

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, über die Beschwerde vom 04.01.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 12.06.2014, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 01-12/2013) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin (BF) ist eine in Japan (also in einem Drittland) ansässige Mobilfunkgesellschaft, die an ihre ebenfalls im Drittland ansässigen Firmen- und Privatkunden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich erbracht hat.

Um den Kunden der BF während derer Aufenthalte in Österreich die Benützung von Mobiltelefonen zu ermöglichen, stellte ein österreichischer Netzbetreiber (Provider) der BF sein Netz gegen Verrechnung von Benützungsgebühren unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer zur Verfügung.

In Japan besteht eine auf Umsätzen basierte Steuer, die laut Aktenlage im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 5 % betrug (Feststellungen in der BVE vom 26.01.2016, welche seitens der BF unwidersprochen blieb; vgl. auch die Vorhaltswirkung einer Beschwerdevorentscheidung VwGH vom 31.05.2011, 2008/15/0288; VwGH vom 29.06.2005, 2000/14/0194).

Im Erstattungsantrag vom 25.02.2014 begehrte die BF für den Zeitraum 01-12/2013 die Erstattung der ihr vom österreichischen Netzbetreiber in Rechnung gestellten Vorsteuern nach dem Verfahren gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995.

Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern im Wesentlichen mit der Begründung, dass nicht nachgewiesen worden sei, dass die Besteuerung der erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen würde.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde verwies die BF im Wesentlichen und im Ergebnis darauf, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 und deren Anwendung unionsrechtswidrig sei.

Eine Verlagerung des Leistungsortes ins Inland auf Basis der Verordnung sei rechtswidrig.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde abgewiesen im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die Leistungsortverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen ins Inland nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (gültig ab 22.08.2003), wenn diese im Inland genutzt oder ausgewertet werden und im Drittstaat keine der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbare Steuerbelastung bestehe.

Davon sei auszugehen, da in Japan mit 5 % kein vergleichbarer Steuersatz gegeben sei.

Sowohl Umsätze als auch Vorsteuern seien in Österreich im Veranlagungsverfahren zu erklären, das Erstattungsverfahren komme nicht zur Anwendung.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht und begründend auf die Beschwerde vom 04.01.2016 verwiesen.

### **Rechtslage / Erwägungen**

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 13.09.2018, Ro 2016/15/0035, zu einem vergleichbaren Sachverhalt und Fall, in welchem das BFG im angefochtenen Erkenntnis von der Unionsrechtswidrigkeit der Telekom-VO ausgegangen war, die Auffassung des BFG verworfen und ausgeführt:

*"13 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die mitbeteiligte Partei im Erstattungszeitraum keine in Österreich steuerpflichtigen Umsätze erzielt hat. Dass die mitbeteiligte Partei ihren in einem Drittland ansässigen Kunden das Telefonieren in Österreich unter Benützung des österreichischen Mobilfunknetzes ermöglicht habe, stelle keine im Inland steuerpflichtige Leistung dar, weil der Leistungsort im Drittland liege. Die mitbeteiligte Partei könne daher die ihr vom österreichischen Provider in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge unter Anwendung des besonderen Erstattungsverfahrens geltend machen. Demgegenüber vertritt das revisionswerbende Finanzamt die Ansicht, dass die in Rede stehenden Leistungen der mitbeteiligten Partei nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 in Österreich erbracht würden, sodass die mitbeteiligte Partei die ihr in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge nur im Veranlagungsverfahren unter Erklärung der Umsätze geltend machen könne.*

*14 Nach § 3a Abs. 13 lit. a iVm Abs. 14 Z 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 52/2009 werden Telekommunikationsdienste im Drittland ausgeführt, wenn der Empfänger ein Nichtunternehmer ist und er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.*

*15 Nach § 3a Abs. 16 UStG 1994 in der angeführten Fassung kann der Bundesminister für Finanzen, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich u.a. nach Abs. 13 lit. a UStG 1994 bestimmt, der Ort der sonstigen*

*Leistungen danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen behandelt werden.*

*16 § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009, bestimmt:*

*'Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009, 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.'*

*17 Das Bundesfinanzgericht hat die für den vorliegenden Fall innerstaatlich angeordnete Verlagerung des Leistungsortes ins Inland als unionsrechtswidrig beurteilt und ausgesprochen, dass die mitbeteiligte Partei berechtigt sei, sich auf die unmittelbare Anwendung der MwStSystRL 2006/112/EG idF der RL 2008/8/EG zu berufen. Nach Art. 59 der genannten RL gelte als Ort bestimmter Dienstleistungen (u.a. nach lit. i der Telekommunikationsdienstleistungen) an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig sei oder seinen gewöhnlichen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort habe (Empfängerortprinzip). Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung gewähre Art. 59a lit. b insoweit die Möglichkeit einer Ausnahme von der Empfängerortbesteuerung, als die Auswertung und tatsächliche Nutzung im Inland liege. Für Telekommunikationsdienstleistungen werde aber in Art. 59b MwStSystRL den Mitgliedstaaten eine besondere Anwendung des Art. 59a lit. b MwStSystRL vorgegeben. Die Mitgliedstaaten wendeten diese Regel auf Dienstleistungen an, die von einem drittländischen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige der Gemeinschaft erbracht werden. Von einer Anwendung der durch die MwStSystRL gegebenen Ermächtigung des Art. 59a lit. b auf Dienstleistungen von drittländischen Steuerpflichtigen auf drittländische Nichtsteuerpflichtige könne jedoch keine Rede sein.*

*18 Dieser Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts kann nicht gefolgt werden.*

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

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

*'Art. 59a*

*Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56 und 59 bestimmt,*

*a) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt;*

*b) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.*

*Diese Bestimmung gilt jedoch nicht für elektronisch erbrachte Dienstleistungen, wenn diese Dienstleistungen für nicht in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden.*

*Art. 59b*

*Die Mitgliedstaaten wenden Artikel 59a Buchstabe b auf Telekommunikationsdienstleistungen und auf die in Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe j genannten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben.'*

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

*22 Von diesem Wahlrecht hat der österreichische Verordnungsgeber mit der angeführten Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 Gebrauch gemacht. Die genannte Verordnung findet daher in Art. 59a MwStSystRL idF Art. 2 der RL 2008/8/EG ihre unionsrechtliche Deckung (vgl. Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 3a Rz 274 f; Miladinovic, ecolex 2017/39, 75). Werden die Telekommunikationsdienste eines Drittlandunternehmens von einem nicht in der EU ansässigen Nichtunternehmer im Inland genutzt, verlagert sich der Ort der Leistung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF*

221/2009 in das Inland (vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3a Tz 190 (Fall 3); Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg (Dezember 2015), § 3a Abs 15 u 16 Tz 697).

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

24 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Der VwGH hat die Unionsrechtskonformität der Telekom-VO BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 damit klar bestätigt (vgl. auch VwGH vom 13.09.2018, Ro 2016/15/0038), welche im beschwerdegegenständlichen Fall anzuwenden ist und eine Leistungsortverlagerung der Umsätze der BF ins Inland bewirkt.

Die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens ist demnach ausgeschlossen.

Von einer Leistungsortverlagerung in das Inland ist in unionsrechtskonformer Interpretation jedenfalls dann auszugehen, wenn die Leistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 3a Tz 142/10).

Dass eine lediglich 5 %ige Besteuerung der Telekommunikationsumsätze wie im Ansässigkeitsstaat der BF für eine vergleichbare Steuerbelastung, welche in Österreich 20% beträgt, nicht ausreicht, ist für das BFG evident.

In Anlehnung an die Judikatur des VwGH (vgl. insbesondere VwGH 22.11.2006, 2005/15/0104, worin auf die vergleichbare Umsatzbesteuerung iSd Sechsten Richtlinie 77/388/EWG Bezug genommen wird) kann von einer vergleichbaren Umsatzsteuerbelastung erst dann ausgegangen werden, wenn zumindest eine der (nunmehr in Geltung stehenden MwStSystRL) RL 2006/112/EG idgF entsprechende Umsatzsteuerbelastung vorliegt.

Gem. Art. 97 der RL 2006/112/EG idF RL 2010/88/EU darf der Standardsteuersatz in der EU im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht weniger als 15 % betragen, die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf Telekommunikationsdienstleistungen ist nach Anhang III (Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen,

auf die ermäßigte Mwst-Sätze gemäß Art 98 angewandt werden können) der RL 2006/112/EG nicht vorgesehen.

Ein Steuersatz von 5 % wie im beschwerdegegenständlichen Fall ist demnach als nicht ausreichend zu werten, um die Verlagerung der Umsätze der BF ins Inland zu verhindern.

Im Übrigen hat der VwGH auch im Erkenntnis vom 13.09.2018, Ro 2016/15/0038 - welches einen vergleichbaren Sachverhalt wie im beschwerdegegenständlichen Fall betrifft (vgl. das zugrundeliegende Erkenntnis des BFG vom 20.06.2016, RV/2100660/2015) - in welchem er in den Entscheidungsgründen auf das Erkenntnis vom 13.09.2018, Ro 2016/15/0035 verweist, ohne auf die sachverhaltsmäßigen Feststellungen des BFG, dass die Besteuerung der Roamingumsätze im Sitzstaat der BF glaubhaft gemacht wurden, näher einzugehen oder diesen Bedeutung beizumessen, damit konkludent zum Ausdruck gebracht, dass die festgestellte Besteuerung für die Leistungsortverlagerung unbeachtlich sei.

Im Übrigen wird begründend auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 26.01.2016 verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 2.8.2012, 4 Ob 119/12x) und wird auf die oben zitierte VwGH-Judikatur verwiesen.

Graz, am 6. November 2018