

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/30 2003/15/0059

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.06.2005

## Index

E000 EU- Recht allgemein;

E3L E09301000;

E6J;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art27;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art9 Abs2 lite;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art9 Abs3;

31979L1072 Umsatzsteuer-RL 08te;

31986L0560 Umsatzsteuer-RL 13te;

62001CJ0017 Sudholz VORAB;

ErstattungsV abziehbare Vorsteuern ausländischer Unternehmer 1995;

EURallg;

UStG 1994 §21 Abs9;

UStG 1994 §3a Abs10 idF 1996/756;

UStG 1994 §3a Abs10 Z13 idF 1996/756;

UStG 1994 §3a Abs13 idF 1996/756;

UStG 1994 §3a Abs9;

UStG Telekommunikationsdienste 1997 §1;

UStG Telekommunikationsdienste 1997;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2004/15/0010 Serie (erledigt im gleichen Sinn):2003/15/0013 E 30. Juni 2005 2002/15/0099 E 30. März 2006

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der P.R.T. in B, vertreten durch Dr. Ralph Forcher, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Neutorgasse 51/II, gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, 1. vom 16. Mai 2003, RV/0667- G/02, betreffend Abweisung von Anträgen auf Erstattung von Vorsteuern für 1998 bis 2000, und 2. vom 27. November 2003, RV/0668-G/02, betreffend Umsatzsteuer 1997, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.259,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Beschwerdeführerin ist eine in Ungarn ansässige Gesellschaft, die als sogenannter "Handy-Provider" Leistungen im Bereich der "Telefonie" erbringt. Sie hat in Ungarn ansässige Kunden. In Ungarn betreibt sie ein "Handy-Netz".

Wenn Kunden der Beschwerdeführerin während ihres Aufenthaltes in Österreich telefonieren, erfolgt dies durch Nutzung der Netze österreichischer "Handy-Provider". Die österreichischen "Handy-Provider" stellen der Beschwerdeführerin für jede einzelne Nutzung des Netzes so genannte "Roaming-Gebühren" in Rechnung. Die Beschwerdeführerin verrechnet die Kosten (gegebenenfalls mit Aufschlag) ihren Kunden.

Seit 1997 haben die österreichischen "Handy-Provider" die "Roaming-Gebühren" der Beschwerdeführerin unter Einschluss von Umsatzsteuer verrechnet. Die Beschwerdeführerin hat sodann beim Finanzamt Graz-Stadt mehrere Anträge "auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer" gestellt, in denen sie ausführt, keine Lieferungen und sonstigen Leistungen in Österreich bewirkt zu haben. In diesen Anträgen begeht sie für konkrete Zeiträume der Jahre 1997 bis 2000, die ihr von den österreichischen "Handy-Providern" in Rechnung gestellten Umsatzsteuern zu erstatten.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurden im Instanzenzug die Anträge auf Erstattung von Vorsteuern für die Jahre 1998 bis 2000 abgewiesen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin betreibe ihr Unternehmen von einem Drittland aus, in Österreich habe sie weder Sitz noch Betriebsstätte. Sie bewirke Telekommunikationsleistungen ("Telefonie als Handy-Provider") an ungarische Kunden. Die geltend gemachten Vorsteuern seien Umsatzsteuerbeträge, welche der Beschwerdeführerin von österreichischen Netzbetreibern für die Zurverfügungstellung ihres jeweiligen österreichischen Netzes (in Form der Nutzung durch die ungarische Kunden der Beschwerdeführerin) in Rechnung gestellt worden seien. Die Verordnung BGBl. 279/1995 des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen worden sei, normiere, dass die Erstattung abweichend von den §§ 20 und 21 Absatz 1 bis 5 UStG 1994 nach einem eigenen Verfahren durchzuführen sei, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze in Österreich getätigkt habe.

Bei der Benutzung österreichischer Netze durch ungarische Kunden (Mobiltelefonbenutzer) der Beschwerdeführerin, für welche Vorgänge die österreichischen Netzbetreiber "Roaming-Gebühren" verrechneten, handle es sich unbestritten um Telekommunikationsdienstleistungen, deren Nutzung bzw. Auswertung in Österreich liege. Nach § 1 der Verordnung BGBl. II 102/1997 des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten liege der umsatzsteuerlich relevante Ort dieser Leistungen in Österreich. Gemäß § 3a Absatz. 9 und 10 UStG 1994 würden Telekommunikationsdienstleistungen an im Drittland ansässige Leistungsempfänger im Drittland ausgeführt. Durch die Einschränkung des § 3a Absatz 13 UStG 1994 könne jedoch abweichend von dieser Regel der Bundesminister für Finanzen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen durch Verordnung bestimmen, dass sich der Ort der sonstigen Leistung danach bestimmt, wo sie genutzt oder ausgewertet werde. Von dieser Verordnungsermächtigung sei mit der genannten Verordnung BGBl. 102/1997 Gebrauch gemacht worden. Die Nutzung österreichischer Netze durch die Beschwerdeführerin bzw. deren ungarische Kunden bewirke als Auswertung bzw. Nutzung in Österreich iSD § 3a Absatz 13 UStG 1994 und des § 1 der Verordnung BGBl. II 102/1997, dass sowohl die Leistungen der österreichischen Netzbetreiber an die Beschwerdeführerin als auch die Leistungen der Beschwerdeführerin an die ungarischen Kunden (betreffend die Nutzung österreichischen Netze) in Österreich ausgeführt seien. Solcherart seien auch die von der Beschwerdeführerin an ihre ungarischen Kunden weiterverrechneten Gebühren (betreffend die Telefongespräche in Österreich) steuerbar und steuerpflichtig. Der Umstand, dass diese Umsätze auch in Ungarn mit Umsatzsteuer belegt seien, ändere daran nichts.

Die Beschwerdeführerin bekämpft nicht die Qualifikation der Umsätze bzw. die Subsumierung des Sachverhaltes unter die Verordnung BGBl. II 102/1997, sie vertrete vielmehr die Ansicht, die genannte Verordnung sei rechtswidrig.

Hiezu sei auszuführen, dass Telekommunikationsdienstleistungen bis 31. März 1997 mangels einer Sonderregelung unter den Auffangtatbestand des § 3a Absatz 12 UStG 1994 gefallen seien. Durch das Bundesgesetz BGBl. 756/1996 sei mit Wirkung ab 1. April 1997 die Liste der Katalogleistungen in § 3a Absatz 10 um die Z 10 "Telekommunikationsdienste" ergänzt worden. Mit der ebenfalls ab 1. April 1997 anzuwendenden Verordnung BGBl. II 102/1997 sei der Leistungsort für Telekommunikationsleistungen, die nach § 3a UStG 1994 als im Drittland erbracht gelten würden, deren Nutzung aber in Österreich erfolge, nach Österreich verlegt worden. Durch die genannte Verordnung sei das Ziel der gleichmäßigen Besteuerung erreicht worden. Werde die Leistung im Inland genutzt (dh: werde im Inland telefoniert), so sei die Besteuerung unabhängig davon, ob ein Drittlandsunternehmer oder ein inländischer Unternehmer das Telefongespräch ermögliche, und unabhängig davon, ob der Telefonierende ein Inländer oder ein Drittländer sei, im Inland vorzunehmen. Die Verordnung sehe vor, dass die Besteuerung am Nutzungs- bzw. Auswertungsort erfolge, was auch dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer entspreche. Die Verordnung entspreche der Regelung des Artikel 9 Absatz 3 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG. Mit der Richtlinie des Rates vom 17. Juni 1999, 1999/59/EG (zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG), ABI. Nr. L 162 vom 26. Juni 1999, seien Änderungen im Hinblick auf Telekommunikationsdienstleistungen vorgenommen worden. Damit seien die Telekommunikationsdienstleistungen in den Katalog der Leistungen nach Art. 9 Abs. 2 lit. e der Richtlinie 77/388/EWG aufgenommen worden. Dieser Richtlinienvorgabe folgten § 3a Abs. 13 UStG 1994 und die darauf basierende Verordnung BGBl. II 102/1997. Die Richtlinie 77/388/EWG stelle es den Mitgliedsstaaten frei, Telekommunikationsdienstleistungen, die von Drittlandsunternehmen erbracht würden und im Inland genutzt oder ausgewertet würden, im Inland zu besteuern. Genau diesen Weg sei Österreich gegangen und habe sich damit richtlinienkonform verhalten.

Da sohin die Beschwerdeführerin in den Streitjahren steuerpflichtige Umsätze in Österreich getätigt habe, seien die Voraussetzungen der Erstattungsverordnung BGBl. 279/1995 nicht erfüllt; für die Anwendung dieser Verordnung sei nämlich Voraussetzung, dass der Antragsteller keine Umsätze im Inland tätige.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin im Instanzenzug für das Jahr 1997 zur Umsatzsteuer veranlagt. Dabei wurden einerseits die gesamten auf das Jahr 1997 entfallenden in den Anträgen auf Vergütung der Umsatzsteuern ausgewiesenen Vorsteuern anerkannt, und andererseits die im Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 1997 in Form von Telefongesprächen in Österreich erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin (an deren ungarische Kunden) der Umsatzsteuerpflicht unterzogen, woraus sich eine Festsetzung von Umsatzsteuer in Höhe von EUR 33.717,38 ergab.

Die Beschwerdeführerin hat gegen die angefochtenen Bescheide Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof und an den Verwaltungsgerichtshof eingebbracht hat. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerden mit den Beschlüssen vom 28. September 2004, B 915/03, und B 91/04, abgelehnt. In diesen Beschlüssen führt der Verfassungsgerichtshof zum Beschwerdevorbringen, die Verordnung BGBl. II 102/1997 sei nicht durch die Verordnungsermächtigung des § 3a Absatz 13 UStG 1994 gedeckt, aus, die Verordnung wolle hinsichtlich der Inanspruchnahme von Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich gleiche Wettbewerbsverhältnisse schaffen und damit Wettbewerbsverzerrungen vermeiden. Insofern entspreche die Verordnung - aus innerstaatlicher Sicht - einem der alternativen Tatbestände des § 3a Absatz 13 UStG 1994.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die bei ihm eingebrachten Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

1.) Ort der Telekommunikationsleistung:

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:

"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 -umgehnungen 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, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 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 BGBl. 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 Beschwerde wird vorgebracht, die Verordnung BGBl. II 102/1997 sei zu Unrecht auf die Beschwerdeführerin angewandt worden, weil ihre Anwendung nicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen führe, sondern eine Doppelbesteuerung bewirke. Die Umsätze der Beschwerdeführerin (aus den in Österreich geführten Telefonaten ihrer ungarischen Kunden) würden nämlich einerseits in Österreich mit 20% österreichischer Umsatzsteuer belastet und anderseits in Ungarn mit 25% ungarischer Umsatzsteuer. Durch die Verordnung BGBl. II 102/1997 werde der Verordnungszweck (Vermeidung von Doppelbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen) nicht erreicht. Die gemeinschaftsrechtliche Deckung der Verordnung BGBl. II 102/1997 könne sich nur aus Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG ergeben, welche Bestimmung festlege, die Mitgliedstaaten könnten, "(u)m Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden", den Ort bestimmter Dienstleistungen als im Inland statt im Drittlandsgebiet gelegen ansehen, wenn sich dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung befindet. Da die Bestimmung dazu dienen solle, Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, dürften Telekommunikationsdienstleistungen nur dann in Österreich besteuert werden, wenn gleichzeitig eine Besteuerung in einem anderen EU-Staat oder einem Drittstaat ausgeschlossen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist zunächst darauf, dass im Beschwerdefall das Ermöglichen des Telefonierens über in Österreich gelegene Handy-Netze den Leistungsgegenstand bildet. Solcherart besteht kein Zweifel, dass sonstige Leistungen vorliegen, die iSd § 3a Absatz 13 USt 1994 und der Verordnung BGBl. 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.

Maßnahmen nach Absatz 3 Buchstabe b) des Artikel 9 der Richtlinie 77/388/EWG (Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland in das Inland) können sohin auf den Zweck der Vermeidung von Nichtbesteuerungen gestützt sein. Das hat aber zur Voraussetzung, dass die Dienstleistung im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegt. Die Regelung der Verordnung BGBl. II 102/1997 stellt nicht auf die Frage der Steuerbelastung im Drittland ab und kann daher - beschwerdefallbezogen - nicht als Maßnahme zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung iSd Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden. Im Beschwerdefall steht es auch außer Streit, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre (in Ungarn ansässigen) Abnehmer in Ungarn einer Steuer unterliegen, die der Umsatzsteuer iSd Richtlinie 77/388/EWG vergleichbar ist.

Sohin ist zu prüfen, ob die Regelung der Verordnung BGBl. 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 BGBl. II 102/1997):

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

Weil sich der Leistungsort hinsichtlich aller Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen können, im Drittland befindet, kann die Regelung betreffend den Leistungsort 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 BGBl. 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 BGBl. 756/1996 vorgenommenen Änderung des § 3a Absatz 10 und der Verordnung BGBl. II 102/1997 zugrunde, vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen (1997), 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 BGBl. II 102/1997 keine gemeinschaftsrechtliche Stütze in Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG und ist die Steuerpflichtige im Beschwerdefall 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 hg Erkenntnisse vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0077, und vom 18. November 2004, 2003/07/0127).

Im Beschwerdefall erübriggt 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 Beschwerdeführerin im Drittland gelegen wäre (Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, § 3a Abs. 12 UStG 1994). Darauf hingewiesen sei allerdings, 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)).

## 2.) Erstangefochter Bescheid:

§ 21 Absatz 9 UStG 1994 lautet:

"Der Bundesminister für Finanzen kann bei Unternehmen, 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 Unternehmen, 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 VerordnungBGBI 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. das hg. Erkenntnis 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.

..."

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde die Durchführung des Erstattungsverfahrens nach der VerordnungBGBI 279/1995 verweigert, weil die Beschwerdeführerin in Österreich Umsätze iSd§ 1 Absatz 1 Z 1 UStG 1994 getätig habe. Die belangte Behörde nahm in Österreich getätigte Umsätze an, weil die Beschwerdeführerin als in Ungarn ansässiges Unternehmen ihren ebenfalls in Ungarn ansässigen Kunden das Telefonieren über österreichische Handy-Netze ermöglicht hatte. Wie unter 1.) ausgeführt, beruft sich die Beschwerdeführerin für die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen zu Recht unmittelbar auf

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG. Aus dieser Richtlinienbestimmung ergibt sich, dass der Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nicht in Österreich gelegen ist.

Solcherart beruht es auf einer Verkennung der Rechtslage durch die belangte Behörde, dass sie von in Österreich erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin und als Folge dessen von der Nichtanwendbarkeit des Verfahrens nach der Verordnung BGBI. 279/1995 ausgegangen ist.

Der erstangefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

###### 3.) Zweitangefochtener Bescheid:

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführerin Umsatzsteuer vorgeschrieben für Leistungen, die darin bestanden, dass sie als in Ungarn ansässiges Unternehmen ihren ebenfalls in Ungarn ansässigen Kunden das Telefonieren über österreichische Handy-Netze ermöglicht hat. Wie unter 1.) ausgeführt beruft sich die Beschwerdeführerin für die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen zu Recht unmittelbar auf

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG. Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nicht in Österreich gelegen ist.

Solcherart erweist sich auch der zweitangefochte Bescheid als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher ebenfalls gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich - hinsichtlich der Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid in den Grenzen des Antrages - auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 333/2003.

Wien, am 30. Juni 2005

**Gerichtsentscheidung**

EuGH 62001J0017 Sudholz VORAB

**Schlagworte**

Gemeinschaftsrecht Richtlinie unmittelbare Anwendung EURallg4/1

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2003150059.X00

**Im RIS seit**

12.08.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)