



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 24. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 28. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie über die Berufung vom 27. Juli 2009 gegen den Bescheid vom 24. Juni 2009 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 9-11/2008 entschieden:

Die Berufung vom 27. Juli 2009, die auch als gegen den Bescheid vom 28. Juli 2010 gerichtet gilt, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 bleibt unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 beträgt Euro -7.078,22 (Gutschrift).

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Mai 2008 gegründete KG mit Sitz in Wien. Als Geschäftszweig ist dem Firmenbuch zu entnehmen "*einkaufen und verkaufen Ladebons und Telefonkarten*". Als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist Herr H.H. eingetragen.

Wie gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz mit Schreiben vom 5. November 2010 bekanntgegeben wurde, wurde das Gewerbe per 13. Februar 2009 zurückgelegt und in der Folge keine Tätigkeit mehr ausgeübt.

Im Anschluss an eine bei der Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate 5-8/2008 im Zeitraum Herbst 2008 bis Februar 2009 durchgeführten Nachschau und Festsetzung der Umsatzsteuer für diesen Zeitraum wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz auch der hier berufungsgegenständliche **Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für**

die Monate 9-11/2008 mit Datum 24. Juni 2009 erlassen.

In der Begründung dieses Bescheides führte die Behörde insbesondere aus, dass der von der Bw. getätigte Verkauf von Telefonwertkarten und Ladebons keine Lieferung im Sinne des § 3 UStG 1994 darstelle. Die Tätigkeit der Bw. sei als sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 12 UStG zu qualifizieren. Die bisher als innergemeinschaftliche Leistungen behandelten Entgelte seien als sonstige Leistungen zu beurteilen und mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die Bemessungsgrundlagen seien so zu errechnen, als aus den in den Rechnungen angeführten "Nettobeträgen" die Umsatzsteuer herausgerechnet werde. Die bisher beantragten Vorsteuern seien anzuerkennen. Es ergebe sich für den in Rede stehenden Zeitraum (die Monate 9-11/2008) eine Zahllast von Euro 4.428,07.

Mit Schreiben vom **27. Juli 2009 wurde rechtzeitig Berufung** gegen diesen Festsetzungsbescheid erhoben.

Insbesondere wurde vorgebracht, dass die Bw. eine Tätigkeit im Rahmen der Telekommunikationsdienstleistungen erbringe. Der erfolgte Verkauf der Wertkarten ins EU-Ausland sei daher nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen, sondern steuerfrei. U.a. wurde Bezug auf das Umsatzsteuerprotokoll vom 7. Juli 2003 genommen, in dem es hieße "*Der Weiterverkauf von (Telefonwertkarten) stellt wieder eine Telekommunikationsdienstleistung dar und unterliegt dem Normalsteuersatz ...*" Ebenso laute es im Telekommunikationsgesetz "*Der Wiederverkauf als Hauptdienstleistung ist vom Begriff des Kommunikationsdienstes mitumfasst.*"

Die **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008** wurde am 22. Februar 2010 eingebracht.

Der **Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2008** erging mit Datum 28. Juli 2010.

Die Umsatzsteuer wurde entgegen den Erklärungsdaten in Höhe einer Gutschrift von Euro 7.078,22 festgesetzt. Die seitens des Bw. bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärten Entgelte erkannte die Abgabenbehörde erster Instanz nicht an.

In der Begründung des Bescheides wurde darauf verwiesen, dass es sich bei der Tätigkeit der Bw. um keine Lieferung iSd § 3 UStG handle. Das wirtschaftliche Interesse eines Erwerbers sei nicht in der Erlangung der Verfügungsmacht über die betreffende Karte gelegen, sondern darauf ausgerichtet mit Hilfe der Karte zu einem bestimmten Preis telefonieren zu können. Die Tätigkeit der Bw. sei also als sonstige Leistung zu qualifizieren.

Der Ort einer sonstigen Leistung bestimme sich nach § 3a Abs. 5 ff UStG 1994. Die erbrachten Leistungen der Bw. seien nicht unter die in den Absätzen 6 bis 11 aufgezählten Leistungen zu subsumieren, sondern es lägen sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 12 UStG vor und läge der Ort der sonstigen Leistung in diesem Fall dort, von wo aus der Unternehmer sein

Unternehmen betreibe. Da dies Österreich sei, seien die erzielten Entgelte mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die Bemessungsgrundlagen seien so zu errechnen, als aus den in den Rechnungen angeführten "Nettobeträgen" die Umsatzsteuer herausgerechnet werde. Die bisher beantragten Vorsteuern werden anerkannt.

Die **Berufung** gegen den o.a. Jahresbescheid wurde mit Schreiben vom 24. August 2010 erhoben.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Umsätze in EU-Länder nicht der Steuerpflicht in Österreich unterlägen. Es handle sich beim Verkauf von Telefonwertkarten an EU-Unternehmer mit UID-Nummer um innergemeinschaftliche Lieferungen, die gem. Art. 6 Abs. 1 UStG steuerfrei seien. Es werde beantragt, dies zu berücksichtigen. Der Berufung lagen Erklärungen über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei.

Durch die Erlassung des Jahresbescheides für die Umsatzsteuer 2008 wurden die Bescheide über die Festsetzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen ersetzt. Die gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 9-11/2008 eingebrachte Berufung vom 27. Juli 2009 galt daher auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 28. Juli 2010 gerichtet.

In der **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 27. August 2010** wurde daher über beide vorliegenden Rechtsmittel zu entschieden.

In der Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass der Verkauf von Telefonwertkarten und Ladebons keine Lieferung darstelle. Die Tätigkeit der Bw. sei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn als sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 12 UStG zu qualifizieren und die Entgelte daher mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Gegen die o.a. BVE wurde am 27. September 2010 ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick auf das durchzuführende Verfahren wird auf die Bestimmung des **§ 274 BAO** verwiesen. Diese lautet: "*Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. ...*"

Da der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden tritt, gilt somit im gegenständlichen Fall die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 9-11/2008 eingebrachte Berufung vom 27. Juli 2009 auch als gegen den Veranlagungsbescheid für das Jahr 2008 gerichtet. Die gegen den Jahresbescheid eingebrachte Berufung vom 24. August 2010 gilt als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung.

Die Bw. wurde im Mai 2008 gegründet und war in diesem Jahr als Händler im Bereich des An- und Verkaufs von großen Mengen (bis zu 1.600 Stück pro Rechnung) von Telefonwertkarten und Ladebons verschiedener Netzbetreiber tätig. Der Einkauf der Wertkarten erfolgte nicht direkt bei den Telefonanbietern, sondern bei verschiedenen in- und ausländischen Händlern. Der Verkauf der Wertkarten erfolgte nach den Angaben der Bw. zu einem großen Teil ebenfalls an Händler ins EU-Ausland (Slowakei, Rumänien).

Die Bw. argumentierte in der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung ursprünglich damit, dass sie Telekommunikationsdienstleistungen erbringe und die im EU-Ausland getätigten Umsätze daher in Österreich nicht der Steuerpflicht unterlägen. In weiterer Folge wurden in der Jahreserklärung für das Jahr 2008 die Verkäufe ins EU-Ausland als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen iSd **Art. 6 Abs 1 UStG 1994** erklärt.

Auch im Schriftsatz vom 24. August 2010 argumentierte die Bw., dass die Umsätze in die EU-Länder nicht der Steuerpflicht unterlägen, da es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt habe.

Dazu wird festgehalten, dass für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne der gesetzlichen Bestimmung des **Art. 7 UStG 1994** insbesondere Voraussetzung ist, dass ein Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert wird.

Dies ist jedoch im Fall der Bw. nicht gegeben, da der Verkauf von Telefonwertkarten bzw. Ladebons diese Voraussetzung nicht erfüllt. Er stellt keine Lieferung eines Gegenstandes dar, da das wirtschaftliche Interesse eines Erwerbers nicht in der Erlangung der Verfügungsmacht über die Karte, d.h. über den Gegenstand, selbst liegt. Im Interesse des Erwerbers liegt die Möglichkeit bis zur Höhe des erworbenen Wertes der Karte die entsprechenden Leistungen des Netzbetreibers zu erlangen. Nur im Falle des Kaufes einer Telefonwertkarte als Sammelobjekt wäre von einer Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des UStG auszugehen. Da die Bw. die Telefonwertkarten im Hinblick auf deren Nutzungsmöglichkeit, nämlich auf die Möglichkeit zu telefonieren, verkaufte, waren die im Jahr 2008 durchgeführten Verkäufe in das EU-Ausland nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren. Die Verkaufstätigkeit der Bw. umfasste keine Lieferungen und war die Tätigkeit als eine sonstige Leistung iSd **§ 3a UStG 1994** (zum 31.12.2008 gF) zu beurteilen.

Zur Beantwortung der Frage wo die erzielten Umsätze aus der sonstigen Leistung zu versteuern sind, war die Art der sonstigen Leistung, in Verbindung mit dem Ort an dem die sonstige Leistung ausgeführt wird, zur Beurteilung heranzuziehen.

Der Ort der sonstigen Leistung wird gem. **§ 3a Abs. 5 ff UStG 1994** (zum 31.12.2008 gF) bestimmt. Im Falle von sonstigen Leistungen iSv Telekommunikationsdiensten, die unter die "Katalogleistung" gem. **§ 3a Abs. 10 Z 13** zu subsummieren sind, ist als Ort der sonstigen

Leistung der Empfängerort definiert. Ist die sonstige Leistung unter keine der in **§ 3a Abs. 6 bis 11** angeführten Leistungen zu subsumieren, ist die "Generalklausel" des **Abs. 12** anzuwenden. Demnach wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Hinsichtlich der Art der Tätigkeit argumentierte die Bw. aber auch damit, dass sie durch den Verkauf der Telefonwertkarten und Ladebons eine sonstige Leistung im Bereich der Telekommunikationsdienste erbracht habe und somit die im EU-Ausland getätigten Umsätze aufgrund der Empfängerortregelung als steuerfrei zu beurteilen seien.

Es ist daher zu prüfen inwieweit eine solche Leistung vorliegen könnte. Dazu werden die Bestimmungen des Telekommunikationsgesetzes (BGBl I 70/2003, TKG – 2003) herangezogen.

In § 3 TKG sind die Begriffsbestimmungen der einschlägigen Richtlinien der EG enthalten, die in das österreichische Recht zu übernehmen waren. Darin ist bestimmt, was z.B. unter einem "Betreiber" eines öffentlichen Kommunikationsnetzes, unter der "Bereitstellung eines Kommunikationsnetzes" etc. zu verstehen ist. Insbesondere wird in § 3 Z 9 TKG der "Kommunikationsdienst" als eine gewerbliche Dienstleistung definiert, die ganz oder überwiegend in der Übertragung von Signalen über Kommunikationsnetze besteht, einschließlich Telekommunikations- und Übertragungsdienste in Rundfunknetzen, jedoch ausgenommen Dienste, die Inhalte über Kommunikationsnetze und –dienste anbieten oder eine redaktionelle Kontrolle über sie ausüben. In den Materialien zur Regierungsvorlage zum TKG (128 d.B. XXII. GP), auf die die Bw. hinweist, wird zu § 3 Z 9 angemerkt, dass der Wiederverkauf eines Kommunikationsdienstes vom Begriff des Kommunikationsdienstes umfasst ist. In § 3 Z 21 TKG wird der "Telekommunikationsdienst" als Kommunikationsdienst mit Ausnahme von Rundfunk definiert.

Nach der Aktenlage, den Auskünften der Bw. gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz und den vorliegenden Schriftsätzen, erbrachte die Bw. im gegenständlichen Jahr 2008 keine derartigen Dienste. Sie wurde nur in ihrer Funktion als (Zwischen-)Händlerin tätig. Es wurde weder ein Kommunikationsnetz betrieben noch zur Verfügung gestellt, noch erfolgte ein Wiederverkauf eines Kommunikationsdienstes.

Auch nach dem in Österreich herrschenden gewerblichen Berufsbild für Anbieter von Telekommunikationsdiensten (siehe Berufsbild für Telekom-Dienstleister des Fachverbandes Unternehmensberatung und IT, Ausgabe 2004 der Wirtschaftskammer Österreich) ist für die Bw. nichts zu gewinnen. Demnach unterstützen Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen ihre Kunden in Sachen Telekommunikation in den Bereichen Infrastruktur, Multimedia, Netzwerke, Sicherheit etc. Die Tätigkeit der Bw. hat auch diesen Kriterien nicht

entsprochen und war somit nicht als Tätigkeit im Bereich der Telekommunikationsdienstleistung zu beurteilen.

Da die Tätigkeit der Bw. somit zu keiner der in § 3a Abs. 6 bis 11 UStG 1994 (in der zum 31.12.2008 gF) angeführten Leistungen zu zählen war, ist die Bestimmung der "Generalklausel" in **§ 3a Abs. 12** zur Anwendung zu bringen. Demnach wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Im Falle der Bw. wurde das Unternehmen von Österreich aus betrieben und sind daher sämtliche erzielten Umsätze in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Bei Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wurden daher die in den Rechnungen angeführten und schließlich erklärten Beträge seitens der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht als Bruttobeträge definiert und die Umsatzsteuer jeweils herausgerechnet. Der so ermittelte "Nettobetrag" wurde mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen. Die bisher beantragten Vorsteuern wurden entsprechend berücksichtigt.

Es war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2012