



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Alois Pichler, Dr. Bernhard Koller und Dr. Erich Dietrich im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB. vom 4. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch FA-Vertreter vom 25. Mai 2005 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für die Zeiträume September bis Dezember 2002 und Jänner bis November 2003 nach der am 26. Februar 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit den überreichten Erstattungsanträgen Vordruck U 5 (Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer) beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Auszahlung von Vorsteuerbeträgen, die anlässlich der Organisation von Kongressveranstaltungen für (ausländische) Pharmakonzerne anfielen. Im Wesentlichen handelte es um Vorleistungen aus der Inanspruchnahme von Leistungen inländischer Hotels für Übernachtungen, Speisen, Getränke, Saalmieten, Fotografen, inländischer Fremdenführer, Museen, Konzerten, Personentransporten etc.

Mit Vorhalt vom 2. August 2004 wurden seitens des Finanzamtes die Ausgangsrechnungen und der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Firmenveranstaltung verlangt. In einer

in englischer Sprache verfassten Vorhaltsbeantwortung des Unternehmens wurden eine an eine amerikanische und drei an eine italienische Pharmagesellschaft gerichtete Rechnungen in Abschrift vorgelegt. In einer ergänzenden schriftlichen Äußerung der steuerlichen Vertreterin wies diese darauf hin, die Bw. habe in den Streitjahren keine Umsätze in Österreich getätigt und die in Rechnung gestellten (italienischen) Umsätze seien mit italienischer Umsatzsteuer (IVA) verrechnet worden, die vermutlich von ihrem Leistungsempfänger in Italien als Vorsteuer geltend gemacht wurden. In rechtlicher Hinsicht vertrat sie hierbei die Ansicht, gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 iVm Abs. 9 lit. a UStG 1994 werden Leistungen, die der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit dienen, dort ausgeführt, wo der Empfänger der Leistungen sein Unternehmen betreibt. Im Übrigen seien sämtliche von der Bw. in Anspruch genommenen Leistungen ausschließlich im Zusammenhang mit den organisierten Veranstaltungen gestanden.

In den angefochtenen Bescheiden verwies das Finanzamt begründend auf seine gleichzeitig erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheide, wo es vermeinte, entsprechend der Bestimmung des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 würden die Leistungen der Veranstalter als unterrichtende, unterhaltende oder ähnliche Leistungen verstanden, weil die „Organisation von Meetings für die Pharmaziefirmen“ grundsätzlich unter diesen Tatbestand fielen. Nachdem für die Bestimmung des Leistungsortes des Veranstalters – das Gleiche müsse innerhalb der Unternehmerkette auch für den Unternehmer gelten, der die Veranstaltung im Auftrag des Veranstalters organisiert – der Ort maßgeblich sei, wo die jeweilige Leistung erbracht („bewirkt“ Art 9 Abs. 2 lit. c der Sechsten EG-Richtlinie) werde, im Inland liege, werde im Erstattungszeitraum ein steuerbarer die Anwendung der VO BGBl. Nr. 279/1995 ausschließender Umsatz erbracht.

In ihrer Berufung führte die Bw. aus, Leistungen im Bereich der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit (Empfängerortsprinzip) erbracht und die Besteuerung in Italien vorgenommen zu haben. Rechtswidrigerweise gehe das Finanzamt von einer Besteuerung am Tätigkeitsort aus, was im Widerspruch zur 6. EG-RL stehe, wonach Leistungen auf dem Gebiet der Werbung in jenem Land erbracht werden, in welchem der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Gleichzeitig beantragte sie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Mit Verfügung vom 3. Februar 2009 wurde die Bw. zu der für den 26. Februar 2009 anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung geladen.

Mit einer am 25. Februar 2009 um 18:43 Uhr eingelangten an den Referenten des Berufungssenates gerichteten Eingabe erstattete die steuerliche Vertreterin ein ergänzendes Berufungsvorbringen samt Beweisanträgen.

Hierbei verwies sie darauf, dass die Leistungsempfängerin (Pharmafirma) selbst der Veranstalter des „Sales National Meeting“ war und keine Grundlage dafür bestehe, eine Leistung eines Unternehmers, der seinerseits eine Leistung an den Veranstalter (§ 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994) erbringt, ebenfalls als solche Leistung zu qualifizieren, zumal Leistungen des Unternehmers an einen Veranstalter vielmehr auf Grund ihres Inhaltes eigenständig zu beurteilen seien. Mangels Zuordnung dieser Leistungen unter eine andere Bestimmung fielen diese unter die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994.

Selbst wenn man der Ansicht des Finanzamtes folgt und die Leistung „Organisation eines Meetings“ unter die selbe Bestimmung wie die des Veranstalters subsumieren möchte, sei es notwendig, die Art der Veranstaltung zu untersuchen. Im Wesentlichen wurden von den Mitarbeitern der Leistungsempfängerin die Verkaufsstrategien für die Zukunft, neue Produkte, das Marketingkonzept und die Organisationsstruktur für das kommende Jahr vorgestellt. Der Hauptzweck des „Meetings“ war die Erarbeitung unternehmensinterner Inhalte der Auftraggeberin. Diese Veranstaltung sei auch nicht als eine ähnliche Leistung im Sinne des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 zu qualifizieren, da der Begriff der ähnlichen Leistungen eng auszulegen sei.

Grundsätzlich liege aus ihrer Sicht, keine „Veranstaltung“ im Sinne der zit. Gesetzesbestimmung vor, weil diese als unternehmensinterne Veranstaltung keinem größeren Publikum zugänglich gemacht wurde, weil nur Mitarbeiter der Auftraggeberin teilnahmen.

Selbst für den Fall der Richtigkeit der behördlichen Annahme eines inländischen Leistungsortes sei die VO 800/1974 in zeitlicher Hinsicht zwingend anwendbar, zumal keine Rechnungen mit inländischer Vorsteuer ausgestellt wurden. Weiters werde eingewandt, dass § 1 Abs. 2 VO 800/1974 gesetzwidrig sei, da diese der Verordnungsmächtigung des § 27 Abs. 4 UStG 1994 widerspreche. Im Übrigen sei der Ausschluss vom Vorsteuerabzug durch die genannte VO gemeinschaftsrechtswidrig.

In der am 26. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom anwesenden Geschäftsführer der Bw. über Befragen ergänzend ausgeführt, keine Referenten für die Veranstaltung gestellt zu haben, da die Vorträge von den Mitarbeitern und der Geschäftsleitung der Auftraggeberin gehalten wurden. Im Rahmen des Meetings seien rund 60% des Wertanteils der Schlussrechnung für die Beförderung der Tagungsteilnehmer, Erstellung des Tagungskonzeptes und andere Dienstleistungen wie Motivationsvideos etc. aufgewendet worden. Es seien rund 450 Tagungsteilnehmer mit Charterflügen nach Wien

gebracht worden. Von der Bw. sei auch der Hotelaufenthalt und das Rahmenprogramm gestaltet worden, welches über ein Incoming-Büro in Wien organisiert wurde. Vom steuerlichen Vertreter wurde die Rechtsmeinung vertreten, dass es sich bei den angebotenen Leistungen um keine unterrichtende oder ähnliche Tätigkeiten, sondern um ein Leistungspaket gehandelt hätte, für das die Generalklausel zur Anwendung käme.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. 279/1995, lautet:

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2 und 3 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) unterliegen 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.*

Strittig ist, ob die Bw. durch die Organisation der Veranstaltungen in Wien im Erstattungszeitraum steuerbare Umsätze im Sinne des § 3a Abs. 8. lit. a UStG 1994 ausgeführt hat und deshalb die Anwendung des eigenen Verfahrens für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer ausgeschlossen ist.

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.

In Beweis würdigender Hinsicht ist der erkennende Senat zu folgenden Feststellungen gelangt:

Die Bw. wurde von zwei Pharmafirmen beauftragt, in Wien eine unternehmensinterne Veranstaltung der Mitarbeiter, bei der von der Unternehmensleitung die unternehmerischen Ziele des künftigen Geschäftsjahres einschließlich der neuen Produkte präsentiert werden sollten, zu organisieren, wobei sie u.a. einen Motivationsvideoclip erstellte, den Transfer der Mitarbeiter der Leistungsempfängerin mit Charterflügen, Bussen, Taxis etc., den Hotelaufenthalt einschließlich Verpflegung, die Anmietung des Vortragssaales, das

Rahmenprogramm wie Stadtführung, Museums- und Heurigenbesuche und vieles mehr besorgte. Diese Leistungen wurden über ein Incoming- Büro in Wien bezogen, das die Leistungen vor Ort bei ansässigen Unternehmern einkaufte. Im Übrigen ist dem ausgewiesenen Unternehmensgegenstand der Bw. entsprechend einem Auszug der Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.) di Milano vom 11.2.2003 das Organisieren von Kongressen und Meetings („*L'organizzazione di congressi, conferenze, convegni, meetings, riunioni, spettacoli*“, etc.) zu entnehmen.

In rechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Bw. selbst weder eine künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, unterhaltende noch eine ähnliche Leistung erbrachte, weil sie bloß für die Organisation der Rahmenbedingungen der firmeninternen Veranstaltung der Leistungsempfänger verantwortlich zeichnete. Eine Ausdehnung des Begriffes auch auf Leistungen, die den vorhin genannten bloß „ähnlich“ sind, kann nur dann stattfinden, wenn sie ebenfalls durch persönlichen Arbeitsaufwand, Kenntnisse und Fähigkeiten und individuelle Begabungen bestimmt sind. Leistungen, die diesem Tätigkeitsbild entsprechen, können dann als ähnlich betrachtet werden wie z.B. jegliche Vortrags- oder Trainertätigkeiten (*Ruppe, UStG 1994³, § 3a, Tz. 56*). Jedenfalls folgen dem Tätigkeitsortsprinzip solche Tätigkeiten, die mit den genannten Haupttätigkeiten in der Weise zusammenhängen, dass sie für deren Ausführung unerlässlich sind (EuGH 26. September 1996, Rs C-327/94, „*Dudda*“). Diese müssen somit den aufgezählten Haupttätigkeiten so ähnlich sein, dass sie vom leistenden Unternehmer nahezu ausschließlich durch persönliches Tätigwerden erbracht werden können. Gegenständlich erfolgte im überwiegenden Ausmaß ein Zukauf der Leistungen von anderen Unternehmern (Incoming-Büros, Reiseagenturen). Was nun die Gleichstellung der Leistungen der Veranstalter anlangt, ist dem erhobenen Sachverhalt nach zu schließen, dass nicht die Bw., sondern die jeweilige Auftraggeberin Veranstalter des Meetings war. Veranstalter ist ein Unternehmer, der die genannten Leistungen im eigenen Namen einem größeren Publikum zugänglich macht (kein Vermittler) und ihm gegenüber als Leistender auftritt (*Ruppe, UStG 1994³, § 3a, Tz. 58, Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 3a, Tz 145*). Davon kann im vorliegenden Fall keine Rede sein, denn die Bw. erbrachte lediglich dem Veranstalter (selbst) gegenüber ihre Leistungen. Die von *Bürgler* in: *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar, § 3a, Rz. 134* eher unreflektiert unter Bezugnahme auf Art 52 lit. a MwSt-SystRI (Art 9 Abs. 2 lit. c 6. MwSt-RL) ins Treffen geführte Rechtsauffassung, wonach alle mit einer Veranstaltung zusammenhängenden Dienstleistungen, also auch das Organisieren, subsumiert werden könnte, wird in diesem Fall nicht geteilt; denn nach dem grundsächlichen Zweck des Gemeinschaftsgesetzgebers soll nämlich, wenn die Dienstleistung auf dem Gebiet der Künste oder der Unterhaltung (oder ähnliche) in einem Mitgliedstaat erbracht wird und wenn der Veranstalter die Steuer, mit der

der Endverbraucher belastet werden soll, in diesem Staat einnimmt, die Steuer, deren Kosten in dem vom Endverbraucher gezahlten Preis für die Gesamtdienstleistung eingehen, an diesen Staat und nicht an die einzelnen Mitgliedstaaten entrichtet werden, in dem die verschiedenen tätig gewordenen Unternehmer den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben. Abgesehen davon hat nicht einmal die Leistungsempfängerin, die als Veranstalter denkbar wäre, eine derartige Leistung erbracht, weil sie bloß gegenüber ihren Mitarbeitern tätig wurde und die Firmenveranstaltung im unternehmerischen Eigeninteresse gelegen war.

Die Ansicht der Bw., es handle sich bei der von ihr ausgeführten sonstigen Leistung um eine Leistung, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit diene (§ 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994), wird nicht geteilt, denn Werbung ist nach dem allgemeinen und wirtschaftswissenschaftlichen Sprachgebrauch eine zwangsfreie und absichtliche Form der Beeinflussung, welche Menschen zur Erfüllung des Werbezieles veranlassen, speziell den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen bzw. zur Inanspruchnahme von Leistungen auslösen soll (*Ruppe, UStG 1994³, § 3a, Tz. 78*). Die bloße Organisation einer firmeninternen Veranstaltung des Leistungsempfängers, bei denen die Öffentlichkeit weder teilnimmt noch überhaupt angesprochen werden soll, stellt keine Werbeleistung dar.

Die gegenständliche Tätigkeit der Bw. fällt weder unter die Bestimmung des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 noch unter § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994. Eine Bezugnahme auf die Generalklausel § 3a Abs. 12 UStG 1994 würde sich anbieten, was jedoch im Hinblick auf die Auslegung zu § 23 UStG über die Besteuerung der Reiseleistungen ausscheidet. Die Leistungen der Bw. würden überwiegend dem Grunde nach als Reiseleistungen gelten, für die allerdings nicht die speziellen Regelungen des § 23 UStG 1994, sondern die allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes zur Anwendung kämen, weil diese an Unternehmer erbracht wurden (*Ruppe, UStG 1994³, § 23, Tz. 14*). Eine Reise setzt danach begriffsnotwendig die Überwindung einer größeren räumlichen Distanz voraus. Zu den Reiseleistungen gehören daher in jedem Fall die eigentliche Fortbewegung (Beförderung), darüber hinaus auch alles, was nach der Verkehrsauffassung im Rahmen einer organisierten Reise an Leistungen erbracht wird (*Ruppe, UStG 1994³, § 23, Tz. 10*). Nach den allgemeinen Regelungen würde man von Besorgungsleistungen ausgehen, die nach dem Ort der besorgten Leistung (größtenteils) im Inland lägen. Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung, hier z.B. die Besorgung eines Hotelzimmers. Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden (§ 3a Abs. 4 UStG 1994). Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Bw. den Hotelaufenthalt in Österreich für einen Unternehmer besorgt hat. Der Leistungsort hierfür bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Grundsortprinzip). Die Leistung des Hoteliers gegenüber der Bw. als Reiseunternehmer ist daher in Österreich

erbracht (*Ruppe, UStG 1994³, § 23 Tz. 16*). Die Beschwerdeführerin hat diese Leistungen besorgt. Die Besorgung der Unterkunft (Hotelaufenthalt) durch die Beschwerdeführerin an Unternehmer für deren Unternehmen erfolgte daher in Österreich (*Scheiner/Kolacny/Caganek: Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 23, Tz. 16*). Die Zwischenschaltung einer Incoming-Agentur vermag an der rechtlichen Beurteilung der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nichts zu ändern. Somit hat die Bw. Umsätze im Inland bewirkt. Zur Geltendmachung allfälliger Vorsteuern dient daher nicht das Verfahren nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, weil es voraussetzt, dass der Unternehmer im Inland keine Umsätze ausgeführt hat (VwGH 1. März 2007, 2004/15/0120).

Was die Anwendung oder Nichtanwendung der VO 800/1974 angeht, führen beide Varianten zu dem im Spruch ausgewiesenen Ergebnis, denn bei der von der Bw. ins Treffen geführten zwingenden Anwendung der VO kommt es gemäß § 1 Abs. 2 VO zum Verlust des Vorsteuerabzuges. Bei Nichtanwendung der VO liegen jedoch nach allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 Inlandsumsätze vor, die wiederum die gegenständlich anzuwendende Erstattungsverordnung BGBl. Nr. 279/1995 ausschließen, die hier das zwingend vorgegebene Verfahren ist. Etwaige gemeinschaftsrechtswidrige Bedenken der § 1 Abs. 2 VO 800/1994 werden von erkennenden Senat nicht geteilt, wobei es grundsätzlich richtig ist, dass es zwar in der Unternehmerkette zu keiner Umsatzsteuerbelastung kommen kann, der Gesetz- oder Verordnungsgeber allerdings nicht gehalten ist, weitgehende Erleichterungen und Abweichungen von den allgemeinen Besteuerungsvorschriften für ausländische Unternehmer zu gewähren, zumal es dem Unternehmer ohne weiteres möglich ist, durch Ausstellen von Rechnungen mit inländischer Umsatzsteuer für inländische Leistungen auf den Anwendungsbereich der VO 800/1974 zu verzichten, um den Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Regelungen zu beanspruchen. Die Ausgestaltung von Vereinfachungsregelungen bleibt gemäß § 27 Abs. 5 UStG 1994 dem Bundesminister für Finanzen vorbehalten, der von dieser gesetzlichen Verordnungsermächtigung mit den hier vorgestellten Verordnungen Gebrauch machte. Im Übrigen ist zur Überprüfung von Verordnungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gesetz gemäß Art 139 B-VG der Verfassungsgerichtshof zuständig.

Die durch das BG BGBl. I Nr. 71/2003 ab 1. Jänner 2004 geschaffene Änderung des § 19 Abs. 1 UStG 1994, welcher eine Ausdehnung des Reverse-Charge-Systems bei ausländischen Unternehmern auf sämtliche Leistungen und Werklieferungen vorsieht, war auf den gegenständlichen Streitzeitraum noch nicht anzuwenden.

Die Berufungen waren somit als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 26. Februar 2009