



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. April 2011 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) stellte am 8. Februar 2011 den Antrag auf Erstattung von Vorsteuern für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2009.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. April 2011 wies das Finanzamt den Antrag ab, da die Bw. in Österreich über eine Betriebsstätte verfüge, weshalb die Erstattungsverordnung nicht zur Anwendung komme.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 10. Mai 2011 führte die Bw. aus, dass sie keine Betriebsstätte in Österreich habe. Sie habe einen Außendienstmitarbeiter, der über ein Büro verfüge. Er verursache Kosten durch das Büro, sein Kfz und Reisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011 wies das Finanzamt die Berufung mit dem Hinweis, dass sowohl eine Betriebsstätte nach [§ 29 BAO](#) als auch nach Art. 5 Ab. 5 DBA Österreich-Deutschland in Österreich vorhanden sei.

Mit Eingabe vom 30. Juni 2011 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Sie führte darin aus, dass sie über keine Vertreterbetriebsstätte in Österreich verfüge.

Die Tätigkeit des Vertreters der Bw. sei nicht über reine Vorbereits- und Hilfstätigkeiten hinaus gegangen.

Die verbindliche Auftragsbestätigung für österreichische Kunden komme in jedem Fall direkt von der Bw. aus Deutschland.

Der Vertreter verfüge über kein Lager und liefere auch keine Gegenstände aus.

In der Vorhaltbeantwortung vom 25. Juni 2006 gab die Bw bekannt, dass sie derzeit zwei angestellte Außendienstmitarbeiter in Österreich habe die das österreichische Büro nutzen.

Die Tätigkeit dieser Mitarbeiter beschränke sich auf die Akquisition neuer Kunden und die Analyse des österreichischen Marktes sowie der exjugoslawischen Staaten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Bw. im Inland über für die Erstattung der Vorsteuern schädliche Betriebsstätte verfügt.

Nach der Aktenlage verfügt die Bw. in Österreich über ein angemietetes Büro. Sie beschäftigt derzeit zwei Außendienstmitarbeiter, die von dort aus Kunden akquirieren.

Umsätze werden in Österreich nicht getätigt und werden die österreichischen Aufträge ausschließlich von Deutschland aus erfüllt.

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 § 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 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 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).

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 Begriffes der Betriebsstätte in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind die Besonderheiten des Unionsrechtes zu berücksichtigen (Tumpel, Die Betriebsstätte gemäß § 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 im § 29 BAO verwendeten Begriffes der Betriebsstätte (Ruppe/Achatz, UStG4 § 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 Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29. April 2003, 2001/14/0226, (unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des EuGH), den Begriff der Betriebsstätte unionsrechtskonform 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.“

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 bewirke** und nicht bloß dazu in der Lage 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).

Laut Aktenlage hat die Bw. nicht von einer festen Niederlassung in Österreich aus steuerbare Umsätze bewirkt. Die Bw. fällt damit im Streitjahr unter das Regime der Erstattungsverordnung.

Der angefochtene Bescheid ist zu unrecht von einer schädlichen Betriebsstätte in Österreich ausgegangen und hat die zu erstattenden Vorsteuern mit Null festgesetzt, was inhaltlich einer Abweisung entspricht.

Die Bw. war aber mangels „Betriebsstätte“ respektive „fester Niederlassung“ im Inland gezwungen die angefallenen Vorsteuern im Erstattungsverfahren beim Finanzamt Graz Stadt geltend zu machen (siehe UFS vom 27. März 2013, RV/0104-G/10).

Auf Grund dieses Rechtsirrtumes des Finanzamtes wurde es bislang unterlassen die vorgelegten Rechnungen auf ihre Erstattungsfähigkeit hin zu überprüfen.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder die Erlassung eines Bescheides hätte unterbleiben können.

Der Umstand, dass das Finanzamt infolge des genannten Rechtsirrtumes Ermittlungshandlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unterlassen hat, begründet einen Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen.

Aus nachstehenden Gründen wird im gegenständlichen Fall eine Aufhebung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) als zweckmäßig erachtet:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/200315). Will der UFS der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Würde der UFS im berufsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs im Sinne des [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung im Sinne des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Der angefochtene Bescheid war daher spruchgemäß aufzuheben.

Graz, am 27. Juni 2013