



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten StB., vom 27. Juni 2005 und 4. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 10. Juni 2005 bzw. 22. November 2006 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für die Zeiträume Jänner bis März 2004, August bis Dezember 2004 und Jänner bis Dezember 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anträgen vom 21. Dezember 2004, 16. März 2005 und 28. Juni 2006 auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer begehrte der Berufungswerber (Bw.) die Erstattung der ihn in Rechnung gestellten Vorsteuern in Höhe von € 3.965,44, € 1.026,69 und € 9.283,47 für die in oa. Zeiträume. Entsprechend vorliegender Unternehmerbescheinigung des ausländischen Finanzamtes handle es sich um einen Betrieb einer Sportanlage und Bewirtung.

Im angefochtenen Bescheid vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, gemäß § 29 BAO gelte als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes diene. Da ein Sekretariat und ein Teil der Golfanlage in Österreich liege, bestehe eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte, weshalb eine Vorsteuererstattung nicht vorzunehmen sei. Darüber hinaus sei der Vorsteuerabzug

insbesondere die Aufteilung lt. Beilage nicht nachvollziehbar, und es würden außerdem Umsätze aus dem Betrieb eines Getränkeautomaten erzielt.

In seiner Berufung führte der Bw. aus, im März 2000 sei von Seiten des Finanzamtes durch die Großbetriebsprüfungsabteilung der Sachverhalt eingehend geprüft und die Vorsteuererstattung gewährt worden. Da sich der Sachverhalt gegenständlich nicht unterscheide, gehe er davon aus, dass diese Beurteilung wiederum zu Grunde gelegt werde.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, wenn es einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Getränkeautomat, Bewirtung anlässlich eines Turniers, Greenfees von Gästen, die auf anderen Golfanlagen spielen) gebe, sei es nicht einsichtig, weshalb bei einer sportlichen Tätigkeit gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 nur Umsätze in Deutschland anfallen sollten, obwohl ein Klubhaus in Österreich betrieben wurde. Infolge Vorliegens von Inlandsumsätze und einer Betriebsstätte iSd. § 29 BAO könne keine Vorsteuererstattung erfolgen. Weiters sei eine eventuelle Steuerbefreiung der Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 und ein unter die Liebhabereivermutung fallender Sportbetrieb nicht abgeklärt.

In seinem Vorlageantrag führte der Bw. weiter aus, bei der steuerpflichtigen sonstigen Leistung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes wie Greenfee, Cartvermietung, Turnierveranstaltung, Getränkeautomat für Platzbenutzer) handle es sich um eine einheitliche im Rahmen der Platzbenutzung gelegene Leistung, die sich mit 1/3 auf österreichisches und 2/3 auf deutsches Staatsgebiet beziehe und nach dem Schwerpunktprinzip einer dieser Betriebsstätten zuzuordnen sei. Bereits in den Jahren 2000 und 2001 befand sich das Klubhaus in den Räumen des Hotels in Österreich. Im Jahr 2006 wurden neue Klubräume geschaffen, die wie die vormaligen angepachtet wurden. Weiters führte er ins Treffen, dass der statutarische Ort der Geschäftsleitung für die Besteuerung der einheitlichen Leistung maßgeblich sei, weil dieser in Deutschland liege.

Anlässlich der Berufungsvorlage wurde in einem gesonderten Schreiben die Entscheidung durch den Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend den nicht weiter bestrittenen finanzamtlichen Ausführungen ist davon auszugehen, dass der Bw. neben dem statutarischen Sitz in Deutschland im Klubhaus, das sich auf österreichischem Staatsgebiet befindet, ein Sekretariat mit Telefonanschluss unterhält.

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Der von der Bw. festgelegte statutarische Sitz ist im gegenständlichen Falle von sekundärer Bedeutung, da der Betriebsstättenbegriff an faktische Umstände aufbaut und nicht durch bloße Willensakte des Steuerpflichtigen verhindert werden kann. Die Tatsache, dass 2/3 der Sportanlage auf deutschem Staatsgebiet liegen, vermag daran nichts zu ändern, durch den Betrieb des Clubhauses eine inländische Betriebsstätte zu begründen.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG kann der Bundesminister für Finanzen bei Unternehmern, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei Unternehmern, die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, kann weiters bestimmt werden, daß bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann ein besonderes Verfahren angeordnet und ein Mindestbetrag festgelegt werden, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 279/1995 ist 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

- Z 1: keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
- Z 2: nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
- Z 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
- Z 4: nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat;
- Z 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.

Weiters ist nach dem nicht weiter bestrittenen Sachverhalt festzustellen, dass beim Clubhaus ein Getränkeautomat betrieben wurde, für dessen Betrieb auch entsprechende Vorsteuern geltend gemacht wurden. Beim entgeltlichen Verkauf von Getränken durch einen Getränkeautomaten handelt es sich zweifellos um die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand (§ 3 Abs. 1 UStG 1994), deren Ort sich danach bestimmt, wo sich der Gegenstand befindet (§ 3 Abs. 7 UStG 1994). Dieser ist im Inland, auch wenn das Getränk vom Leistungsempfänger in der weiteren Folge im Ausland konsumiert wird.

Daher ist dem allgemein gehaltenen und nicht weiter differenzierten Vorbringen des Bw., wonach einerseits eine einheitliche Leistung anzunehmen und andererseits nach irgendeinem Schwerpunktprinzip vorzugehen sei, nicht zu folgen. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist im Hauptbestandteil die einzelne Leistung. Besteuert wird nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen auf

einem einzigen Vertrag beruhen. Umfasst auch ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so sind diese umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen (*Ruppe, UStG 1994³, § 1, Anm. 30*). Maßgeblich ist daher die einzelne vom Unternehmer erbrachte Leistung.

Der entgeltliche Verkauf von Getränken an Mitglieder oder Nichtmitglieder stellt einen Inlandsumsatz dar, der gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 der oa. VO die Anwendung der Vorsteuererstattung verhindert.

Die vom Bw. rekurrierte Anwendung der Besteuerung der sonstigen Leistungen nach dem Unternehmerort gemäß § 3 Abs. 12 UStG 1994 erfüllt lediglich eine Auffangfunktion für die Fälle, in denen sich der Leistungsort nicht aus den vorherigen Bestimmungen insbesondere der § 3a Abs. 6 -11 UStG 1994 ergibt (*Ruppe, UStG 1994³, § 3a, Anm. 108, ähnlich EuGH v. 26. September 1996, Rechtssache C-327/94, Dudda, 27. Oktober 2005, Rechtssache C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank*). Gemäß § 3a Abs. 5 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe der Reihenfolge der folgenden Absätze (d.i. Abs. 6-11).

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Grundsätzlich genügt der sachliche Zusammenhang mit einem Grundstück, eine körperliche Leistung am Grundstück ist nicht erforderlich. Mit Grundstücken in Zusammenhang stehen sonstige Leistungen dann, wenn sie sich auf die Nutzung des Grundstücks selbst, die Verwertung, die Bebauung und die Erhaltung beziehen (*Ruppe, UStG 1994³, § 3a, Anm. 32, 33*). Bei gemischten Verträgen, bei denen auch Grundstücke betroffen sind, ist Abs. 6 anzuwenden, wenn der Grundstückskomponente eine maßgebende Bedeutung zukommt. Nach Ansicht des UFS nimmt bei einem Golfplatz diese einen entscheidenden Teil ein, wenn ohne Inanspruchnahme größerer Teile der Erdoberfläche eine Sportausübung geradezu unmöglich erscheint. Daher findet auch der konsumative Nutzen am Ort der Belegenheit statt. In ähnliche Richtung geht auch das Urteil des *EuGH 7. September 2006, Rechtssache C-166/05 Heger Rudi GmbH*, im Zusammenhang mit der Übertragung von Fischereikarten. Somit liegen zumindest hinsichtlich der in Österreich gelegenen Spielfläche dem Grunde nach steuerbare Umsätze vor.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 werden die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, steuerbefreit; dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden. Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug für

Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen, die zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden (unechte Steuerbefreiung).

Nach in Österreich herrschender Ansicht werden Leistungen von (Sport-) Vereinen gegenüber ihren Mitgliedern zur Erfüllung ihrer satzmäßigen Zwecke grundsätzlich als nicht umsatzsteuerbar gewertet. Nach dieser Auffassung ist daher der eigentliche Sportbetrieb, der gegen Entrichtung von (echten) Mitgliedsbeiträgen ermöglicht wird, ohnehin nicht steuerbar; eine Steuerbefreiung wäre daher nicht erforderlich. Bei Leistungen im Rahmen des Geschäftsbetriebes gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO (entbehrliche und unentbehrliche Hilfsbetriebe, somit insbesondere entgeltlich zugängliche Sportveranstaltungen, ging und geht die Finanzverwaltung hingegen von der Vermutung einer nicht-unternehmerischen Tätigkeit wegen Liebhaberei aus. Nach der Rechtsprechung des EuGH *Rechtssache C-174/00 Kennemer Golf & Country Club*, sind hingegen Mitgliedsbeiträge bei Sportvereinen grundsätzlich als Entgelte für steuerbare Dienstleistungen anzusehen; die Befreiung bezieht sich somit auch auf diese Mitgliedsbeiträge sowie auf Leistungen gegen Sonderentgelte. Soweit gemeinnützige Sportvereine an sich steuerpflichtige Leistungen erbringen, ist zu prüfen, ob andere Befreiungsbestimmungen anzuwenden sind (*Ruppe, UStG 1994³, § 6, Anm. 337*). Zusammenfassend werden die vom Bw. im Rahmen des Sportbetriebes angebotenen Leistungen unter die Steuerbefreiung fallen und lediglich einzelne Leistungen (Verabreichung von Speisen und Getränken) der Steuerpflicht unterliegen.

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat. In ähnlicher Weise regelt die Antragsberechtigung für die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung § 284 Abs. 1 BAO. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH 27. Februar 2001, 2000/13/0137; 16. September 2003, 2000/14/0116; 24. März 2004, 98/14/0179). Daher war der Antrag auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung als verfristet anzusehen.

Graz, am 5. September 2007