



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 18. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Jänner 2008 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 01-06/2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, das für den Zeitraum 01-06/2007 rechtzeitig einen Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer stellte (im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit „Personalgestaltung“).

Diesem Antrag wurde seitens des Finanzamtes nicht entsprochen und der zu erstattende Betrag mit Null festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass Umsatzsteuerbeträge für Leistungen, nach § 3a Abs. 10 UStG 1994 „Katalogleistungen“ nicht abzugsfähig wären. Weiters sei die Erstattung der Vorsteuer grundsätzlich nur bei Vorlage der Originalbelege möglich (§ 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995). Vorsteuern würden in jenen Veranlagungsraum fallen, in dem alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien. Ein Wahlrecht für den Unternehmer, den Vorsteuerabzug für einen anderen Zeitraum geltend zu machen, bestehe nicht (betreffend Rechnungen aus 2006). Die im Zusammenhang mit PKW stehenden Vorsteuerbeträge seien nicht anzuerkennen.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. Berufung ein und beantragte erneut die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern aus den beigefügten Rechnungen über Handykarten, Geschäftsessen, Übernachtungskosten und Büromieten, da der Vorsteuerabzug für diese Kosten nach österreichischem Recht nicht ausgeschlossen sei und das Unternehmen auch alle übrigen Voraussetzungen für die Erstattung der Vorsteuerbeträge erfülle.

Das Finanzamt forderte die Bw. daraufhin auf, Ergänzungen vorzunehmen: um eine Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der Ausgaben für Büromieten wurde gebeten. Die Vorlage der Kfz-Papiere hinsichtlich der in Österreich betankten Fahrzeuge wurde abverlangt. Eine Ergänzung hinsichtlich der Reiserechnungen hinsichtlich Zeit, Ziel und Zweck der Reise wurde nachgefordert, um Vorlage von Ausgangsrechnungen der Österreicheinsätze ersucht, sowie zu den Bewirtungskosten nach den Angaben zum Grund der Bewirtung und der bewirteten Personen gefragt.

Dazu führte die Bw. aus:

Die Ausgaben für Büromieten seien auf dem als Anlage 2 beigelegten Mietvertrag begründet. Dieses Büro sei für den Einsatzleiter, welcher vor Ort die Organisation des Personals wie auch den Kunden- bzw. Baustellenkontakt mit dem Auftraggeber koordiniere. In diesem Büro würden selbstverständlich auch Arbeitsberatungen mit dem Personal bzw. Geschäftsführer durchgeführt.

Die Fahrzeugpapiere wurden vorgelegt, aus den Übernachtungsrechnungen ergäben sich alle geforderten Angaben. Ziel und Zweck der Reisen seien in jedem Fall der Einsatz des Personals der Bw. auf den Baustellen.

Die Österreicheinsätze dienten ausschließlich der Vertragserfüllung als Auftragnehmer gegenüber dem Auftraggeber, der AG. Die Baustellen und die Zeiten bzw. Dauer der Einsätze seien aus der Anlage A bzw. den Stundennachweisen zu ersehen.

Die nötigen Angaben zu den Bewirtungsrechnungen seien auf den Rechnungen vermerkt, die Kopien gegen Originale getauscht.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung ab: Wie aus der Vorhaltsbeantwortung eindeutig hervorginge, habe die Bw. vom in B. angemieteten Büro aus durch den Einsatzleiter die Organisation des Personals wie auch den Kunden- bzw. Baustellenkontakt mit dem Auftraggeber koordiniert und Arbeitsberatungen mit dem Personal und Geschäftsführer durchgeführt. Laut den Ausgangsrechnungen werde Gestellung von Personal verrechnet, sodass die Koordinierung dieses Personals als Geschäftstätigkeit anzusehen sei. Aus diesem Grund stelle sich heraus, dass das Finanzamt Graz-Stadt unzuständig sei und die Berufung abzuweisen. Eine Meldung ergehe an das nunmehr für die Umsatzsteuerveranlagungen zuständige Finanzamt B..

Der steuerliche Vertreter brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte begründend aus: Zum Sachverhalt werde ergänzend ausgeführt, dass im Rahmen der seitens der Bw. für die A. erbrachten Leistungen (Gestellung von Personal als Sicherungsposten), die auf unterschiedlichen Bahnhöfen und Strecken der A. bundesweit in Österreich zum Einsatz kämen, durch die Bw. in den Büroräumen der Firma S., die zur G. Gruppe gehöre, ein Zimmer angemietet worden sei. Dieses Büro befinde sich direkt innerhalb des Büros der o.g. Firma.

Die Nutzung erfolge ausschließlich zur Lagerung von Ausrüstungsgegenständen (Ersatz für defekte Signalhörner, Arbeitsschutzkleidung usw.), Lagerung von Vordrucken, wie z.B. Stundenlohnzettel, Vorbereitung des Einsatzes (Erstellung Dienstplan). Der Einsatzleiter halte sich dazu wöchentlich ca. drei bis vier Stunden in diesem Raum auf. In diesem Raum befänden sich keine Kommunikationseinrichtungen. Die wöchentlichen Bestellungen der einzelnen Struktureinheiten der A. würden per Fax an den Anschluss der Firma S. geschickt bzw. per E-Mail an einen PC-Arbeitsplatz dieser Firma, der vom Einsatzleiter der Bw. mit genutzt werden könne (Firmennetzwerk). Dieser plane danach die Folgeweche und bestätige die Bestellungen der A.. Die Faktura und Lohnbuchhaltung erfolge am Hauptsitz der Bw. in H.. Mitarbeiter der Bw., die die Tätigkeit als Sicherungsposten bei der A. ausübten, wären in diesem Büro nur zur Abgabe ihrer Abrechnungsunterlagen (Stundenlohnzettel) bzw. zur Entgegennahme von Aufträgen anwesend. Dies erfolge auch nur dann, wenn sie in der näheren Umgebung auf Einsatzstellen tätig wären. Nach Aussage des Einsatzleiters seien bisher ca. sieben bis acht Mitarbeiter einmal in diesem Raum gewesen, der ja auch nur während der gewöhnlichen Bürozeiten der Firma S. zugänglich sei.

Der Einsatzleiter übergebe ansonsten Ausrüstungsgegenstände unmittelbar an den Einsatzstellen und hole auch von dort die von der A. bestätigten Stundenlohnzettel ab.

Die A. sei der einzige Kunde der Bw. in Österreich. Mitarbeiter der A. seien noch nie in diesem Raum gewesen.

Der Einsatzleiter sei verantwortlich für die Vorbereitung des Einsatzes (Personaldisposition), die Verständigung der Mitarbeiter (in der Regel über das Handy), die tägliche Kontrolle der Dienstdurchführung auf den Einsatzstellen und die Übersendung der Stundenlohnzettel nach H..

Die Abrechnung werde durch den Einsatzleiter in H. vorbereitet. Dies betreffe auch Angebote und Verträge, da der Einsatzleiter keinerlei Vollmachten des Unternehmens zum Abschluss von Verträgen und dergleichen besitze. Der technische Geschäftsführer sei in Vorbereitung einer Ausschreibung der A. einmal in diesem Büro gewesen, um ein Fax abzusetzen.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass dieser Raum ausschließlich für die Vorbereitung und Lagerung genutzt werde (Hilfsbetriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 4 Buchstabe f

[offenbar gemeint: DBA mit Deutschland]). Die zuerst getätigten Aussagen zu dem angemieteten Raum seien von der kaufmännischen Geschäftsführerin erfolgt, die aber die unmittelbaren Örtlichkeiten und die praktische Durchführung der Dienstleistung für die A. nicht kenne.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes liege keine Betriebsstätte im Sinne des Art. 196 MwStSystRL vor, weshalb auch keine Betriebsstätte im Sinne des österreichischen Umsatzsteuerrechtes vorliege. Um antragsgemäße Vorsteuererstattung werde ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 (in der Folge: 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

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.

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.

Abs. 2: Als Betriebsstätten gelten insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften) Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;
- c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Im Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob das gemietete Büro der Bw. in B. eine Betriebsstätte nach den **umsatzsteuerlichen** Bestimmungen, insbesondere des § 1 Abs. 1 der Erstattungsverordnung darstellt.

Es ist daher nicht entscheidungswesentlich, dass das Büro nach dem Begriffsverständnis des § 29 BAO grundsätzlich eine Betriebsstätte darstellt (vgl. Ritz, BAO³, § 29 Tz 2, 4, 6). Es ist eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung und dient dem Betrieb unmittelbar (unerheblich ist dabei, ob dort eine Haupt- oder Hilfstätigkeit für das Unternehmen ausgeübt wird. Bereits das Ausüben einer Hilfstätigkeit würde zur Betriebsstättenbegründung iSd BAO ausreichen). Die Zuständigkeitsbestimmungen der BAO richten sich nach dem Vorhandensein einer Betriebsstätte in Österreich. Die Vorsteuererstattung richtet sich jedoch nach der Erstattungsverordnung.

Der in § 1 Abs. 1 der zitierten Erstattungsverordnung verwendete Begriff der (umsatzsteuerlichen) Betriebsstätte ist in richtlinienkonformer Interpretation aber im Sinne der Bedeutung einer "**festen Niederlassung**" zu verstehen [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); entspricht Art. 43 MwStSystRL, RL 2006/112/EG].

Nach der Rechtsprechung des EuGH, Planzer Luxembourg Sàrl, Urteil vom 28.6.2007, C-73/06, Rz 54 verlangt der Niederlassungsbegriff - nach einer auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung - einen durch das **ständige Zusammenwirken** der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen **erforderlichen Personal- und Sachmittel** gebildeten **Mindestbestand** (vgl. Urteile vom 4.7.1985, Berkholz, C-168/84, Randnr. 18; vom 20.2.1997, DFDS, C-260/95, Randnr. 20; und vom 17.7.1997, ARO Lease, C-190/95, Randnr. 15). Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. Urteil ARO Lease, C-190/95, Randnr. 16). So auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226 und die dort zitierte Judikatur des EuGH: Ein hinreichender personeller und sachlicher Mindestbestand, der für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich ist, bildet somit eine wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer festen Niederlassung. 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.

Hinsichtlich der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind also die Besonderheiten des Gemeinschaftsrechtes zu berücksichtigen (vgl. 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. 80 ff; weiters Pichler, SWK 2007, 921 und Wiesinger / Wagner, SWI 2007, 316).

Nicht ausschlaggebend sind damit auch z.B. die Bestimmungen diverser Doppelbesteuerungsabkommen.

Die Verfügungsmacht der Bw. über das Büro in B. ist nach der Aktenlage gegeben und ergibt sich aus der vorliegenden Mitbenützungsvereinbarung zwischen der Bw. und der Firma S., wonach die auch zur G. Gruppe gehörende Bw. anteilig ein Büro (rückwärtiges Büro) und anteilig die Allgemeinflächen gegen eine monatliche Zahlung von € 200,- mitbenützen kann (eine durchgehende Benützung im berufungsgegenständlichen Zeitraum ist durch die vorgelegten Mietrechnungen aktenkundig, eine Beendigung der Mietvereinbarung nicht behauptet worden). Ein hinreichender Grad an Beständigkeit und die nötige Struktur für die Leistungserbringung sind gegeben. Die notwendigen Sachmittel wie z.B.

Arbeitsschutzbekleidung und Ausrüstungsgegenstände, sowie nötige Vordrucke, die für die Erbringung der entsprechenden Dienstleistung erforderlich sind, sind im Büro vorhanden. Der PC kann mitbenutzt werden, wie offensichtlich ebenso das Faxgerät. Die Durchführung nötiger Besprechungen (mit der Geschäftsführung, den Einsatzkräften oder dem Auftraggeber) ist vor Ort möglich. Der telefonische Kontakt kann über das Mobiltelefon erfolgen.

Was die personellen Mittel anbelangt, so sind diese durch den Einsatzleiter vor Ort (der das Büro zur Koordinierung der Personalgestellungseinsätze nutzt, die Folgeweche dort plant, die Bestellungen der A. bestätigt), und die in Österreich tätigen Einsatzkräfte gegeben, die zum Teil auch ihre Aufträge im Büro entgegennehmen und ihre Stundenlohnzettel dort abgeben. Dieser Personaleinsatz geht auch über etwaige bloß untergeordnete Tätigkeiten (wie Wartungs- oder Aufstellungsarbeiten, vgl. EuGH, Berkholz, 4.7.1985, C-168/84) weit hinaus.

Als weiteres Kriterium ist zu prüfen, ob in der Betriebsstätte in B. die autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistung „Personalgestellung“ möglich ist, ob die eigentliche Leistung über diese Betriebsstätte erbracht werden kann. Nach der Rechtsprechung des EuGH (s.o.) hängt es von der jeweiligen Tätigkeit bzw. Leistung des Unternehmers ab, ob der erforderliche Bestand an Personal und Betriebsmitteln für eine feste Niederlassung vorliegt. Es muss eine betriebsbezogene Würdigung erfolgen. Eine Einrichtung, die nur dazu dient, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen (wie etwa das Anwerben von Personal oder der Ankauf von Sachmitteln) ist nicht als feste Niederlassung zu werten (vgl. Pichler, SWK 2007, 921).

Aus nachfolgenden Gründen ist beim Büro der Bw. nicht bloß von einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO bzw. von einer „Hilfsbetriebsstätte“ auszugehen, sondern von einer festen Niederlassung

im Sinne der umsatzsteuerlichen Bestimmungen, das heißt, von der Möglichkeit einer autonomen Erbringung der Leistung „Personalgestellung“:

Personalgestellung umfasst die vorübergehende Überlassung von Arbeitskräften zur Dienstverrichtung bei einem anderen Unternehmer, die Verlagerung der Aufgaben eines Beschäftigten zu einem Dritten. Der Arbeitnehmer wird gewissermaßen an unterschiedliche Auftraggeber verliehen. Diese Tätigkeit wird durch die Koordination der Einsätze unter Entgegennahme der Aufträge der A. im Büro in B. autonom ermöglicht. Durch Zugangsmöglichkeit zum Firmennetzwerk und Mitbenützung der Infrastruktur des Büros wird eine Gestellung des verfügbaren Personals möglich. Die nötigen Arbeitsmittel und Unterlagen befinden sich im Büro, die Einsätze können vom Büro aus koordiniert werden, auf die Anforderungen des Auftraggebers kann umgehend reagiert und die Anordnungen der Geschäftsführung in Deutschland können in Österreich umgesetzt werden.

Dass Lohnbuchhaltung und Fakturierung vom Sitz in Deutschland aus gemacht werden, schadet nicht. Ebenso wenig wie der Umstand, dass der Auftraggeber noch nie im Büro war oder dass der Einsatzleiter vielfach vor Ort, an den einzelnen Einsatzorten, tätig wird. Das ist bei der Tätigkeit der Personalgestellung nicht als ungewöhnlich anzusehen. Die Haupttätigkeit (die eigentliche Leistung), das operative Geschäft, die Personalgestellung an sich, die Disposition und Organisation der Personaleinsätze, der Kontakt mit dem Kunden, ist aber vom österreichischen Büro aus möglich und wird über diese Betriebsstätte erbracht. Die eigentliche Leistung bzw. der maßgebliche Teil der Leistung „Personalgestellung“ wird von der inländischen Betriebsstätte aus erbracht bzw. abgewickelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. August 2009