

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 31.07.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (belangte Behörde) vom 06.07.2017, betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBI. Nr. 279/1995 erfolgt mit 27.272,92 € (Gutschrift).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine deutsche GmbH, die ein Planungsbüro betreibt. In ihrem Erstattungsantrag beantragt sie die Erstattung von Vorsteuern aus Rechnungen inländischer Vorleistungen.

Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Rechtsansicht, ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge für Umsätze, die nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, seien nicht abzugsfähig, auch wenn sie auf Grund der Rechnungslegung geschuldet würden.

Da eine Leistung erbracht wurde, die in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliege, durfte der Rechnungsaussteller auch keine Umsatzsteuer ausweisen. Die Leistung sei in einem anderen Ort steuerbar. Die Rechnung könne jedoch vom Rechnungsleger berichtigt werden.

In ihrer Beschwerde führte die Bf. aus, sie habe Fremdleistungen einer österreichischen Firma im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben in G. (Österreich) erhalten.

Sie habe die Generalplanung übernommen, die Detailplanung jedoch aber an inländische Fremdleister vergeben. Bei diesen Fremdleistungen handle

es sich um grundstücksbezogene sonstige Leistungen, die nach § 3a Abs. 9 UStG am Belegenheitsort des Grundstücks als ausgeführt gelten. Somit sei die Rechnungsausstellung durch den Fremdleister nicht zu beanstanden. Die Vorsteuern seien daher im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens zu erstatten. Da die Bf. Generalplanungsleistungen an einen österreichischen Unternehmer erbringe, die zwar in Österreich steuerbar und steuerpflichtig seien, jedoch die Regelung über den Übergang der Steuerschuldnerschaft greifen, sei eine umsatzsteuerliche Registrierung nicht erforderlich.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung vertritt die belangte Behörde nunmehr die Rechtsmeinung, die Vorsteuern seien nicht zu erstatten, da die Bf. selbst Bauleistungen erbracht hätte und die Steuerschuld aus den Vorleistungen sei an sie gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 übergegangen und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Eine Vorsteuererstattung könne daher nicht zur Anwendung gelangen.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. aus, Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG seien alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Ausschließlich planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten etc.), die als selbständige Leistungen zu beurteilen sind, seien keine Bauleistungen. Sachverhaltsmäßig ergänzt sie, dass sie nach den abgeschlossenen Generalplanerverträgen zu folgenden Leistungen beauftragt sei:

Grundlagenermittlung, Vorplanung, Entwurfsplanung, Genehmigungsplanung, Objektbetreuung und Dokumentation. Keinesfalls seien Baumaßnahmen Auftragsbestandteil.

An den Subplaner wurden folgende Auftragsleistungen vergeben:

Unterstützung im Zuge der Einreichplanung, Erstellung der Ausführungsplanung, Tragwerksplanung, Brandschutzplanung, bauphysikalische Bearbeitung, örtliche Bauaufsicht Bautechnik, Planungs- und Baustellenkoordination, Planung der Haus- und Elektrotechnikleistungen, Objektüberwachung der Haus- und Elektrotechnikleistungen.

Sie sei als Architekturbüro kein Unternehmen im Sinne des Anhangs 4 zum UStG, das üblicherweise Bauleistungen erbringe.

In ihrem Vorlagebericht geht die belangte Behörde davon aus, auf Grund der Tatsache, dass die empfangenen Leistungen auch die örtliche Bauaufsicht und Baustellenkoordination umfasste, handle es sich um Bauleistungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

§ 3a UStG 1994

...

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).

§ 19. (1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(1a) Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

...

Die Bf. ist als ausländisches Unternehmen in Form einer GmbH für eine inländische Gesellschaft tätig und erbringt im Wesentlichen Planungsleistungen für ein inländisches Grundstück. Ein Teil ihrer Planungsaufträge hat sie an einen inländischen Subunternehmer vergeben, der seine Entgelte mit inländischer Umsatzsteuer in Rechnung stellte, für die die Bf. den Vorsteuerabzug im Erstattungsverfahren beansprucht. Die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsauffassung, dass kein inländischer Leistungsort und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen wurde, wird nicht geteilt, weil sich die Planungen auf ein inländisches Grundstück bezogen (§ 3a Abs. 9 UStG 1994). Daher kommt die Generalklausel für Leistungen im Unternehmensbereich gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nicht zur Anwendung.

Die in der weiteren Folge getroffene abgabenrechtliche Feststellung, bei den von der Bf. erbrachten Leistungen handle es sich um Bauleistungen, wird ebenfalls nicht geteilt.

Bauleistungen sind nach der Legaldefinition des § 19 Abs 1a „alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen“. Die Regelung gilt aber auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen (gilt nach UStR Rz 2602c auch bei mehrstufiger Personalgestellung). Der Begriff des Bauwerks ist nach Rz 2602c UStR weit auszulegen und umfasst sämtliche Hoch- und Tiefbauten (somit zB auch Straßen, Tunnels) sowie mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke (s USt-Protokoll 2010 zu Isolierarbeiten) und Silos, ferner Teile von Bauwerken,

wie Fenster, Türen, Bodenbeläge, Heizungsanlagen und mit dem Gebäude fest verbundene Einrichtungsgegenstände, wie zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen (vgl USt-Protokoll 2010 mHa S/K/C/Z/H § 19 Anm 69 ff).

Hingegen werden danach (beispielsweise) **nicht als Bauleistungen** angesehen: **ausschließlich planerische Leistungen**, Beförderungsleistungen einschließlich des Be- und Entladens, das Abholen und die Entsorgung von Bauschutt, die Vermietung von Baugeräten, die Durchführung von Reparatur- und Wartungsarbeiten bei Baugeräten, Wartungsarbeiten an Bauwerken, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden (s a USt-Protokoll 2011, wonach die Reparatur von Strom- oder Telefonleitungen Bauleistung ist, weil Teile zu ersetzen sind). (*Ruppe/Achatz, UStG 1994*⁴, § 19 Rz. 45, 46).

Ausdrücklich sind sogar nach den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Rz. 2602c ausschließlich **planerische Leistungen** z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs- und Bauingenieuren **keine Bauleistungen**. Ebenso fallen die unter den Einzelfällen erwähnten Leistungen der Bauaufsicht und Rechnungskontrolle nicht unter die Bauleistungen.

Insgesamt kommt das angerufene Gericht zum Schluss, dass die vor der belangten Behörde vorgeschlagene Vorgangsweise (Rechnungsberichtigung und Rückerstattung des Umsatzsteuerbetrages des rechnungsausstellenden Unternehmens) selbst bei Teilung dieser Rechtsansicht im Ergebnis zur Entlastung der von der Bf. eingekauften Vorleistungen bzw. zur Neutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette führt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 5. Oktober 2018

