

TE Vwgh Erkenntnis 2010/4/29 2007/15/0172

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.04.2010

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art9 Abs1;

61984CJ0168 Berkholz VORAB;

61994CJ0231 Faaborg-Gelting Linien A/S VORAB;

61995CJ0167 Linthorst Pouwels Scheren VORAB;

61995CJ0190 ARO Lease VORAB;

61996CJ0390 Lease Plan Luxembourg VORAB;

BAO §29 Abs1;

UStG 1994 §3a Abs12;

1. BAO § 29 heute

2. BAO § 29 gültig ab 01.01.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

3. BAO § 29 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

4. BAO § 29 gültig von 01.01.1962 bis 30.11.1993

1. UStG 1994 § 3a heute

2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014

6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004

12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des A B in S, vertreten durch Mag. Isabell Lichtenstrasser, Rechtsanwältin in 1010 Wien, Getreidemarkt 18/11-12, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 23. Februar 2007, Zl. RV/0278-F/04, betreffend u.a. Umsatzsteuer für 2001 und 2002 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner bis August 2003 und (erste) Säumniszuschläge,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird - soweit sie sich gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen richtet - zurückgewiesen; und

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird im übrigen Umfang der Anfechtung, somit hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner bis August 2003 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Tierarzt und Hufschmied. Er übte diese Tätigkeit im Streitzeitraum grenzüberschreitend in Österreich, Liechtenstein und der Schweiz aus. Im Gefolge einer Zollkontrolle anlässlich eines Grenzübertritts wurde eine Kontrollmitteilung an das Finanzamt Feldkirch übermittelt, welche - mangels bisheriger steuerlicher Erfassung des Beschwerdeführers in Österreich - Anlass zu einer abgabenbehördlichen Prüfung der vom Beschwerdeführer in den Jahren 1998 bis 2002 ausgeübten Tätigkeit gab.

Wie aus dem Bericht vom 19. Dezember 2003 hervorgeht, war im Prüfungsverfahren insbesondere strittig, welchem Staat das Besteuerungsrecht an den vom Beschwerdeführer erzielten Umsätzen und Einkünften zukommt. In diesem Zusammenhang stellte die Prüferin fest, dass der Beschwerdeführer in Liechtenstein zwar über eine befristete Konzession zur Ausübung des Berufes als Tierarzt verfügt habe, ihm die Ausübung der tierärztlichen Tätigkeit in den Räumlichkeiten des angegebenen liechtensteinischen Geschäftssitzes aber untersagt war. Der Beschwerdeführer habe sich im Streitzeitraum überwiegend bei seiner Freundin in Liechtenstein aufgehalten, jedoch über keine entsprechende Aufenthaltsbewilligung verfügt. Vielmehr sei er bei seinem Vater in Feldkirch mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. In diesem Haus habe sich auch ein Kühlschrank zur Lagerung von Medikamenten befunden. Ein Werbeschild für die Tierarztpraxis und die Eintragung in den gelben Seiten des Telefonbuches habe auf den österreichischen Wohnsitz als Betriebssitz hingewiesen. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer seine Tätigkeiten derart ausgeübt, dass er mit einem speziell ausgerüsteten Praxismobil, einem Geländewagen, die Tiere vor Ort "einem Pannendienst" gleich aufgesucht und behandelt habe. In den Räumlichkeiten in Liechtenstein seien nur Büroarbeiten durchgeführt worden.

Abgesehen von der - im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitgegenständlichen - ertragsteuerlichen Behandlung, führte die Prüferin in umsatzsteuerlicher Hinsicht aus, dass die erwähnte Vor-Ort-Betreuung der Tiere als "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" einzustufen sei, sodass die inländischen Umsätze gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen würden. Abgesehen von der - im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitgegenständlichen - ertragsteuerlichen Behandlung, führte die Prüferin in umsatzsteuerlicher Hinsicht aus, dass die erwähnte Vor-Ort-Betreuung der Tiere als "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" einzustufen sei, sodass die inländischen Umsätze gemäß Paragraph 3 a, Absatz 8, UStG 1994 der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen würden.

Diese Rechtsansicht übernehmend setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 19. Dezember 2003 die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit 6.228,64 EUR, für das Jahr 2002 mit 6.377,37 EUR und für die Kalendermonate Jänner bis

August 2003 mit 3.005,62 EUR fest. Weiters ergingen entsprechende (in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthaltene) Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages zur Umsatzsteuer 2002 und 2003.

In der u.a. gegen die genannten Bescheide erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass nicht § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994, sondern die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 (jeweils in der für die Streitjahre geltenden Fassung) anzuwenden sei. Da der Beschwerdeführer seit 9. Mai 2000 in Liechtenstein eine Tierarztpraxis unterhalte, in der neben der medizinischen Behandlung die gesamte organisatorische Abwicklung der Kundenbesuche sowie die Verwaltung erfolge, befinde sich der Leistungsort in Liechtenstein. In der u.a. gegen die genannten Bescheide erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass nicht Paragraph 3 a, Absatz 8, Litera c, UStG 1994, sondern die Generalklausel des Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 (jeweils in der für die Streitjahre geltenden Fassung) anzuwenden sei. Da der Beschwerdeführer seit 9. Mai 2000 in Liechtenstein eine Tierarztpraxis unterhalte, in der neben der medizinischen Behandlung die gesamte organisatorische Abwicklung der Kundenbesuche sowie die Verwaltung erfolge, befinde sich der Leistungsort in Liechtenstein.

Mit dem angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, der Leistungsort bestimme sich nach der Generalklausel der Unternehmerortregelung und schloss sich auch der Ansicht des Beschwerdeführers an, dass sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens in Liechtenstein befinde. Sodann wandte sich die belangte Behörde jedoch dem zweiten Satz der erwähnten Unternehmerortregelung zu, wonach für den Fall, dass die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt werde, die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistungen gelte. Unter diesem Blickwinkel befasste sich die belangte Behörde mit dem Begriff der Betriebsstätte im UStG. Dabei vertrat sie die Ansicht, dass der Begriff nicht im Verständnis des § 29 BAO, sondern im Sinne der 6. MwSt-RL und der Rechtsprechung des EuGH auszulegen sei. Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985 in der Rs 168/84, Berkholz, und die dort aufgestellten Rechtsgrundsätze zum gemeinschaftsrechtlichen Begriff der "festen Niederlassung" kam die belangte Behörde zum Ergebnis, dass das "Praxismobil" des Beschwerdeführers eine solche feste Niederlassung bzw. Betriebsstätte darstelle und begründete dies wie folgt: Mit dem angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, der Leistungsort bestimme sich nach der Generalklausel der Unternehmerortregelung und schloss sich auch der Ansicht des Beschwerdeführers an, dass sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens in Liechtenstein befinde. Sodann wandte sich die belangte Behörde jedoch dem zweiten Satz der erwähnten Unternehmerortregelung zu, wonach für den Fall, dass die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt werde, die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistungen gelte. Unter diesem Blickwinkel befasste sich die belangte Behörde mit dem Begriff der Betriebsstätte im UStG. Dabei vertrat sie die Ansicht, dass der Begriff nicht im Verständnis des Paragraph 29, BAO, sondern im Sinne der 6. MwSt-RL und der Rechtsprechung des EuGH auszulegen sei. Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985 in der Rs 168/84, Berkholz, und die dort aufgestellten Rechtsgrundsätze zum gemeinschaftsrechtlichen Begriff der "festen Niederlassung" kam die belangte Behörde zum Ergebnis, dass das "Praxismobil" des Beschwerdeführers eine solche feste Niederlassung bzw. Betriebsstätte darstelle und begründete dies wie folgt:

"Denn der Berufungswerber erbrachte seine Leistungen als Tierarzt und Hufschmied nicht in einer Tierarztpraxis oder Hufschmiede, sondern mit diesem Praxismobil vor Ort. Da dieses Fahrzeug speziell für die Tätigkeit des Berufungswerbers ausgerüstet war und der Berufungswerber seine Leistungen persönlich ausgeübt hat, lag auch eine ausreichende Ausstattung mit Personal- und Sachmitteln vor, um diese Leistungen autonom zu erbringen.

Die Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung erschien in diesem Fall ebenfalls nicht sinnvoll. Diese würde nämlich zu einem deutlichen Wettbewerbsvorteil für den Berufungswerber, der seine Leistungen 'nur' mit 2,4% bzw. 7,6% versteuern müsste, gegenüber Tierärzten und Hufschmieden mit Ort der Geschäftsleitung im Inland, die für dieselbe Leistung 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssten, führen. Gleichzeitig würde dadurch ein Anreiz für andere Tierärzte geschaffen, ihre Tätigkeit in derselben Weise wie der Berufungswerber auszuüben, um ebenfalls einen derartigen Wettbewerbsvorteil zu erlangen. Die Anknüpfung an die Niederlassung in Form des Praxismobils erschien unter diesen Gesichtspunkten zweckdienlicher, zumal dann auf den Ort der tatsächlichen Erbringung der Dienstleistungen abgestellt und der wirtschaftlichen Realität Rechnung getragen werden konnte. Der Leistungsort war nämlich in diesem Fall immer dort, wo der Berufungswerber mit seinem Praxismobil die Leistungen erbrachte."

Nach Bereinigung der Honorare um die in Rechnung gestellte "Schweizer Mehrwertsteuer" änderte die belangte Behörde die erstinstanzlichen Bescheide insofern ab, als sie nunmehr für das Jahr 2001 4.382,11 EUR, für das Jahr 2002 3.404,80 EUR und für die Kalendermonate Jänner bis August 2003 2.406,58 EUR an Umsatzsteuer festsetzte. Die

Säumniszuschläge wurden der verminderten Abgabenschuld entsprechend herabgesetzt.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die gegenständliche Beschwerde mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe das Fahrzeug des Beschwerdeführers zu Unrecht als feste Niederlassung beurteilt. Der Beschwerdeführer könne seine Tätigkeit auch unter Verwendung seines Fahrzeuges nicht autonom oder durch ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln erbringen. Da er seine Tätigkeit vom Büro seines Einzelunternehmens in Liechtenstein organisiere, stelle dieses Büro seine feste Niederlassung dar, der die Umsätze auch zuzurechnen seien. Der Ort der Geschäftsleitung sei auch dann maßgebend, wenn die sonstige Leistung tatsächlich nicht an diesem Ort erbracht werde (Hinweis auf Ruppe, UStG2, § 3a Rz. 107/1). Gegen diese Entscheidung wendet sich die gegenständliche Beschwerde mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe das Fahrzeug des Beschwerdeführers zu Unrecht als feste Niederlassung beurteilt. Der Beschwerdeführer könne seine Tätigkeit auch unter Verwendung seines Fahrzeuges nicht autonom oder durch ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln erbringen. Da er seine Tätigkeit vom Büro seines Einzelunternehmens in Liechtenstein organisiere, stelle dieses Büro seine feste Niederlassung dar, der die Umsätze auch zuzurechnen seien. Der Ort der Geschäftsleitung sei auch dann maßgebend, wenn die sonstige Leistung tatsächlich nicht an diesem Ort erbracht werde (Hinweis auf Ruppe, UStG2, Paragraph 3 a, Rz. 107/1).

Unter dem Blickwinkel der Verletzung von Verfahrensvorschriften wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde eine unvollständige Sachverhaltsermittlung vor. Die belangte Behörde stelle im angefochtenen Bescheid lediglich fest, dass der Beschwerdeführer seine Leistungen mit einem "Praxismobil" vor Ort erbringe. Von der belangten Behörde wäre jedoch folgender Sachverhalt festzustellen gewesen:

"Die tierärztlichen Leistungen des Beschwerdeführers werden nicht in einem 'Praxismobil', sondern im Haus oder Stall des Tierbesitzers erbracht. Bei dem gegenständlichen Fahrzeug handelt es sich nicht um ein Spezialfahrzeug, sondern um ein normales Allrad-Kraftfahrzeug ohne irgendwelche tierärztliche Sonderausstattung, das dazu verwendet wird, um die Anreise zu den Häusern und (Berg-)Ställen mit der Ausrüstung bewältigen zu können. Die Tierbesitzer mit ihren Patienten betreten nicht das Auto des Tierarztes, sondern der Tierarzt betritt die Stätten der Tierhaltung. Der Tierarzt bewegt sich nicht hausierend und wartet dabei auf Zulauf von Tierbesitzern, sondern plant seine Konsultationen im Außendienst durch telefonische Terminabsprache, ergänzend zum Ambulatoriumsbetrieb, am Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein. Die Planung der Konsultationen erfolgt in der Regel über telefonische Voranmeldung vom Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein aus. Dort befindet sich die notwendige Infrastruktur für die Vorbereitung und Durchführung der Hausbesuche. Auch die Koordination der Termine, die Fachliteratur, die Dokumentation der Fälle, die Wartung der Stammdaten, die Lagerung und Wartung der medizinisch-technischen Geräte und des wesentlichen Teils der Medikamente ist in Liechtenstein erfolgt. Die Beladung des Fahrzeuges erfolgte jeweils nach den spezifischen Erfordernissen der am jeweiligen Tag zu behandelnden Fälle. Nach den Behandlungsterminen ist der Beschwerdeführer immer wieder und oft mehrmals täglich nach Liechtenstein zurückgekehrt. Ohne seine Basis in Liechtenstein konnte er die Tätigkeit in Österreich gar nicht ausüben. (...)

Bei vollständiger Ermittlung des obigen entscheidungsrelevanten Sachverhaltes hätte die Behörde zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Beschwerdeführer über keine umsatzsteuerlich relevante Betriebsstätte in Österreich verfügt

(...)"

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 in der im Beschwerdefall geltenden Stammfassung wird eine sonstige Leistung ("in den übrigen Fällen") an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Nach der Generalklausel des Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 in der im Beschwerdefall geltenden Stammfassung wird eine sonstige Leistung ("in den übrigen Fällen") an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

Die Bestimmung ist in Umsetzung des Art. 9 Abs. 1 der 6. MwSt-RL des Rates, 77/388/EWG, im Folgenden: 6. RL, ergangen. Diese Bestimmung lautet: Die Bestimmung ist in Umsetzung des Artikel 9, Absatz eins, der 6. MwSt-RL des

Rates, 77/388/EWG, im Folgenden: 6. RL, ergangen. Diese Bestimmung lautete:

"Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

Die Subsumtion tierärztlicher Tätigkeiten unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 durch die belangte Behörde steht im Einklang mit Rechtsprechung (siehe EuGH vom 6. März 1997, Rs C-167/95, Linthorst) und Lehre (Ruppe, UStG3, § 3a Tz. 108; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakaounig (Hrsg), UStG (2006), § 3a Rz. 266; Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen von Tierärzten am Sitzort, SWI 1997, 274; Kopp, Sonstige Leistungen im UStG 1994, SWK 1995, A 515; Stadie in Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, UStG8, § 3a Anm. 128 und 396; Leonard in Bunjes/Geist, UStG8, § 3a Rz. 6). Die Subsumtion tierärztlicher Tätigkeiten unter Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 durch die belangte Behörde steht im Einklang mit Rechtsprechung (siehe EuGH vom 6. März 1997, Rs C-167/95, Linthorst) und Lehre (Ruppe, UStG3, Paragraph 3 a, Tz. 108; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakaounig (Hrsg), UStG (2006), Paragraph 3 a, Rz. 266; Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen von Tierärzten am Sitzort, SWI 1997, 274; Kopp, Sonstige Leistungen im UStG 1994, SWK 1995, A 515; Stadie in Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, UStG8, Paragraph 3 a, Anmerkung 128, und 396; Leonard in Bunjes/Geist, UStG8, Paragraph 3 a, Rz. 6).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das Fahrzeug des Beschwerdeführers eine Betriebsstätte iSd § 3a Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 darstellt und infolgedessen die mit dieser Betriebsstätte in Österreich erzielten Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen. Im Beschwerdefall ist strittig, ob das Fahrzeug des Beschwerdeführers eine Betriebsstätte iSd Paragraph 3 a, Absatz 12, zweiter Satz UStG 1994 darstellt und infolgedessen die mit dieser Betriebsstätte in Österreich erzielten Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

Mit einer ähnlichen Fragestellung hatte sich der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Erkenntnis vom 29. April 2003, 2001/14/0226, zu befassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis zunächst auf die Rechtsprechung des EuGH zur Bestimmung des Art. 9 Abs. 1 der 6. RL hingewiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985, Rs 168/84, Berkholz, Rn. 14ff, kommt die Zuordnung einer Dienstleistung zu einer anderen "festen Niederlassung" als dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann in Betracht, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken der für die Erbringung der Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und sachlichen Mitteln aufweist. Der konkreten Beantwortung der Vorlagefrage im Urteil Berkholz ist zu entnehmen, dass sich eine feste Niederlassung im Sinn des Art. 9 Abs. 1 der 6. RL, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, auch (wie im damaligen Vorabentscheidungsverfahren) auf einem auf hoher See verkehrenden Schiff befinden kann. Solcherart bedarf es für die hier angesprochene örtliche Anknüpfung nach der 6. RL nicht einer festen örtlichen Anlage im Sinne einer dauernden Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche, wie dies § 29 Abs. 1 BAO für die Betriebsstätte voraussetzt (vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 133 und zu § 12 AO Stadie in Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, UStG8, § 3a Anm. 381). Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis zunächst auf die Rechtsprechung des EuGH zur Bestimmung des Artikel 9, Absatz eins, der 6. RL hingewiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985, Rs 168/84, Berkholz, Rn. 14ff, kommt die Zuordnung einer Dienstleistung zu einer anderen "festen Niederlassung" als dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann in Betracht, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken der für die Erbringung der Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und sachlichen Mitteln aufweist. Der konkreten Beantwortung der Vorlagefrage im Urteil Berkholz ist zu entnehmen, dass sich eine feste Niederlassung im Sinn des Artikel 9, Absatz eins, der 6. RL, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, auch (wie im damaligen Vorabentscheidungsverfahren) auf einem auf hoher See verkehrenden Schiff befinden kann. Solcherart bedarf es für die hier angesprochene örtliche Anknüpfung nach der 6. RL nicht einer festen örtlichen Anlage im Sinne einer dauernden Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche, wie dies Paragraph 29, Absatz eins, BAO für die Betriebsstätte voraussetzt (vergleiche, Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 133 und zu Paragraph 12, AO Stadie in Rau/Dürrwachter/Flick/Geist, UStG8, Paragraph 3 a, Anmerkung 381,).

Der EuGH prüfte auch im Urteil vom 17. Juli 1997, C- 190/95 ARO Lease BV, Rn. 15ff, die "feste Niederlassung" im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der 6. RL lediglich anhand des Kriteriums des ständigen Vorhandenseins eines Mindestbestandes an Personal- und Sachmitteln. Fehlt es an eigenem Personal und einer Struktur mit einem hinreichenden Grad an

Beständigkeit, liegt keine feste Niederlassung vor (vgl. EuGH vom 7. Mai 1998, C- 390/96, Lease Plan Luxembourg SA, Rn. 27). In diesem Sinne spricht der EuGH auch im Urteil vom 2. Mai 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, Rn. 17, aus, dass eine feste Niederlassung nur dann vorliegt, wenn ein hinreichender personeller und sachlicher Mindestbestand vorliegt. Der EuGH prüfte auch im Urteil vom 17. Juli 1997, C- 190/95, ARO Lease BV, Rn. 15ff, die "feste Niederlassung" im Sinne des Artikel 9, Absatz eins, der 6. RL lediglich anhand des Kriteriums des ständigen Vorhandenseins eines Mindestbestandes an Personal- und Sachmitteln. Fehlt es an eigenem Personal und einer Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit, liegt keine feste Niederlassung vor (vgl. EuGH vom 7. Mai 1998, C- 390/96, Lease Plan Luxembourg SA, Rn. 27). In diesem Sinne spricht der EuGH auch im Urteil vom 2. Mai 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, Rn. 17, aus, dass eine feste Niederlassung nur dann vorliegt, wenn ein hinreichender personeller und sachlicher Mindestbestand vorliegt.

Eine "feste Niederlassung" im Sinn des Art. 9 Abs. 1 der 6. RL wird sohin durch einen hinreichenden Mindestbestand von persönlichen und sachlichen Mitteln gekennzeichnet, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind. Neben dem Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln wird noch ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln zu fordern sein (vgl. Leonard in Bunjes/Geist, UStG8, § 3a Rz. 5). Eine "feste Niederlassung" im Sinn des Artikel 9, Absatz eins, der 6. RL wird sohin durch einen hinreichenden Mindestbestand von persönlichen und sachlichen Mitteln gekennzeichnet, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind. Neben dem Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln wird noch ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln zu fordern sein (vgl. Leonard in Bunjes/Geist, UStG8, Paragraph 3 a, Rz. 5).

Im Beschwerdefall kommt es daher darauf an, ob das vom Beschwerdeführer zur Ausübung seiner tierärztlichen Tätigkeit verwendete Fahrzeug aufgrund des ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln einen hinreichenden Mindestbestand aufgewiesen hat, der dieses Fahrzeug als Einrichtung in die Lage versetzt hat, die Dienstleistungen autonom zu erbringen.

Konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu dieser Frage hat die belangte Behörde - trotz Durchführung einer mündlichen Verhandlung - nicht getroffen. Im angefochtenen Bescheid ist zwar davon die Rede, dass "dieses Fahrzeug speziell für die Tätigkeit" des Beschwerdeführers "ausgerüstet" war. Um welches Fahrzeug es sich dabei konkret gehandelt hat (im Prüfungsbericht ist von drei Fahrzeugen die Rede) und welche speziellen Ausstattungsmerkmale das Fahrzeug aufgewiesen hat, die es von üblichen Modellen unterschieden und eine Ausrichtung auf die tierärztliche Tätigkeit des Beschwerdeführers erkennen ließen, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Die im Verwaltungsakt einliegenden Medienberichte über die Tätigkeit des Beschwerdeführers, in denen von der Verwendung eines "Spezialambulanzfahrzeuges" die Rede ist, boten Anlass zu entsprechenden Erhebungen, konnten diese jedoch nicht ersetzen, zumal die belangte Behörde die Umsatzsteuerfestsetzung erstmals auf das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd § 3a Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 gestützt hat. Mangels entsprechender Sachverhaltsermittlung ist dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung des Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit verwehrt. Konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu dieser Frage hat die belangte Behörde - trotz Durchführung einer mündlichen Verhandlung - nicht getroffen. Im angefochtenen Bescheid ist zwar davon die Rede, dass "dieses Fahrzeug speziell für die Tätigkeit" des Beschwerdeführers "ausgerüstet" war. Um welches Fahrzeug es sich dabei konkret gehandelt hat (im Prüfungsbericht ist von drei Fahrzeugen die Rede) und welche speziellen Ausstattungsmerkmale das Fahrzeug aufgewiesen hat, die es von üblichen Modellen unterschieden und eine Ausrichtung auf die tierärztliche Tätigkeit des Beschwerdeführers erkennen ließen, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Die im Verwaltungsakt einliegenden Medienberichte über die Tätigkeit des Beschwerdeführers, in denen von der Verwendung eines "Spezialambulanzfahrzeuges" die Rede ist, boten Anlass zu entsprechenden Erhebungen, konnten diese jedoch nicht ersetzen, zumal die belangte Behörde die Umsatzsteuerfestsetzung erstmals auf das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd Paragraph 3 a, Absatz 12, zweiter Satz UStG 1994 gestützt hat. Mangels entsprechender Sachverhaltsermittlung ist dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung des Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit verwehrt.

Für den Fall, dass das Fahrzeug mangels spezieller Ausrüstung keine Betriebsstätte im Sinne des § 3a Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 darstellt, wird die belangte Behörde aber auch nähere Feststellungen zum Unternehmensort iSd § 3a Abs. 12 UStG 1994 zu treffen und sich dabei mit Widersprüchen in den vom Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen auseinander zu setzen haben. So fällt beispielsweise auf, dass nach dem vorliegenden Mietvertrag ein Büroraum von 15 m² angemietet wurde, in der Bestätigung des Vermieters vom 22. Jänner 2004 jedoch davon die

Rede ist, dass der Beschwerdeführer dort "eine vollwertige Betriebsstätte, Tierarztpraxis und Hufbeschlagsschmiede" unterhalten habe und hiezu "insbesondere das Büro, die tierärztliche Apotheke, der Schauraum für Tiernahrung und Pflegeprodukte, die Sanitäreinrichtung mit Sterilisationsanlage, der Parkplatz, die Vorführbahn, der Beschlagsplatz und zugehöriges Gerät zu nennen" seien. Bei der Bestimmung des Unternehmensortes einer tierärztlichen Tätigkeit kommt dem Ort der Aufbewahrung der Medikamente - laut Prüferin war der Beschwerdeführer im Streitzeitraum bei seinem Vater in Feldkirch mit Hauptwohnsitz gemeldet und hat dort über einen Kühlschrank zur Lagerung von Medikamenten verfügt - besondere Bedeutung zu, weil es nahe liegt, dass der Tierarzt an diesen Ort regelmäßig zurückkehrt, um sich dort für die geplanten Hausbesuche (insbesondere mit leicht verderblichen Medikamenten) auszurüsten. Auch diesbezüglich fehlt es dem angefochtenen Bescheid an konkreten Feststellungen. Für den Fall, dass das Fahrzeug mangels spezieller Ausrüstung keine Betriebsstätte im Sinne des Paragraph 3 a, Absatz 12, zweiter Satz UStG 1994 darstellt, wird die belangte Behörde aber auch nähere Feststellungen zum Unternehmensort iSd Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 zu treffen und sich dabei mit Widersprüchen in den vom Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen auseinander zu setzen haben. So fällt beispielsweise auf, dass nach dem vorliegenden Mietvertrag ein Büroraum von 15 m² angemietet wurde, in der Bestätigung des Vermieters vom 22. Jänner 2004 jedoch davon die Rede ist, dass der Beschwerdeführer dort "eine vollwertige Betriebsstätte, Tierarztpraxis und Hufbeschlagsschmiede" unterhalten habe und hiezu "insbesondere das Büro, die tierärztliche Apotheke, der Schauraum für Tiernahrung und Pflegeprodukte, die Sanitäreinrichtung mit Sterilisationsanlage, der Parkplatz, die Vorführbahn, der Beschlagsplatz und zugehöriges Gerät zu nennen" seien. Bei der Bestimmung des Unternehmensortes einer tierärztlichen Tätigkeit kommt dem Ort der Aufbewahrung der Medikamente - laut Prüferin war der Beschwerdeführer im Streitzeitraum bei seinem Vater in Feldkirch mit Hauptwohnsitz gemeldet und hat dort über einen Kühlschrank zur Lagerung von Medikamenten verfügt - besondere Bedeutung zu, weil es nahe liegt, dass der Tierarzt an diesen Ort regelmäßig zurückkehrt, um sich dort für die geplanten Hausbesuche (insbesondere mit leicht verderblichen Medikamenten) auszurüsten. Auch diesbezüglich fehlt es dem angefochtenen Bescheid an konkreten Feststellungen.

Im Hinblick auf den Beschwerdepunkt, der dem Prüfungsrahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestimmt, kann es im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, ob die belangte Behörde auch die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Hufschmied dem § 3a Abs. 12 UStG 1994 subsumieren durfte. Im Hinblick auf den Beschwerdepunkt, der dem Prüfungsrahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestimmt, kann es im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, ob die belangte Behörde auch die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Hufschmied dem Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 subsumieren durfte.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b und c VwGG infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Hinsichtlich der Festsetzung von Säumniszuschlägen macht die Beschwerde, die den angefochtenen Bescheid ausschließlich unter dem Gesichtspunkt einer unrichtigen Anwendung des § 3a Abs. 12 UStG 1994 durch die belangte Behörde bekämpft, keinen tauglichen Beschwerdepunkt geltend. Hinsichtlich der Festsetzung von Säumniszuschlägen macht die Beschwerde, die den angefochtenen Bescheid ausschließlich unter dem Gesichtspunkt einer unrichtigen Anwendung des Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 durch die belangte Behörde bekämpft, keinen tauglichen Beschwerdepunkt geltend.

Die Beschwerde war daher insoweit in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen. Die Beschwerde war daher insoweit in einem nach Paragraph 12, Absatz 3, VwGG gebildeten Senat gemäß Paragraph 34, Absatz eins und 3 VwGG zurückzuweisen.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die eigens angesprochene Umsatzsteuer, die in den zuerkannten Pauschalkosten bereits enthalten ist. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in

Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die eigens angesprochene Umsatzsteuer, die in den zuerkannten Pauschalkosten bereits enthalten ist.

Wien, am 29. April 2010

Gerichtsentscheidung

EuGH 61995J0167 Linthorst Pouwels Scheren VORAB

EuGH 61984J0168 Berkholz VORAB

EuGH 61994J0231 Faaborg-Gelting Linien A/S VORAB

EuGH 61995J0190 ARO Lease VORAB

EuGH 61996J0390 Lease Plan Luxembourg VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150172.X00

Im RIS seit

28.05.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at