

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 17.11.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 03.11.2015, betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Vorsteuern werden mit 2.649,58 € (Gutschrift) erstattet.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Computerhandels GmbH mit Sitz in Deutschland. Mit elektronischem Antrag vom 28.8.2015 beantragte sie die Erstattung von Vorsteuerbeträgen für den Zeitraum 1-12/2014 in Höhe von 2.705,23 €. Es handelt sich dabei um ca. 130 Positionen mit einem Einzelvorsteuervolumen zwischen 0,02 € und 186,12 €.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit 0 € festgesetzt. In seiner Begründung verwies er auf das Vorliegen von Vorsteuerausschlussgründen des § 20 Abs. 1 Z 1-5 EStG bzw. § 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1-5 KStG 1988 sowie darauf, dass eine oder mehrere Rechnungen zu einem anderen Erstattungszeitraum gehörten und auf Grund der bf. Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung bestehe.

In ihrer Beschwerde führte die Bf. aus, bei bestimmten mit Sequenznummern ausdrücklich bezeichneten Rechnungen handle es sich um Vorsteuern aus einer Anmietung von Büroräumen und Stellplätzen, die in der Vergangenheit bisher erstattet wurden.

Bei der Rechnung der Firma Avis (Nr. 42) handle es sich um Kosten für einen Mietwagen für einen Mitarbeiter und Rechnung Nr. 90 beinhalte Autoreparaturen. Auf Grund der Tippfehler von Sequenz Nr. 51 und 54 gehörten beide in den Zeitraum 2014.

Mit Vorhalt vom 23.11.2015 (per Mail an die Bf. übermittelt) führte die belangte Behörde aus, aus den Unterlagen gehe die Anmietung eines Büros hervor, wobei unklar sei, zu welchem Zweck die Räumlichkeiten angemietet wurden, ob Personal vorhanden sei und ob es zu Geschäftsabschlüssen käme. Außerdem wurde angefragt, welche Lieferungen oder Leistungen die Bf. in Österreich erbringe und ob die Auftraggeber ausschließlich Unternehmer seien. Weiters werde darauf hingewiesen, PKW-Kosten seien vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Unklar sei, ob es sich um ein Fahrzeug eines Außendienstmitarbeiters in Österreich handle und wo ein eventueller Sachbezug versteuert werde.

In ihrem Schreiben vom 16.12.2015 verwies die Bf. darauf, bei den Mietabrechnungen habe es sich um ein angemietetes Repräsentationsbüro in Österreich gehandelt, über das keine Erträge erwirtschaftet werden. Für die PKW-Aufwendungen werden für den österreichischen Mitarbeiter Sachbezüge versteuert.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil die Bf. die Aufforderung der belangten Behörde nur teilweise beantwortet habe. Hinsichtlich der getätigten Lieferungen/Leistungen und der Abnehmer in Österreich wurde keine Stellungnahme eingebracht und auch die Ausgangsrechnungen nicht übermittelt.

Mit Schreiben vom 1.2.2016 wurden von der Bf. die angeforderten Ein- und Ausgangsrechnungen für das Jahr 2014 nachgereicht. Da die Nachreichung innerhalb der Rechtsmittelfrist erfolgte, wurde diese von der belangten Behörde als rechtzeitig überreichte Beschwerdevorlage gedeutet.

In ihrem Vorlagebericht wies die belangte Behörde neben der Schilderung des bisherigen Verwaltungsgeschehens darauf hin, es seien im Zuge des Beschwerdeverfahrens Miet(ab-)rechnungen über einen Mietvertrag übermittelt worden. Nach ihrer Ansicht wäre eine Abklärung des Vorliegens einer Betriebsstätte im steuerlichen Sinn notwendig. Auf Grund der übermittelten Ausgangsrechnungen konnten keine Umsätze festgestellt werden. Bei den beantragten Vorsteuern handle es sich überwiegend um nichtabzugsfähige Vorsteuern wie um Leistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG, Vorsteuern aus anderen Zeiträumen bzw. Vorsteuern die der deutschen Umsatzsteuer unterliegen.

Mit Schreiben vom 24.6.2016 führte die nunmehr einschreitende steuerliche Vertreterin zum Vorlagebericht u.a. aus, die Bf. sei in Deutschland ansässig und habe zur Zeit drei Dienstnehmer (in Österreich), die ihre geschäftlichen Tätigkeiten (Vertriebsunterstützung) meist vom Home Office aus aufgrund von Reisetätigkeiten zum jeweiligen Klienten erledigen. Sämtliche Auftragsabwicklungen, Bestellungen von österreichischen Kunden, Vertragsabschlüsse, Lieferungen an österreichische Kunden, Fakturierung etc. erfolgen von der Zentrale in Deutschland aus. Die Adresse in Br. (Österreich) wurde bis 31.7.2014 nur als Postadresse genutzt. Ab 1.8.2014 sei laut Angaben unseres Mandanten ein Büro von einer Dienstnehmerin benutzt worden, die darin ausschließlich allgemeine Verwaltungstätigkeiten abwickle.

In der weiteren Folge wurde der steuerlichen Vertreterin eine Aufstellung über sämtliche nach richterlicher Ersteinschätzung erstattungsfähigen Einzelrechnungen übermittelt. Der steuerliche Vertreter erklärte mit Schreiben vom 24.11.2016 sein Einverständnis.

In Anschluss daran wurde die belangte Behörde in Kenntnis gesetzt, die sich mit Schreiben vom 1.12.2016 dahingehend geäußert hat, die Bf. rangiere weltweit auf Platz drei unter den Herstellern der meistverkauften Consumer-Notebooks und Gegenstand des Unternehmens sei die Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen. Laut Homepage gebe es eine Telefonnummer für den Kundenprodukt-Support in Österreich.

Auf Grund des Mietvertrages über das seit mehreren Jahren angemietete Büro mit drei Mitarbeitern, für die auch Lohnabgaben zur do. Steuernummer sei eine die Anwendung der (Erstattungs-) Verordnung ausschließende Betriebsstätte oder feste Niederlassung, die über etwaige bloß untergeordnete Tätigkeiten entfalte, gegeben, weshalb der Antrag auf Abweisung der Beschwerde aufrecht erhalten werde.

Außerdem seien etwaige „Versandhandelsumsätze“ (Lieferschwelle!?) bzw. ev. Sachbezüge betreffend Fahrzeuge Außen- und Innendienstmitarbeiter in Österreich nicht erklärt/erkennbar.

Die Bf. führte auf die Einwendungen der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 20.12.2016 aus, sie biete in Österreich keinen Versandhandel an Endverbraucher an. Im Online-Shop könnten ausschließlich Bestellungen innerhalb Deutschlands abgewickelt werden. Aus diesem Grund seien generell keine Versandhandelsumsätze in Österreich möglich. Die Produkte der Bf. seien in Österreich ausschließlich über Großhändler zu erwerben. Das Büro in Österreich diene lediglich als Service- und Repräsentationsstelle. Die drei in Österreich beschäftigten Mitarbeiter führen ausschließlich unterstützende Vertriebstätigkeiten aus. Zu ihren Aufgaben zählten vor allem die Durchführung von Marketingmaßnahmen sowie die Service- Koordination (Daher wird auch die österreichische Kunden-Produkt-Support-Telefonnummer auf der Website veröffentlicht). Die Vertriebsmitarbeiter in Österreich schließen keine Verträge ab und nehmen auch keine Bestellungen entgegen. Sämtliche Auftragsabwicklungen, Bestellungen, Vertragsabschlüsse etc. erfolgen von der Zentrale in Deutschland aus.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob das im Inland angemietete Büro eine die Erstattung der Vorsteuern schädliche Betriebsstätte darstellt.

Nach der Aktenlage verfügt die Bf. in Österreich über ein Büro. Sie beschäftigt in Österreich insgesamt drei Mitarbeiter, die vertriebsunterstützend tätig sind. Umsätze werden in Österreich nicht getätigt, da die österreichischen Aufträge ausschließlich von Deutschland aus erfüllt werden.

Undeutlich und eher unbestimmt bleiben die bruchstückhaft ins Spiel gebrachten Überlegungen der belangten Behörde über das Vorliegen „etwaiger „Versandhandelsumsätze“ (Lieferschwelle!?) bzw. ev. Sachbezüge betreffend Fahrzeuge der Außen- und Innendienstmitarbeiter in Österreich“.

Abgesehen davon, dass derartige Umstände im bisherigen Verwaltungsverfahren den vorgelegten Akten nicht weiter zu entnehmen sind, erweisen sich diese Überlegungen und Andeutungen als eher unsubstantiiert vorgetragene und unbewiesene Rechtsbehauptungen, für die jedes nachweisliches Tatsachensubstrat fehlt. Damit ist die belangte Behörde ihrer Darlegungspflicht als Partei nicht ausreichend nachgekommen, weshalb das Bundesfinanzgericht nicht gehalten ist, von irgendwelchen bloß denkbaren oder möglichen Annahmen auszugehen. Im Übrigen bleibt unklar, was die belangte Behörde mit ihrem auf bloßer Behauptungsebene ins Spiel gebrachten vermeintlichen Vorliegens von Versandhandelsumsätzen ausdrücken wollte. Offenbar sei aus ihrem Vorbringen zum Vorliegen einer Betriebsstätte am Ort der angemieteten Räumlichkeiten (im Bereich einer anderen Abgabenbehörde, zumal sie die Anwendung des § 17 AVOG – nämlich die sachliche Zuständigkeit zur Veranlagung von ausländischen Unternehmen, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder Sitz noch Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen, ausschließt) abzuleiten, dass Versandhandelsumsätze eine inländische Betriebsstätte begründen sollten.

Dieser Argumentation vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen, denn das Vorliegen von Versandhandelsumsätzen spricht von der Natur der Sache heraus schon dagegen. Die Umsatzsteuer-Regelung des EG-Binnenmarktes beruht prinzipiell auf dem Bestimmungslandprinzip. Das Ursprungslandprinzip wird nur in Ausnahmefällen, speziell im Fall der Abholung des Liefergegenstandes durch natürliche Personen ohne Unternehmereigenschaft (privater Reiseverkehr) verwirklicht. Um bei Versendung an private Abnehmer im Ausland, die de facto nicht der Erwerbsbesteuerung unterworfen werden können, die Anwendung des Bestimmungslandprinzips sicherzustellen, verlegt die Binnenmarktregelung den Ort der Lieferung in das Bestimmungsland, wenn die Lieferungen des Unternehmers in diesem Land einen bestimmten Grenzwert - die Lieferschwelle - übersteigen. Damit sollen Wettbewerbsvorteile von Lieferanten aus Mitgliedstaaten mit niedrigeren Steuersätzen verhindert oder eingedämmt werden ( *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, Art. 3 Tz. 18*). Damit werden wohl vorwiegend Unternehmer im EU-Ausland betroffen sein, die über keine Betriebsstätte im Inland verfügen, jedoch Waren an (Letzt-)verbrauch über die Binnengrenze verkaufen und so am Inlandsmarkt teilnehmen.

Ähnlich verhält es sich bei der auf bloßer Behauptungsebene für möglich gehaltenen Erzielung von Umsätzen aus der fehlenden (Umsatz-) Besteuerung von Sachbezügen. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass – sofern es sich um Kraftfahrzeuge handelt - in der Praxis die Steuerbarkeit stets verneint werde (UStR Rz. 1931). Sollte die Beistellung eines Kraftfahrzeuges nach den Kriterien der EuGH-Judikatur zu

Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 führen, wäre diese nicht steuerbar, weil (wenn) nach § 12 kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte (*Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 1, Tz. 147). Die Verwendung von vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeugen ist im bisherigen Verfahren nicht aufgekommen und wurde auch nicht dezidiert behauptet, in dem lediglich allgemein von „Fahrzeugen“ die Rede ist. Gerade das Gegenteil war der Fall: Die Bf. begehrte in ihrem Erstattungsantrag Vorsteuern aus Aufwendungen im Zusammenhang mit Personenkraftwagen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

Nach § 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. Nach Abs. 2 gelten als Betriebsstätten insbesondere

- a) die Stätte an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, ... 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.

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

In der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung BGBl. II Nr. 389/2010 („Erstattungsverordnung“), wurde „ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen“.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, 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, 3 und 3a UStG 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 UStG 1994) oder
- 4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a, Art. 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen,

ausgeführt hat.

Die Verordnung betrifft nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben.

Im Lichte der unionsrechtlichen Vorgaben ist das so auszulegen, dass der Unternehmer in Österreich weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung noch - sofern ein solcher Unternehmenssitz oder eine Niederlassung überhaupt fehlen - den Wohnsitz haben darf (*Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 21 Tz 57/1*).

Der in § 1 Abs. 1 der Verordnung verwendete Begriff der (umsatzsteuerlichen) Betriebsstätte ist in unionsrechtlicher Interpretation im Sinne der Bedeutung einer „festen Niederlassung“ zu verstehen (*Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 21 Tz 57/1*). Bei der Auslegung des Begriffes der Betriebsstätte in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind die Besonderheiten des Unionsrechtes zu berücksichtigen. Das Unionsrecht gebraucht diesen Begriff in einer eigenständigen Bedeutung, die deutlich enger ist als die des im § 29 BAO verwendeten Begriffes der Betriebsstätte (*Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 3a Tz 60*).

Für den vorliegenden Fall und die Auslegung der Erstattungsverordnung sind daher die Bestimmungen des § 29 BAO oder allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen **nicht** ausschlaggebend.

Eine feste Niederlassung ist nach Art 11 EU-Durchführungsverordnung 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2011 L 77/1, jede Niederlassung (mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit), die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden bzw. Dienstleistungen zu erbringen. Das entspricht der Rechtsprechung des EuGH (*EuGH 04.07.1985, Rs 168/84 „Berkholz“, Slg 2251; EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06 „Planzer“, Slg I 5655, Rn 54*).

Nach der Rechtsprechung des EuGH verlangt der Niederlassungsbegriff einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand (siehe auch *EuGH 20.02.1997, Rs C-260/95 „DFDS“, Slg I-1005, Rn. 20; EuGH 17.07.1997, Rs C-190/95, „Aro Lease“, Slg I-4383, Rn. 15*). Der EuGH setzt einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine **autonome** Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (*EuGH 17.07.1997, Rs C-190/95, „Aro Lease“, Slg I-4383, Rn. 16*).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29. April 2003, 2001/14/0226, (unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des EuGH), den Begriff der Betriebsstätte unionsrechtskonform dahingehend interpretiert, dass ein hinreichender Mindestbestand von Personal und

Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln, kennzeichnend sei. Bei einem Handelsbetrieb wird dies wohl auch das Vorliegen entsprechender Lagerräume bedingen, was gegenständlich nicht der Fall ist.

Im Urteil vom 25.10.2012, Rs. C-318/11 und C-319/11, *Daimler AG und Widex A/S* hat der EuGH seine Rechtsprechung zu den Voraussetzungen des Vorliegens einer „festen Niederlassung“ ausgeweitet und in Rn 37 ff festgehalten, dass eine feste Niederlassung als solche nicht nur bestehen müsse, sondern dass diese im Erstattungsstaat **tatsächlich steuerbare Umsätze bewirke** und nicht bloß dazu in der Lage wäre.

Hat eine feste Niederlassung **keine steuerbaren Ausgangsumsätze** im Erstattungsmitgliedstaat bewirkt, ist darüber hinaus nicht mehr zu prüfen, ob das fragliche Unternehmen tatsächlich eine „feste Niederlassung“ hat, da die beiden Voraussetzungen, aus denen sich das Kriterium „feste Niederlassung“, von der aus Umsätze bewirkt wurden, zusammensetzt, gleichzeitig erfüllt sein müssen.

Allein aufgrund des Fehlens von steuerbaren Umsätzen scheidet eine Ansässigkeit im Mitgliedstaat der Erstattung aus, ohne dass die Merkmale für das Vorliegen einer festen Niederlassung (Personen- und Sachmittel, Beständigkeit usw.) zu prüfen sind. Damit vermeidet der EuGH zu Recht eine nutzlose Diskussion über das abstrakte Vorliegen einer festen Niederlassung (*Monfort, Bertrand*, Anmerkung zum oa. EuGH-Urteil, UR 2012, 936).

Auf Grund der im Vorlagestadium nachgereichten Ausgangsrechnungen hat die Bf. von einer festen Niederlassung in Österreich aus keine steuerbaren Umsätze bewirkt, womit die Vorsteuererstattung nach der vorhin genannten Verordnung zu erfolgen hat.

Unverständlich und nicht näher nachvollziehbar bleibt in diesem Zusammenhang die im angefochtenen Bescheid dargestellte Begründung, dass auf Grund der Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung bestehe. Die Bf. hat in ihrer ergänzenden Äußerung glaubwürdig und nachvollziehbar dargestellt, dass die Anmietung der Büroräumlichkeiten in Br. (Österreich) als Repräsentanz für die Vertriebsunterstützung und Verwaltungstätigkeiten des deutschen Unternehmens erforderlich war.

Gegen die vorgeschlagene Ermittlung der zu vergütenden Vorsteuern hat die belangte Behörde keine Einwendungen erhoben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 17. Jänner 2017