Leistungsempfänger die Leistung wirtschaftlich in Anspruch nimmt, wo er sie verwendet oder auswertet und sie ihm damit wirtschaftlich zugute kommt.

Im Falle des **Telefonierens** herrscht in Lehre und Rechtsprechung (zB *Scheiner/Kolacny/Caganek*, a.a.o., Anm. 287; VwGH vom 22.11.2006, 2005/15/0104) Einigkeit darüber, dass sich der **Ort der Nutzung und Auswertung** grundsätzlich danach richtet, wo der Leistungsempfänger telefoniert (anruft). Somit ist dieser in Österreich gelegen, wenn ein leistungsempfänger Drittlandsunternehmer (österreichischer TKDL-Unternehmer erbringt die Leistung) im Inland telefoniert. Telefoniert er im Drittland, liegt auch der Ort der Nutzung im Drittland (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, a.a.o., Anm. 288).

Im Falle von Roamingleistungen eines österreichischen Netzbetreibers [Zurverfügungstellung des österreichischen Mobiltelefonnetzes an einen im Drittland ansässigen Unternehmer (Telefonbetreiber) zur Nutzung (Telefonieren) durch dessen Kunden im Inland] hat der VwGH (22.11.2006, 2005/15/0104) festgestellt, dass diese Leistungen nach § 3a Abs 13 UStG 1994 iVm § 1 der VO BGBI. II 1997/102 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sind, also eine Nutzung und Auswertung im Inland und damit eine Leistungsverlagerung stattgefunden hat.

3.2. Im Unterschied zum angeführten (VwGH-)Beschwerdefall geht es jedoch bei der streitgegenständlichen Leistungserbringung nicht um die Ermöglichung des Telefonierens über in Österreich gelegene Handy-Netze für in Österreich anrufende Endverbraucher, welche im Drittland ansässig sind und auch nicht um Roamingleistungen, die ein Telefonieren in Österreich ermöglichen, sondern um die (indirekte) Zusammenschaltung und Weiterleitung bereits aufgebauter Gespräche mittels technischer Einrichtungen in ein österreichisches Mobilfunknetz. Die Verwendung von Telefonguthaben stellt dabei als Vorumsatz (steuerpflichtiger Leistungsaustausch im Inland zwischen Großhändler und Berufungswerberin) lediglich einen Bestandteil der gesamten Endleistung an den Kunden im Drittland dar. Es liegen somit zwei unterschiedliche entgeltliche Dienstleistungen vor und zwar

die Leistungserbringung der Zwischenhändler an die berufungswerbende Gesellschaft einerseits und die Leistungserbringung der Berufungswerberin an ihre Auftraggeberin im Drittland andererseits. Auch im Falle einer direkten Zusammenschaltung mittels Vertrag mit einem Telefonanbieter hätte diese Leistung als Vormalsatz Eingang in den Preis der Endleistung an den Kunden gefunden.

Die berufungswerbende Gesellschaft ist damit Teil einer Leistungskette, welche es dem **außerhalb** Österreichs befindlichen Anrufenden ermöglicht, Gespräche **nach** Österreich zu führen, wobei grundsätzlich auch die Möglichkeit besteht, dass diese Gespräche wiederum in ein **anderes Land** weitergeleitet oder erst dort empfangen werden. Dabei schuldet die berufungswerbende Gesellschaft ihrer Kundin im Drittland nicht Telefonie aus bzw den Verbrauch von Wertkartenguthaben, sondern ausschließlich die Herstellung einer Verbindung mit österreichischen Netzbetreibern und das Zusammenschalten und Koppeln von Telefongesprächen, welche zuvor vom Kunden selbst an die Berufungswerberin weitergeleitet wurden. Die Berufungswerberin erhält dafür als Gegenleistung entsprechende Zusammenschaltungsentgelte, die auf Minutenbasis verrechnet werden.

Solcherart handelt es sich bei dieser Leistung um einen von der Firma Drittlandunternehmer weitergeleiteten Anruf, der sich wirtschaftlich dort auswirkt, wo die Leistungsempfängerin den **Akt zur Weiterleitung** gesetzt hat, der mit dem Tätigen eines Anrufes vergleichbar ist. So gesehen liegt die **Nutzung und Auswertung der Leistung im Drittland und nicht in Österreich**.

4. Leistungsverlagerung

Selbst für den Fall, dass eine Nutzung oder Auswertung im Inland vorliegen sollte, kommt eine Leistungsverlagerung aus folgenden Gründen nicht in Betracht:

4.1. Präambel:

Art 56 Abs 1 lit. i der MwSt-SystRL regelt den Ort der TKDL (Empfängerort), die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige (Unternehmer), die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringens ansässig sind, erbracht werden. Nicht von dieser Bestimmung erfasst ist der Kreis der in der Union ansässigen Nichtunternehmer, womit grundsätzlich der Unternehmerort schlagend werden würde. Wie die Ausführungen zur unionsrechtlichen Rechtsentwicklung zeigen (Seite 17), soll daher mit der Regelung des Art 59 Abs 1 iVm Art 58 lit b der MwSt-SystRL vor allem bezweckt werden, die TKDL die von in der Gemeinschaft ansässigen Nichtsteuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft zu besteuern, um damit eine Gleichstellung der Anbieter von TKDL aus dem

Drittland mit denen aus dem Gemeinschaftsgebiet zu erreichen. Dementsprechend sieht Art 59 Abs 1 MwSt-SystRL eine zwingende Leistungsverlagerung **nur** für den Fall einer TKD-Leistungserbringung durch einen im Drittland ansässigen Unternehmer an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet vor. Diese Fallkonstellation liegt im Übrigen in casu nicht vor.

Die Leistungserbringung **an** im Drittland ansässige Empfänger soll hingegen grundsätzlich weiterhin am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden.

Ein Zurückgreifen auf die Bestimmung des Art 58 lit b MwSt-SystRL, die den Mitgliedstaaten eine generelle Möglichkeit der Leistungsortverlagerung für alle in Art 56 Abs 1 genannten Dienstleistungen (grundsätzlich auch für TKDL) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung einräumt, auch für im Drittland ansässige Steuerpflichtige (Unternehmer), erscheint auf Grund der Erwägungsgründe zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinien unionsrechtlich äußerst fragwürdig. Dennoch wird im Folgenden der Frage nachgegangen, ob diese mit § 3a Abs 13 UStG 1994 (unabhängig davon, ob Leistungserbringung an Unternehmer oder Nichtunternehmer) übernommenen Voraussetzungen für eine Leistungsortverlagerung in casu überhaupt gegeben sind:

4.2. Vermeidung von Doppelbesteuerung:

In der Verordnungsermächtigung des § 3a Abs 13 UStG 1994 wird unter anderem das Tatbestandsmerkmal der Vermeidung einer Doppelbesteuerung genannt. Da es bei einer Verlagerung des Leistungsortes ins Inland zu einer Begründung einer inländischen Steuerpflicht kommt, scheidet der Fall der Vermeidung von Doppelbesteuerung von vornherein aus.

4.3. Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen:

Wie bereits mehrfach erwähnt (Begründungserwägungen zur RL 1999/59/EG sowie zur MwSt-SystRL idF 2006/112/EG), ist die Sicherstellung der Besteuerung der TKDL im Gemeinschaftsgebiet, wenn diese von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, vorrangiges Ziel dieser Maßnahmen. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die TKDL, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger (unabhängig davon, ob Steuerpflichtiger oder Nichtunternehmer) erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden. Diese Begründungserwägungen lassen erkennen, dass der Gesetzgeber in dem Umstand, dass bei Leistungen an im Drittland ansässige Empfänger der Leistungsort im Drittland gelegen ist, keine Wettbewerbsverzerrung erblickt (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104).

So befindet sich auch im vorliegenden Fall der Leistungsort aller Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen können, im Drittland (TKDL an Abnehmer aus dem Drittland werden egal ob von österreichischen, EU- oder Drittlandsunternehmen gemäß § 3a Abs 9 lit a oder b im Drittland ausgeführt). Eine Leistungsverlagerung dient damit nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

4.4. Vermeidung von Nichtbesteuerung:

Maßnahmen nach Art 58 lit b MwSt-SystRL (Art 9 Abs 3 lit b der 6. MwSt-RL) können auch auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerung gestützt sein. Der österreichische Gesetzgeber hat den Fall der Nichtbesteuerung erst durch Änderung des Absatzes 13 des § 3a UStG 1994 (ab 1. Juli 2003) bzw durch die darauf beruhende Verordnung BGBI. II 383/2003 erfasst. Die Streitjahre sind daher grundsätzlich von der Neuregelung bereits betroffen.

Nach den Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems soll die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher beladen und für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium der endgültigen Besteuerung tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral sein (vgl. EuGH 03.05.2012, Rs. C-520/10, „*Lebara*“).

Nach Ansicht des VwGH (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104) setzt eine Stützung der Leistungsverlagerung auf Grund einer Nichtbesteuerung voraus, dass die TKDL im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Im Beschwerdefall zielte der VwGH allerdings auf eine **Besteuerung des Endverbrauches** der TKDL in Südafrika ab. Fraglich war daher, ob den in Südafrika ansässigen und in Österreich telefonierenden Kunden eines südafrikanischen Telefonbetreibers in ihrem Heimatland eine der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbare Steuer in Rechnung gestellt wurde.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Endverbraucher des jeweiligen Gespräches weder im Inland noch im Drittland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat telefoniert hat. Diese Leistung wurde entsprechend den Vorgaben der MwSt-SystRL bzw der 6. MwSt-RL in diesem Mitgliedstaat einer Umsatzbesteuerung unterworfen, die der Endverbraucher des Gespräches schlussendlich zu tragen hatte. Sohin wurde den unionsrechtlichen Vorgaben insoweit entsprochen, als die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommenen TKDL auch in der Gemeinschaft besteuert wurden.

5. Conclusio

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Leistungsort der streitgegenständlichen Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland gelegen und somit im Inland keine Steuerbarkeit gegeben ist.

B. Körperschaftsteuer

Hinsichtlich Körperschaftsteuer war die im Rahmen der Außenprüfung vorgenommene Passivierung der Umsatzsteuer 2006 und 2007 im Ausmaß von 16.457,37 € (2006) und 18.196,39 € (2007) wieder rückgängig (gewinnerhöhend) zu machen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 11. Oktober 2012