

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Telekommunikationsdienste, Deutschland, vertreten durch Bertl-Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 21. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. November 2002 betreffend Abweisung des Antrages auf Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat den Antrag auf Vorsteuererstattung mit der Begründung, dass die Berufungserberin (Bw.) eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem inländischen Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG 1994 erbracht habe, abgewiesen.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde folgendermaßen begründet:

Die Bw. erbringe keinerlei Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stünden, vielmehr würden ihr lediglich an in Österreich gelegenen Grundstücken Dienstbarkeiten eingeräumt bzw. Standorte zur Verfügung gestellt, um dort Sendemasten für den Handybetrieb in Deutschland errichten zu können. Alle diese Sendemasten befänden sich in unmittelbarer Grenznähe zu Deutschland und hätten einzig und allein den Zweck, ihren deutschen Handykunden ein lückenloses Handynetze und einen besseren Empfang zu gewährleisten.

---

Unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Hintergrundes der Regelung des § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Anwendung des Bestimmungslandprinzips) sei jedoch eine wirtschaftliche Gewichtung nötig, die darauf abstelle, ob der Zusammenhang mit dem Grundstück wirklich im Vordergrund steht. Dieser wirtschaftliche Zusammenhang zwischen ihren Umsätzen und den Grundstücken sei jedoch nicht gegeben und von einer wirtschaftlichen Gewichtung, die einen Zusammenhang mit einem Grundstück in den Vordergrund stelle, könne umso weniger ausgegangen werden.

Ihres Erachtens liege daher im gegenständlichen Fall keinesfalls eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG 1994 vor, sondern es handle sich vielmehr um eine Leistung des Telekommunikationsdienstes im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994. Telekommunikationsdienste seien gemäß der Verordnung des BM Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBl. II Nr. 102/1997, 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. Telekommunikationsdienstleistungen umfassen somit jeglichen "Transport" von Informationen in entmaterialisierter Form über Mobilfunk und Satelliten sowie die Bereitstellung von Leitungskapazitäten und die Verschaffung von Zugangsberechtigungen im Mobilfunknetz und der Satellitenkommunikation. Die Auf- bzw. Bereitstellung von Sendemasten stelle die Gewährleistung der Übertragung und des Empfangs von Signalen, Ton, Bild und Schrift dar und sei daher zweifelsohne als Telekommunikationsdienst anzusehen.

Hinsichtlich des Leistungsortes bei Telekommunikationsdiensten sei zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer sei. Werde die Leistung an einen Unternehmer für den Unternehmensbereich erbracht, sei für die Bestimmung des Leistungsortes nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 der Sitz des Empfängerunternehmens ausschlaggebend. Sei der Leistungsempfänger ein Privater mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet, würden die Telekommunikationsdienstleistungen gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 am Ort des Sitzes des leistenden Unternehmers ausgeführt. Da sowohl die Bw. als auch alle ihre Leistungsempfänger ihren Sitz bzw. Wohnsitz in Deutschland hätten, sei als Leistungsort Deutschland und nicht Österreich anzusehen.

Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH 11.6.1998, C-361/96, werde ersucht die Kopien/Zweitschriften der in Rede stehenden Rechnungen anzuerkennen, da demnach der Unternehmer die Voraussetzung für eine Vorsteuererstattung nicht nur durch Vorlage der Originalrechnung, sondern mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln führen könne. Die Erstattungsfähigkeit dürfe insoweit im Vorsteuererstattungsverfahren ebenso

---

wenig wie im allgemeinen Veranlagungsverfahren versagt werden, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang tatsächlich stattgefunden habe, woran im vorliegenden Fall wohl nicht gezweifelt werden könnte.

Bezüglich der Aufwendungen für Bewirtung und Restauration sei Folgendes auszuführen:

Sämtliche Hotel- und Restaurantrechnungen würden ausschließlich betriebliche Ausgaben betreffen, die im Interesse der Bw. als Dienstgeber entstanden seien. Bei den Veranstaltungen in Österreich seien die Teilnehmer ausschließlich Mitarbeiter der Bw. gewesen. Bei der Marketing Schulung habe es sich um eine sogenannte Kongressreise gehandelt, bei der auf Grund des Zeithorizonts der Schulungsmaßnahmen keine private Mitveranlassung gegeben hätte sein können. Eine Subsumierung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 komme nicht in Frage, da weder eine Kundenbewirtung stattgefunden habe, noch eine private Mitveranlassung der Teilnehmer unterstellt werden könne. Bei den Veranstaltungen, welche unter anderem einen gewissen Freizeitcharakter aufweisen würden, handle es sich nicht um sogenannte Incentive-Veranstaltungen, sondern vorwiegend um interne Fortbildungsveranstaltungen, die der Weiterbildung von Teamgeist und Soft Skills der Teilnehmer dienen sollten. Es sei darauf hinzuweisen, dass die teilnehmenden Mitarbeiter zur Teilnahme verpflichtet gewesen wären und deren Ehegatten nicht teilgenommen hätten. Weiters sei ihnen im Rahmen der Veranstaltung keine Erholung nahegelegt worden, sondern es sollte die berufliche/persönliche Weiterbildung ermöglicht werden. Sämtliche Veranstaltungen seien von der Bw. finanziert worden. Sollte es nicht möglich sein, die tatsächlich angefallene Vorsteuer für Verpflegungskosten entsprechend den beigefügten Nachweisen zu erstatten, würden eventueller die entsprechenden Pauschbeträge geltend gemacht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

Dadurch, dass der Bw. an in Österreich gelegenen Grundstücken Dienstbarkeiten eingeräumt bzw. Standorte zur Verfügung gestellt worden seien, um dort Sendemasten für den Handybetrieb in Deutschland zu errichten, die in weiterer Folge einzig und allein den Zweck verfolgten, den deutschen Handykunden ein lückenloses Handynet und einen besseren Empfang zu gewährleisten, würde die Erbringung von sonstigen Leistungen im Inland unterstellt, wodurch die Anwendung der Verordnung des BM Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995, ausgeschlossen sei. Demzufolge habe die Umsatzbesteuerung im Veranlagungsverfahren zu erfolgen.

Überdies sei eine Erstattung der Vorsteuern nach § 3 Abs. 1 der vorhin zitierten Verordnung grundsätzlich nur bei Vorlage der Originalbelege möglich.

---

Im Vorlageantrag hat die Bw. im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

In ihrer Leistung, die im Betrieb eines Mobilfunknetzes bestehe, sei keinesfalls eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, sondern vielmehr eine Leistung des Telekommunikationsdienstes im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 13 UStG 1994 zu erblicken. Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer sei, führe die umsatzsteuerliche Beurteilung in der Regel zu keinem umsatzsteuerbaren Umsatz im Inland. Lediglich im Falle österreichischer Unternehmer als Leistungsempfänger werde die Leistung in Österreich ausgeführt, diese sei jedoch auf Grund der Bestimmung des § 19 Abs. 1 UStG 1994 von der Reverse-Charge-Regelung umfasst und derartige Umsätze seien zufolge § 1 Abs. 1 Z 3 der VO BGBI. Nr. 279/1995, für die Vorsteuererstattung unschädlich.

Warum das Finanzamt in den von ihr getätigten Umsätzen dennoch ein Hindernis für die Anwendung der vorhin zitierten Verordnung sehe, gehe aus der Begründung nicht hervor und könne sich nur darauf stützen, dass in den auf österreichischem Staatsgebiet befindlichen Handymasten eine Betriebsstätte erblickt werde. Dazu sei festzuhalten, dass die einzelnen Handymasten im Wesentlichen aus einem Trafohäuschen, einer Antenne und wenigen elektronischen Bauteilen bestünden. Alle fraglichen Sendemasten befänden sich in unmittelbarer Grenznähe zu Deutschland und sollten damit Lücken im grenznahen Netzbetrieb in Deutschland vermeiden. Ein einzelner Sendemast sei nicht selbständig sendefähig, selbst die Summe aller auf österreichischem Staatsgebiet befindlichen Einrichtungen reiche nicht aus, um die Datenübertragungsleistung selbständig zu erbringen.

Die Leistung der Bw. werde über das (zum weitaus überwiegenden Teil auf deutschem Staatsgebiet installierte) Mobilfunknetz als solche erbracht und nicht über einzelne Handymasten. Dies werde überdies dadurch deutlich, dass keine Zuordnung der einzelnen Telefongespräche bzw. sonstiger Datenübertragungsleistungen zu einzelnen Sendemasten erfolge bzw. eine solche Zuordnung nur unter großem technischen sowie finanziellem Aufwand zu realisieren wäre. Selbst wenn eine derartige Zuordnung technisch möglich wäre und die wenigen österreichischen Sendemasten als Betriebsstätte zu qualifizieren wären, ergäbe sich in weiterer Folge das administrative Problem, dass sie bei ihren deutschen Kunden, welche Telefonate über die österreichischen Masten geführt haben, erheben müsste, ob diese die Leistung als Unternehmer (Leistungsort nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 in Deutschland) oder als Privatpersonen (Leistungsort nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 in Österreich) in Anspruch genommen haben.

Angesichts der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse stellten jene auf österreichischem Staatsgebiet befindlichen Sendemasten ihres Erachtens somit keine Betriebsstätte, sondern

vielmehr bloß unterstützende Hilfseinrichtungen ihres deutschen Mobilfunknetzes dar. Jede andere Sichtweise wäre außerdem aus technischer und administrativer Hinsicht absolut nicht praktikabel.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, 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.

Dem in § 1 Abs. 1 der vorhin zitierten Verordnung verwendeten Begriff der (umsatzsteuerlichen) Betriebsstätte ist in richtlinienkonformer Interpretation – der Begriff der "festen Niederlassung" im Sinne des Art. 1 der 8. Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, (79/1072/EWG), entspricht jenem des Art. 9 Abs. 1 der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) – die Bedeutung beizumessen, dass diese nur dann vorliegt, wenn ein hinreichender personeller und sachlicher Mindestbestand, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind, vorliegt. Außerdem wird neben dem Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln noch ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln zu fordern sein (vgl. VwGH 29.4.2003, 2001/14/0226 und die dort zitierte Judikatur des EuGH).

Somit bedarf es wohl keiner näheren Ausführungen, dass die hier in Rede stehenden, einzelnen Sendemasten für den Mobilfunkbetrieb, die im Wesentlichen aus einem Trafohäuschen, der Antenne und wenigen elektronischen Bauteilen bestehen, mangels eines Mindestbestandes an ständig anwesendem Bedienungspersonal nicht dem

---

gemeinschaftsrechtskonformen Betriebsstättenbegriff entsprechen. In diesem Sinne auch Lehner, Electronic Commerce – eine umsatzsteuerliche Orientierung in Umsatzsteuer bei Telekomleistungen, Wien 2000, 141: "Da für Telekommunikationseinrichtungen in der Regel kein ständiger Personaleinsatz erforderlich ist, fehlt das wesentliche personelle Element, womit die Qualifikation von Telekommunikationseinrichtungen als umsatzsteuerliche Betriebsstätten ausgeschlossen wird. Für eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte ist die Funktionseinheit von fester örtlicher Anlage oder Einrichtung und personalen Elementen, die für die spezifischen Leistungen erforderlich sind, maßgeblich".

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach der Bw. durch Errichtung und Betrieb der Sendemasten im Inland in unmittelbar Nähe zur Staatsgrenze zu Deutschland, um dadurch den deutschen Mobilfunkkunden ein lückenloses Netz zu bieten und einen besseren Empfang zu gewährleisten, "die Erbringung von sonstigen Leistungen im Inland unterstellt werde", kann somit keineswegs gefolgt werden.

Da im Übrigen die Bw. keine Umsätze im Inland ausgeführt hat - die Telekommunikationsleistungen gegenüber deutschen Unternehmern oder Privaten werden gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 12 UStG 1994 jedenfalls in Deutschland erbracht – liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der eingangs zitierten Verordnung jedenfalls vor, sodass der angefochtene Abweisungsbescheid aufzuheben war.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. November 2006