

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH  
 TEL+43 1 531 61-11 FAX+43 1 531 61-99 [hotline@manz.at](mailto:hotline@manz.at)  
 Johannesgasse 23, 1010 Wien [www.manz.at](http://www.manz.at)



## Dokumentinformation

### Inanspruchnahme inländischer Telekommunikationsdienstleistungen durch in Drittstaaten ansässige Kunden ist keine im Inland steuerpflichtige Leistung

Typ	Zeitschrift
Datum/Gültigkeitszeitraum	16.01.2017
Publiziert von	Manz
Glossator	<b>Alexandra Miladinovic</b>
Fundstelle	<b>ecolex 2017/39</b>
Heft	<b>1 / 2017</b>
Seite	<b>75</b>
Entscheidung	<b>BFG 28.6.2016, RV/2101653/2014</b> <a href="#">▼ Zu den Verweisen</a>

## Sachverhalt

Die Bf ist eine Mobilfunkgesellschaft mit Sitz im Drittland, die Telekommunikationsdienstleistungen ausschließlich an dort ansässige Kunden erbringt. Um ihren Kunden die Benutzung der Mobiltelefone während ihrer Aufenthalte in Österreich ermöglichen zu können, nutzt die Bf das Netz eines österr Netzbetreibers. Für die Nutzung des inländischen Mobilfunknetzes wurden vom österr Betreiber an die Bf für die Jahre 2013/14 Benützungsgebühren inkl 20 % österr USt in Rechnung gestellt. Der Antrag der Bf auf Vorsteuerrückerstattung für ausländische Unternehmer nach [§ 21 Abs 9 UStG 1994](#) iVm [§ 1 iVm § 3a VO 1995/279 idF BGBl II 2009/222 \(RL 86/560/EWG\)](#) für diese Vorleistungen im Inland wurde vom FA abgelehnt. Im Ansässigkeitsstaat der Bf wurde keine Verbrauchs- oder Umsatzsteuer erhoben. Da die dort ansässigen Kunden der Bf auf die verrechneten Telefonentgelte auch keine vergleichbare Abgabe leisten mussten und die Kunden zudem ein österr Netz nutzten, verlagerte sich nach Ansicht des FA der Leistungsort der Telekommunikationsdienstleistung gem [§ 1 der VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221](#) - unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder Nichtunternehmer sei - nach Österreich. Bei steuerpflichtigen Leistungen im Inland kann ein ausländischer Unternehmer jedoch das Vorsteuerrückerstattungsverfahren nach [§ 21 Abs 9 UStG 1994](#) iVm [§ 1 iVm § 3a VO 1995/279 idF BGBl II 2009/222 \(RL 86/560/EWG\)](#) nicht in Anspruch nehmen. In ihrer Beschwerde machte die Bf geltend, dass die durch die VO normierte Leistungsortverschiebung nicht im Einklang mit Art 59a und Art 59b der RL 2006/112/EG idF RL 2008/8/EG steht und daher unionsrechtswidrig sei. Nach Ansicht der Bf ist die VO nicht anwendbar. Der Leistungsort der

Telekommunikationsdienstleistung an drittländische Kunden würde somit sowohl für Unternehmer als auch für Nichtunternehmer im Drittland bleiben.

## Begründung

### Aus der Begründung:

(...) Art 59 MwStRL (...) bestimmt als Ort der folgenden Dienstleistungen ([...] lit i: Telekommunikationsdienstleistungen) an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist (...), der Ort gelte, an dem dieser (...) ansässig sei (...) (Empfängerortprinzip). Der Anknüpfungspunkt wird stets die Ansässigkeit (...) gewählt [sic!]. (...) Zur Vermeidung der (...) Nichtbesteuerung gewährt Art 59a lit b insofern eine Ausnahme (...), wenn die Auswertung und tatsächliche Nutzung im Inland liegt. Dies würde auf den ersten Blick die Unionskonformität der strittigen Telekomverordnung vermuten lassen. Allerdings normiert Art 59b MwStRL wieder eine Gegenausnahme für Telekommunikationsdienstleistungen, indem er den Mitgliedstaaten eine besondere Anwendung des Art 59a lit b MwStRL vorgibt. Die Mitgliedstaaten wenden diese Regel auf diese Dienstleistungen an, die von einem drittländischen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige der Gemeinschaft erbracht werden. Von einer Anwendung der durch die MwStRL gegebenen Ermächtigung der Anwendung des Art 59a lit b auf Dienstleistungen von drittländischen Steuerpflichtigen auf drittländische Nichtsteuerpflichtige, wie es die belBeh vertritt, kann keine Rede sein. Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Telekomverordnung (...) in Art 59b MwStRL keine unionsrechtliche Stütze findet und die Bf daher befugt ist, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der RL zu berufen (...). Daher ist daher [sic!] Anwendungsbereich der Telekomverordnung zu weit gefasst und aus unionsrechtlicher Sicht für den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar. (...) Da in allen möglichen Konstellationen (...) der Leistungsort unter vorläufiger Ausblendung der Telekomverordnung im Drittland liegt, soll auch keine Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet erfolgen. (...) Daher war der Beschwerde stattzugeben.

## Glosse

Für den vorliegenden Sachverhalt gilt noch die Rechtslage vor 1. 1. 2015, dh vor den Änderungen durch das BudBG 2014 BGBl I 2014/40 (Umsetzung von Art 5 RL 2008/8/EG). Nach Art 59 der RL 2006/112/EG

Ende Seite 75

Anfang Seite 76

idF Art 2 RL 2008/8/EG war der Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen "an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist (...), (...) der Ort, an dem dieser (...) ansässig ist". "Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden", normierte Art 59a lit b MwStRL jedoch das Recht für die Mitgliedstaaten, den Leistungsort ins Inland zu verlagern, "wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt". Art 59b MwStRL besagte schließlich, dass die Mitgliedstaaten Art 59a lit b MwStRL "auf Telekommunikationsdienstleistungen (...) an[wenden], die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (...) außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind". Innerstaatlich wurde von dieser durch die RL vorgesehene Möglichkeit der Leistungsortverlagerung in Form einer VO-Ermächtigung in **§ 3a Abs 16 UStG 1994** Gebrauch gemacht (ErläutRV 59 BlgNR 22. GP 279 f). Auf der Grundlage dieser Ermächtigung wurde die VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221 (in der Folge: TelekomVO) erlassen. § 1 TelekomVO lautete: "Liegt (...) 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." Strittig war im vorliegenden Fall, ob das durch die Bf ermöglichte Telefonieren drittländischer Kunden in Österreich unter Inanspruchnahme des österr Mobiltelefonnetzes gegen

Zahlung von Roaminggebühren eine auf Basis dieser österr Umsetzungsbestimmungen im Inland steuerpflichtige Leistung darstellt. Die Beurteilung dieser Vorfrage war aufgrund der Voraussetzungen für die Vorsteuerrückerstattung nach **§ 21 Abs 9 UStG 1994** iVm **§ 1 iVm § 3a VO 1995/279 idF BGBl II 2009/222 (RL 86/560/EWG)** notwendig.

Das BFG vertritt im Erk die Ansicht, dass die TelekomVO einen weiteren Anwendungsbereich habe, als dies Art 59b MwStRL zuließe, und somit in Konflikt mit der RL stehe. Diese Auffassung kann jedoch in Zweifel gezogen werden: Während Art 59a MwStRL die allgemeine, fakultative Möglichkeit der Besteuerung mittels Leistungsortverlagerung durch die Mitgliedstaaten vorsieht, schreibt Art 59b MwStRL eine zwingende Leistungsortverschiebung für jene Fälle vor, in denen ein drittländischer Unternehmer Telekommunikationsleistungen an in der Union ansässige Nichtsteuerpflichtige erbringt. Für alle Fälle, die nicht durch Art 59b MwStRL erfasst sind, besteht nach hA weiterhin ein Wahlrecht nach Art 59a MwStRL (vgl Langer in Reiß/Kraeusel/Langer [Hrsg], Umsatzsteuergesetz 87. Lfg [Oktober 2010] Art 43-59b MwStSystRL Rz 134 ff). Da Österreich für nicht durch Art 59b erfasste Telekommunikationsleistungen von der Ermächtigung nach Art 59a MwStRL Gebrauch gemacht hat, ist daher nicht zu prüfen, ob die TelekomVO eine Stütze in Art 59b MwStRL, sondern in Art 59a MwStRL findet (vgl Reinbacher in Melhardt/Tumpel [Hrsg], UStG 2011 § 3a Rz 274). In einer älteren E (**VwGH 30. 6. 2005, 2003/15/0059**) hat sich der VwGH bereits mit der Unionsrechtskonformität der Vorgängerregelung zur TelekomVO, namentlich VO BGBl II 1997/102, befasst. Der VwGH stellte damals fest, dass die VO 1997/102 aufgrund der fehlenden Tatbestandsvoraussetzungen der Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung, die durch Art 9 Abs 3 der RL 77/388/EWG (heute: Art 59a MwStRL) vorgegeben werden, richtlinienwidrig ist. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung sind zwar in der VO-Ermächtigung in **§ 3a Abs 16 UStG** zur neuen TelekomVO 2009/221 genannt, werden aber in der VO selbst weiterhin nicht erwähnt. Es ist daher zweifelhaft, ob die neue TelekomVO mit Art 59a MwStRL in Einklang steht (vgl Hornich/Kronawetter/Reinisch, Richtlinienwidrige Verordnung betreffend Verlagerung bei Telekommunikationsdienstleistungen - VwGH-Erkenntnis und dessen Auswirkungen, ÖStZ 2006, 38). Da Amtsrevision eingebracht wurde, bleibt abzuwarten, wie sich der VwGH diesbezüglich äußern wird.

Die Frage der Richtlinienkonformität der TelekomVO ist nicht nur im gegenständlichen Fall, sondern auch für die Rechtslage nach dem 1. 1. 2015 von Relevanz: Mit dem BudBG 2014 wurde **§ 3a Abs 14 Z 12 UStG** aufgehoben und **§ 3a Abs 13 UStG** erlassen, der die neue Leistungsortregel des Art 58 MwStRL idF nach Art 5 RL 2008/8/EG umsetzt und als Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtunternehmer den Ansässigkeitsort des Nichtunternehmers festlegt. Für Unternehmer als Leistungsempfänger richtet sich der Leistungsort wie bisher nach **§ 3a Abs 6 UStG**. Damit läge der Leistungsort auch bei einer Beurteilung des Sachverhalts nach aktueller Rechtslage sowohl bei Erbringung an Unternehmer als auch an Nichtunternehmer im Drittland. Die TelekomVO bleibt trotz der Gesetzesänderung aufgrund des statischen Verweises in § 1 für Telekommunikationsdienstleistungen weiterhin anwendbar und würde zu einer Leistungsortverlagerung ins Inland führen (vgl Ecker in Scheiner/Kolacny/Caganek [Hrsg], Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 46. Lfg [2015] § 3a UStG Rz 694-697). Zudem besteht Art 59a MwStRL, im Gegensatz zu Art 59b MwStRL, der mit Wirkung zum 1. 1. 2015 nicht mehr in Kraft ist (Art 5 Z 4 RL 2008/8/EG), weiter in dieser Form. Ob die TelekomVO unionsrechtskonform ist, bleibt somit auch in Hinblick auf die neue Rechtslage offen.

Zitiervorschlag

## Zum Glossator

*Alexandra Miladinovic*, LL.M., BSc., LL.B., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

## Meta-Daten

### Rubrik(en)

Steuerrecht Rechtsprechung des BFG

### Rechtsgebiet(e)

Steuerrecht

---

### Verweise

> [BFG 28.6.2016, RV/2101653/2014](#)

Art 59 RL 2006/112/EG (MwStRL)

Art 59a RL 2006/112/EG (MwStRL)

Art 59b RL 2006/112/EG (MwStRL)

---

© 2017 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH