



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Treuhand Union Neusiedl am See Steuerberatungsgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 7100 Neusiedl am See, Kalvarienbergstraße 17, vom 27. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, vom 8. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 1/2009 bis 10/2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAQ](#) ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage steht auf Grund verschiedener Erhebungen des Finanzamtes sowie der Angaben der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens folgender Sachverhalt fest:

Die Berufungswerberin (Bw.) hat mit der E Internationale Spedition GmbH in Salzburg am 14. April 2009 einen „Transportunternehmervertrag“ mit Wirksamkeit ab 4. Mai 2009 abgeschlossen und als Unternehmensadresse PLZ Z, C 11, angegeben.

Dem Vertrag zufolge bietet die E Internationale Spedition GmbH der Bw. regelmäßig Montags 7 Uhr bis Freitags 18 Uhr Transportaufträge an, wenn sich diese zur Ladungsübernahme zur Verfügung stellt und sich mindestens drei Mal am Tag zu der in der Betriebsordnung der E Internationale Spedition GmbH festgelegten Zeit bei der Spedition meldet. Laut Vertrag hat

die Bw. die Transportaufträge „persönlich oder durch einen Mitarbeiter zu erbringen. Die Einschaltung Dritter, insbesondere andere Subunternehmer oder Speditionen, ist unzulässig.“ Abgerechnet wird je Transportauftrag, wobei verschiedene Voraussetzungen zu erfüllen sind. E Internationale Spedition GmbH „sorgt ab dem zweiten vollständigen Abrechnungsmonat für eine Umsatzgarantie entsprechend gesonderter Vereinbarung“; E Internationale Spedition GmbH steht ein monatlicher Pauschalbetrag für die von ihr erbrachten Leistungen unabhängig davon, ob Transporte durchgeführt wurden oder nicht, zu.

Die Bw. hat – mit Adresse PLZ Z, C 11 - der E Internationale Spedition GmbH – per Adresse eines Standortes in Deutschland – offenbar auf von dieser zur Verfügung gestellten Formularen Rechnungen über Transportleistungen gelegt, wobei vier Rechnungen vom 3. September 2009 betreffend „Transportkosten“ im Juli (offenbar 2009) aktenkundig sind, die neben Name und Anschrift der Rechnungslegerin und der Rechnungsempfängerin, einem Datum, einer Unterschrift der Rechnungslegerin, einer „TU-Nummer“, einer (einmal doppelt vergebenen) Rechnungsnummer, der Steuernummer und der UID-Nummer der Bw., die Gutschriftnummer der Rechnungsempfängerin Betragsangaben bei „Umsatzsteuerpflichtig € netto“ und bei „Brutto €“, nicht jedoch bei „Umsatzsteuerfrei €“ und „Umsatzsteuer €“ enthält.

Seitens der E Internationale Spedition GmbH war Voraussetzung für den Vertragsabschluss, dass die Bw. über eine „Firma in Österreich“ verfügt.

Die Bw. nutzt unentgeltlich das Einfamilienhaus des H W, eines Bekannten, in PLZ Z, C 11, wobei ihr ein eigenes Zimmer zur Verfügung steht und sie andere Räume im Haus mitbenutzen darf. In diesem Zimmer befinden sich unter anderem ein Schreibtisch, eine als Bett nutzbare Sitzgarnitur, ein Computer und Geschäftsunterlagen des H W. Die Möblierung steht im Eigentum von H W. Als Gegenleistung sind verbilligte oder unentgeltliche Transportleistungen für H W in Aussicht genommen, die allerdings von H W bislang nicht in Anspruch genommen wurden. Sollte es zu keinen Transporten kommen, beträgt die monatliche Miete 40 €, die rückwirkend zu zahlen wäre. Die Bw. verfügt zwar über keinen Haustorschlüssel, kann das Haus aber über die mit einem Code-Schloss gesicherte Garage – die Bw. kennt den Zugangscode – betreten und darf diese Garage auch benützen.

Die Bw. hält sich an etwa 10 Tagen im Monat in diesem – den aktenkundigen Fotos zufolge noch nicht gänzlich fertig gestelltem - Haus auf. Das Haus wird von der Bw. stets mit einem PKW – einem Mitsubishi Grandes – aufgesucht. Die Bw. trägt in Z „Jeans, T-Shirts, normale Freizeitbekleidung“, da sie „keine andere Bekleidung brauche“, da sie „hauptsächlich telefonisch oder per PC arbeite“.

Dass die Bw. von dem Zimmer in Z aus regelmäßig berufliche Telefonate – mit der E Internationale Spedition GmbH - führt, hat das Finanzamt bei einem Augenschein festgestellt. Das Zimmer wird einerseits für Übernachtungen genutzt, da sich dadurch Termine in Wien leichter wahrnehmen lassen, andererseits für Büroarbeiten wie das Schreiben von Rechnungen und das Vorbereiten von Unterlagen. Die Bw. verwendet mobiles Internet.

Die Transporte für die E Internationale Spedition GmbH werden tatsächlich von dem ungarischen Transportunternehmen des Ehegatten der Bw. – von diesem gemeinsam mit einem Mitarbeiter - durchgeführt, der sich hierfür eines IVECO Daily und eines Fiat Ducato, beide mit ungarischem Kennzeichen, bedient. In dem Fiat Ducato befindet sich ein von der Bw. angeschafftes Navigationsgerät zum Preis von 1.280 €, welches „eine Grundvoraussetzung war, um den Vertrag mit der Salzburger Firma zu bekommen“.

Die Bw. gab – soweit im Finanzamtsakt aktenkundig - Umsatzsteuervormeldungen wie folgt ab: 1/09: Gutschrift 24,70 €, 2/09: Gutschrift 15,14 €, 3/09: 0 €, 4/09: Gutschrift 233,33 €, 5/09: 0 €, 6/09: Gutschrift 15,32 €, 7/09: Zahllast 203,18 €, 8/09: Zahllast 41,73 €.

Das Finanzamt würdigte diesen Sachverhalt dahingehend, dass die Bw. keine Arbeitnehmerin der E Internationale Spedition GmbH, sondern „Geschäftsvermittlerin zwischen der E Internationale Spedition GmbH und der ungarischen Firma ihres Mannes“ sei. Die Bw. unterhalte in Z keine Betriebsstätte, es handle sich lediglich um „eine Schlafgelegenheit, die durchschnittlich 10-mal im Monat benutzt wird.“ Bei dem Zimmer in Z handle es sich um „keine Wohnung im Sinne des [§ 26 BAO](#)“.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 2010 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2009 bis 10/2009 gemäß [§ 21 UStG 1994](#) mit 0,00 € (gegenüber Zahllastsumme laut UVA von 77,56 €) festgesetzt, wobei das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart begründend ausführte, dass die Bw. mangels inländischer Betriebsstätte als ausländische Unternehmerin in Österreich tätig sei, weswegen die sachliche Zuständigkeit beim Finanzamt Graz-Stadt läge.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 Berufung mit dem Antrag, „die eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für 01-10/2009 aufgrund des Vorliegens einer österreichischen Betriebsstätte anzuerkennen“.

Hierfür wurde ins Treffen geführt, dass die Bw. mit einem weiteren österreichischen Auftraggeber – der L GmbH – eine Transportvereinbarung abgeschlossen habe, in Z in der Garage ein Fahrzeug abgestellt werden könne und in Z Abrechnungen mit Auftraggebern sowie die Vorbereitung der steuerlichen Unterlagen erfolgten.

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 4. Juni 2010 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart diese Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebenden Bestimmungen des UStG 1994 lauten auszugsweise:

„§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;...

(2) Inland ist das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt...

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird...

§ 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...

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

(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...

§ 21. (1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück...

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde...

Die maßgebenden Bestimmungen der BAO in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung lauten auszugsweise:

„§ 26. (1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte

Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben..."

„§ 29. (1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

(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.“

„§ 55. (1) Für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkt Steuerpflichtige), ist das Wohnsitzfinanzamt (Abs. 2) örtlich zuständig, soweit nicht nach Abs. 3, 4, 5 oder 6 ein anderes Finanzamt zuständig ist.

(2) Wohnsitzfinanzamt ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält.

(3) Unterhält eine natürliche Person als Einzelunternehmer nur einen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), bei Einkünften aus selbständiger Arbeit jedoch nur bei von einer Betriebsstätte des Unternehmers aus vorwiegend ausgeübter Berufstätigkeit, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der natürlichen Person, entsprechend der Art des Betriebes, nach § 54 Abs. 1. Dies gilt sinngemäß, wenn eine natürliche Person als Einzelunternehmer mehrere derartige Betriebe unterhält und es sich bei allen auf Grund des § 54 Abs. 1 in Betracht kommenden Finanzämtern um dasselbe Finanzamt handelt...“

„§ 56. Für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26) haben (beschränkt Steuerpflichtige), ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich Vermögen des Abgabepflichtigen befindet; trifft dies für mehrere Finanzämter zu, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet. Hat der Abgabepflichtige im Inland kein Vermögen, so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Inland vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.“

„§ 61. Für die Erhebung der Umsatzsteuer ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Abgabepflichtigen oder, wenn dieser eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist, dem die Feststellung der Einkünfte (§ 188) obliegt.“

§ 12 AVOG lautete (entsprach inhaltlich nunmehr [§ 17 AVOG 2010](#)):

„§ 12. Dem Finanzamt Graz-Stadt obliegt unbeschadet des § 13 für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmen, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen.“

Vorweg ist festzuhalten, dass der Umstand, dass die Bw. offenbar entgegen der zivilrechtlichen Vereinbarung mit der E Internationale Spedition GmbH die Transportaufträge weder persönlich noch durch eigene Arbeitnehmer, sondern vielmehr über das Transportunternehmen ihres Ehegatten abwickelt, für die gegenständliche steuerliche Beurteilung ohne Belang ist.

Die Bw. erbringt offenkundig für österreichische Auftraggeber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Transportleistungen, wofür sie sich – als Subunternehmen – des Transportunternehmens ihres Ehegatten bediente.

Gegenüber den österreichischen Auftraggebern trat die Bw. nach der Aktenlage als eigene Transportunternehmerin und nicht als Vermittlerin für das Transportunternehmen ihres Ehegatten auf; sie war auch nicht Arbeitnehmerin.

Damit eine Betriebsstätte vorliegt, müssen drei Elemente vorhanden sein, nämlich (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 29 Anm. 1)*

- a) das statische Element, d. h. das Vorhandensein einer bestimmten festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, über die der Unternehmer Verfügungsmacht besitzt,

-
- b) das funktionelle Element, d. h., die Anlage oder Einrichtung muss dem Betrieb auf welche Art auch immer unmittelbar dienen, und
 - c) das zeitliche Element, d. h., dass die Anlage oder Einrichtung nicht nur von kurzer vorübergehender Dauer ist.

Eine Betriebsstätte ist anzunehmen, wenn der Unternehmer die Verfügungsmacht über eine bestimmte Fläche besitzt und wenn sich dort seine gewerbliche Tätigkeit abspielt (VwGH 16. 1. 1974, [1252/73](#)).

Die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen (VwGH 25. 11. 1992, [91/13/0144](#)).

Bei einer Tätigkeit, die weitgehend außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung ausgeübt wird, ist als Betriebsstätte nicht nur eine feste örtliche Einrichtung zu verstehen, in der der Abgabepflichtige regelmäßig seine Tätigkeit ausübt, sondern auch eine solche, von der aus er die Tätigkeit ausübt. Mangels betrieblich genutzter Räumlichkeiten kann auch die Wohnung des Abgabepflichtigen, von der aus er seine gewerbliche Tätigkeit entfaltet und die ihm im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte angesehen werden; es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 12. 12. 1995, [94/14/0060](#)).

Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht (VwGH 12. 12. 1995, [94/14/0060](#)). So kann bei einer beratenden Tätigkeit und bei der Tätigkeit eines selbstständigen Handelsvertreters auch in der Wohnung, von der aus der Abgabepflichtige diese Tätigkeit ausübt, eine Betriebsstätte erblickt werden (VwGH 12. 6. 1985, [83/13/0158](#), 0164, 0165; VwGH 25. 2. 1987, [84/13/0053](#)); bei einem selbstständigen Fernfahrer ist die seltene, aber regelmäßige Benutzung der Wohnung nach Rückkehr von einer Auslandsfahrt zur telefonischen oder fernschriftlichen Entgegennahme neuer Transportaufträge ausreichend, um von einer inländischen Betriebsstätte zu sprechen (VwGH 1. 10. 1991, [90/14/0257](#)).

Nach den Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde verfügte die Bw. in dem Einfamilienhaus des H W in Z jedenfalls über ein eigenes Zimmer und die Garage. Sie durfte weitere Räume des Hauses mitbenutzen. Sie erledigte in dem Haus – neben Nächtigungen in Zusammenhang mit beruflich veranlassten Fahrten – auch ihre schriftliche, elektronische und fernmündliche Korrespondenz sowie weitere geschäftliche Arbeiten. Damit verfügte die Bw. in diesem Einfamilienhaus nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats jedenfalls über eine Betriebsstätte.

In diesem Zusammenhang darf auch auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung UFS 12. 2. 2008, RV/1581-W/07, betreffend Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen dem Finanzamt Graz-Stadt und einem anderen Finanzamt, zu dem eine örtliche Nahebeziehung eines ausländischen Unternehmers besteht, verwiesen werden.

Da somit der vom Finanzamt in der angefochtenen Entscheidung angeführte Grund - mangels inländischer Betriebsstätte läge die sachliche Zuständigkeit beim Finanzamt Graz-Stadt – nicht zutrifft und die sachliche wie örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart gegeben ist, besteht kein Anlass zur Erlassung eines Festsetzungsbescheides nach [§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#).

Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen hat das Finanzamt nicht geäußert und besteht noch im Zuge der Jahresveranlagung Gelegenheit für Prüfungsmaßnahmen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 24. Juli 2012