



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., XY, in den NNN, P.O.Box, vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 16. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein in einem Drittland ansässiges Telekommunikationsdienstleistungsunternehmen. Sie verfügt in Österreich über keinen Sitz und keine Betriebsstätte und übt im Drittland ihre wirtschaftliche Tätigkeit aus. Die Bw. ermöglicht ihren Kunden die Nutzung inländischer Mobilfunknetze. Die Leistungsempfänger der Bw. sind nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig.

Die Bw. beantragte für 2003 die Erstattung von Vorsteuern. Die Vorsteuern resultierten aus Rechnungen österreichischer Provider für Roaminggebühren. Inhalt dieser Roamingleistungen ist das zur Verfügung stellen des österreichischen Mobilfunknetzes des jeweiligen österreichischen Providers an die Bw. zur Nutzung durch deren Kunden. Nach ho. Kenntnis wird im Sitzland der Bw. für diese Leistungen keine der Mehrwertsteuer vergleichbare Steuer erhoben.

Der Antrag auf Erstattung der Vorsteuern wurde mit Bescheid vom 4. April 2005 abgewiesen.

Das Finanzamt erließ in der Folge nach einer abgabenbehördlichen Prüfung am 10. Februar 2006 den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für 2003.

Es handelt sich dabei um einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid, also eine Veranlagung im Sinne des § 21 Abs. 4 UStG 1994. In der Begründung dieser Bescheide wurde auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Die Bemessungsgrundlage für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid wurde seitens der Betriebsprüfung, ausgehend von den im Erstattungsverfahren geltend gemachten Vorsteuern geschätzt. Die im Erstattungsverfahren geltend gemachten Vorsteuern wurden im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid als Vorsteuern berücksichtigt.

Im Bericht der Großbetriebsprüfung Graz vom 6. Februar 2006 über eine abgabenbehördliche Prüfung für den Prüfungszeitraum 1997 bis 2003 wurde festgestellt, dass die Benutzung inländischer Netze durch Kunden (Mobiltelefonbenutzer) der Bw.

Telekommunikationsdienstleistungen darstellten, deren Nutzung bzw. Auswertung in Österreich liege.

Auf Grund des § 3a Abs.10 Z.13 und Abs.13 des UStG 1994, BGBl. 636/1994 in der Fassung BGBl. 756/1996, sei verordnet worden, dass die im § 3a Abs.10 Z.13 UStG 1994 bezeichneten Leistungen dann, wenn der Ort der sonstigen Leistung gem. § 3a UStG 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt, diese Leistung im Inland ausgeführt gelten, wenn sie dort genutzt aus ausgewertet wird.

Die Bw. habe demnach nach § 1 der Verordnung 102/1997 Leistungen im Inland erbracht und damit steuerbare und steuerpflichtige Umsätze im Inland ausgeführt. Folglich sei auch eine Erstattung von Vorsteuern nach § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung 279/1995 nicht zulässig. Durch die genannte Verordnung werde das Ziel der gleichmäßigen Besteuerung erreicht. Werden Leistungen im Inland genutzt, wie beispielsweise das Telefonieren im Inland, so sei die Besteuerung unabhängig davon, ob ein Drittlandsunternehmer oder ein inländischer Unternehmer jemanden ein Telefongespräch ermöglicht, oder unabhängig davon ob der Telefonierende ein Inländer oder Drittländer ist, im Inland vorzunehmen.

Das Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 2006, Zl.: 2003/15/0059, habe keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Dies auch deshalb, weil die genannte Verordnung sowohl zur Vermeidung der Nichtbesteuerung als auch zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen diene.

Die Schätzung der Bemessungsgrundlage sei nach § 184 BAO erfolgt und könne nach Erfahrungswerten davon ausgegangen werden, dass die Bemessungsgrundlage rund 700 % der geltend gemachten Vorsteuern darstelle.

Mit Berufung vom 16. Februar 2006 bekämpfte die Bw. den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 2003 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 2002, jeweils vom 10. Februar 2006.

*Über die Berufung gegen die Bescheide von 1997 bis 2002 wird im ho. Verfahren RV/0315-G/07 gesondert entschieden.*

Die Bw. führte in der Berufung aus, dass sie ausschließlich Leistungen an in der Gemeinschaft nicht Ansässige erbracht habe, weshalb der Artikel 9 Abs. 3 und 4 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auf sie nicht zutreffe und daher dessen Abs. 3b nicht anzuwenden sei. Die Bw. führte weiters aus, dass der Rat der EU nach Artikel 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG Österreich ermächtigt habe, eine von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahme einzuführen, wobei allerdings die Kommission den Rat bereits darauf aufmerksam gemacht habe, dass die Entscheidung des Rates nicht die Voraussetzung der im Artikel 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Bedingungen erfülle und diese Ermächtigung mit den Grundsätzen des Binnenmarktes nicht zu vereinbarenden Fällen von Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zur Folge haben könnten.

Basierend auf diese Ermächtigung habe man in das UStG 1994 Telekommunikationsdienstleistungen in den § 3 Abs. 10 des UStG 1994 aufgenommen und gleichzeitig im § 3a Abs. 13 eine Verordnungsermächtigung wie folgt erlassen:

„Der Bundesminister für Finanzen kann, um **Doppelbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen** zu vermeiden durch Verordnung bestimmten, dass sich der Ort einer im Abs. 10 genannten sonstigen Leistung und der Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln abweichend vom Abs. 9 und 12 danach bestimmt, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird.“

Von dieser Verordnungsermächtigung sei mit Verordnung BGBl. II 102/1997 Gebrauch gemacht worden.

Erst durch das BGBl. I 71/2003 idF ab 1.Juli 2003 sei der § 3a Abs. 13 UStG 1994 dahingehend geändert worden, dass die Verordnungsermächtigung auf Fälle der **Nichtbesteuerungen** erweitert wurde. Dies bedeute, dass erst durch diese Fassung mit Wirksamkeit ab **1. Juli 2003 auch Fälle der Nichtbesteuerung** von der Verordnungsermächtigung erfasst wurden. Im Übrigen berief sich die Bw. auf die Entscheidungen des VwGH vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059 und 2004/15/0010. Nach österreichischer Rechtslage könnte für Fälle der Nichtbesteuerung erst mit Inkrafttreten der Verordnung BGBl. II 2003/383 (Anmerkung: Kundmachung am 21. August 2003) der Leistungsort nach Österreich verlagert werden.

Im Falle der Bw. stehe fest, dass in den NNN , dem Sitz der Bw., auf die strittigen Umsätze keine der österreichischen Mehrwertsteuer vergleichbare Steuer erhoben werde.

Da im Berufungsfall auch keine Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung vorliege, käme es daher auch zu keiner Leistungsortverlagerung ins Inland und habe die Bw. daher im Inland auch keine Umsätze ausgeführt.

Die Bw. begehrte daher unter Verweis auf die Richtlinie 77/388/EWG, die abweichende Ermächtigungsverordnung des Rates vom 17. März 1997, das VwGH-Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059 und die Verordnungsermächtigung gem. § 3 Abs. 13 idF bis zum 1. Juli 2003, die von der Bw. erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen als nicht im Inland ausgeführt zu würdigen. Es werde daher der Antrag gestellt, die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2003 aufzuheben, die Festsetzung der Mehrwertsteuer zu unterlassen und die beantragten Vorsteuern zur Gänze zu erstatten.

Zur Vermeidung von zeitlichen Verzögerungen beantragte die Bw. von einer Berufungsvorentscheidung Abstand zu nehmen.

Das Finanzamt wurde in der Folge nicht tätig und wurde die Erledigung der Berufung mit Eingabe vom 3. Jänner 2007 urgiert.

*Mit Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2007 wurde die Berufung abgewiesen.*

Begründet wurden die Abweisungen damit, dass der VwGH in seiner Entscheidung vom 22. November 2006, 2005/15/0104, ausgesprochen habe, dass Maßnahmen nach Abs. 3 lit. b des Artikels 9 der Richtlinie 77/388/EWG, auch auf den Zweck der Nichtbesteuerung gestützt sein könnten. Da die Bw. an der Sachverhaltsermittlung nicht mitgewirkt habe und ihren Sitz in den NNN habe, werde im Zweifelsfall davon auszugehen sein, dass ihre Kunden, zumindest zum Teil, dort ansässig seien. In den NNN unterliege jedoch die erbrachte Kommunikationsdienstleistung keiner in Österreich vergleichbaren Besteuerung.

Die Verordnung BGBI. II 102/1997 bzw. 383/2003 sei daher auf die Bw. anwendbar.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Die Bw. wiederholte darin im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und stützte sich vor allem darauf, dass Fälle der Nichtbesteuerung erst ab dem 1. Juli 2003 in den § 3a Abs. 13 UStG aufgenommen worden seien. Abschließend betonte die Bw., dass es in den NNN zwar kein der österreichischen Mehrwertsteuer vergleichbares System gebe, die Bw. aber 50 % an Abgaben von ihren erwirtschafteten Gewinne abführen müsse.

*Erwägungen:*

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Bw., die im Drittland ansässig ist und dort gleichzeitig den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, im Streitzeitraum Umsätze im Inland ausführte und deshalb vom vereinfachten Umsatzsteuererstattungsverfahren für ausländische Unternehmer ausgeschlossen ist.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass in Ermangelung einer der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbaren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Bw. aus Gründen der Vermeidung der **Nichtbesteuerung** Umsatzsteuerpflicht für das **gesamte Jahr 2003** im Inland vorliegt. Danach wären die von der Bw. an ihre Kunden in Österreich erbrachten Leistungen in Österreich für das Jahr 2003 zu versteuern und ermittelte das Finanzamt im Schätzungswege die Umsatzsteuerzahllast für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2003. Das Finanzamt erließ schließlich im Veranlagungswege den angefochtenen Umsatzsteuerjahres, der zu einer Zahllast führte.

Die Bw. geht davon aus, dass der **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** folgend im Jahr 2003 zumindest bis zum 30. Juni 2003, also bis zur im Jahr 2003 erfolgten unterjährigen Novellierung der inländischen Umsatzsteuerbestimmungen mangels adäquater innerstaatlicher Regelungen der Fall der **Nichtbesteuerung nicht** zur Hereinziehung des Leistungsortes ins Inland geführt habe, auch wenn diese Vorgangsweise nach der 6. MWSt-RL (= Richtlinie 77/388/EWG) grundsätzlich zulässig gewesen wäre.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat sich seinem Erkenntnis vom **30. Juni 2005, 2003/15/0059** ausführlich mit dieser Frage befasst und ist zu nachstehendem grundsätzlichen Ergebnis gekommen:

*Zunächst ist auf die gesetzlichen Regelungen und deren Entstehungsgeschichte zu verweisen:*

1.) Ort der Telekommunikationsdienstleistung:

Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG lautet:

"Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende 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 Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

Die Entscheidung des Rates der EU vom 17. März 1997 zur Ermächtigung der Republik Österreich, eine von Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG abweichende Maßnahme anzuwenden, ABI L 86 vom 28. März 1997, S 25f, lautet auszugsweise:

(Dazu ist zur Erklärung auszuführen, dass der Ort der Leistung von Telekommunikationsdienstleistungen zu diesem Zeitpunkt noch nach der Bestimmung des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen waren und dort als ausgeführt galten, wo der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat).

*Österreich erwirkte für die Bestimmung des Leistungsortes von Telekommunikationsdienstleistungen vom Rat die Ermächtigung im Sinne des Art. 27 Abs. 1 von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen.*

---

"Der Rat der EU hat –

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, gestützt auf die Sechste Richtlinie 77/388/EWG....,

insbesondere auf Artikel 27, auf Vorschlag der Kommission, in Erwägung nachstehender Gründe:

Nach Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten.

Mit einem bei der Kommission am 6. September 1996 eingetragenen Schreiben hat die Republik Österreich beantragt, eine von Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG abweichende Maßnahme einführen zu dürfen. Die anderen Mitgliedstaaten wurden am 20. Dezember 1996 über den Antrag der Republik Österreich unterrichtet.

Die Maßnahme ist notwendig, um die Auswirkungen der Steuerumgehung zu bekämpfen, da inzwischen immer mehr Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige in der Gemeinschaft Telekommunikationsdienstleistungen von außerhalb der Gemeinschaft in Anspruch nehmen, um die Zahlung der Mehrwertsteuer zu umgehen.

Die Maßnahme ist ferner notwendig, um die in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen davon abzuhalten, sich außerhalb der Gemeinschaft niederzulassen. Die Maßnahme ist des weiteren notwendig, um das Verfahren zur Erhebung der Steuer zu vereinfachen, insoweit als es für die Abnehmer von Telekommunikationsdienstleistungen die gleiche Steuerpflicht begründet, und zwar unabhängig davon, ob diese Dienstleistungen von innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft niedergelassenen Anbietern erbracht werden.

.....Es ist notwendig, die betreffende Maßnahme mit Wirkung vom 1. Januar 1997 zu bewilligen, damit einer Lage abgeholfen wird, durch welche die **Wettbewerbsfähigkeit** der europäischen Telekommunikationsunternehmen beeinträchtigt wird. Seit dem 1. Januar 1997 hatten die Abnehmer und die Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen kein berechtigtes Vertrauen mehr in die weitere Geltung der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften. Diese abweichende Maßnahme sollte bis zum 31. Dezember 1999 - oder für den Fall, dass eine Richtlinie zur Änderung des Ortes der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen zu einem früheren Zeitpunkt in Kraft tritt, bis zu diesem früheren Zeitpunkt - genehmigt werden, um es dem Rat zu ermöglichen, eine Gesamtlösung auf Gemeinschaftsebene auf der Grundlage des Vorschlags der Kommission zu verabschieden - folgende Entscheidung erlassen:

Artikel 1

Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG wird die Republik Österreich ermächtigt,

Telekommunikationsdienstleistungen in den Geltungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie einzubeziehen.

Macht der Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch, so ist Artikel 9 Absatz 3 Buchstabe b) der Richtlinie 77/388/EWG auch für diese Dienstleistungen anzuwenden. 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 gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und die Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang."

Zu dieser Ratsentscheidung wurde eine Protokollerklärung abgegeben, in welcher unter Z 2 ausgeführt wird (wiedergegeben nach Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3a Tz 231):

"Die Kommission macht den Rat auf Folgendes aufmerksam:

- die Entscheidungen in ihrer vom Rat geänderten Fassung erfüllen nicht die in Artikel 27 der sechsten Richtlinie genannten Bedingungen für von den Bestimmungen dieser Richtlinie abweichende Maßnahmen;

- aufgrund der Wahlfreiheit bei der Anwendung der vorgesehenen abweichenden Bestimmungen besteht die Gefahr, dass die Mehrwertsteuerregelungen im Bereich der Telekommunikationsdienstleistungen nicht einheitlich angewendet werden, was mit den Grundsätzen des Binnenmarktes nicht vereinbare Fälle von Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zur Folge haben könnte."

Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie (in der für 1997 geltenden Fassung, vor der mit der Richtlinie 2004/7/EG vorgenommenen Änderung) lautet:

"(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

(3) Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung.

---

(4) Der Beschluss des Rates gilt als gefasst, wenn innerhalb von zwei Monaten nach der Mitteilung nach Absatz 3 weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern."

Eine Ermächtigung nach Artikel 27 der Richtlinie 77/388/EWG muss zumindest einem der beiden in Absatz 1 dieser Bestimmung genannten Gründe dienen, nämlich der Vereinfachung der Mehrwertsteuererhebung oder der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen. Wird mit einer solchen Ermächtigung von einem allgemeinen Grundsatz der Richtlinie abgewichen, ist an die Vereinbarkeit der Entscheidung mit den Anforderungen des Artikel 27 ein strikter Maßstab anzulegen (vgl. EuGH 29. April 2004, C-17/01, Walter Sudholz, Rn 45).

Gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG gilt als Ort der so genannten Katalogleistungen, "die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger 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 festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

Gemäß Artikel 9 Absatz 3 Buchstabe b) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (vor der mit der Richtlinie 2002/38/EG vorgenommenen Änderung) können die Mitgliedstaaten, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Dienstleistungen "den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt".

Mit Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem wurde mit Wirkung ab 1. Jänner 2000 am Ende von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG als neuer Gedankenstrich "Telekommunikationsdienstleistungen" angefügt. Mit dieser Richtlinie wurde weiters nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) Bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Telekommunikationsdienstleistungen, die von einem außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, wenden die Mitgliedstaaten Absatz 3 Buchstabe b) an."

Durch BG BGBI. 756/1996 wurde die Gruppe der "Katalogleistungen" in § 3a Absatz 10 UStG 1994 mit Wirkung ab 1. April 1997 um die Z 13 "Telekommunikationsdienstleistungen" erweitert.

§ 3a Absatz 13 UStG 1994 idF BGBI. 756/1996 lautet:

"Der Bundesminister für Finanzen kann, um **Doppelbesteuerungen** oder **Wettbewerbsverzerrungen** zu vermeiden, durch Verordnung bestimmen, dass sich der Ort einer im Abs. 10 genannten sonstigen Leistung und der Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln abweichend von Abs. 9 und Abs. 12 danach bestimmt, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird.

Der Ort der sonstigen Leistung kann danach

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und
2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen behandelt werden."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBI. II 102/1997, lautet:

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

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

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

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

Die österreichische Verordnung BGBI. II 102/1997 (und - soweit Telekommunikationsdienstleistungen betroffen sind – die Verordnungsermächtigung in § 3a Absatz 13 UStG 1994) stützt sich auf die Entscheidung (Ermächtigung) des Rates der EU vom 17. März 1997, ab dem Jahr 2000 auf die durch die Richtlinie 1999/59/EG geänderte Fassung des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG.

In der Berufung wird nun vorgebracht, die Verordnung BGBI. II 102/1997 sei zu Unrecht auf die Bw. angewandt worden, weil die Verordnung noch deren gesetzliche Grundlage den Fall der Nichtbesteuerung regle. Der Verordnungszweck der VO BGBI. II 102/1997 ziele nur auf

---

die Vermeidung von Doppelbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen, nicht aber auf die Nichtbesteuerung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist zunächst in seiner Entscheidung 2003/15/0059 darauf, dass das Ermöglichen des Telefonierens über in Österreich gelegene Mobiltelefonnetze den Leistungsgegenstand (der Leistungsgegenstand im Berufungsfall ist daher völlig ident) bildet. Solcherart bestehe kein Zweifel, dass sonstige Leistungen vorliegen, die iSd § 3a Absatz 13 UStG 1994 und der Verordnung BGBI. II 102/1997 in Österreich "genutzt oder ausgewertet" werden (vgl. Scheiner/ Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3a Abs. 9 und 10, Tz 287).

Mitgliedstaaten können das Wahlrecht nach Absatz 3 des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG ausüben, um "Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden".

Im Buchstaben b) dieses Absatzes 3 Artikel 9, der die Begründung einer inländischen Steuerpflicht zum Inhalt hat, scheidet der Fall der Vermeidung von Doppelbesteuerung grundsätzlich aus.

Es ist sohin zu prüfen, ob die Regelung der Verordnung BGBI. II 102/1997 aus der Sicht des Beschwerdefalles der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen iSd Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG dient:

Soweit Maßnahmen nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG getroffen werden, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, muss eine Situation vorliegen, aufgrund welcher Wettbewerbsverzerrungen bestehen oder eintreten können. Für in der Ermöglichung des Telefonierens bestehende Leistungen an in Drittstaaten ansässige Abnehmer gilt nach der Rechtslage unter Ausblendung der Maßnahme nach Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie (also der Verordnung BGBI. II 102/1997):

- a) Wird die Leistung von einem österreichischen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungs-ort im Drittland (§ 3a Abs. 9 UStG 1994).
- b) Wird die Leistung von einem im Drittland ansässigen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungs-ort im Drittland (§ 3a Abs. 9 UStG 1994).
- c) Wird die Leistung von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungs-ort im Drittland (§ 3a Abs. 9 UStG 1994).

Weil sich der Leistungs-ort hinsichtlich aller Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen können, im Drittland befindet, kann die Regelung betreffend den Leistungs-ort nicht die Grundlage für eine Wettbewerbsverzerrung darstellen. Den Ort für Leistungen an im Drittland ansässige Abnehmer in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern, dient daher nicht der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Vor diesem Hintergrund ist es auch zu sehen, dass der mit der Richtlinie 1999/59/EG in den Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG

aufgenommene Absatz 4 bloß auf solche Telekommunikationsdienstleistungen abstellt, die von einem in einem Drittland ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Personen erbracht werden.

***Soweit die Verordnung BGBI. II 102/1997 undifferenziert auch alle Fälle der Leistung an im Drittland ansässige Abnehmer erfasst, ist sie durch Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG nicht gedeckt.***

Von den in Absatz 3 des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Voraussetzungen für die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts findet sich in den Begründungserwägungen zur Entscheidung des Rates vom 17. März 1997 (nur) das Motiv der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Nach Ansicht des Rates sei die Maßnahme notwendig, um die Auswirkungen der Steuerumgehung zu bekämpfen, da eine wachsende Anzahl Steuerpflichtiger und Nichtsteuerpflichtiger in der Gemeinschaft

Telekommunikationsdienstleistungen von außerhalb der Gemeinschaft in Anspruch nehmen, um die Mehrwertsteuer zu umgehen (diese Erwägungen liegen auch der durch BGBI.

756/1996 vorgenommenen Änderung des § 3a Absatz 10 und der Verordnung BGBI. II 102/1997 zugrunde, vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen ((1997), S 198).

Der **Verwaltungsgerichtshof** verweist darauf, dass ein Fall dieser angesprochenen Steuerumgehung nicht vorliegen kann, wenn Drittlandunternehmer an im Drittland ansässige Abnehmer leisten. Insoweit findet daher die Verordnung BGBI. II 102/1997 keine gemeinschaftsrechtliche Stütze in Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG und ist die Bw. im Berufungsfall daher befugt, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung des Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG zu berufen. (Diese Bestimmung ist inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt; ihr kommt daher unmittelbare Anwendbarkeit zu, vgl. zur unmittelbaren Anwendung die Erkenntnisse des VwGH vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0077, und vom 18. November 2004, 2003/07/0127).

Im Berufungsfall erübrigt sich daher die Prüfung, ob die Ermächtigung des Rates vom 17. März 1997 ihre gemeinschaftsrechtliche Deckung in Artikel 27 der Richtlinie 77/388/EWG finden kann, weil auch unter Ausblendung der Ermächtigung der Ort der Leistungen der Bw. im Drittland gelegen wäre (Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, § 3a Abs. 12 UStG 1994). Darauf hingewiesen sei auch, dass der Vorschlag der Kommission zur Ermächtigung iSd Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG auf Telekommunikationsdienstleistungen beschränkt war, die von Drittlandsunternehmen an in der Gemeinschaft ansässige Empfänger erbracht werden (vgl. Vellen, UR 1997, 197 (200)).

§ 21 Absatz 9 UStG 1994 lautet:

"Der Bundesminister für Finanzen kann bei Unternehmern, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend

von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei Unternehmern, die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann ein besonderes Verfahren angeordnet und ein Mindestbetrag festgelegt werden, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt."

Der österreichische Verordnungsgeber hat durch die zu § 21 Absatz 9 UStG 1994 ergangene Verordnung BGBI 279/1995 sowohl die 8. Richtlinie (79/1072/EWG) als auch die 13. Richtlinie (86/560/EWG) umgesetzt und damit ein einheitliches Erstattungsverfahren für Unternehmer sowohl aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet als auch aus dem Drittland geschaffen (vgl. VwGH vom 25. April 2002, 2000/15/0032). Diese Verordnung lautet auszugsweise: "Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994, in der Fassung BGBI. Nr. 21/1995 wird verordnet:

#### Artikel I

Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren

Berechtigte Unternehmer

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

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

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

...."

Das Finanzamt brachte nicht das beantragten Erstattungsverfahren nach der Verordnung BGBI 279/1995 zur Anwendung, weil die Bw. nach dessen Ansicht in Österreich Umsätze iSd § 1 Absatz 1 Z 1 UStG 1994 getätigt habe. Und wies den Erstattungsantrag mit Bescheid vom 4. April 2005 ab.

Mit dem angefochtenen Bescheiden wurde die Bw. in der Folge zur Umsatzsteuer veranlagt und wurde die im Schätzungswege ermittelte Umsatzsteuer festgesetzt. Das Finanzamt berücksichtigte die im Erstattungsverfahren geltend gemachten Vorsteuern im

Umsatzsteuerbescheide. Dabei hat das Finanzamt sowohl Umsätze als auch die angefallenen Vorsteuern für den gesamten Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 berücksichtigt. Die Bw. hatte als in den NNN ansässiges Unternehmen ihren ebenfalls in den NNN ansässigen Kunden das Telefonieren über österreichische Mobilfunk-Netze ermöglicht.

Die Bw. begeht in ihrer Berufung unter Hinweis auf das oben ausführlich wiedergegebene Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 2005, 2003/15/0059, die unmittelbare Anwendung der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG für die Bestimmung des Leistungsortes.

Demnach beruft sich die Bw. im vorliegenden Fall für die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen zu Recht unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsverzerrungen auf die unmittelbare Anwendung der maßgeblichen Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG, somit auf Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e).

Daraus ergibt sich, dass der Ort der von der Bw. erbrachten Leistungen bis zum Inkrafttreten der Verordnung BGBl. Nr. II 383/2003 (Kundmachungstag 21. August 2003), welche auf der Grundlage des ab 1. Juli 2003 geänderten Abs. 13 des § 3a UStG 1994 erging, nicht in Österreich lag.

Maßnahmen nach Absatz 3 Buchstabe b) des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG (Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland) können zwar auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerungen gestützt sein.

Das hat zur **Voraussetzung**, dass die Dienstleistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt.

Diese (optionale Hereinziehung) des Leistungsortes in das Inland auf Grund Art 9 Abs.3 der Richtlinie 77/388/EWG kommt im Berufungsfall bis einschließlich 20. August 2003 aber nicht zum Tragen, da der österreichische Gesetzgeber den Fall der Nichtbesteuerung weder auf Grund der Ermächtigung des Rates vom 17. März 1997 noch nach Inkrafttreten der Richtlinie 1999/59/EG umgesetzt hatte.

*Das Motiv für die Ausnahmegenehmigung des Rates lag **im Übrigen** auch nur darin, den Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen, die von Drittlandunternehmern an **im Gemeinschaftsgebiet ansässige Personen** erbracht werden, in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern.*

Das Finanzamt übersieht aber, dass die innerstaatlichen Regelungen, und zwar die Verordnungsermächtigung des § 3a Abs. 3 UStG 1994 (alte Fassung) und die darauf fußende Verordnung BGBl. II 102/1997, welche im Streitzeitraum anzuwenden waren, **nicht** den Fall der **Nichtbesteuerung** umfasst. Im Berufungsfall kann daher die Nichtbesteuerung im Sitzland der Bw. bis einschließlich 20. August 2003 **nicht zur Verlagerung des Leistungsortes** in das Inland führen. Auch der VwGH hat diese Ansicht im Erkenntnis

2003/15/0059 zum Ausdruck gebracht, und zwar auch dann, wenn es außer Streit steht, dass die strittigen Umsätze im Sitzland des Dienstleistenden **keiner** Steuer unterliegen, die der Umsatzsteuer iSd Richtlinie 77/388/EWG vergleichbar ist.

Selbst wenn man davon ausgeinge, dass Österreich auf Grund der Ermächtigung des Rates vom 17. März 1997 hinsichtlich der Ausnahmegenehmigung zur Aufnahme der Telekommunikationsdienstleistungen in die so genannten Katalogleistungen und er damit verbundenen Auflagen verpflichtet war, Maßnahmen nach Art. 9 Abs. 3 lit. b der Richtlinie 77/388/EWG einzuführen, wurde der Fall der **Nichtbesteuerung** definitiv nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt.

Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen **günstiger** als das Richtlinienrecht, so gilt, da die Richtlinie 77/388/EWG keine unmittelbare Verpflichtung der einzelnen Bürger begründen kann, der **Anwendungsvorrang des nationalen Rechts** ( siehe Ruppe, Umsatzsteuergesetz-Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, WUV, Einf Tz 26).

Wie oben dargelegt, hat der VwGH im Erkenntnis 2003/15/059 im Übrigen die Ansicht vertreten, dass die mit der Ermächtigung des Rates verbundene Auflagen, Regelungen im Sinne des Art. 9 Abs. 3 lit b der Richtlinie zu schaffen, nur das Motiv hatten, den Leistungsort von Telekommunikationsdienstleistungen, die von Drittlandunternehmern an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Personen erbracht werden, in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern.

Wenn das Finanzamt sich auf das Erkenntnis vom 22. November 2006 beruft, in dem der Gerichtshof ausführt, dass Maßnahmen nach Abs. 3 Buchstabe b des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG auch auf den Zweck der Nichtbesteuerung gestützt sein können, so darf nicht übersehen werden, dass die innerstaatliche umsatzsteuerliche Umsetzung der Vorgangsweise für Fälle der Nichtbesteuerung im Drittland ist erst durch die Änderung des Abs. 13 des § 3a UStG 1994 ab 1. Juli 2003 und darauf fußend die Verordnung BGBl. II 383/2003, gültig ab 21. August 2003, erfolgte.

Auch bei Ausblendung der Bestimmungen des § 3a Abs. 13 UStG 1994 alte Fassung und der Verordnung BGBl. II 102/1997 käme die mit Artikel 9 Abs.1 der Richtlinie korrespondierende Bestimmung des § 3a Abs. 12 UStG 1994 zur Anwendung, der zur Folge die Leistungen am Ort der Betriebsstätte des Leistungserbringers als ausgeführt gelten, also wiederum nicht in Österreich steuerbar wären.

*Zusammenfassend ist zu sagen:*

Die Regelung der Verordnung BGBl II 102/1997 stellt nicht auf die Steuerbelastung im Drittland ab und kann daher nicht als Maßnahme zur Vermeidung der Nichtbesteuerung iSd Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden.

*Wettbewerbsverzerrungen* liegen, wie bereits dargelegt nicht vor.

---

Hinweise dafür, dass ein Anwendungsfall des Art. 9 Abs. 4 der 6. MWSt-RL verwirklicht ist, liegen ebenfalls nicht vor.

Das Finanzamt ist daher zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Leistungsort für die Benutzung österreichischer Mobilfunknetze durch Kunden der Bw. vom 1. Jänner bis einschließlich 20. August 2003 im Inland lag und hat die Bw. mit der Ermöglichung des Telefonierens in Österreich im Inland innerhalb dieses Zeitraumes **keine** im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen an ihre Kunden erbracht.

In Ermangelung steuerbarer bzw. steuerpflichtiger Umsätze im Inland im genannten Zeitraum hat das Finanzamt zu Unrecht für sämtliche Umsätze der Bw. im Jahr 2003, also auch für nicht steuerbare, im Zusammenhang mit den strittigen Roamingleistungen, Umsatzsteuer festgesetzt und *in die Umsatzsteuerveranlagung* im Sinne des § 21 Abs. 4 UStG 1994 für das Jahr 2003 aufgenommen.

Das Finanzamt hat es unterlassen, die Umsätze und Vorsteuern auf nicht steuerbare Leistungen bis einschließlich 20. August 2003 und steuerpflichtige Leistungen ab dem 21. August 2003 aufzuteilen. Solcherart hat das Finanzamt Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können. Aus Gründen der Verfahrensökonomie waren daher der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung kassatorisch im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Zur Ermessensübung ist auszuführen, dass es nicht im Sinne des Gesetzes ist, wenn die Berufungsbehörde statt ihre Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals einen entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Aus Zweckmäßigkeitsgründen war daher der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung in der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz spruchgemäß aufzuheben.

Graz, am 9. August 2007