

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>1124129</u>	
Luxemburg, den <u>05.08.2019</u>	Der Kanzler, im Auftrag
Fax/E-mail: <u>[Signature]</u>	Daniel Dittert Referatsleiter
eingegangen am: <u>5.8.19</u>	

Richterin: Dr. Jutta Mayer-Rieckh  
Conrad-von-Hötzendorf-Str. 14-18  
8010 Graz  
Telefon: +43 / 5 / 0250 / 577836  
Fax: 05 / 0250 / 5977800  
eMail: Jutta.Mayer-Rieckh@bfg.gv.at  
DVR: 2108837

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Jutta Mayer-Rieckh in der Beschwerdesache der SK Telecom Co. Ltd., SKT Tower 11FL, Euljiro2-GA, 100 999 Jung-GU, Seoul Korea, vertreten durch die FISCHER Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141, A-1100 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 01.03.2013 betreffend die Erstattung (Vergütung) von Vorsteuern für den Zeitraum 01-12/2011 beschlossen:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur

### VORABENTSCHEIDUNG

vorgelegt:

Frage 1)

Ist Artikel 59a lit. b der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 2008/8/EG dahin auszulegen, dass die Inanspruchnahme von Roaming in einem Mitgliedstaat in Form des Zugriffs auf das inländische Mobilfunknetz zur Herstellung von ein- und ausgehenden Verbindungen durch einen sich vorübergehend im Inland aufhaltenden, „nichtsteuerpflichtigen Endkunden“ ein „Nutzen und Verwerten“ im Inland darstellt, das zur Verlagerung des Leistungsortes aus dem Drittland in diesen Mitgliedstaat berechtigt, obwohl sowohl der leistende Mobilfunkbetreiber als auch der Endkunde nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind und der Endkunde auch keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat?

Frage 2)

Ist Art. 59a lit. b der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 2008/8/EG dahin auszulegen, dass der Ort von Telekommunikationsdienstleistungen wie in Frage 1) beschrieben, die nach Art. 59 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 2008/8/EG außerhalb der Gemeinschaft liegen, in das Gebiet eines Mitgliedstaates verlagert werden kann, obwohl sowohl der leistende Mobilfunkbetreiber

als auch der Endkunde nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind und der Endkunde auch keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat, *nur weil* die Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland keiner der unionsrechtlichen Mehrwertsteuer vergleichbaren Abgabe unterliegen.

## Begründung

### 1 A Sachverhalt und bisheriges Verfahren:

Die SK Telecom Co. Ltd. (in der Folge SK Telecom) ist eine in der Republik Korea ansässige Mobilfunkgesellschaft, die an ihre ebenfalls in der Republik Korea ansässigen Kunden im Jahr 2011 Telekommunikationsdienstleistungen in Form von Roamingleistungen für die Nutzung eines inländischen Leitungsnetzes erbrachte.

2 Um den Kunden der SK Telecom während deren Aufenthalten in Österreich die Benützung von Mobiltelefonen zu ermöglichen, stellte ein österreichischer Netzbetreiber (Provider) der SK Telecom sein Netz gegen Verrechnung von Benützungsgebühren plus österreichische Mehrwertsteuer (20%) zur Verfügung.

Die SK Telecom wiederum verrechnete ihren im Drittland ansässigen Kunden für die Nutzung des österreichischen Netzes „Roaming-Gebühren.“

3 Die SK Telecom stellte beim Finanzamt gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 für das Jahr 2011 einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer), die ihr vom österreichischen Netzbetreiber in Rechnung gestellt worden war.

4 Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern im Wesentlichen mit der Begründung, dass die an ihre Kunden verrechneten „Roaming-Gebühren“ nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009, welche sich auf Art.59a der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 2008/8/EG stütze, in Österreich **steuerbar** und **steuerpflichtig** seien, weil die erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen im Drittland keiner der *inländischen Umsatzsteuer vergleichbaren* Steuerbelastung unterliegen.

Dadurch, dass die SK Telecom in Österreich steuerpflichtige Umsätze durchführe, stehe ihr die Erstattung der bezahlten Mehrwertsteuer im vereinfachten Erstattungsverfahren nicht zu.

5 Die dagegen eingebrachte Beschwerde der SK Telecom wurde vom Finanzamt abgewiesen und in der Folge dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung Folge, dass die oben zitierte Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009, zu weit gefasst und aus unionsrechtlicher Sicht auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar sei.

6 Nach der vom Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vertretenen Rechtsansicht dürften die Mitgliedstaaten eine *Verlagerung des Leistungsortes* in den Mitgliedstaat *nur* auf Telekommunikationsdienstleistungen an *Nichtsteuerpflichtige* mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft nach den Bestimmungen der Art. 59a und 59b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG anwenden.

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 Gegenausnahme, 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 würden.

7 Laut SK Telecom unterliegen ihre Roamingumsätze an ihre Kunden im Drittland einer der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbaren Abgabe. Der Steuersatz betrage 10%.

8 Das Bundesfinanzgericht stützte seine Entscheidung aber nicht auf eine etwaige vergleichbare Besteuerung im Drittland, sondern auf die Unionswidrigkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009, nach welcher die Roamingleistungen der SK Telecom sich vom Drittland in das Inland verlagerten.

9 Die SK Telecom sei daher befugt, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu berufen (Hinweis auf VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059).

10 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die SK Telecom im Erstattungszeitraum unabhängig von einer etwaigen Umsatzbesteuerung im Ansässigkeitsstaat in Österreich keine steuerpflichtigen Umsätze erzielt hat. Dass die SK Telecom 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 SK Telecom könne daher die ihr vom österreichischen Provider in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge unter Anwendung des besonderen Erstattungsverfahrens geltend machen.

11 Die belangte Behörde (Finanzamt) brachte schließlich gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ein.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hob die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit Erkenntnis vom 13.09.2018, Gz.: Ro 2016/15/0038, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

13 Der Verwaltungsgerichtshof begründete seine Entscheidung wie folgt:  
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 im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

14 Demgegenüber vertritt das revisionswerbende Finanzamt die Ansicht, dass die in Rede stehenden Leistungen der SK Telecom nach der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009 in Österreich erbracht würden. Folglich könne die SK Telecom die ihr vom Provider in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge nur im Veranlagungsverfahren und Erklärung ihrer österreichischen Umsätze geltend machen.

15 Nach § 3a Abs. 13 lit. a iVm Abs. 14 Z 12 UStG 1994 in der Fassung 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.

16 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.

17 § 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 in der Fassung 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."

18 Nach Art. 59 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 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.

19 Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen bestimmen Art. 59a und Art. 59b der Richtlinie 2006/112/EG

in der Fassung Art. 2 der Richtlinie 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.

20 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 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG (mit Wirkung vom 1. Januar 2010) die allgemeine, fakultative Möglichkeit der Besteuerung mittels Leistungsortverlagerung durch die Mitgliedstaaten vorsieht, schreibt Art. 59b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung 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 von Art. 59b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG erfasst sind, besteht ein Wahlrecht nach Art. 59a Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 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 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009 Gebrauch gemacht. Die genannte Verordnung findet daher in Art. 59a Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG ihre unionsrechtliche Deckung (vgl. Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG2, § 3a Rz 274 f; Miladinovic, ecollex 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 in der Fassung 221/2009 in das Inland (vgl. auch

Ruppe/Achatz, UStG4, § 3a Tz 190 (Fall 3) mittlerweile entfallen ; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 46. Lfg (Dezember 2015), (§ 3a Abs. 15 u 16 Tz 697).

*23 Durch die Aufhebung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes ist die Beschwerde wiederum unerledigt und hat eine neue Entscheidung im fortgesetzten Verfahren zu ergehen.*

#### **24 B) Maßgebende Bestimmungen des nationalen Rechts:**

*Erstattungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 222/2009:*

##### **Artikel I**

#### **Erstattung der Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren**

##### **Berechtigte Unternehmer**

§ 1. (1) Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, 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, 3 und 3a 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 UStG 1994), ausgeführt hat*
- 4. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung der Art. 357 bis 369 Richtlinie 2006/112/EG Gebrauch gemacht hat*

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

##### **Sonstige Leistung**

(Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl Nr. 663/1994 in der im Streitjahr gültigen Fassung BGBl. Nr. 34/2010)

§ 3a. (1) *Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.*

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer
  - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
  - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

(2) Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

(3) Überläßt ein Unternehmer einem Auftraggeber, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, so gilt die Leistung des Unternehmers als sonstige Leistung (Werkleistung), wenn das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohnes unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffes und dem des überlassenen Gegenstandes berechnet wird.

(4) Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.

### **Ort der sonstigen Leistung**

(5) Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;
2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;
3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

*(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.*

*(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.*

(8) Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

(9) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;

d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

(10) Eine Personenbeförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz. Als inländischer Teil der Leistung gilt auch die Beförderung auf den von inländischen Eisenbahnverwaltungen betriebenen, auf ausländischem Gebiet gelegenen Anschlussstrecken, sowie die Beförderung auf ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt. Gleiches gilt für eine Güterbeförderungsleistung, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist.

(11) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

b) Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

d) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.

(11a) Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, werden dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden, soweit diese Leistungen an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 erbracht werden.

(12) Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Als kurzfristig gilt eine Vermietung während eines ununterbrochenen Zeitraumes

a) von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen,

b) von nicht mehr als 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln.

(13) Die im Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er **keinen** Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im **Drittlandsgebiet** ausgeführt;

b) ist der Empfänger einer in Abs. 14 Z 14 bezeichneten sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wenn die Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

**(14) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 13 sind:**

1. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;
2. die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;
3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer;
4. die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;
5. die Datenverarbeitung;
6. die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;
7. die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c bezeichneten Art;
8. die Gestellung von Personal;
9. der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen;
10. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;
11. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;
- 12. die Telekommunikationsdienste;**
13. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;
14. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;
15. die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder zu einem an ein solches Netz angeschlossenes Netz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie die Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.

(15) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt,

1. die Vermietung von Beförderungsmitteln oder
2. eine sonstige Leistung, die im Abs. 14 Z 1 bis 13 und 15 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, mit Sitz im Inland, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.

*(16) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7,*

12 oder 13 lit. a bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, 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. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des Abs. 14 Z 14, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

**Verordnung des Bundesministers für Finanzen über  
die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei  
Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen  
(BGBl. II Nr. 383/2003 in der im Streitjahr gültigen Fassung BGBl. II Nr. 221/2009)**

Auf Grund des § 3a Abs. 10 Z 13 und 14 sowie Abs. 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 wird verordnet:

§ 1 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.

§ 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.

**25 C) Erläuterungen zu den Vorlagefragen**

Unbestritten stellen die zu beurteilenden **Roamingleistungen** Telekommunikationsdienstleistungen dar.

Die SK Telecom hat mit österreichischen Netzbetreibern (Providern) Verträge abgeschlossen, wonach deren Kunden während ihres Aufenthaltes in Österreich das Netz des österreichischen Providers für die Benützung ihrer Mobiltelefone nutzen können. Der österreichische Provider verrechnet der SK Telecom dafür Benützungsgebühren, welche die SK Telecom wiederum mit Aufschlag an ihre Kunden weiterverrechnet (Roaming-Gebühren).

Nach Ansicht der belangten Behörde und des Verwaltungsgerichtshofes liegt der Ort dieser Telekommunikationsdienstleistungen gemäß der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009 im Inland (Österreich), da eine *Nutzung und Auswertung* im Inland erfolge und im Drittland keine der Mehrwertsteuer vergleichbare Abgabe auf diese Leistungen erhoben werde.

26 Folglich seien Telekommunikationsdienstleistungen, die der außerhalb der Gemeinschaft ansässige Mobilfunkbetreiber an seine außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Kunden erbringt, im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

27 Vereinfacht dargestellt, sollen danach Kunden eines im Drittland ansässigen Mobilfunkbetreibers, die während ihres vorübergehenden Aufenthaltes in Österreich das mobile Netzwerk eines inländischen Providers nutzen mit österreichischer Mehrwertsteuer belastet werden.

28 Die Ortsverlagerung ins Gemeinschaftsgebiet erfolgt zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung.

Unstrittig liegt im Beschwerdefall weder eine Doppelbesteuerung noch eine Wettbewerbsverzerrung vor.

Die von der belangten Behörde vertretene Leistungsortverlagerung nach Österreich stützt sich auf den Fall der *Nichtbesteuerung*.

Eine Nichtbesteuerung liegt nach Ansicht der belangten Behörde vor, da die Roamingleistungen in dem sich nach Artikel 59 MwStSystRL ergebenden Leistungsort im Drittland keiner der österreichischen Umsatzsteuer vergleichbaren Abgabe unterlagen.

29 Maßgeblich für die Vergleichbarkeit sei nach der österreichischen Verwaltungspraxis der in Art. 97 Richtlinie 2006/112/EG in der für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2015 gültigen Fassung normierte Mindestnormsatz von 15%.

### 30 Frage 1

Die Präambel und Begründungserwägungen Nr. 22 zur Richtlinie des Rates vom 28.11.2006, 2006/112/EG führen aus, dass sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, besteuert werden sollten, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Um dieses Ziel zu erreichen sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger erbracht werden, an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist (Empfängerortsprinzip).

Die Umsetzung des Empfängerortsprinzips für Telekommunikationsdienstleistungen an im Drittland Ansässige ist explizit als Ziel der Regelungen der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) genannt. Auch die Richtlinie 2008/8/EG änderte nichts an diesem Prinzip, sondern erweiterte die Maßgeblichkeit des Empfängerorts für Telekommunikationsdienstleistungen sogar maßgeblich.

31 Art. 59 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG nennt die Telekommunikationsdienstleistungen in der lit. i unter den sogenannten „Katalogleistungen“. Danach besteht für Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft keine Steuerbarkeit in der Gemeinschaft.

Nach Art. 59a lit. b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG **können** die Mitgliedstaaten, um Doppelbesteuerung, *Nichtbesteuerung* oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, den Leistungsort bei bestimmten Leistungen, die nach Art. 59 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG außerhalb der Gemeinschaft liegen, in das Inland verlagern, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

32 Gemäß Art. 59b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Telekommunikationsdienstleistungen an, wenn diese von einem nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft erbracht werden.

33 Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht für die vorliegende Fallkonstellation folgende Behandlung vor:

Die mit dem Mobilfunk - Roaming in Zusammenhang stehenden Dienstleistungen stellen „Telekommunikationsdienstleistungen“ im Sinne

Art 24. Abs. 2 Richtlinie 2006/112/EG dar. Für derartige

Telekommunikationsdienstleistungen existierten bereits länger Sondervorschriften im Rahmen der Bestimmung des Ortes eines steuerbaren Umsatzes, die insbesondere das Verhältnis zu Leistungsempfängern mit Ansässigkeit im Drittlandsgebiet betrafen.

So sah Art. 56 Abs. 1 lit i in der *Urfassung* der Richtlinie 2006/112/EG vor, dass der Ort einer Telekommunikationsdienstleistung, die an Empfänger im Drittland (oder an Steuerpflichtige in einem anderem Mitgliedstaat als dem Sitzstaat des Dienstleistungserbringers) erbracht wird, generell am Empfängerort liegt.

Art 58 Richtlinie 2006/112/EG regelte ergänzend, dass Mitgliedstaaten in Abweichung von dieser Regel den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung der Telekommunikationsdienstleistung für maßgeblich erklären können, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung zu vermeiden Die Mitgliedstaaten können hierbei sowohl eine Verlagerung des Leistungsortes von ihrem Gebiet ins Drittland als auch umgekehrt vom Drittland in ihr Gebiet vorsehen.

34 Diese Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG wurden durch Art 2 Richtlinie 2008/8/EG in zwei zeitlichen Stufen abgeändert. Die genannten Regelungen wurden ab 01.01.2011 als Art. 59 lit. i und Art. 59a fortgeführt und die Sonderregelung zur Bestimmung des Leistungsortes auf *nicht* steuerpflichtige Leistungsempfänger mit Sitz im Drittland eingeschränkt. Bei steuerpflichtigen Leistungsempfängern galt fortan mangels speziellerer Regelung die Generalnorm des nunmehrigen Art. 44 Richtlinie 2006/112/EG, der zufolge ebenso der Empfängerort den mehrwertsteuerlich maßgeblichen Ort der Dienstleistung bildet.

35 Erneut konnten die Mitgliedstaaten aber nach Art. 59a Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG stattdessen den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswerteng zum Ort einer Telekommunikationsdienstleistung erklären, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Ab 01.01.2015 findet sich die Sonderregelung im Art. 58 lit. a Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 5 Richtlinie 2008/8/EG und wird auf alle Nichtsteuerpflichtigen (auch innerhalb der Union) ausgedehnt.

Der Ort einer Telekommunikationsdienstleistung liegt nach dem Grundkonzept der Mehrwertsteuersystemrichtlinie somit aktuell stets am Empfängerort.

Wiederum eröffnet Art 59a Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 5 Richtlinie 2008/8/EG den Mitgliedstaaten aber die Möglichkeit der Ortsverlagerung vom Drittland in ihr Gebiet und umgekehrt, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

36 Für Roamingleistungen mit Leistungsempfängern im Drittland ergeben sich trotz der umrissenen legislatischen Neuerungen keine inhaltlichen Änderungen:

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sah und sieht in allen genannten Fassungen vor, dass der Ort einer Telekommunikationsdienstleistung sowohl bei steuerpflichtigen als auch bei nicht steuerpflichtigen Leistungsempfängern im Drittland stets der Empfängerort maßgeblich ist.

Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland sind damit nicht im Unionsgebiet steuerbar.

Die Mitgliedstaaten hatten und haben jedoch ebenso in allen Fassungen die Möglichkeit den Leistungsort zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen vom Drittland in ihr Gebiet zu verlagern, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung der Telekommunikationsdienstleistungen erfolgt.

37 Auf dieser Basis wurde die Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk und Fernsehdienstleistungen (BGBl II Nr. 383/2009 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009) erlassen.

Deren § 1 sieht die Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdiensten ins Inland vor, wenn dieser nach den Regelungen des UStG 1994 eigentlich im Drittland liegen würde, die Leistung aber im Inland genutzt oder ausgewertet wird.

38 Der Begriff der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung war aber von Anfang an nie so intendiert, dass er auf Telekommunikationsdienstleistungen an sich nur vorübergehend im Unionsgebiet Aufhaltende aus dem Drittland (z.B. Touristen etc.) angewandt werden soll. Schließlich treten die drittländischen Telekommunikationsanbieter bei diesen Kunden auch nicht in den unmittelbaren Wettbewerb mit den Anbietern innerhalb des Unionsgebiets.

39 Eine tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gebiet eines Mitgliedstaates lag bis 31.12.2014 nach Art. 59b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG dann vor, wenn der die Leistung empfangende Nichtsteuerpflichtige in einem Mitgliedstaat ansässig ist oder dort seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Auf dieser Grundlage ergibt sich, dass der Ort von Roamingleistungen, die an im Drittlandsgebiet ansässige Kunden erbracht werden, nicht in Österreich liegt und auch nicht unionsrechtskonform durch die VO BGBl II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl II Nr. 221/2009 ins Inland verlagert werden kann.

40 Hinsichtlich der Beweisbarkeit der Ansässigkeit kann auf unmittelbar anwendbares Unionsrecht verwiesen werden, konkret auf Art. 24b lit. b VO (EU) 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG, ABI L 2011/77, 1 in der Fassung VO (EU) 1042/2013. Dieser Bestimmung gemäß gilt für Dienste, die über mobile Netze erbracht werden, die Vermutung, dass der Dienstleistungsempfänger in dem Land, das durch den Ländercode der bei Inanspruchnahme der Dienstleistungen verwendeten SIM - Karte bezeichnet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

#### 41 Frage 2)

Sollte Frage 1) dahingehend beantwortet werden, dass durch den Zugriff auf das inländische Mobilfunknetz zur Herstellung von ein- und ausgehenden Verbindungen für den sich im Inland aufhaltenden Endkunden - unabhängig von seiner Ansässigkeit - jedenfalls ein Nutzen und Auswerten im Sinne des Art. 59a lit. b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG vorliegt, ist zu klären, was unter der „Vermeidung der Nichtbesteuerung“ zu verstehen ist.

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung ist für den Gegenstandsfall nicht tragend und kein Diskussionspunkt.

42 Sowohl nach Art. 59 Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG als auch nach § 3a Abs. 13 lit. a in Verbindung mit Abs. 4 Z 12 UStG 1994 befindet sich der Leistungsort im Beschwerdejahr 2011 für die strittigen Roamingleistungen am Empfängerort im Drittstaat.

Durchbrochen wird dieses Grundkonzept jedoch durch die Anwendung der VO BGBl II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009, welche nach Auslegung der belangten Behörde und des Verwaltungsgerichtshofes den Leistungsort zur Vermeidung der *Nichtbesteuerung* in das Inland verlegt. Die Verordnung stützt sich auf Art. 59a lit. b Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG.

43 Der Begriff „Nichtbesteuerung“ von der belangten Behörde und auch vom Verwaltungsgerichtshof so ausgelegt, dass das Vorliegen einer vergleichbaren Besteuerung im *Drittland* maßgeblich für die Frage der Ortsverlagerung in das Inland sei. Unterliegen die Roamingleistungen im Drittland keiner der unionsrechtlichen Mehrwertsteuer vergleichbaren Abgabe, wird nach Ansicht der belangten Behörde und des Verwaltungsgerichtshofes die Leistung im Wege der VO BGBl II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl. II Nr. 221/2009 VO nach Österreich verlagert und dort besteuert.

44 Diese Auslegung führt zum grotesken Ergebnis, dass es bei gleichzeitigem Bestehen einer Besteuerung im Drittstaat (im Beschwerdefall 10%) sogar zu einer Doppelbesteuerung bzw. exzessiven Besteuerung kommt.

Ob die Umsätze im Drittland einer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, kann aber für die Besteuerung im Inland bzw. im Gemeinschaftsgebiet nicht maßgebend sein.

Die Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet bzw. konkret in Österreich wäre danach von Kriterien abhängig, die außerhalb der Regelungshoheit der EU stehen.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dieser folgend, regeln die nationalen Gesetze das Mehrwertsteuersystem des Binnenmarktes.

Ein Regelungsbedarf für Drittländer ist daraus nicht abzuleiten. Warum das Vorliegen einer „vergleichbaren“ Besteuerung im Drittland maßgeblich dafür sein soll, ob es zu einer Ortsverlagerung in das Gemeinschaftsgebiet kommt oder nicht, ist nicht nachvollziehbar und *willkürlich*.

*Abgesehen davon*, ist es völlig offen, wann eine „vergleichbare Steuer“ vorliegt.

Die Orientierung an einer solchen „vergleichbaren Steuer“ im Drittland entbehrt jeder Sachlichkeit und unterliegt der Willkür des Gesetzesanwenders.

45 Die in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und im Umsatzsteuergesetz 1994 beabsichtigte „Vermeidung der Nichtbesteuerung“ kann sich *nur* auf die „Nichtbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet“ beziehen.

Dieser Befund verstärkt sich bei Betrachtung der für die Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zentralen und ihr vorangestellten begründenden, bereits dargelegten Präambel und Begründungserwägungen:

Unter Z 22 ist die Umsetzung des Empfängerortprinzips für Telekommunikationsdienstleistungen an im Drittland Ansässige explizit als Ziel der Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie genannt. Auch die Richtlinie 2008/8/EG änderte nichts an diesem Prinzip, sondern erweiterte die Maßgeblichkeit des Empfängerorts für Telekommunikationsdienstleistungen sogar maßgeblich.

Die Anknüpfung der Besteuerung des Umsatzes von Telekommunikationsdienstleistungen erfolgt ausdrücklich an die Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet.

Unter diesem Lichte sind auch die Regelungen der Art. 59, 59a und 59b der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung Art. 2 Richtlinie 2008/8/EG zu sehen. Diese Regelungen sollen die Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung im *Gemeinschaftsgebiet* verhindern.

46 Der EuGH betont in seiner Rechtsprechung stets, dass zur Erreichung der Ziele der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine enge Auslegung von Ausnahmeregelungen und mitgliedstaatlichen Abweichungsbefugnissen erforderlich ist.

In diesem Lichte kann der von der Richtlinie für eine Verlagerung des Leistungsortes vorausgesetzte Grund der Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung nicht bloß als eine dem mitgliedstaatlichen Ermessen überlassene Zwecküberlegung, sondern nur als zwingendes Kriterium für die Zulässigkeit einer Abweichung von den Grundregeln verstanden werden.

47 Diese Bestimmungen dienen zur Vermeidung von Steuerumgehungen.

Eine Verlagerung des Leistungsortes auf der Basis der Verordnung BGBl II Nr. 383/2003 in der Fassung BGBl II Nr. 221/2009 in das Inland kommt daher nur dann in Betracht, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer und in der Union ansässig ist.

Der umgekehrte Fall, nämlich den Ort für Telekommunikationsdienstleistungen an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige wegen Nichtbesteuerung im Drittland ins Inland zu verlagern, ist teleologisch nicht vertretbar.

Aus den obigen Darlegungen ist abzuleiten, dass der Ort der Inanspruchnahme der Telekommunikationsdienstleistungen bei Mobiltelefonen lediglich an die Ansässigkeit des Leistungsempfängers knüpft.

#### **48 D) Voraussetzungen der Vorlage:**

Die Befugnis zur Stellung von Vorabentscheidungsersuchen kommt Gerichten im unionsrechtlichen Sinn zu (Art. 267 AEUV), sofern diese Fragen über die Auslegung der Verträge, über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe bzw. der Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union haben. Das Bundesfinanzgericht ist ein derartiges Gericht und daher vorlageberechtigt.

Die Geschäftsabteilung 3015 der Außenstelle Graz ist laut Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes zuständig für eine Entscheidung über die Beschwerde gegen den von der belangte Behörde Finanzamt Graz-Stadt erlassenen Bescheid über die Erstattung (Vergütung) von Vorsteuern für den Zeitraum 01-12/2011.

49 Die Beantwortung der gestellten Fragen ist für die Erlassung der Entscheidung, erforderlich, die Fragen sind in einem konkreten und echten Rechtsstreit entstanden und für die Lösung der von der Beschwerde aufgeworfenen Rechtsfragen von entscheidender Bedeutung, weil im Fall eines Verstoßes gegen Unionsrecht die Vergütung im Jahr 2011 von der SK Telecom noch bezogen werden könnte. Das Verfahren ist zum Zeitpunkt der Vorlage an den EuGH noch anhängig.

50 Insgesamt erscheint die Auslegung des Unionsrechts nicht derart offenkundig zu sein, dass für Zweifel im Sinne der Rechtsprechung CILFIT (Urteil des EuGH vom 06.10.1982, Rs 283/81) kein Raum bliebe.

51 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

#### **52 E) Beilagen**

- 1) Maßgebende Bestimmungen des inländischen Rechts
- 2) Verwaltungsakten
- 3) Einschlägige nationale Rechtsprechung
- 4) Literatur

#### **Die Zustellung erfolgt an:**

Gerichtshof der Europäischen Union, Rue du Fort Niedergrünwald, 2925 Luxemburg, als ersuchtes Gericht

SK Telecom Co. Ltd., zu Handen FISCHER Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141,  
A-1100 Wien, als Beschwerdeführerin

Finanzamt Graz-Stadt, Conrad-von-Hötzendorf-Str. 14-18, 8010 Graz, als belangte  
Behörde

Graz, am 29. Juli 2019

Dr. Jutta Mayer-Rieckh  
Richterin

 <b>BFG</b> BUNDESFINANZGERICHT <small>REPUBLIK ÖSTERREICH</small>	Prüfhinweis	Informationen zur Prüfung des elektronischen Siegels bzw. der elektronischen Signatur finden Sie unter: <a href="https://amtssignatur.brz.gv.at/">https://amtssignatur.brz.gv.at/</a>
	Datum/Zeit	2019-07-30T12:48:17+02:00
Unterzeichner	Bundesfinanzgericht	
Aussteller-Zertifikat	CN=a-sign-corporate-light-02,OU=a-sign-corporate-light-02,O=A-Trust Ges. f. Sicherheitssysteme im elektr. Datenverkehr GmbH,C=AT	
Serien-Nr.	1446199622	
Dokumentenhinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert.	