



GZ. RV/0407-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. August 1999 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1997 (Abweisungsbescheid) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat mit der Begründung, er habe als Freizeit- und Firmenveranstaltungsunternehmen Leistungen in Deutschland an einen deutschen Unternehmer erbracht und mit deutscher Umsatzsteuer fakturiert, einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuern in Höhe von S 10.374,68, die aus Übernachtungsspesen für die Mitglieder dieser Reiseveranstaltung angefallen seien, eingebracht.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid den Antrag abgewiesen, da sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort erbracht würden, wo das Grundstück liege. Da demnach Umsätze in Österreich ausgeführt worden wären, komme das Erstattungsverfahren nicht zur Anwendung.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Sein Geschäftsgegenstand sei unter anderem die Durchführung von Veranstaltungen für seine Kunden, wobei diese Tätigkeit die gesamte Koordination und Organisation der Veranstaltung, die Erstellung und Versendung der Teilnehmereinladungen, die Produktion von Informationsmaterialien und schließlich die konkrete Ausführung der Veranstaltung selbst mit der Betreuung der Teilnehmer vor Ort umfasse.

Im konkreten Fall habe er eben diese Leistungen für M. Deutschland erbracht und dabei unter anderem die Besorgung der Unterkunft erledigt. Die Veranstaltung, ein M. Händlertreffen, habe im D.Z.R. in A. (Österreich) stattgefunden.

Seine Leistung sei als Reiseleistung zu qualifizieren, da dieser Begriff nach Ruppe nach dem allgemeinen Sprachgebrauch zu beurteilen sei und alles umfasse, was nach der Verkehrsauffassung im Rahmen einer organisierten Reise an Leistungen erbracht werde.

Selbst wenn die gesamte Leistung nicht als Reiseleistung zu beurteilen wäre, dann unterliege sie als andere sonstige Leistung der Generalklausel nach § 3a Abs. 12 UStG 1994.

Wenn eine (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung (im vorliegenden Fall von Reisevorleistungen) beschränkt sei, sondern auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gewicht umfasse, dann könne insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden und die Rechtsfolge des § 3a Abs. 4 UStG 1994 trete nicht mehr ein.

Da seine Leistung zu einem überwiegenden Teil aus eigenständigen Leistungen bestanden habe und die Besorgung der Unterkunft nur untergeordneter Teil der Gesamtleistung sei, könne daher die vorhin zitierte Bestimmung nicht angewendet werden.

Der Ort der (einheitlichen) Reiseleistung bestimme sich nach der Grundregel des § 3a Abs. 12 UStG 1994, wonach der Ort maßgebend sei, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Unmaßgeblich sei dabei, wo die einzelnen Reisevorleistungen erbracht worden seien. Nur dann, wenn es sich lediglich um die Besorgung von Reisevorleistungen (ohne Eigenleistungen von wirtschaftlichem Gewicht), die nicht der Margenbesteuerung nach

§ 23 UStG 1994 unterliegen, handelt, richte sich der Leistungsort nach dem Ort der besorgten Leistung.

Somit habe er zurecht seine Leistung der deutschen Umsatzsteuer unterzogen und damit einen Anspruch auf Erstattung der in Österreich angefallenen Vorsteuern.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Es sei unstrittig, dass der Bw. Reiseleistungen erbracht habe, für welche aber die Bestimmung des § 23 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelange, da die Leistungen an einen Unternehmer erbracht worden seien. Hingegen bestimme sich der Leistungsort nicht nach § 3a Abs. 12 UStG 1994, sondern es sei jede erbrachte Leistung für sich gesondert zu beurteilen. Daraus ergebe sich aber, dass allein durch die Besorgung der Unterkunft ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz in Österreich bewirkt worden und damit die Anwendbarkeit der Verordnung des BM Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995, ausgeschlossen sei, weshalb sich eine eingehendere Beurteilung der übrigen Umsätze erübrige. Die zur Erstattung beantragten Vorsteuern könnten nach Maßgabe der für den Vorsteuerabzug geltenden Vorschriften allerdings im Veranlagungsverfahren beansprucht werden.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. ergänzend Folgendes ausgeführt:

Seine Leistung habe zu einem überwiegenden Teil aus eigenständigen Leistungen (Koordination und Organisation der Veranstaltung, Erstellung und Versendung der Teilnehmereinladungen, Produktion von Informationsmaterialien, konkrete Ausführung der Veranstaltung selbst mit der Betreuung der Teilnehmer vor Ort) bestanden, in deren Rahmen die Besorgung der Reisevorleistung (Unterkunft) nur einen untergeordneten Teil der Gesamtleistung darstelle, die auf Grund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung als Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teile. Wenn nun eine (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung von Reisevorleistungen beschränkt sei, sondern auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gewicht umfasse, dann könne insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden, was die Anwendung des § 3a Abs. 4 UStG 1994 ausschließe.

Gerade die Bestimmung des § 23 Abs. 2 UStG 1994 spreche ausdrücklich aus, dass mehrere Reiseleistungen eines Unternehmers im Rahmen einer Reise an einen Leistungsempfänger als eine einheitliche Leistung gelten. Es komme zwar die Bestimmung des § 23 UStG 1994 im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung, doch das Prinzip der Einheitlichkeit mehrerer Reiseleistungen könne doch nur allgemein gelten, also auch, wenn Unternehmer Leistungsempfänger seien.

Somit könne die Bestimmung des § 3a Abs. 6 in Verbindung mit § 3a Abs. 4 UStG 1994 nicht angewendet werden. Es bestimme sich vielmehr der Ort der (einheitlichen) Reiseleistung nach § 3a Abs. 12 UStG 1994, wonach der Ort maßgebend sei, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Selbst wenn die gesamte Leistung nicht als Reiseleistung zu beurteilen wäre, unterliege sie als andere sonstige Leistung der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994, was im Ergebnis dieselbe Beurteilung zur Folge hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge § 1 Abs. 1 der V BGBl. Nr. 279/1995, ist die Verordnung nur dann anwendbar, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder nur bestimmte in den Ziffern 2 bis 4 aufgezählte Umsätze - die im vorliegenden Fall unstrittig nicht vorliegen - ausgeführt hat.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 23 UStG 1994, die eine Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen darstellt, ist nach Abs. 1 erstem Gedankenstrich, dass die Reiseleistung nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist.

Führt ein Reiseveranstalter eine Reise mit eigenen Mitteln oder unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen im eigenen Namen an einen Unternehmer aus (zB "Kettengeschäfte", Geschäfts- oder Dienstreise), ist keine einheitliche Reiseleistung nach § 23 Abs. 2 UStG 1994 gegeben. Die einzelnen Reiseleistungen an Unternehmer sind nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern (vgl. Anm. 16 zu § 23 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, Lfg. Juni 1996).

Gemäß § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 werden künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen

Veranstalter dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird.

Der Ort der Leistungen der jeweiligen Veranstalter der in § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a genannten sonstigen Leistungen bestimmt sich ebenfalls nach dem Ort des Tätigwerdens und deckt sich folglich mit dem Ort der Leistung der von ihnen eingesetzten Künstler, Wissenschaftler, Sportler usw. ("einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter") [vgl. Anm. 107 zu § 3a dUStG 1999 in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 108, November 2001].

Die zuvor genannten sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Das ist der Ort, wo die jeweilige einzelne Leistung erbracht ("bewirkt", Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der 6. EG-RI.) wird, dh. den Teilnehmern der Veranstaltung dargeboten wird. Ohne Belang ist, wo die Vorbereitungshandlungen, Proben und Ähnliches erfolgten (vgl. Anm. 114 zu § 3a dUStG 1999 in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Lfg. 108, November 2001).

Da im vorliegenden Fall unbestritten ist, dass der Bw. die Leistung, die in der gesamten Koordination und Organisation des im D.Z.R. in A. (Österreich) stattgefundenen M. Händlertreffens bestanden hat, an M. Deutschland und damit an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht hat, ist die Anwendung des § 23 UStG 1994 jedenfalls ausgeschlossen. Damit bleibt auch die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 23 Abs. 3 UStG 1994, die bezüglich des Leistungsortes auf § 3a Abs. 12 UStG 1994 (Unternehmerort) Bezug nimmt, versagt.

Der Argumentation des Bw. im Vorlageantrag, wonach die Bestimmung des § 23 UStG 1994 im vorliegenden Fall zwar nicht zur Anwendung gelange, jedoch das Prinzip der Einheitlichkeit mehrerer Reiseleistungen nur allgemein, also auch dann, wenn Unternehmer Leistungsempfänger seien, gelten könne, was zur Folge habe, dass sich der Ort der (einheitlichen) Reiseleistung nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 (Unternehmerort) bestimme, kann aus nachstehenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Wie eingangs dargestellt, werden Reiseleistungen ua. dann nicht nach § 23 UStG 1994 umsatzsteuert, wenn diese an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Dadurch, dass, wie der Bw. im Vorlageantrag selbst ausführt, im vorliegenden Fall keine nach der Sonderregelung zu behandelnde Reiseleistung vorliegt, ist auch eine hinsichtlich des Leistungsortes partielle Anwendung dieser Bestimmung ausgeschlossen. Eine derartige Interpretation lässt sich mit dem Gesetz, das Reiseleistungen

in Form von Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer einer umsatzsteuerlichen Sonderregelung unterzieht, nicht in Einklang bringen.

Zur eventualiter vorgetragenen Argumentation des Bw., wonach die Besorgung der Unterkunft, aus der die beanspruchte Vorsteuer resultiert, nur einen untergeordneten Teil der einheitlich zu beurteilenden Gesamtleistung (Koordination und Organisation der Veranstaltung, Erstellung und Versendung der Teilnehmereinladungen, Produktion von Informationsmaterialien, konkrete Ausführung der Veranstaltung selbst mit der Betreuung der Teilnehmer vor Ort) darstelle, die, wenn schon nicht als Reiseleistung, sondern als "andere sonstige Leistung" der Generalklausel nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 unterliege, was ebenfalls die Rechtmäßigkeit der Versteuerung des Umsatzes in Deutschland zur Folge hätte, ist Folgendes festzustellen:

Bei der Beurteilung der vom Bw. an M. Deutschland erbrachten Leistung ist zu beachten, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine einzige einheitliche (sonstige) Leistung oder - vergleichbar mit der Lieferung eines Warenkorbes - eine Summe einzelner (sonstiger) Leistungen erbracht wird. Dabei kommt es darauf an, ob ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Teilleistungen gegeben ist, ein Ineingangegreifen der Leistungen, welches die einzelnen Leistungen als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.1.2000, 94/14/0123).

Die vom Bw. im Auftrag von M. Deutschland erbrachten Leistungen, die "die gesamte Koordination und Organisation der Veranstaltung - M. Händlertreffen im D.Z.R. in A. (Österreich) - die Erstellung und Versendung der Teilnehmereinladungen, die Produktion von Informationsmaterialien und schließlich die konkrete Ausführung der Veranstaltung selbst mit der Betreuung der Teilnehmer vor Ort umfassen", sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf Grund des engen wirtschaftlichen Zusammenhanges der Teilleistungen jedenfalls als Teil einer Gesamtleistung zu qualifizieren. Denn der wesentliche Inhalt des zwischen dem Bw. und M. Deutschland stattgefundenen Leistungsaustausches besteht für den Leistungsempfänger zweifellos darin, dass sämtliche für ein reibungsloses Funktionieren des M. Händlertreffens erforderlichen organisatorischen Maßnahmen bis hin zur Unterbringung und Betreuung der Teilnehmer vor Ort gegen ein entsprechendes Entgelt erbracht werden. Somit war es Aufgabe des Bw., dessen "Geschäftsgegenstand unter anderem die Durchführung von Veranstaltungen für Kunden" umfasst, das M. Händlertreffen entsprechend zu organisieren.

Bezüglich des Leistungsortes der damit zu beurteilenden konkreten sonstigen Leistung "Organisation einer Veranstaltung" ist Folgendes auszuführen:

Da von der Bestimmung des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 jedenfalls auch die Leistungen der Veranstalter von unterrichtenden, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen erfasst werden, ist die vom Bw. erbrachte, als einheitliche Leistung zu beurteilende sonstige Leistung - "Organisation des M. Händlertreffens" - grundsätzlich unter diesen Tatbestand subsumierbar.

Nachdem für die Bestimmung des Leistungsortes des Veranstalters - das Gleiche muss innerhalb der Unternehmerkette wohl auch für den Unternehmer gelten, der die Veranstaltung im Auftrag des Veranstalters organisiert - der Ort maßgeblich ist, wo die jeweilige einzelne Leistung erbracht ("bewirkt", Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der 6. EG-RI.) wird, dh. den Teilnehmern der Veranstaltung dargeboten wird - im D.Z.R. in A. - liegt auch der Leistungsort des Bw. im Inland.

Somit hat der Bw. im Erstattungszeitraum einen steuerbaren Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ausgeführt, was die Anwendbarkeit der V BGBl. Nr. 279/1995, jedenfalls ausschließt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 9. April 2003