



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 5. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein in Großbritannien eingetragenes Unternehmen, das für das Jahr 2007 mit 01.07.2009 elektronisch eine Umsatzsteuererklärung einreichte, in der keine Umsätze und nur Vorsteuern erklärt wurden.

Mit Bescheid vom 03.07.2009 erging ein Umsatzsteuerbescheid, der sowohl Umsätze als auch Vorsteuern mit Null festsetzte. Begründend wurde ausgeführt, dass, da keine Umsätze erklärt worden seien, auch die beantragten Vorsteuern nicht berücksichtigt werden konnten. Für Fälle, in denen ausländische Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze in Österreich erzielten, stehe für die Vorsteuererstattung ein eigenes Verfahren (Verordnung BGBl. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 zur Verfügung.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 279/1995 seien Anträge auf Erstattung von Vorsteuern, welche unter die Bestimmungen dieser Verordnung fielen, binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden sei.

Dagegen erhab die Bw. mit 05.08.2009 Berufung und führte begründend aus: Es sei nicht richtig, dass es sich bei der Bw. um ein ausländisches Unternehmen ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland handle. Die Zweigniederlassung Österreich sei beim Handelsgericht X. in das Firmenbuch eingetragen worden. Weiters seien zur Ausübung der örtlichen Tätigkeit Büroräumlichkeiten angemietet worden, als auch ein Mitarbeiter am 01.01.2008 von der übernommenen Firma beschäftigt worden. Somit liege eine Betriebsstätte iSd § 29 Abs. 2 lit. b BAO vor, womit eine Umsatzsteuererklärung für 2007 wie vorgenommen abzugeben gewesen sei.

Weiters werde beantragt, den Steuerakt an das nach § 58 BAO zuständige Finanzamt (das sei aufgrund der Betriebsstätte X.) abzutreten. Nach Stoll, BAO-Kommentar, S. 683, richte sich bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes nach der bedeutendsten Steuerquelle, wobei hier insbesondere Betriebsstätten, Grundstücke sowie der Ort der anlagenbezogenen geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeitsausübung in Betracht kämen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 01.09.2009 ab und führte begründend aus: Gemäß der Verordnung BGBl. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 hätten Unternehmer, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland haben und die im entsprechenden Erstattungszeitraum im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz und Art. 19 UStG 1994) oder nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung unterlegen haben, oder nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 9 lit. c UStG 1994, bei denen von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung des Art. 26 c der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht wurde, ausgeführt haben, die Möglichkeit, eine Vorsteuererstattung zu beantragen.

Gemäß § 3 Abs. 1 dieser Verordnung sei der Antrag binnen 6 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zustellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. Nachdem aus den vorliegenden Unterlagen eindeutig ersichtlich sei, dass der Antrag beim Finanzamt Graz-Stadt nach der in der Verordnung normierten Frist eingegangen sei, sei dieser zurückzuweisen gewesen.

Diese im gegenständlichen Fall bereits abgelaufene Frist beruhe auf Artikel 7 der 8. MwSt.-Richtlinie der EG, die durch die Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in österreichisches Recht umgesetzt worden sei. Namentlich in allen Mitgliedstaaten der EU sei diese 8. MwSt.-Richtlinie mit 30. Juni des Folgejahres terminiert. Im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung aller im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer in den einzelnen Mitgliedstaaten, bestehe keine Möglichkeit einer Kulanz hinsichtlich der Fristversäumnis, zumal von der 8.

MwSt.-Richtlinie kein Ermessensspielraum für deren Umsetzung eingeräumt werde. Da keine Umsätze erklärt worden seien, konnten auch die beantragten Vorsteuern nicht berücksichtigt werden.

Für Fälle, in denen ausländische Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze in Österreich erzielten, stehe für die Vorsteuererstattung ein eigenes Verfahren (Verordnung BGBl 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003) zur Verfügung.

Der Berufung könne aus den nachstehend angeführten Gründen kein positiver Erfolg beschieden sein:

- 1.) Unter der angeführten Adresse zzz, gebe es keine Firma AB..
- 2.) Die seinerzeitige Adresse in der yyy, sei lediglich eine Postabgabestelle und somit eine Briefkastenfirma.
- 3.) Auch in zzz, gebe es keine Firma AB..
- 4.) Wie weitere Recherchen ergeben hätten, sei auch im übrigen Bundesgebiet keine gleichlautende Firma ansässig oder steuerlich bei einem anderen Finanzamt erfasst.

Mit 08.09.2009 brachte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte aus:

„Die Bw. ist eine Gesellschaft nach britischem Recht, die im xxx registriert ist: Die Gesellschaft hatte im Jahr 2007 unter der Anschrift yyy, eine Betriebsstätte. Unternehmensrechtlich war diese Betriebsstätte im österreichischen Firmenbuch unter der Nummer 1234 als Zweigniederlassung eingetragen. Unsere Mandantin machte daher die ihr in Rechnung gestellten österreichischen Umsatzsteuerbeträge des Jahres 2007 in ihrer Umsatzsteuererklärung 2007 geltend. Die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von EUR 64.590,49 wurden jedoch vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, dass keine Umsätze erklärt wurden und ausländische Unternehmer ohne österreichische Betriebsstätte die Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen hätten.“

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 erhob unsere Mandantin das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies damit, dass sie unter der oben genannten Adresse eine Betriebsstätte bzw. eine Zweigniederlassung betreibe. Als Nachweis dafür wurden der Berufung der Mietvertrag, der Firmenbuchauszug zu Nummer 1234, die Anmeldung des Mitarbeiters der österreichischen Betriebsstätte bei der Wiener Gebietskrankenkasse sowie die Beitragskontrollabrechnung 1/08 der Wiener Gebietskrankenkasse beigelegt.

Trotz dieser (unseres Erachtens eindeutigen) Nachweise wurde die Berufung unserer Mandantin mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Die Abweisung wurde damit begründet, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes bei der Zweigniederlassung mit der Anschrift yyy lediglich um eine Postabgabestelle handelte.

Zusätzlich enthielt die Berufungsvorentscheidung weitere Begründungen, die sich auf die neue Anschrift der österreichischen Betriebsstätte unserer Mandantin beziehen, allerdings für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ohne Bedeutung sind, da - wie aus dem Firmenbuchauszug ersichtlich ist - die Verlegung der Betriebsstätte erst im Jahr 2009 erfolgte. Der Vollständigkeit halber darf lediglich darauf hingewiesen werden, dass auch diese Punkte der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht richtig sind.

Konkret möchten wir zur Begründung der Berufungsvorentscheidung Folgendes festhalten: Die Annahme des Finanzamtes, dass es sich bei der Zweigniederlassung unserer Mandantin in yyy, um eine bloße Postabgabestelle handelte, ist nicht richtig. Wie dem bereits übermittelten Mietvertrag entnommen werden kann, wurde unter dieser Anschrift ein Büro um monatlich EUR 1.233,-- angemietet. Die Annahme, dass lediglich eine Postabgabestelle bestand, ist schon alleine deswegen unverständlich. Weiters wurde - wie die bereits übermittelten Unterlagen ebenfalls zeigen - in der österreichischen Betriebsstätte auch ein Dienstnehmer angestellt, was ebenfalls eindeutig gegen das Bestehen einer bloßen Postabgabestelle bzw. Briefkastenfirma spricht.

Nicht zuletzt weisen wir darauf hin, dass schon allein die Eintragung einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch die Vermutung begründet, dass eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO vorliegt. Denn das für die Zweigniederlassung zuständige Gericht (im gegenständlichen Fall also das Handelsgericht Wien) hat vor deren Eintragung zu prüfen, ob diese errichtet ist bzw. ihren Geschäftsbetrieb aufgenommen hat. Die betriebliche Tätigkeit ist also Voraussetzung für die Eintragung, wodurch die Betriebsstättenfunktion erfüllt ist.

Ergänzend erhalten Sie in der Anlage folgende Unterlagen:

Angestelltendienstvertrag des Mitarbeiters der österreichischen Betriebsstätte,
Korrespondenz der österreichischen Betriebsstätte,
Kaufvertrag zwischen CC. und AB. vom 30.10.2007.

Zum Angestelltendienstvertrag ist zu erwähnen, dass dieser zwischen dem Dienstnehmer und der CC. abgeschlossen wurde.

Der Betrieb der CC. wurde mit Kaufvertrag vom 30.10.2007 von der Bw. erworben.

Die beigefügte Korrespondenz zeigt, dass die österreichische Betriebsstätte auch als solche nach außen aufgetreten ist, was ebenfalls gegen die vom Finanzamt angestellte Vermutung einer bloßen Postabgabestelle spricht.

Wir erlauben uns also zusammenfassend festzuhalten, dass die Bw. im Jahr 2007 in Österreich mit ihrer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen war, ein Büro angemietet hatte, einen Mitarbeiter angestellt hatte und einen Betrieb geführt hat.

Im Jahr 2007 waren somit sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 29 BAO erfüllt, sodass eine Betriebsstätte in Österreich vorlag und die Vorsteuern nicht im Erstattungsverfahren (gem.

BGBI 1995/279), sondern im Wege der Umsatzsteuererklärung geltend zu machen sind. Die in der Berufungsvorentscheidung aufgestellte Behauptung, es habe sich in der yyy, lediglich um eine Postabgabestelle und somit um eine Briefkastenfirma gehandelt, ist falsch. Wie das Finanzamt zu derartigen Behauptungen gekommen ist, entzieht sich zur Gänze unserer Kenntnis, zumal bereits die der Berufung beigefügten Unterlagen eindeutig auf das Bestehen einer Zweigniederlassung hingewiesen haben.“

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurden Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes durchgeführt.

Die Bw gab auf Befragen des UFS bekannt: „Die Zweigniederlassung wurde erst am 27.05.2008 im Firmenbuch eingetragen. Eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte lag jedoch bereits im Jahr 2007 vor.“

Mit Kaufvertrag vom 30.10.2007 wurde ein Betrieb (bestehend aus Mitarbeiter, Geschäftsausstattung sowie sämtlichen Geschäftsbeziehungen und Verträgen) von der CC. erworben. Ab diesem Zeitpunkt lag daher eine Betriebsstätte vor. Gemäß dem Kaufvertrag wurde u.a. ein Mitarbeiter des Verkäufers mit 30.10.2007 übernommen. Aus Vereinfachungsgründen wurde der Mitarbeiter noch vom Verkäufer abgerechnet, sodass die offizielle Anmeldung des Mitarbeiters bei der Bw. im Jahr 2008 erfolgte.

Eine vom Vermieter der Büroräumlichkeiten unterschriebene Mietvereinbarung liegt der steuerlichen Vertretung nicht vor. Dass der Vertrag tatsächlich zustande gekommen ist, ergibt sich allerdings schon aus den Rechnungen über die Miete ab 12/2007. Die geringen Mietaufwendungen im Jahr 2007 sind darauf zurückzuführen, dass das Büro wenige Tage vor dem Bilanzstichtag angemietet wurde (Mietvertrag vom 15.12.2007 bis 30.06.2008, monatliche Miete EUR 1.233). Schon aus der Miethöhe ist ersichtlich, dass es sich nicht um ein virtuelles Büro gehandelt haben kann, sondern tatsächlich physische Büroräume angemietet und genutzt wurden.

Hinsichtlich der Beantragung der Steuernummer beim Finanzamt Graz-Stadt ist darauf zu verweisen, dass sich die Verhältnisse der Bw. während des Jahres 2007 geändert haben. Der frühere steuerliche Vertreter ging noch davon aus, dass keine Betriebsstätte begründet wird, weil er die (später abgeschlossenen) Verträge über den Erwerb des Betriebes und die Anmietung des Büros nicht kannte. Spätestens ab 15.12.2007 verfügte die Bw. sowohl über einen Betrieb (erworben am 30.10.2007) als auch über Büroräumlichkeiten und lag eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte vor. Zu diesem Zeitpunkt wäre eine Steuernummer beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen gewesen. Da der Bw. bereits eine Steuernummer zugeteilt war, erfolgte kein weiterer Antrag. Insofern kann die ursprüngliche Beantragung beim Finanzamt Graz-Stadt nur als Indiz dafür gesehen werden, dass im Zeitpunkt der Beantragung der Steuernummer noch keine Betriebsstätte vorlag. Keinesfalls kann daraus

geschlossen werden, dass das ganze Jahr 2007 hindurch keine Betriebsstätte vorlag. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist eine Erlösabgrenzung berücksichtigt. Die Umsatzsteuerschuld ist – aufgrund der Rechnungslegung – erst im Jahr 2008 (*Anmerkung: wohl gemeint 2009*) entstanden. Eine Rechnungskopie ist beigelegt. Da die Betriebsstätte 2007 erst entstanden ist, sind in diesem Jahr insgesamt fünf Eingangsrechnungen angefallen, die als Kopien übermittelt werden.“

Das Finanzamt nahm zu den Ausführungen der Bw. Stellung wie folgt:

1. Laut Aktenlage wurde die österreichische Zweigniederlassung erst am 27.05.2008 in das Firmenbuch eingetragen. Aus welchem Grund die Bw. der Registrierungspflicht im Firmenbuch erst am 27.05.2008 nachgekommen ist, geht aus der Aktenlage und der Vorhaltsbeantwortung nicht hervor.
2. und 3. Laut Jahresabschluss zum 31.12.2007 wurden in Österreich keine Arbeitnehmer gemeldet. Laut Kaufvertrag vom 30.10.2007 wurde ein Arbeitnehmer des Veräußerers übernommen. Die Anmeldung zur GKK erfolgte erst mit 2008. Dass dies aus Vereinfachungsgründen erfolgte, kann nicht nachvollzogen werden.
4. und 5. Die vorgelegte Mietvereinbarung vom 7.12.2007 ist seitens der Vermieterin nicht unterzeichnet. Ersichtlich daraus ist, dass es eine Vereinbarung über ein „virtual office“ gegeben hat. Ein Mietverhältnis ohne rechtsgültigen Vertrag gründet kein Mietverhältnis. In der G+V-Rechnung gibt es für 2007 nur unwesentliche Aufwendungen für die Miete. Das Ersuchen, einen Grundrissplan über die gemieteten Räume vorzulegen, wurde damit abgetan, dass es nach dieser langen Zeit einen solchen nicht mehr gibt, nachdem die Betriebsstätte nicht mehr existent ist.
6. Es ist nicht ersichtlich, warum die Rechnungslegung für die Umsätze 2007 erst im Jahr 2009 erfolgte.

In einer weiteren Stellungnahme vom 24.02.2012 brachte die Bw. vor:

Die Weiterveräußerung des Teilbetriebes der Bw. sei mit Rechnung vom 02.01.2009 erfolgt. Dabei handelte es sich um einen umsatzsteuerbaren Vorgang. Der auf den Firmenwert entfallende Betrag sei als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen und die so ermittelte Umsatzsteuer in der Umsatzsteuererklärung für 2009 deklariert worden.

Zum erst im Jahr 2009 in Rechnung gestellten Umsatz sei auszuführen, dass es sich bei der Ausgangsrechnung lediglich um eine Erlösabgrenzung gehandelt habe. Im Konzern sei vereinbart gewesen, dass die Kosten der österreichischen Betriebsstätte mit einem Gewinnaufschlag an ein anderes Konzernunternehmen weiterbelastet werden dürften. Damit sollten die erbrachten Leistungen abgegolten werden und ein fremdübliches Entgelt für die Leistungen sichergestellt werden.

In der Aufbauphase habe man keine Notwendigkeit einer zeitnahen Leistungsverrechnung im Konzern gesehen.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes sei vorzubringen:

Die Eintragung im Firmenbuch sei freiwillig erfolgt, es gab keine Verpflichtung zur Registrierung der Zweigstelle. Aus organisatorischen Gründen sei die Firmenbucheintragung erst im Jahr 2008 erfolgt (Erfordernis einer notariell beglaubigten Urkunde, vertretungsbefugte Personen waren im Ausland).

Der Mitarbeiter sei erst mit 01.01.2008 sozialversicherungsrechtlich angemeldet worden, da die Bw. mit den Anmeldepflichten nicht so vertraut war und andererseits mit dem Veräußerer vereinbart worden sei, dass die Lohnabrechnung des Mitarbeiters mit dem ersten Tag des Kalendermonates übergehen sollte, damit nicht zwei unvollständige Abrechnungsperioden vorliegen, was mit hohem Bearbeitungsaufwand verbunden gewesen wäre. Das sei nicht ungewöhnlich, um eine einfache Übernahme der Gehaltsabrechnungen zu gewährleisten. Es komme darauf an, wann die Bw. den Dienstnehmer übernommen habe und nicht, wann dieser von ihr sozialversicherungsrechtlich angemeldet worden sei. Dies sei eindeutig im Jahr 2007 gewesen.

Der Mietvertrag sei ebenfalls im Jahr 2007 begründet worden und sei hier Miete bezahlt worden (wenn auch nur geringfügig, weil nur für ein paar Tage). Ein Bestandsverhältnis könne selbst ohne schriftlichen Vertrag begründet werden. Eine fehlende Unterschrift auf dem Mietvertrag schließe eine mündliche oder konkludente Vereinbarung nicht aus. Miete sei nachweislich gezahlt worden.

Es sei weiters nicht wesentlich, ob die Bw. im Jahr 2007 bereits einen steuerpflichtigen Umsatz erzielt habe oder nicht. Strittig sei nämlich letztlich, nach welchem Verfahren die Bw. die Vorsteuern geltend machen könnte, wobei die Bw. stets vom Vorliegen einer Betriebsstätte und dem Vorliegen eines Veranlagungsverfahrens ausgegangen sei.

Es bestehe kein Zweifel daran, dass durch die Teilbetriebsübernahme samt Arbeitnehmer bereits 2007 eine Betriebsstätte begründet worden sei.

Gemäß § 29 BAO liege eine Betriebsstätte vor, wenn eine feste örtliche Geschäftseinrichtung, die der Ausübung des Betriebes diene, vorliege.

Es gebe einen (einseitig unterzeichneten, konkludent zustande gekommenen Mietvertrag) und nachgewiesene Mietzahlungen. Hätte der Dienstnehmer über kein Büro verfügt (was nicht zutreffe) hätte er seine Tätigkeiten von einem anderen Raum aus erbringen müssen (z.B. Privatwohnung), was nach Ansicht des VwGH wiederum eine Betriebsstätte begründe (VwGH vom 01.10.1991, [90/14/0257](#)).

Die Übernahme des Betriebes durch die Bw. stelle eine Betriebsübernahme im Sinne des § 3 AVRAG dar und wirke rechtsbegründend. Der vorliegende Vertrag sei daher nicht nur der

Nachweis für die Übernahme eines Mitarbeiters sondern Beweis.

Eine verspätete sozialversicherungsrechtliche Anmeldung sei aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen worden.

Sowohl die Übernahme des Betriebes als auch die Veräußerung seien der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Die Tatsache, dass im Jahr 2007 bereits Umsatzerlöse in der Bilanz ausgewiesen seien, aber nicht in der Umsatzsteuererklärung, ergebe sich daraus, dass die Erlöse nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (insbesondere nach dem imparitätischen Realisationsprinzip) dargestellt worden seien, während die Umsatzsteuer nach § 17 UStG zu beurteilen sei. Aufgrund der verspäteten Rechnungslegung sei es zu einer Verschiebung der Umsatzsteuerschuld gekommen.

All dies ändere nichts am Vorliegen einer Betriebsstätte und dem Vorliegen eines Veranlagungsverfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage (insbesondere aufgrund der vorgelegten Verträge, Rechnungen und des Firmenbuchauszuges) wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft nach britischem Recht mit Sitz in H.. Mit Kaufvertrag vom 30.10.2007 erwarb sie von der CC. einen Teilbetrieb (nach [§ 38 HGB](#)) samt Leasingfahrzeug, aufrechter Verträge und Kunden. Diesen Teilbetrieb brachte die Bw. in ihre Firma ein. Mit dem Kauf des Teilbetriebes übernahm sie auch einen Arbeitnehmer (Punkt 9 des Kaufvertrages), der nach dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte eingestuft war und dessen Arbeitsverhältnis gemäß [§ 3 AVRAG](#) auf die Bw. überging.

[§ 3 Abs. 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz](#) lautet: Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Betriebsteilen auf einen anderen Inhaber: Geht ein Unternehmen, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber über (Betriebsübergang), so tritt dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein.

Dieser Arbeitnehmer blieb (aus Vereinfachungsgründen) bis Ende des Jahres 2007 noch vom alten Arbeitgeber bei der GKK angemeldet, um hohe Administrativkosten zu vermeiden. Die Lohnkosten wurden aber der Bw. weiterverrechnet, wurden also von dieser getragen. Erst mit 01.01.2008 erfolgte die sozialversicherungsmäßig korrekte Ummeldung des Arbeitnehmers auf den (seit 30.10.2007) neuen Arbeitgeber.

Mit 10.07.2008 erfolgte die Eintragung der inländischen Zweigniederlassung der Bw. ins Firmenbuch mit der Tätigkeit „Vertrieb, Verkauf und Service elektronischer Produkte“.

Vorgelegt wurde eine mit 06.12.2007 abgeschlossene Vereinbarung zur Nutzung eines Büroraumes für die Dauer vom 15.12.2007 bis 30.06.2008 für ein Büro mit einem monatlichen Entgelt von € 1.233 (netto), abgeschlossen mit der VV. GmbH, die weltweit flexible Bürolösungen, inklusive virtuelle Büros, anbietet.

Diese Mietvereinbarung enthält den Vermerk, dass von einem virtuellen Büro zu einem „full-time office“ aufgestockt wird und dass der existierende Vertrag vom 26.10.2007 betreffend ein virtuelles Büro mit der Durchführung der neuen Vereinbarung beendet wird.

Es wurden hierzu lediglich eine einseitig (nur von Vertretern der Bw.) unterschriebene Vereinbarung betreffend das Büro Nr. 31 vorgelegt, sowie Abrechnungen.

Die Rechnung vom 21.12.2007 für den Zeitraum 15.12.2007 bis 31.01.2008 betreffend das Büro beträgt € 0,44 und enthält eine Gebühr für 01.12.2007 bis 14.12.2007 von € 14,10 (€ 2,91 MwSt werden gesondert ausgewiesen).

Die Rechnung vom 19.12.2007 für das Büro für den Zeitraum 01.02.2008 bis 29.02.2008 beträgt € 1.233 (plus MwSt von € 246,60). Eine Rechnung vom 25.01.2008 beinhaltet den gleichen Betrag für das Büro für den Zeitraum 01.03.2008 bis 31.03.2008.

Da entgegen der vorgelegten Vereinbarung vom 06.12.2007 für das Büro lediglich ein Betrag von € 0,44 für 15.12.2007 bis 31.01.2008 verrechnet wurde und erst ab 01.02.2008 das vereinbarte Nutzungsentgelt von € 1.233 monatlich, wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass im Jahr 2007 lediglich ein virtuelles Büro im VV. für die Bw. bestand und der einseitig unterschriebene Vertrag nicht die tatsächliche Abwicklung wiedergibt. Für das Jahr 2007 bestand somit keine feste Geschäftseinrichtung der Bw. an der Adresse yyy.

Daran vermögen auch die Ausführungen der Bw. nichts zu ändern, wonach aufgrund des Umstandes, dass das Mietverhältnis erst wenige Tage vor dem Bilanzstichtag zustande kam, nur unwesentliche Mietaufwendungen (= € 0,44) angefallen seien.

Laut Vereinbarung wäre für das Büro für Dezember 2007 aber ca. die halbe Miete, also € 616,50 zu zahlen gewesen und für Jänner 2008 € 1.233.

Im Jahr 2007 erzielte die Bw. keine steuerbaren Umsätze in Österreich, begehrte aber Vorsteuern im Veranlagungsverfahren beim Finanzamt Graz-Stadt.

Auch der ursprünglich zuständige Steuerberater ging davon aus, dass die Bw. für das Jahr 2007 beim Finanzamt Graz-Stadt zu registrieren sei und keine Betriebsstätte in Wien vorlag.

Rechtliche Beurteilung:

Strittig ist, ob die Bw. Vorsteuern im Veranlagungsverfahren oder im Vorsteuererstattungsverfahren beim Finanzamt Graz-Stadt geltend machen kann.

Nach den getroffenen Feststellungen hatte die Bw. im Jahr 2007 keine feste Geschäftseinrichtung in Wien und muss (im berufungsgerichtlichen Zeitraum) als Unternehmerin

ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich gewertet werden.

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.

Nicht ausreichend für die Annahme einer Betriebsstätte ist eine bloße „Büroadresse“ nur zur Entgegennahme und Weiterleitung von Post (vgl. Ritz, BAO⁴, § 29, Tz 5), also etwa ein virtuelles Büro.

Selbst eine Zweigniederlassung ist nur dann eine Betriebsstätte iSd [§ 29 BAO](#), wenn eine feste örtliche Einrichtung iSd [§ 29 Abs. 1 BAO](#) besteht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 29, Tz 9 mwN).

Nach § 17 AVOG ist deshalb das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer der Bw. zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

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 § 21 Abs. 1 bis 5 UStG sowie den §§ 12 und 20 UStG regeln.

In der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, [BGBl. Nr. 279/1995](#) in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung [BGBl. II Nr. 384/2003](#) ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes [Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern](#) an ausländische Unternehmer geschaffen". Schon aus dem Titel dieser Verordnung ergibt sich, dass mit ihr aufgrund der Ermächtigung des [§ 21 Abs. 9 UStG 1994](#) ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die im [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) vorgesehene Veranlagung der Umsatzsteuer vorgesehen ist.

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 ein 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 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,
- 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.

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 dies 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, UStG⁴, § 21 Tz 57/1). Liegen die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren vor, dann ist die Geltendmachung von Vorsteuern im Wege einer Veranlagung ausgeschlossen. Der Abzug der Vorsteuern kann nur im Erstattungsverfahren nach der Verordnung vorgenommen werden. Die Zuständigkeit liegt in diesem Fall nach [§ 17 AVOG 2010](#) beim Finanzamt Graz-Stadt (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 21 Tz 57/2, 60).

Da die Bw. im Jahr 2007 keine Umsätze in Österreich erzielte, sind allfällige Vorsteuern grundsätzlich im Erstattungsverfahren (unter Beachtung der Frist des § 3 Abs. 1 2.Satz der VO [BGBI. Nr. 279/1995](#) idF [BGBI. II Nr. 384/2003](#) und der übrigen Voraussetzungen der Verordnung) zu beantragen.

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, UStG⁴, § 21 Tz 57/1). Hinsichtlich der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind die Besonderheiten des Unionsrechtes zu berücksichtigen (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; Pichler, SWK 2007, 921; Wiesinger/Wagner, SWI 2007, 316). Das Unionsrecht gebraucht diesen Begriff in einer eigenständigen Bedeutung, die deutlich enger ist als die des in § 29 BAO verwendeten Betriebsstättenbegriffes (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3a Tz 60).

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

Eine feste Niederlassung ist nach Art 11 EU-Durchführungsverordnung 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsverordnungen 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). Eine Einrichtung ist nach EuGH 04.07.1985, Rs [168/84](#) "Berkholz", Slg 2251, für eine gewerbliche Betätigung nur dann als feste Niederlassung anzusehen, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen (Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 3a Tz 61). 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 Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29. April 2003, 2001/14/0226, (unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des EuGH), den Begriff der Betriebsstätte unionsrechtsgemäß interpretiert: Kennzeichnend sei 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 (Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 3a Tz 62).

Der EuGH hat im Urteil vom 25.10.2012, Rs. C-318/11 und C-319/11, Daimler AG und Widex A/S 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 die feste Niederlassung im Erstattungsstaat tatsächlich steuerbare Umsätze bewirkt hat und nicht bloß dazu in der Lage gewesen wäre. Hat eine feste Niederlassung keine steuerbaren Ausgangsumsätze in dem 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 (Anmerkung von Bertrand Monfort zu EuGH, Urteil vom 25.10.2012, Rs. C-318/11 und C-319/11, Daimler AG und Widex A/S in UR 23/2012, S. 936).

In Anwendung der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung wird evident, dass die Bw., selbst wenn man für das Jahr 2007 vom Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung ausgehen könnte, trotzdem keine feste Niederlassung im Sinne der EuGH-Rechtsprechung in Wien gehabt hätte, weil es an der Bewirkung von steuerbaren Ausgangsumsätze von der Betriebsstätte aus fehlt.

Die Bw. hätte daher die Vorsteuer im Vorsteuererstattungsverfahren geltend machen müssen, da sie im berufungsgegenständlichen Zeitraum über keine aktive, feste inländische Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt werden, verfügt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Bw. auf das Vorsteuererstattungsverfahren zu verweisen.

Graz, am 27. März 2013