

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/9/13 Ro 2016/15/0035

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.09.2018

## Index

E3L E09301000

E6j

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

UStG 1994 §3a Abs13 lita idF 2009/I/052

UStG 1994 §3a Abs14 Z12 idF 2009/I/052

UStG 1994 §3a Abs16 idF 2009/I/052

Verlagerung des Ortes Telekommunikationsdienste 2003 §1 idF 2009/II/221

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art9 Abs2 lite

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art9 Abs3

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art59a idF 32008L0008

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art59b idF 32008L0008

32008L0008 Nov-32006L0112 Art2

62008CJ0001 Athesia Druck VORAB

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ro 2016/15/0038 E 13.09.2018

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamtes Graz-Stadt in 8010 Graz, Conrad von Hötendorfstraße 14-18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Juni 2016, Zl. RV/2101653/2014, betreffend Erstattung von Vorsteuern für die Zeiträume 1 - 12/2013, 1 - 3/2014, 4 - 6/ 2014, 7 - 9/ 2014 sowie 10 - 12/2014 (mitbeteiligte Partei: S Company in R, vertreten durch die Grant Thornton Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1200 Wien, Rivergate, Handelskai 92, Gate 2, 7A), zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

## Begründung

- 1 Die Mitbeteiligte ist eine in Saudi-Arabien ansässige Mobilfunkgesellschaft, die an ihre ebenfalls in Saudi-Arabien ansässigen Kunden in den revisionsgegenständlichen Zeiträumen Telekommunikationsdienstleistungen in Österreich erbracht hat.
- 2 Um den Kunden der mitbeteiligten Partei während deren Aufenthalt in Österreich die Benützung von Mobiltelefonen zu ermöglichen, stellte ein österreichischer Netzbetreiber (Provider) der Mitbeteiligten sein Netz gegen Verrechnung von Benützungsgebühren unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer zur Verfügung. Die mitbeteiligte Partei verrechnete ihren Kunden für die Nutzung des österreichischen Netzes Roaming-Gebühren.
- 3 In mehreren Erstattungsanträgen beantragte die mitbeteiligte Partei für Zeiträume der Jahre 2013 und 2014 die Erstattung der ihr vom österreichischen Netzbetreiber in Rechnung gestellten Vorsteuern nach dem Verfahren gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995.
- 4 Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Umsätze der mitbeteiligten Partei (Roaming-Gebühren) nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland steuerbar seien, weil die erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland (Saudi-Arabien) keiner der inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen würden. Daher sei eine Voraussetzung für die Zulässigkeit des Erstattungsverfahrens nicht erfüllt.
- 5 Der dagegen eingebrachten Beschwerde der mitbeteiligten Partei wurde nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom Bundesfinanzgericht im Wesentlichen mit der Begründung Folge gegeben, dass die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009, zu weit gefasst und aus unionsrechtlicher Sicht für den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar sei.
- 6 Nach den Bestimmungen der Art. 59a und 59b Richtlinie 2006/112/EG idF Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG dürften die Mitgliedstaaten eine Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen nur für Leistungen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft vornehmen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung gewähre Art. 59a der genannten Richtlinie zwar eine Ausnahme von der Besteuerung am Empfängerort, wenn die Auswertung und tatsächliche Nutzung im Inland liege. Allerdings normiere Art. 59b der genannten Richtlinie eine Gegen Ausnahme, indem er den Mitgliedstaaten eine besondere Anwendung des Art. 59a lit. b der genannten Richtlinie vorgebe. Die Mitgliedstaaten wenden diese Regel (nur) auf Telekommunikationsdienstleistungen an, die von einem drittländischen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige der Gemeinschaft erbracht werden.
- 7 Die mitbeteiligte Partei sei daher befugt, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu berufen (Hinweis auf VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059).
- 8 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei zulässig, weil über die Vereinbarkeit der „Telekomverordnung“ des BMF BGBl. II Nr. 383/2003 idF der Verordnung BGBl. II Nr. 221/2009 mit dem Unionsrecht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision des Finanzamtes, zu der die mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung sowie einen weiteren ergänzenden Schriftsatz eingebracht hat.
- 10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 11 Entgegen dem Revisionsvorbringen kann kein Zweifel daran bestehen, dass das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis über die Anträge der mitbeteiligten Partei auf Erstattung von Vorsteuern nach dem Verfahren BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 abgesprochen hat. Dass das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes als solche „betreffend Umsatzsteuer“ bezeichnet, gibt schon deswegen zu keinen Zweifeln Anlass, weil - wie das Finanzamt selbst ausführt - Bescheide betreffend die Veranlagung zur Umsatzsteuer für die besagten Zeiträume und den angeführten Daten gar nicht ergangen sind, sondern nur solche über die „Erstattung von Vorsteuern“.
- 12 Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen für Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuer abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 222/2009, „mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird“, wenn der

Unternehmer (von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

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 idFBGBl. 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 Ordnungsgeber 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, eolex 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.

Wien, am 13. September 2018

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 62008CJ0001 Athesia Druck VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016150035:J00

**Im RIS seit**

28.09.2021

**Zuletzt aktualisiert am**

28.09.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

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