



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden B und die weiteren Mitglieder C, D und E über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 4. Februar 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2007 nach der am 21.7.2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) ist Trainer des F (G). In den von ihm eingereichten Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2005 bis 2007 wurden Entgelte ausgewiesen, für die die Befreiungsbestimmung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) in Anspruch genommen wurde. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte mit Bescheiden vom 28.9.2006, 8.1.2008 und 28.3.2008 erklärungsgemäß.

Nach einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2007 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass eine Überprüfung der Einnahmen Differenzen zu den erklärten Einnahmen ergeben habe. Die Einnahmen seien bisher in einen ausländischen und einen inländischen Teil aufgeteilt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien jedoch die gesamten Einnahmen (in Österreich) umsatzsteuerpflichtig. Gleichzeitig wurden neue Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 erlassen.

In der Berufung vom 12.2.2009 gegen die neuen Sachbescheide (mit Ausfertigungsdatum 4.2.2009) wurde ausgeführt, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30.3.2006, 2002/15/0075, vom Vorliegen einer einheitlichen Leistung auszugehen sei, wobei bei einer Tätigkeit des damaligen Bf. von rd. 60% (1999) bzw. 68% (2000) Umsatzsteuerpflicht für die gesamte Trainerleistung bejaht worden sei. Der Bw. hingegen sei in den Berufungsjahren nur zu rd. 34% (2005), 36% (2006) und 35% (2007) und damit weder „ausschließlich“ noch „zum wesentlichen Teil“ in Österreich tätig gewesen. Die Umsatzsteuer sei daher mit Null festzusetzen. Folge man der Rechtsansicht von *Hörtnagl* (SWK 2006, S 819) und *Beiser* (SWK 2004, S 20), sei die Tätigkeit des Bw. je nach Tätigkeit im betreffenden Land aufzuteilen (und im Hinblick auf § 6 Abs. 1 Z 27 UStG in Österreich mit Null festzusetzen). Weiche der Unabhängige Finanzsenat von der Rechtsprechung des VwGH ab, so werde die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH beantragt.

Mit Schreiben vom 8.3.2010 wurde – in Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrags hinsichtlich der Berufung gegen die Verfahrensbescheide – mitgeteilt, dass Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20.4.2010 wurden die Berufungen gegen die Wiederaufnahms- und Umsatzsteuerbescheide als unbegründet abgewiesen. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei wegen neu hervorgekommener Sachverhaltselemente verfügt worden, die dem Finanzamt bei Bescheiderlassung noch nicht bekannt gewesen seien. Der Bw. habe nicht behauptet, dass dem Finanzamt der Werkvertrag des Bw. und dessen Inhalt bei der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen sei. Dasselbe gelte für die Tätigkeit des Bw. im Ausland und das zeitliche Ausmaß des Tätigwerdens des Bw. in den einzelnen Ländern, was zur Berechnung des prozentuellen Anteils geführt habe. Der Bw. habe auch nicht behauptet, dass das Ermessen hinsichtlich der Wiederaufnahme nicht dem Gesetz entsprechend ausgeübt worden sei.

Der Prüfer habe auf der Grundlage der vorgelegten Unterlagen eine Tabelle erstellt, die zeige, dass der Bw. seine Trainertätigkeit in verschiedenen Ländern ausgeübt habe und dabei der relativ größere Teil des Zeitaufwandes in den geprüften Jahren jeweils in Österreich gelegen sei. Es sei daher – der vom VwGH im zwischenzeitig ergangenen Erkenntnis vom 16.12.2009, 2007/15/0208, vertretenen Rechtsansicht folgend – der Ort, an dem die in Rede stehende Trainerleistung erbracht worden sei, gemäß § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 in Österreich anzunehmen. Es seien die gesamten Umsätze der Jahre 2005 bis 2007 der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen.

Der VwGH habe seine Rechtsansicht nicht geändert. Dies ergebe sich aus den Entscheidungsgründen zum Erkenntnis vom 16.12.2009, in dem der VwGH darauf verwiesen habe,

dass er seine im Erkenntnis vom 30.3.2006 vertretene Ansicht aufrecht erhalte, dass auf den Zeitaufwand abzustellen sei, wenn sich eine qualitative Gewichtung des zum Bewirken der Leistung führenden Tätigwerdens nicht durchführen lasse. Der VwGH habe seine Auffassung noch dahin präzisiert, dass dann, wenn eine Leistung – wie im vorliegenden Fall – in verschiedenen Ländern erbracht werde, ohne dass der Zeitaufwand in einem Land absolut überwiege (Sachverhalt des Erkenntnisses vom 30.3.2006), auf den relativ größeren Zeitaufwand abzustellen sei. Der Bw. habe auch nicht behauptet, dass eine qualitative Gewichtung der zum Bewirken der Leistung führenden Tätigkeiten möglich wäre. Der in der Literatur vertretenen Ansicht, dass die Leistung nur anteilig (mit dem inländischen Anteil) in Österreich zu versteuern wäre, habe der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2009 eine klare Absage erteilt.

Mit Schreiben vom 28.4.2010 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Nach der Vereinbarung, die bei der Außenprüfung vorgelegt und offenkundig in gleicher Form auch für die Berufungsjahre abgeschlossen wurde, verpflichtete sich der Bw. zur Ausübung der Funktion eines Trainers für den G. Er übernahm dabei im Besonderen die Verpflichtung, sich im trainerischen Bereich auf dem für seine Tätigkeit erforderlichen aktuellen Ausbildungsstand zu halten, eine inhaltliche und organisatorische Trainingsplanung zu erstellen, die jeweils geltenden Richtlinien des G für Training und Wettkampf der Nationalmannschaften des G anzuerkennen, ausschließlich die vom G vorgeschriebene Berufskleidung zu verwenden, bei der Auswahl der für Aktive verwendeten Ausrüstungen beratend tätig zu sein und die Einhaltung aller relevanten Richtlinien im Tätigkeitsbereich zu kontrollieren und an den vom G durchgeführten Aktionen, soweit sie mit den sportlichen Aufgaben vereinbar sind, teilzunehmen. Er verpflichtete sich weiters dazu, jegliche negative bzw. abwertende Äußerungen über den G, den H, dessen Mitarbeiter sowie über verwendetes Material oder Ausrüstungsgegenstände in der Öffentlichkeit zu unterlassen, nach Ablauf der Vertragsdauer jedenfalls noch die Saisonbilanz und -analyse sowie die Leistungsbeurteilung der betreuten Aktiven (bis 31.5. des laufenden Jahres) zu erstellen und an der Saisonabschlussbesprechung sowie an der Planungsbesprechung für die nächstfolgende Saison teilzunehmen (sofern beide Termine bis 31.5. abgeführt würden).

Der Trainer erhält für seine Leistungen und für seine Verpflichtungen ein bestimmtes Leistungsentgelt, das innerhalb jedes Vertragsjahres (Verbandsjahres) nach Vereinbarung zur Auszahlung gelangt.

Unbestritten ist, dass der Bw. Sportler des G im Inland und im Ausland trainiert und dabei nach Maßgabe der folgenden Tabelle im Inland und im Ausland tätig gewesen ist:

Staat	2005		2006		2007	
	Tag e	%	Tag e	%	Tag e	%
AUT	59,5	33,95	64	36,16	66	34,55
SUI	17	9,70	18	10,17	16	8,38
GER	5	2,85	5	2,82	4	2,09
ITA	13,75	7,85	29	16,38	13	6,81
CHI	22	12,55				
USA	7	3,99	6	3,39	9	4,71
FRA	10	5,71	6	3,39	5	2,62
NOR	5	2,85			5	2,62
SLO	6	3,42			4	2,09
ESP	5	2,85				
SW E			7	3,95	17	8,90
CAN	25	14,27	13	7,34	26	13,61
NZL			21	11,86	26	13,61
KOR			8	4,52		
Summe	175,25	100,00	177	100,00	191	100,00

2.) Gemäß Art. 2 Nr. 1 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – (kurz: RL) unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Art. 9 Abs. 1 und 2 Buchstabe c der RL lauten:

„(1) 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.

(2) Es gilt jedoch ...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

- Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten, ...“.

Vergleichbare Regelungen gelten – von hier nicht bedeutsamen terminologischen Änderungen abgesehen – (ab 2007) auf Grund der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: MwStSyst-RL; Art. 2, 43 und 52).

3.) Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 (in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung) werden die folgenden sonstigen Leistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird: künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter.

4.) Der Bw. brachte im Vorlageantrag vom 28.4.2010 vor: Das Finanzamt teile die Auffassung des VwGH, die er in den Erkenntnissen vom 16.12.2009, 2007/15/0208, und vom 30.3.2006, 2002/15/0075, zum Ausdruck gebracht habe. Die Tätigkeit des Bw. stelle eine einheitliche Leistung dar. Da der relativ größte Zeitaufwand in Österreich anfalle, sei die gesamte Leistung in Österreich zu besteuern (§ 3a Abs. 8 lit. a UStG).

Dagegen sei das Schrifttum gespalten: *Ruppe*, *Sarnthein* und *Mairinger* teilten die Ansicht des VwGH. *Beiser*, *Hörtnagl-Seidner* und *Stadie* hingegen teilten das Leistungsentgelt auf die einzelnen Staaten im Verhältnis der Tätigkeitsdauer (in den jeweiligen Staaten) auf. Die Verwaltungspraxis sei widersprüchlich. Das Finanzamt besteuere das Leistungsentgelt (bei einem anderen namentlich genannten Steuerpflichtigen) sogar dann zur Gänze, wenn der Steuerpflichtige bei 193 Tagen Auslandsaufenthalt (80%) und 48 Tagen Inlandsaufenthalt (20%) zB 72 Tage (30%) in Italien tätig gewesen sei (Italien hätte aber das Besteuerungsrecht). Das beweise die mangelnde Praktikabilität dieser Auffassung. Die Mitgliedstaaten müssten für jedes Jahr im Nachhinein klären, in welchem Mitgliedstaat ein Trainer relativ am längsten tätig gewesen sei. Im Zeitpunkt der Leistung sei der Leistungsort offen. Ungelöst sei das Jahr 2004 des genannten anderen Steuerpflichtigen. Weshalb bei 61 Tagen Inlandstätigkeit (24%) und 190 Tagen Auslandstätigkeit (76%), davon 61 Tage Italien, angenommen werde, dass der Steuerpflichtige ausschließlich oder zum wesentlichen Teil in Österreich tätig werde, sei nicht einsichtig. VwGH, *Ruppe* (UStG, § 3a Tz 45), *Sarnthein* (ÖStZ 2000, 203) und *Mairinger* (SWK 2007, S 266) müssten „würfeln“, wenn ein Trainer in keinem Staat überwiegend, sondern in zwei oder mehreren Staaten im selben Ausmaß tätig werde. Allein der EuGH habe die Kompetenz, diese Streitfrage verbindlich zu klären. Es werde daher ersucht, die beiden (beim UFS anhängigen) Berufungen zu verbinden und nach Art 267 AEUV eine Vorabentscheidung einzuholen. Erweise sich die rechtliche Beurteilung als zutreffend, so habe eine Wiederaufnahme zu unterbleiben.

5.) Der VwGH erblickt in der Leistung eines Trainers, wie sie auch im vorliegenden Fall gegeben ist, *eine unteilbare Leistung*.

a.) Nach dem bereits zitierten Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0075, sind sämtliche vertragsgemäßen Einzeltätigkeiten, die dazu dienen, die sportlichen Leistungen der zu Trainierenden auf Grund eines Gesamtkonzepts zu optimieren (Training), als unselbständige Teile

einer einheitlichen (Trainer-)Leistung anzusehen. Dagegen wurde eingewendet, dass die Bestimmung des Leistungsortes nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit nicht nur eine ungleiche Behandlung von Aktiven (mit Siegesprämien) und deren Betreuern (mit Gesamthonoraren) mit sich bringe. Sie beinhaltete auch schwerwiegende Konsequenzen, die gegen den Zweck des Art. 9 der RL verstößen würden (*Hörtnagl*, SWK 2006, S 819). Diesen Ausführungen wurde von *Mairinger* (VwGH) entgegen gehalten, dass der Vergleich mit Spitzensportlern, die eine Siegesprämie erkämpfen, als nicht zielführend anzusehen sei und verschiedene Handlungen des Steuerpflichtigen, die eng miteinander verbunden sind, auch nach der Rechtsprechung des EuGH objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden könnten (SWK 2007, S 266).

b.) Die Leistung des Bw. unterscheidet sich von jener, die den Sachverhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 30.3.2006 gebildet hat, in keiner entscheidungserheblichen Weise: die Vereinbarung ist zwar nicht mit Betreuungsvertrag überschrieben. Die Aufgabe des Bw. hat aber unzweifelhaft darin bestanden, die ihm zugeordneten Sportler während der Rennsaison im Rahmen der für Training und Wettkampf geltenden Richtlinien des G zu betreuen. Der Bw. hat ein Bündel von Verpflichtungen übernommen (siehe Pkt. 1), die einen optimalen Erfolg seiner Tätigkeit sicherstellen sollten.

c.) Nach Ansicht des VwGH entspricht die Annahme einer einheitlichen Leistung auch dem Gemeinschaftsrecht (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0208](#), unter Hinweis auf VwGH 30.3.2006, [2002/15/0075](#)). Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstelle, sei eine Gesamtbe trachtung erforderlich. Da zum einen jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten sei, zum anderen eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden dürfe, sei das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um feststellen zu können, ob *mehrere* selbständige Hauptleistungen oder *eine* einheitliche Leistung erbracht werden (EuGH 25.2.1999, [C-349/96](#), *Card Protection Plan Ltd.*).

d.) Aufgabe des Trainers – insbesondere bei der Betreuung von Spitzensportlern – ist es, wie der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 25.1.2000, 94/14/0123, zum Ausdruck gebracht hat, dass er die sportlichen Leistungen der zu Trainierenden auf der Grundlage eines Gesamtkonzepts zu optimieren versucht. Der Gerichtshof hegte keine Zweifel daran, dass die von ihm erbrachten Einzelleistungen (Begleitung zu Trainingslagern oder Wettkämpfen etc.) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als unselbständige Teile einer einheitlichen Leistung als Trainer anzusehen sind. Es komme darauf an, ob eine enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Teilleistungen gegeben sei, ein Ineinandergreifen, das die einzelnen Leistungen als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lasse. Die Betreuung von Athleten an Wettkampforten im

Ausland stelle ein (wichtiges) Mittel zur Erreichung des Trainingszieles dar, sei aber unter Bedachtnahme auf die gegebenen vertraglichen Verpflichtungen (Betreuung) *nicht geeignet*, als wirtschaftlich selbständige Leistung und unabhängig von den anderen zur Erreichung des Trainingszieles erforderlichen Maßnahmen angesehen werden zu können (VwGH 30.3.2006, [2002/15/0075](#)). Nach allgemeiner Auffassung bedingen die Wettkampf vorbereitung und die Wettkampfdurchführung einander in einer Weise, die sie im Hinblick auf die Erreichung des Trainingszieles voneinander untrennbar machen. Sämtliche vertragsgemäßen Einzeltätigkeiten des Trainers, die dazu dienten, die sportlichen Leistungen der zu Trainierenden zu optimieren, seien als unselbständige Teile einer einheitlichen Trainerleistung anzusehen. Auch die Tätigkeit der Betreuung der Sportler am jeweiligen Wettkampf sei nicht als *tageweise* oder nach dem *einzelnen Wettkampf* abgrenzbare Einzelleistung zu sehen, sondern Teil der (je Rennsaison mit einem Gesamthonorar abgegoltenen) Gesamtleistung, die in der Betreuung der Mannschaft während einer Rennsaison bestehe. Einen Widerspruch dieser Auffassung zu der (in den Rechtsgründen des vorgenannten Erkenntnisses eingangs dargestellten) Rechtsprechung des EuGH vermochte der VwGH nicht zu erkennen.

e.) Der Senat folgt der Ansicht des VwGH.

6.) Was den *Ort der erbrachten Leistung* betrifft, konnte der VwGH in den Erkenntnissen vom 30.3.2006 und vom 16.12.2009 (noch) davon ausgehen, dass es sich „unbestritten“ um eine „Tätigkeit auf dem Gebiet des Sports oder eine damit zusammenhängende Tätigkeit“ handle.

a.) Im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0075, hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass dann, wenn sich eine qualitative Gewichtung des zum Bewirken der Leistung führenden Tätigwerdens (§ 3a Abs. 8 UStG) nicht durchführen lasse, auf den „Zeitaufwand“ abzustellen sei. Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c der RL sehe zwar eine Gewichtung nicht vor, sondern spreche nur vom Ort des Bewirkens. Die „auf das ausschließliche oder zum wesentlichen Teil Tätigwerden“ abstellende Regelung des § 3a Abs. 8 UStG sei jedoch eine sachgerechte Auslegung (Hinweis auf *Stadie* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 3a Rz. 112, nunmehr Rz. 115).

b.) Der Gerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009 an dieser Rechtsauffassung festgehalten und ergänzend ausgeführt, dass in jenen Fällen, in denen der Zeitaufwand einer grenzüberschreitenden Leistung nicht absolut überwiege, auf den *relativ* größeren Zeitaufwand abzustellen sei (der Beschwerdeführer war in den strittigen Jahren nur zu rd. 33%, 39% und 35% im Inland tätig geworden). Die in der Beschwerde zitierten anders lautenden Literaturmeinungen gäben keinen Anlass, von dieser Rechtsauffassung abzugehen, weil diese Auffassungen (offenbar SWK 2004, S 20, und SWK 2006, S 819; länderbezogene Umsatzbesteuerung, Aufteilung aus Gründen der „Praktikabilität“ bzw. im Sinne eines

„pragmatischen“ Ansatzes) dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nicht das gebotene Gewicht einräumen würden.

c.) Die im Erkenntnis vom 30.3.2006 vertretene und im Erkenntnis vom 16.12.2009 aufrecht erhaltene Rechtsauffassung widerspreche auch nicht dem *Zweck* des Art. 9 der RL: Diese Bestimmung enthalte Regeln, wie der Ort der Dienstleistung zu bestimmen sei. Da die Annahme einer einheitlichen Leistung „jedenfalls“ dem Gemeinschaftsrecht entspreche, könne es in derartigen Fällen nicht zu Kompetenzkonflikten kommen (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0208](#)). Eine Teilung der Leistung widerspräche auch dem – in der Rechtsprechung des EuGH zum Ausdruck kommenden – Gedanken, wonach bei der Vereinbarung eines Preises für *komplexe Leistungen* Klarheit über den Mehrwertsteuerbetrag bestehen sollte (VwGH 30.3.2006, [2002/15/0075](#), unter Hinweis auf EuGH 25.1.2001, Rs. [C-429/97](#), *Kommission gegen Französische Republik*).

d.) Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, ist umsatzsteuerlich nur eine *einige* Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich *einheitlich* nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamt(Haupt-)leistung (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0208](#)).

Einer einheitlichen sonstigen Leistung kann nur *ein* (einziger) Leistungsort zugeordnet werden (zB BFH 26.3.1992, V R 16/88, BStBl. II 1992, 929). Die Ortsbestimmung hat für die einzelne sonstige Leistung zu erfolgen. Sie ist dann aber einheitlich vorzunehmen (*Ruppe*, UStG, § 3a Tz. 45).

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung folgt, dass die *Aufspaltung* eines einheitlichen Leistungsvorganges in Einzelleistungen unzulässig ist (Grundsatz der Unteilbarkeit, VwGH 28.11.2000, [97/14/0007](#); *Ruppe*, UStG, § 1 Tz. 31).

Dem entsprechend hat der VwGH im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0075, zum Ausdruck gebracht, dass als Ort einer in Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c der RL beschriebenen einheitlichen Leistung der Ort gelte, *an dem* die einheitliche Leistung bewirkt werde. Die Rechtsansicht, wonach der Wortlaut der genannten Bestimmung den Schluss zulasse, dass die Dienstleistungen in den Staaten zu erfassen seien, in denen der Unternehmer „tatsächlich tätig werde“ (länderbezogene Umsatzbesteuerung), hat er in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2007/15/0208, ausdrücklich verworfen.

e.) Folgt man der Rechtsansicht des VwGH, ist die Berufung gegen die Sachbescheide als unbegründet abzuweisen. Es liegt eine einheitliche Leistung vor. Der Ort dieser Leistung

bestimmt sich nach der Tätigkeitsregel (§ 3a Abs. 8 lit. a UStG) im Sinne eines absoluten bzw. relativen Überwiegens.

f.) Für die Teilbarkeit von Trainerleistungen nach Tätigkeitsorten wurde vom Bw. ins Treffen geführt, dass das Entgelt auch nach *Stadie* (in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, 116. Lfg. Okt. 2003, § 3a Anm. 116) nach Maßgabe der Tätigkeitsdauer auf die Tätigkeitsstaaten aufzuteilen sei. Gerade an der zitierten Stelle geht *Stadie* aber ausdrücklich von der *Voraussetzung* aus, dass die in mehreren Staaten erbrachte Leistung „wirtschaftlich teilbar“ ist (aaO., 133. Lfg. Febr. 2008). Diese Voraussetzung konnte im vorliegenden Fall – wie dargelegt wurde – nicht als gegeben erachtet werden. Es ist auch auszuschließen, dass der genannte Autor dabei von der Teilbarkeit der Leistung des *Trainers einer Schimannschaft* ausgegangen sein sollte, zumal er der Ansicht ist, dass es sich zB. auch bei den Leistungen eines Bergführers um wirtschaftlich nicht teilbare Leistungen handelt.

g.) Dass es sich bei Leistungen der vorliegenden Art nicht um eine Vielzahl zeitlich abgrenzbarer Leistungen handelt, die – hinsichtlich des Ortes der Leistungserbringung – *jeweils gesondert* zu beurteilen sind, hat der VwGH im Übrigen schon in seinem Erkenntnis vom 25.1.2000, 94/14/0123, zum Ausdruck gebracht, mit dem – noch für den zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 – eine Entscheidung aufgehoben wurde, in der ein Pauschalhonorar nur insoweit als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden war, als es im jeweiligen Veranlagungszeitraum rechnerisch auf die im Inland verbrachten Arbeitstage entfallen ist. Daran hat sich, wie bereits ausgeführt wurde, im Anwendungsbereich des UStG 1994 nichts geändert.

7.) Die Ansicht, dass die Leistung eines Trainers der Regel des Tätigkeitsortes zu subsumieren sei, wird zwar im österreichischen Schrifttum durchwegs vertreten (*Ruppe*, UStG, § 3a Rz. 45; *Beiser*, SWK 2004, S 20; *Hörtnagl*, SWK 2006, S 819; *Hörtnagl*, SWK 2007, S 269). Im deutschen Schrifttum ist sie allerdings – aus überzeugenden Gründen – nicht unwidersprochen geblieben.

a.) Die Sonderregel des Art. 9 Abs. 2 lit. c der RL (Art. 52 lit. a MwStSyst-RL) gilt für Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung *oder ähnlicher Tätigkeiten*, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten.

b.) Der Begriff der „*ähnlichen* Leistungen“ bezieht sich nicht auf ein den vorgenannten (unterschiedlichen) Tätigkeiten gemeinsames Element (aA *Ruppe*, UStG, § 3a Tz. 57). Gemeint sind vielmehr Leistungen, die irgendeiner dieser Tätigkeiten ähnlich sind (EuGH 16.9.1997, [C-145/96](#); EuGH 6.3.1997, [C-167/95](#); BFH 6.11.2002, V R 57/01, BFH/NV 2003, 827 mwN). So erbringen – nach Ansicht von *Stadie* (aaO., 133. Lfg., § 3a Anm. 103) – zB Reiseleiter keine

ähnlichen Leistungen, da ihre Tätigkeit aus einer Vielzahl unterschiedlichster Elemente bestehe, bei denen das Schwergewicht nicht auf Leistungen liege, die unterhaltenden oder unterrichtenden ähnlich seien. Entsprechendes müsse seines Erachtens – abweichend von der Rechtsansicht des österreichischen VwGH und *Beiser* (UVR 2004, 48 = SWK 2004, S 20) – auch bei *Trainern (Betreuern) einer Schimannschaft* gelten. Auch diese erbrachten *komplexe* Leistungen (ein Leistungsbündel), deren Ort sich nach der Regel des § 3a Abs. 1 dtUStG (entspricht § 3a Abs. 12 UStG 1994 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung) richte. Ein Leistungsbündel liege vor, wenn die einzelnen Leistungselemente so ineinandergreifen würden, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Enthalte eine sonstige Leistung verschiedene Dienstleistungselemente (einheitliche, komplexe Leistung), die für sich gesehen jeweils unter verschiedene Regelungen des § 3a dtUStG fallen würden, so bestimme sich der Ort der sonstigen Leistung, wenn kein Dienstleistungselement dominiere und der Gesamtleistung das Gepräge gebe, nach § 3a Abs. 1 dtUStG (lex generalis). Die Vereinbarung eines Gesamtentgelts sei ein starkes Indiz dafür, dass eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung gegeben sei (aaO., 133. Lfg., Anm. 32).

Der Sportler erbringt sportliche Leistungen. „Komplexe“ Leistungen eines Trainers, die darin bestehen, den Sportler in Wettkämpfen zu Höchstleistungen zu führen (und ihn dafür entsprechend vorzubereiten), sind den Leistungen eines Sportlers *nicht* iSd § 3a Abs. 8 lit. a UStG *ähnlich* (zutreffend *Stadie*, aaO., 133. Lfg., Anm. 100).

c.) Vom Vorliegen einer komplexen Leistung (eines Leistungsbündels) ist – wie bereits ausgeführt wurde – gerade auch der *VwGH* ausgegangen (soweit noch zustimmend *Stadie*, aaO., 133. Lfg., § 3a Anm. 393 FN 6).

d.) Der Bw. erbrachte inhaltliche, aber auch organisatorische Planungsleistungen. Er hatte die Mitglieder der Mannschaft im Training und im Wettkampf persönlich und fachlich, dh umfassend zu betreuen. Er hatte bei der Auswahl der Ausrüstung zu beraten und für die Einhaltung aller relevanten Richtlinien im Tätigkeitsbereich zu sorgen. Er hatte an den vom G durchgeführten Aktionen teilzunehmen, Saisonbilanzen und -analysen sowie Leistungsbeurteilungen zu erstellen sowie an Planungs- und Abschlussbesprechungen teilzunehmen. Er hatte sich persönlich auf dem aktuellen Ausbildungsstand zu halten und negative bzw. abträgliche Beurteilungen von Personen und Material zu unterlassen (zu den üblicherweise zum Aufgabenbereich eines Trainers zählenden Aufgaben siehe auch *Bürgler* in Berger ua, UStG, § 3a Rz.132).

e.) Ist danach aber von einer *komplexen* (einheitlichen) Leistung bzw. einem „Dienstleistungsbündel“ (*Hörtnagl*, SWK 2006, S 819) auszugehen, wäre auch einer rechtlichen Beurteilung der Vorzug zu geben, die den Ort einer solchen Leistung nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 (Art. 9

Abs. 1 der RL; Art. 43 MwStSyst-RL) bestimmt. Bei den einzelnen Komponenten einer solchen Leistung handelt es sich zwar unbestritten auch um solche im Sinne des § 3 Abs. 8 lit. a UStG (eine Kombination von wissenschaftlichen, insbesondere sportmedizinischen Tätigkeiten, unterrichtenden und sportlichen Tätigkeiten, *Beiser*, SWK 2010, S 577), genauso aber auch um Leistungskomponenten, die nicht unter § 3a Abs. 8 UStG fallen (Planungsleistungen verschiedenster Art, Beratung und psychologische Betreuung der Sportler, Materialberatung und -optimierung, Anwesenheits- und Berichts- bzw. Beurteilungsleistungen, Verpflichtung zur Weiterbildung, Unterlassungsleistungen usw.; zu den zuletzt genannten Nebenleistungen siehe *Ruppe*, UStG, § 3a Tz. 46).

f.) Bei der hier zu beurteilenden Leistung handelt es sich (folglich) auch um keine mit sportlichen Leistungen „zusammenhängende“ Leistung (Art. 9 der RL). Eine solche läge nur vor, wenn die Tätigkeit des Bw. für die Ausübung der sportlichen Leistungen der zu Trainierenden unerlässlich wäre. Unerlässlich sind nur solche Dienstleistungen, die für die *konkrete* Erbringung der jeweiligen Leistungen am Veranstaltungsort erforderlich sind oder sich unmittelbar auf diese beziehen, zB tontechnische Leistungen (vgl. EuGH 26.9.1996, [C-327/94](#), *Dudda*), Bühnenbeleuchtung, Bühnenaufbau, Dekorationen, Koordinierung der zuvor genannten Leistungen, Ordnerdienste ua (*Stadie*, aaO., 133. Lfg, Anm. 110). Komplexe Leistungen, wie zB Leistungen der Trainer (Betreuer) einer Mannschaft zur Vorbereitung der Aktiven auf die Wettkämpfe eines Verbandsjahres, fallen nicht darunter.

g.) Der Bw. hat darauf verwiesen, dass die in der Verwaltungspraxis vertretene, der Rechtsprechung des VwGH folgende Rechtsansicht unbefriedigend sei, weil ggf. erst *im Nachhinein*, dh nach Ablauf des Kalenderjahres (das Verbandsjahr deckt sich zudem nicht einmal mit dem Kalenderjahr), geklärt werden könne, in welchem Mitgliedstaat ein Trainer am längsten tätig gewesen sei. Ungelöst sei der Fall, dass die Frage des *relativen* Überwiegens nicht geklärt werden könne, wenn der Steuerpflichtige ggf. in mehreren Mitgliedstaaten, zB in Österreich und in Italien, exakt gleich lang tätig gewesen sei.

h.) Dazu gilt es festzuhalten, dass die in der vorstehenden Tabelle enthaltenen Tätigkeitstage dem tatsächlichen Sachverhalt nach Ansicht des Senates offenbar nur unzulänglich Rechnung tragen. Es handelt sich um Berechnungen, denen ausschließlich *Reisetage* des Bw. (im Inland und im Ausland) zugrunde liegen. Die vom Bw. tatsächlich erbrachten Leistungen gehen aber unzweifelhaft darüber hinaus. Es widerspräche jeglicher Lebenserfahrung, wenn man davon ausgehen wollte, dass die Tätigkeit des Bw. ausschließlich oder fast ausschließlich nur auf Reisen erbracht worden wäre (dies gilt insbesondere für die vorangehenden Planungsleistungen). Zutreffend (und unbekämpft) hat schon der Prüfer darauf verwiesen, dass nicht nur die Tage zählen, an denen der Trainer auf der Schipiste steht, sondern auch sämtli-

che Vorbereitungshandlungen, wie „zB Besprechungen, Videoanalysen, Erstellen der Saisonbilanz, das Führen von vorbereitenden Telefonaten, Trainingsübungen überlegen und vorbereiten, Pressetermine, Präsentationen von Sponsoren, Einkleidungen etc.“ (Prüfungsbericht vom 2.2.2009). Es kann daher auch nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass Sportler und Trainer „exakt dieselbe Zeitspanne im In- bzw. Ausland verbringen“ (vgl. *Hörtnagl*, SWK 2006, S 819).

Dem Einwand, bei der – der Reisebewegung zeitlich vorgelagerten – inhaltlichen und organisatorischen Trainingsplanung etc. handle es sich vergleichbar der Vorbereitung eines Vortrags im Ausland (zB in München) – um eine für die Bestimmung des steuerlichen Leistungsortes nicht erhebliche Vorbereitungszeit, überzeugt nicht. Das Honorar für den Vortrag in München wird für die vortragende Tätigkeit (und nicht für die Dauer der Vorbereitung) gezahlt. Bei der Planung eines Trainers hingegen handelt es sich um einen Teil der (vereinbarten) Hauptleistung, für die der Auftragnehmer entlohnt wird. Bei einem Leistungszeitraum von „bis zu 10 Monaten“ (Vertrag, Pkt. 7) ergeben sich ganz erhebliche Differenzen zu den (in der vorstehenden Tabelle aufscheinenden) Reisetagen.

i.) Schon *bei der Vereinbarung* eines Preises für komplexe Leistungen sollte, so der EuGH (25.1.2001, C-429/97, *Kommission gegen Französische Republik*), Klarheit über den Mehrwertsteuerbetrag bestehen (Rn. 46 ff.).

Dieser Gedanke spricht dafür, § 3a Abs. 12 UStG (und nicht § 3a Abs. 8 lit. a UStG) anzuwenden: Fiele eine komplexe Leistung unter Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c der RL (Art. 52 der MwStSyst-RL), wäre sie dem Recht des Mitgliedstaats unterworfen, in dem sie tatsächlich ausgeführt wird. Dies kann zum Beispiel dann, wenn eine Teilleistung in einem anderen Mitgliedsstaat als demjenigen des Sitzes des Hauptunternehmens erbracht wird, eine Ungewissheit über den Steuersatz zur Folge haben, den das Hauptunternehmen seinen Kunden berechnen muss. Die Anwendung der Tätigkeitsregel könnte daher, so führte der EuGH in der Rs. C-429/97 aus, zu Zuständigkeitskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten führen, was dem Zweck des Art. 9 der RL zuwiderlaufen würde. Eine „solche“ Leistung sei „daher“ - in der erwähnten Rechtssache - nicht unter Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c vierter Gedankenstrich der RL zu subsumieren. Die allgemeine Regel (Art. 9 Abs. 1 der RL) erlaube dem gegenüber eine *sichere, einfache und „praktikable“* Subsumtion solcher Leistungen. Die Bestimmung führe zu einer sachgerechten und gleichmäßigen Besteuerung „der *komplexen* Leistung als Ganzes“ und vermeide Zuständigkeitskonflikte zwischen Mitgliedstaaten (RdNr. 49). Die Bestimmungen des Art. 9 Abs. 1 und 2 der RL verfolgen den Zweck, Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen (die sich gerade bei der vom Bw. präferierten Aufteilung der Leistung ergeben würde) zu verhindern

(vgl. EuGH 12.5.2005, [C-452/03](#), RdNr. 23). Komplexe Leistungen fallen unter Art. 9 Abs. 1 der RL (EuGH 25.1.2001, [C-429/97](#), *Kommission gegen Französische Republik*).

Auf das Problem der Nichtbesteuerung der hier zu beurteilenden Trainerleistungen hat schon der Prüfer hingewiesen, wenn er ausgeführt hat, dass „in einem anderen Land ... sicher keine Besteuerung vorgenommen werde“ (Bericht vom 2.2.2009).

j.) Die Besteuerung der Trainerleistung nach Art. 9 Abs. 1 der RL (Art. 43 der MwStSyst-RL) vermeidet die Probleme, die sich aus einer Beurteilung nach dem „*relativen* Überwiegen“ ergeben. Wird eine wirtschaftlich nicht teilbare sonstige Leistung in mehreren Staaten erbracht, kommt es bei der Anwendung der Regel des Tätigkeitsortes auf das wesentliche Tätigwerden an. Lässt sich eine qualitative Gewichtung nicht durchführen, ist nach herrschender Ansicht auf den Zeitaufwand abzustellen. Fraglich ist jedoch, ob bei einer einheitlichen Leistung, die in mehreren Staaten erbracht wird und bei der der inländische Anteil ggf. nur mehr als gering anzusehen ist (zB 20%), wirklich noch von einem „*wesentlichen* Tätigwerden“ im Inland gesprochen werden kann, nur weil der inländische Zeitanteil geringfügig größer ist als jeder ausländische Anteil (für sich genommen).

8.) Nach dem Vorbringen des Bw. verfügt allein der EuGH über die Kompetenz, über eine Streitfrage betreffend die Auslegung des Gemeinschaftsrechts verbindlich abzusprechen. Er ersuche um die Verbindung der beiden beim UFS anhängigen Verfahren und um die Einholung einer Vorabentscheidung.

a.) Eine *Verbindung* der beiden Verfahren konnte nicht durchgeführt werden, da über die beiden Berufungen nach der Geschäftsverteilung des Unabhängigen Senates von verschiedenen Berufungssenaten zu entscheiden wäre. Davon abgesehen hat das Finanzamt im Berufungsverfahren betreffend den anderen Steuerpflichtigen in der Zwischenzeit das Verfahren vor dem UFS vorerst beendende Berufungsvorentscheidungen erlassen.

b.) Die Einholung einer *Vorabentscheidung* erübrigts sich. Die vom VwGH vertretene Rechtsansicht (Beurteilung nach dem *Tätigkeitsort*) führt *für den hier zu beurteilenden Sachverhalt* – und nur über diesen Sachverhalt ist eine Entscheidung zu treffen – zu keinem anderen Ergebnis als eine Subsumtion unter die *lex generalis*. Da der EuGH nicht dazu berufen ist, akademische („hypothetische“) Fragen zu beantworten, die für die Lösung des Ausgangsverfahrens nicht entscheidungserheblich sind, erwiese es sich sogar als unzulässig, ein diesbezügliches Ersuchen zu stellen.

Im Übrigen trifft die Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV nur „Gerichte“, deren „Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können“. Ein „Gericht“, auf das diese Voraussetzung – wie im Fall des UFS – nicht zutrifft, ist bei der

Entscheidung, ob es ein Ersuchen um Vorabentscheidung stellt, „frei“ (EuGH 15.9.2005, [C-495/03, Intermodal Transports](#) RdNr. 31).

c.) Die Auffassung, dass Art. 9 Abs. 2 lit. c der RL im Sinne einer *länderbezogenen* Besteuerung auszulegen ist, ist zudem vereinzelt geblieben. Sie wird überwiegend und mit überzeugenden Gründen abgelehnt (zB auch von *Ruppe*, UStG, § 3a Tz. 45, am Ende). Der VwGH vermochte sich dieser Ansicht – in Auseinandersetzung mit Gemeinschaftsrecht – nicht anzuschließen (siehe Pkt. 6 der vorliegenden Entscheidung). Es verblieben daher (schon beim VwGH) auch keine Zweifel iSd Urteils des EuGH vom 6.10.1982, 283/81, *C.I.L.F.I.T.*, die es erforderlich erschienen ließen, diese Frage an den EuGH heranzutragen (vgl. SWK 2010, S 577).

d.) Die Frage, ob eine *einheitliche* Leistung vorliegt oder nicht (Pkt. 5. der vorliegenden Entscheidung), ist von der *nationalen Behörde* zu beurteilen. Eine Befassung des EuGH mit den Voraussetzungen einer solchen Leistung erübrigt sich (im Ergebnis offenbar ebenso *Beiser*, SWK 2010, S 577; vgl. EuGH 25.2.1999, [C-349/96, Card Protection Plan Ltd](#); EuGH 27.10.2005, [C-41/04, Levob](#); EuGH 21.6.2007, C-453-05, *Volker Ludwig*). Es liegt reiche – auf die Judikatur des EuGH Bezug nehmende – Rechtsprechung des VwGH vor (VwGH 24.3.2009, [2006/13/0150](#); VwGH 19.3.2008, [2005/15/0072](#); VwGH 30.3.2006, [2002/15/0075](#); 22.12.2005, 2001/15/0004). Die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine einheitliche Leistung vorliegt oder aber mehrere getrennt zu beurteilende Leistungen vorliegen, ist nicht mehr von grundsätzlicher Bedeutung. Sie ist zB auch vom BFH mehrfach entschieden worden (BFH 18.1.2001, V B 85/00, BFH/NV 2001, 939).

9.) Der Bw. hat zwar zum Ausdruck gebracht, dass die Verfügung einer Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig ist, den entsprechenden Ausführungen des Finanzamts in der Berufungsvorentscheidung aber nichts entgegengesetzt. Sein Vorbringen im Vorlageantrag ist dahin zu verstehen, dass sich die Wiederaufnahme als unzulässig erwiese, sofern eine Aufteilung der Entgelte vorzunehmen wäre. Da eine solche Aufteilung nicht zu erfolgen hat, war auch die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen hat das Finanzamt auf Grund der Feststellungen im Zuge der Außenprüfung in allen Berufsjahren unbestritten Erhöhungen der Entgelte vorgenommen (vgl. Niederschrift vom 30.1.2009).

10.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Juli 2010