



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/3024-W/07,  
miterledigt RV/3025-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr1, Deutschland, vom 13. August 2007 bzw. 20. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 20. Juli 2007 bzw. 4. September 2007 betreffend Anträge auf Vorsteuererstattung für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 und 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Anträgen vom 28. Februar 2006 und vom 21. Juni 2007 auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer beehrte die Firma Bw (Bw.) die Erstattung der ihr in Rechnung gestellten Vorsteuern iHv € 2.061,63 für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 bzw. € 2.302,54 für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2006 beim Finanzamt Graz-Stadt. Entsprechend vorliegender Unternehmerbescheinigungen des ausländischen Finanzamtes BH C handle es sich um eine Unternehmens- und Personalberatungsfirma, die auch auf dem Gebiet der Entwicklung und dem Vertrieb von Computersoftware und im Personaltraining am Sitz in Deutschland, Adr.1, tätig ist.

Mit Vorhalt vom 18. Juli 2006 ersuchte das Finanzamt Graz-Stadt hinsichtlich der eingereichten Rechnungen für Miete, Strom und Internet um Bekanntgabe des Zusammenhanges mit der betrieblichen Tätigkeit.

Im Antwortschreiben vom 21. August 2006 erläuterte die Bw., dass es sich bei den Räumlichkeiten in P. um ein Büro außerhalb des deutschen Hauptsitzes handelt, welches für fallweise Besprechungen und Kontaktpflege mit österreichischen Kunden und anderen Mitarbeitern benötigt werde. Es sei kostengünstiger in der Nähe von Wien eine Anlaufstelle zu haben, anstatt dauernd hin- und rückzureisen.

Da sich anlässlich der Bearbeitung des Antrages vom 28. Februar 2006 herausstellte, dass Vorsteuern für mit der Adresse 1234 P. , Adr2, in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie für Strom, Miete oder Internetgebühren beantragt wurden, und die Bw. im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung mitgeteilt habe, dass an der o.a. Adresse ein Büro unterhalten werde, erging an das nunmehr bescheiderlassende Finanzamt das Ersuchen, Erhebungen hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte durchzuführen.

Der Erhebungsdienst des Finanzamtes stellte fest (Aktenvermerk vom 9. Oktober 2006), dass sich das Büro der Bw. im Gebäude einer Bank befinde, welches über einen Nebeneingang zu erreichen sei, dass diese Räumlichkeiten ausschließlich als Büro dienen und von der Bw. zeitweise genutzt werden. Der Mietvertrag laufe noch bis 31. Dezember 2008. Ein Postkasten und eine Betriebsstättenbezeichnung der Bw. sei am Gebäude angebracht und Ansprechpartner sei Herr Jürgen D..

Da das Finanzamt Graz-Stadt aufgrund dieses Sachverhaltes vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausging, erfolgte Anfang 2007 eine Aktenabtretung an das Finanzamt A. und eine Aufforderung, die Umsatzsteuervoranmeldungen nachzureichen und einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten bekannt zu geben.

Im Schreiben vom 11. April 2007 führte die Bw. aus, dass das auswärtige Büro in P. ihrer Ansicht nach nach deutschem und EG-Recht keine Betriebsstätte sei. Es wurde um folgende Erläuterungen gebeten:

*„1. Was ist der Inhalt der angeführten Erhebung vom 9.10.2006 und welche einzelnen Kriterien wurden für die Klassifizierung unseres Büros als Betriebsstätte herangezogen. Über Sinn und Aufgabe des Büros hatten wir Ihnen mit Schreiben vom 21.8.2006 an das Finanzamt Graz-Stadt bereits ausführlich Auskunft gegeben.*

*2. Wenn es als Betriebsstätte gelten sollte, wäre das nur eine Betriebsstätte für umsatzsteuerliche Zwecke (=Vereinfachung der Vorsteuererstattung) oder auch eine solche für ertragsteuerliche Zwecke. Die Arbeit selbst, und die Umsätze werden natürlich weiterhin vom Hauptsitz in BH aus getätigt, sodass keine Gewinne in Österreich anfallen können.“*

In einem Schreiben vom 24. April 2007 teilte das Finanzamt informativ mit, dass es die Auffassung vertrete, die gemieteten Büroräumlichkeiten in 1234 P. stellen eine Betriebsstätte sowohl iSd § 29 BAO als auch iSd Art. 5 Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland dar. Die Nutzung dieses Büros für fallweise Besprechungen und Kontaktpflege mit österreichischen Kunden entspreche der Ausübung eines Betriebes iSd § 29 BAO ebenso wie der Ausübung der Tätigkeit eines Unternehmens iSd Art. 5 Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland.

Die Bw. werde daher eingeladen, für alle Jahre, in welchen diese Betriebsstätte existiere, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen einzureichen, wobei der Besteuerung die im Inland getätigten Umsätze iSd UStG und die im Inland erzielten gewerblichen Einkünfte, welche der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen seien, zu Grunde zu legen seien.

In einer Stellungnahme des Steuerberaters der Bw. im Schreiben vom 28. Juni 2007 wurde der Auffassung des Finanzamtes, dass die von der Bw. angemieteten Büroräume in P. eine Betriebsstätte iSv Art. 5 DBA Österreich-Deutschland sei, aus folgenden Gründen entgegengetreten:

*„In den angemieteten Büroräumen in P. werden keinerlei Aufgaben aus dem Bereich der zentralen Unternehmensfunktionen des Unternehmens (z.B. leitende Tätigkeiten, Erstellung der Produkte des Unternehmens, Finanzierung, Vertrieb) ausgeübt. Dies ist wegen der fehlenden personellen und sachlichen Ausstattung in Österreich auch gar nicht möglich. In Österreich wird kein eigenes Personal beschäftigt. Die in Österreich ansässigen Kunden meines Mandanten werden hinsichtlich der Softwareerstellung und des Vertriebs ausschließlich durch die in Deutschland ansässigen Mitarbeiter betreut.*

*Die in Österreich ausgeübten Tätigkeiten könnten daher allenfalls den in Art. 5 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland genannten vorbereitenden Tätigkeiten bzw. Hilfstätigkeiten zugerechnet werden. Diese gelten nach Art. 5 Abs. 4 des DBA Österreich-Deutschland aber ausdrücklich nicht als Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA Österreich-Deutschland.*

*Als Kontaktperson für Kunden in Österreich fungiert neben den Mitarbeitern aus Deutschland ein selbständiger Handelsvertreter, der auf unabhängiger Basis neben seiner Tätigkeit für andere Unternehmen auch für Bw tätig ist. Abschlussvollmacht für Bw besitzt der Handelsvertreter weder zivilrechtlich noch „dem wirtschaftlichen Gehalt nach“. Deshalb könnte auch nach Art. 5 Abs. 6 DBA Österreich-Deutschland keine Betriebsstätte in Österreich vorliegen.*

*Umsatzsteuerlich besteht ebenfalls keine „feste Niederlassung“ (Betriebsstätte) im Sinne der EG-Richtlinie bzw. der ständigen Rechtsprechung des EuGH, da in den Büroräumen in P. wie oben beschrieben keinerlei Strukturen vorhanden sind, die von der personellen und*

*technischen Ausstattung her eine eigenständige Erbringung sonstiger Leistungen ermöglichen würden.*

*Insgesamt ist daher festzustellen, dass es sich bei den Büroräumen in P. weder um eine Betriebsstätte im Sinne des DBA Österreich-Deutschland noch im Sinne der EG-Richtlinie vorliegt. Daher entfällt auch eine Abgabe von Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen in Österreich.*

*Für die Vergütung von in Österreich gezahlter Umsatzsteuer für das Jahr 2005 liegt Ihnen der „Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer“ (Formular U5) vom 28.2.2006 vor. Für die im Jahr 2006 angefallenen Vorsteuerbeträge ist inzwischen ebenfalls ein gesonderter „Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer“ (Formular U5) bei dem Finanzamt Graz-Stadt eingereicht worden. Ich bitte nun um abschließende Bearbeitung beider Erstattungsfälle.*

*Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Büroräume in P. aus Kosten- und Praktikabilitätsbetrachtungen zwecks Einsparung von Kosten für Hotel, Telefon etc. von meiner Mandantin angemietet wurden. Mitarbeiter der Zentrale in Deutschland haben dort eine zusätzliche Schlafmöglichkeit bei geschäftlichen Besuchen in Österreich und nutzen das vorhandene Telefon für „Inlandsgespräche“. Ein auf den Inhaber der Büroräume hinweisendes Firmenschild gibt es ebenfalls nicht. Das Büro wird daneben fallweise genutzt, wenn der für Österreich zuständige Handelsvertreter meines Mandanten dort für vorbereitende und andere Hilfstätigkeiten gelegentlich anwesend ist.*

*Eine Klassifizierung dieser Büroräume als Betriebsstätte würde unnötigen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen und letztlich wohl zur Aufgabe der Büroräume führen.“*

Mit Bescheiden vom 20. Juli 2007 bzw. vom 4. September 2007 wurden die Eingaben vom 19. Juni 2007 bzw. 22. Februar 2006 betreffend die Vergütung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2006 bzw. Jänner bis Dezember 2005 abgewiesen. Das Finanzamt vertrat in beiden Bescheiden die Rechtsansicht, eine im Inland gelegene feste örtliche Einrichtung zur Vornahme von Tätigkeiten, nach welcher Mitarbeiter fallweise Besprechungen und Kontaktpflege mit österreichischen Kunden durchführen sowie das dort vorhandene Telefon für Inlandsgespräche nutzen, erfülle die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs gemäß § 29 BAO, welcher auch für das Umsatzsteuerrecht und somit auch für die Auslegung des § 1 der Verordnung über das Verfahren für Erstattung von Vorsteuern idF BGBl.Nr. 2003/384 II heranzuziehen sei. Eine Vorsteuererstattung käme nach dieser Bestimmung daher nicht in Betracht.

In den Berufungen vom 13. August 2007 bzw. 20. September 2007 führte die Bw. aus, dass sie in Österreich über keine Betriebsstätte verfüge. Die Büroräume in P. stellen weder im Sinne des Art. 5 DBA Österreich-Deutschland noch der EG-Richtlinie eine Betriebsstätte oder „feste Niederlassung“ dar. Dies sei mit Schreiben vom 28. Juni 2007 des Steuerberaters ausführlich begründet worden.

Mit Schreiben des UFS vom 24. März 2009 wurde das Finanzamt Graz-Stadt zur Beurteilung des berufungsgegenständlichen Büros als Betriebsstätte nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen gebeten, wenn davon auszugehen sei, dass eine „feste Niederlassung“ in umsatzsteuerlicher Hinsicht unter Berücksichtigung der gemeinschaftsrechtlichen Besonderheiten nicht vorliege und um Klärung der Frage gebeten, ob bei Nichtvorliegen einer „festen Niederlassung“ die Zuständigkeit des Finanzamtes Graz-Stadt gegeben wäre.

Das Finanzamt Graz-Stadt führte in einem Schreiben vom 2. Juni 2009 zur Feststellung der Zuständigkeit eines Finanzamtes aus, dass jedenfalls der Betriebsstättenbegriff nach § 29 BAO heranzuziehen sei, der nicht im Sinne der EuGH-Judikatur zu interpretieren sei. Liegt eine Betriebsstätte nach § 29 BAO vor, so sei nicht mehr das Finanzamt Graz-Stadt zuständig, sondern das Finanzamt, in dessen Bereich die Betriebsstätte liege, bei dem ein Veranlagungsverfahren durchzuführen sei.

Das zuständige Finanzamt hat sich der Rechtsmeinung des Finanzamtes Graz-Stadt angeschlossen.

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

Strittig ist, ob das berufungsgegenständliche Büro in P. , wo (deutsche) Mitarbeiter der Bw., einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland, fallweise Besprechungen durchführen und Kontakte mit österreichischen Kunden haben, eine Betriebsstätte nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen, insbesondere des § 1 Abs. 1 der Erstattungsverordnung ist.

Zu klären ist, wie der Betriebsstättenbegriff zu interpretieren ist bzw. ob für das Umsatzsteuerrecht der in § 29 BAO vorgesehene Betriebsstättenbegriff maßgeblich ist.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen bei Unternehmern, die **im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben** und die im Inland keine steuerpflichtigen Umsätze ausführen, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend vom § 21 Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei Unternehmern, 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.

Aufgrund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 wurde vom Bundesminister für Finanzen mit Verordnung BGBl. 1995/279 (in der Folge: Erstattungsverordnung), „ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen“. Schon aus dem Titel dieser V ist ersichtlich, dass mit ihr aufgrund der Ermächtigung des § 21 Abs. 9 UStG 1994 ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die im § 21 Abs. 4 UStG 1994 vorgesehene Veranlagung der Jahresumsatzsteuer vorgesehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Erstattungsverordnung 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

- Z 1: keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
- Z 2: nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
- Z 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
- Z 4: nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat;

Z 5: weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 9 lit. c UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung des Art. 26c der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht hat.

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Als Betriebsstätten gelten insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen; Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Das streitgegenständliche Büro in P. dient u.a. für Besprechungen mit österreichischen Kunden, wobei der Telefonanschluss für kostengünstigere „Inlandsgespräche“ installiert wurde. Es wird kein eigenes österreichisches Personal eingesetzt; Kundenbesprechungen führen ausschließlich die in Deutschland ansässigen Mitarbeiter. Lediglich ein selbständiger Handelsvertreter ist fallweise anwesend. Der eigentliche Unternehmensgegenstand der Bw. – Softwareerstellung und –vertrieb – wird in diesem Büro nicht ausgeführt. Es erfolgen

vorbereitende und andere Hilfstätigkeiten. Das Finanzamt hat laut Aktenlage keine gegenteiligen Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Der in § 1 Abs. 1 der Erstattungsverordnung verwendete Begriff der (umsatzsteuerlichen) Betriebsstätte ist in richtlinienkonformer Interpretation im Sinne der Bedeutung einer „festen Niederlassung“ zu verstehen (Art. 1 der 8. Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuern an nicht im Inland anlässige Steuerpflichtige, 79/1072/EWG, entspricht jenem des Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie). Die Erstattungsverordnung beruht auf der 8. bzw. der 13. MWSt-RI.

Eine feste Niederlassung nach der Rechtsprechung des EuGH wird durch einen hinreichenden Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln gekennzeichnet, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind. Neben dem Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln wird 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).

Eine „feste Niederlassung“ in umsatzsteuerlicher Hinsicht liegt unter Berücksichtigung der gemeinschaftsrechtlichen Besonderheiten im Hinblick auf die Verwendung für Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten im gegenständlichen Fall nicht vor. Es ist kein Personal vorhanden, das autonom eine unternehmerische Leistung erbringen kann. Allein das Vorhandensein eines Raumes mit Telefonanschluss ohne die personellen Ressourcen reicht nicht aus, von einem Vorliegen eines Mindestbestandes im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln auszugehen. Eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte liegt daher nicht vor.

Hinsichtlich der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind also die Besonderheiten des Gemeinschaftsrechtes zu berücksichtigen (vgl. das oben zitierte VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2003; u.a. die UFS-Entscheidungen vom 29.11.2006, RV/0444-G/05 und vom 26.11.2008, RV/0171-G/07 und die dort zitierte Literatur wie Tumpel, Die Betriebsstätte gem. § 29 BAO – Ein Begriff mit zentraler Bedeutung und komplexem Inhalt, in Tanzer (Hrsg.), Die BAO im 21. Jahrhundert, Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, Wien 2005, S 80ff).

Es ist daher nicht entscheidungswesentlich, dass die Büroräume nach dem Begriffsverständnis des § 29 BAO allenfalls eine Betriebsstätte darstellen. Es handelt sich dabei um eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die dem Betrieb dienen (unerheblich ist, ob dort eine Haupt-

oder Hilfstätigkeit für das Unternehmen ausgeübt wird. Bereits das Ausüben einer Hilfstätigkeit reicht zur Betriebsstättenbegründung iSd BAO aus.)

Entscheidend für das Vorliegen einer „festen Niederlassung“ nach dem Urteil des EuGH vom 28.6.2007, Rs. C-73/06, „Planzer Luxembourg“, Rn 54 bis 56, ist, dass es als nicht ausreichend zu werten ist, wenn die feste Einrichtung nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen.

Unstrittig werden in den streitgegenständlichen Büroräumlichkeiten „keinerlei Aufgaben aus dem Bereich der zentralen Unternehmensfunktionen des Unternehmens wie leitende Tätigkeiten, Erstellung der Produkte des Unternehmens, Finanzierung, Vertrieb“ ausgeübt, was wegen der fehlenden personellen und sachlichen Ausstattung auch gar nicht möglich ist. Die Büroräume werden aus Kosten- und Praktikabilitätsgründen zwecks Einsparung von Kosten für Hotel oder Telefon angemietet, wobei sie für Mitarbeiter der Zentrale in Deutschland als Schlafmöglichkeit bei geschäftlichen Besuchen in Österreich dienen bzw. das vorhandene Telefon für „Inlandsgespräche“ genutzt werden soll. In den Büroräumen werden nach den vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Bw. ausschließlich Hilfstätigkeiten vorgenommen. Dort wird nicht die eigentliche unternehmerische Leistung erbracht, was zur Begründung einer „festen Niederlassung“ aber erforderlich wäre.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die Bw. in Österreich über eine - für fallweise Besprechungen und Kontaktpflege mit österreichischen Kunden bzw. das dort befindliche Telefon für Inlandsgespräche nutzende - Betriebsstätte verfüge, die die Voraussetzungen des § 29 BAO erfülle, welcher für das Umsatzsteuerrecht und somit auch für die Auslegung des § 1 der Erstattungsverordnung heranzuziehen sei, kann somit nicht gefolgt werden.

Ob die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt, war nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Da die Bw. keine Umsätze im Inland ausgeführt hat, was auch nicht vom Finanzamt behauptet wurde, hat es zu Unrecht die Voraussetzungen für die Anwendung der Erstattungsverordnung als nicht anwendbar angenommen.

Hat ein Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland keine Umsätze im Inland ausgeführt und beantragt dieser die Vergütung von Vorsteuern, ist zwingend das Erstattungsverfahren nach der Verordnung BGBl. 279/1995 anzuwenden.

Da das Finanzamt zu Unrecht von einer österreichischen Betriebsstätte ausgegangen ist, waren die angefochtenen Abweisungsbescheide – dem Unabhängigen Finanzsenat ist es nicht gestattet, Abgaben (Erstattungsbeträge) erstmalig festzusetzen – aufzuheben.



Wien, am 23. Juni 2009