



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Event Agentur, Deutschland, vertreten durch Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 2. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. März 2004 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern für den Zeitraum 01-12/2002 erfolgt mit € 12.935,12

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die Erstattung der beantragten Vorsteuern unter Hinweis auf die Bestimmung des § 23 Abs. 8 UStG 1994, wonach Vorsteuern aus Reisevorleistungen nicht abzugsfähig seien, abgelehnt.

Die Berufungswerberin (Bw.) hat die dagegen eingebrachte Berufung folgendermaßen begründet:

Ihr Gesellschaftszweck sei die Konzeption und Organisation von Eventaktivitäten sowie öffentlicher Veranstaltungen jeder Art. Zu ihren Kunden gehörten in Deutschland ansässige Unternehmen wie zB L. GmbH und A.. Ihre Tätigkeit bestehe in der Entwicklung und in der Umsetzung eines Konzeptes für Veranstaltungen ihrer Kunden. In diesem Zusammenhang

seien im Wirtschaftsjahr 2002 in Österreich Vorsteuern aus diesbezüglichen Vorleistungen angefallen.

Somit erbringe sie gegenüber ihren Kunden keine künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnliche Leistungen und sei auch nicht Veranstalter der organisierten Aktivitäten. Veranstalter seien ihre Kunden. Die sonstigen Leistungen, die sie erbringe seien daher nicht gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 in Österreich steuerbar.

Es handle sich ebenfalls nicht um Reisevorleistungen gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994, da sie keine Reiseleistungen gegenüber ihren Kunden erbringe.

Da sie demnach im Streitzeitraum keine steuerbaren Umsätze in Österreich erbracht und auch keine Reisevorleistungen in Anspruch genommen habe, werde die Erstattung der beantragten Vorsteuern in Höhe von € 12.935,12 begehrt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen wie folgt begründet:

Die Bw. habe durch den Einkauf von Übernachtungen, Veranstaltungen, Musik, Bus usw. in Österreich Leistungen für andere Unternehmer besorgt. Nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 seien diese Leistungen dort steuerbar und steuerpflichtig, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Da dies in Österreich sei, hätte die Bw. steuerbare und steuerpflichtige Umsätze getätigt, weshalb das Vorsteuererstattungsverfahren ausgeschlossen sei. Da die getätigten Umsätze aber nicht erklärt worden seien, sei davon auszugehen, dass die Verordnung des BM Finanzen vom 11. Dezember 1974 über die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Unternehmer, BGBl. Nr. 800/1974, die einen Vorsteuerabzug ausschließe, in Anspruch genommen worden sei.

Der Vorlageantrag wurde von der Bw. folgendermaßen begründet:

Sie erbringe weder künstlerische Leistungen gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 noch Besorgungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG 1994. Vielmehr würden an den Kunden Beratungs-, Planungs-, Gestaltungs-, Durchführungs- und Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit einer Werbeveranstaltung erbracht. Diese Tätigkeiten seien als Bündel von Tätigkeiten zu sehen und würden dem Kunden als Gesamtleistung zu Werbezwecken (Konzeption und Organisation von Werbeveranstaltungen) erbracht. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes lägen schon deshalb keine Besorgungsleistungen vor, weil sie die Verträge über die Fremdleistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen habe. Zur Illustration werde auf den Vertrag mit der Fa. L. GmbH verwiesen.

Daher müssten diese Tätigkeiten als Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 subsumiert werden. In diesem Zusammenhang sei auf das einschlägige Urteil des EuGH 5.6.2003, Rs C-438/01, "Design Concept SA", in dem Leistungen im Zusammenhang mit der Konzeption eines Messeauftrittes als Werbeleistungen eingestuft würden, hinzuweisen. Die Leistungsempfänger (L. und A.) seien Unternehmer mit Sitz in Deutschland, weshalb der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 nicht in Österreich liege. Die Leistungen seien dementsprechend mit deutscher Umsatzsteuer verrechnet worden.

Da demnach in Österreich keine steuerbaren Leistungen erbracht worden seien, sei auch die Anwendung der VO BGBl. Nr. 800/1974 ausgeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge § 1 Abs. 1 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, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, 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) unterlegen haben, ausgeführt hat.

Zufolge § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 sind sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen.

Gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 werden die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen im Falle, dass der Empfänger ein Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Zu den Leistungen, die der Werbung dienen, gehören – sofern es sich um sonstige Leistungen handelt – insbesondere die Werbeberatung, die Werbevorbereitung und die Werbeplanung, die Werbegestaltung, die Werbemittelherstellung, die Werbemittlung und die Durchführung von Werbung (vgl. Kolacny-Caganek, UStG 1994, Wien 2005, § 3a, Anm 20).

Mit dem Begriff Werbung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie (77/388) ist notwendigerweise die Verbreitung einer Botschaft verbunden, die dazu dient, die Verbraucher von der Existenz und den Eigenschaften eines Erzeugnisses oder einer Dienstleistung zu unterrichten, um so den Absatz zu erhöhen; gewöhnlich wird diese Botschaft mit Hilfe von Worten, Schriften und/oder Bildern über die Presse, den Rundfunk und/oder das Fernsehen verbreitet, die Verbreitung kann aber auch durch teilweise oder sogar ausschließliche Verwendung anderer Mittel erfolgen.

Werden ausschließlich andere Mittel verwendet, so sind für die Entscheidung, ob der fragliche Vorgang eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie darstellt, jedes Mal alle Umstände, unter denen die betreffende Leistung erfolgt, zu berücksichtigen. Ein solcher Umstand, der es erlaubt, eine Leistung als Leistung auf dem Gebiet "Werbung" anzusehen ist darin zu erblicken, dass die eingesetzten Mittel von einer Werbeagentur geliefert worden sind (vgl. EuGH 17.11.1993, Rs C-68/92, Rn. 16 und 17).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Für die Lösung der Streitfrage, ob die Bw. im Streitjahr in Österreich Umsätze getätigt hat, die die Anwendung der eingangs zitierten Vorsteuererstattungsverordnung ausschließen, sind unter Bedachtnahme auf das Unternehmensprofil ["die b. ist eine Event- und Promotionagentur", "Damit aus einer guten Idee ein Event wird, das zuverlässig Ihre Marke widerspiegelt, analysieren wir Sie, Ihr Produkt, die Zielgruppe, den Wettbewerb und die gesetzten Ziele", "Markenevents (Je nach Ziel und Bedürfnis der Marke und des Unternehmens suchen wir den richtigen Weg ins Herz der Menschen, die Sie erreichen wollen)", "Promotions (Promotion kann Ihrer Marke ein unverwechselbares Flair geben. Egal ob überraschende Aktionen oder klassische Verkaufsförderung – mit einer guten Idee und überzeugenden Menschen, kann Ihre Marke auf jedem Terrain gut aussehen)"] vgl.

Ausführungen auf der homepage <http://www.b..de>] die nachstehenden Bestimmungen des von ihr mit dem "Kunden" L. GmbH am 17. Juli 2002 geschlossenen Vertrages heranzuziehen:

"2.1 Vertragsgegenstand

Der Kunde beauftragt die Bw. mit der Erbringung von Beratungs-, Planungs-, Gestaltungs-, Durchführungs- und Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit sogenannten below-the-line Maßnahmen für die Eventreihe der "R.D.-Tour", die zwischen Mai und September 2002 stattfinden soll. Der Umfang der von der Bw. zu erbringenden Leistungen wird in dem jeweiligen Einzelauftrag festgelegt. Die Bw. wird sich dabei bemühen, die Aufträge des Kunden nach besten Kräften wahrzunehmen.

2.2. Eigenleistungen der Bw.

Soweit sich aus den Einzelaufträgen nichts anderes ergibt, untergliedern sich Einzelaufträge in folgende Leistungsabschnitte:

2.2.1 Erstellung eines Gesamtkonzeptes

Die Bw. erstellt für den Kunden eine Gesamtkonzeption, die als Grundlage für die weiteren Maßnahmen und Aktivitäten der Vertragspartner im Rahmen des Einzelauftrages dient. In dem Gesamtkonzept werden sowohl die grundsätzliche Strategie als auch die einzelnen Elemente, die für die Realisierung des geplanten Projektes wesentlich sind, niedergelegt. Im Gesamtkonzept werden auch die Schritte für die Umsetzung der Strategie erarbeitet, welche im Laufe der Projektvorbereitung und Projektdurchführung gegebenenfalls weiterentwickelt werden können. Als Projekte können Werbemaßnahmen, Promotionaktivitäten und events aller Art in Betracht kommen.

2.2.2 Erstellung eines Kostenvoranschlages

Basierend auf dem Gesamtkonzept erstellt die Bw. einen Kostenvoranschlag, der das Gesamtbudget sowie die Einzelposten festlegt.

Der vom Kunden genehmigte Kostenvoranschlag dient als Vergütungsgrundlage. Zeichnet sich im Laufe der Projektvorbereitung bzw. Projektdurchführung ab, dass der im Kostenvoranschlag festgelegte Gesamtkostenrahmen mehr als 10% überschritten wird, informiert die Bw. den Kunden unverzüglich. Die Parteien werden in diesem Fall im gegenseitigen Einvernehmen eine Anpassung des Kostenrahmens vornehmen bzw. geeignete Maßnahmen festlegen.

Die Bw. ist hingegen berechtigt, die Kosten für die im Kostenvoranschlag festgelegten Einzelkosten einseitig nach eigenem billigen Ermessen zu ändern, soweit hierdurch sich der Kostenrahmen nicht erhöht.

Die definitive Kostenkalkulation für das Projekt L. Racer ist als Anlage 1 beigelegt. Für dieses Projekt ist der Kostenrahmen verbindlich festgelegt und darf maximal um 10% überschritten werden, außer wenn der Kunde inhaltliche, strukturelle oder nachträgliche Änderungen durchführt, die zu Kostenüberschreitungen führen.

2.2.3 Projektvorbereitung und –durchführung

Der Leistungsumfang der von der Bw. in dieser Leistungsphase zu erbringenden Leistungen ergibt sich aus den jeweiligen Einzelaufträgen. Die von der Bw. geschuldeten Leistungen im Rahmen des Projektes L. Racer sind in der Anlage 2 festgelegt.

2.3 Fremdleistungen

Die Bw. wird die im jeweiligen Einzelauftrag aufgeführten Fremdleistungen koordinieren, insbesondere Fremdleister auswählen, anleiten und kontrollieren. Soweit sich aus dem Einzelauftrag nichts anderes ergibt, schließt die Bw. Verträge mit Fremdleistern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Das gilt namentlich auch für die mit den jeweiligen Veranstaltern bzw. Vermietern zu schließenden Locationverträgen.

Die Fremdleistungen im Rahmen des Projektes L. Racer sind ebenfalls in Anlage 2 festgelegt.

2.5 Vergütung

Soweit im Kostenvoranschlag und/oder den Zusatzvereinbarungen im Einzelauftrag nicht anders geregelt, ergibt sich die vom Kunden an die Bw. zu zahlende Vergütung wie folgt:

2.5.1 Pauschalhonorar

Für die von der Bw. zu erbringenden Eigenleistungen erhält sie ein Pauschalhonorar von 35.790 Euro.

2.5.2 Fremdkosten / AE-Provision

Der Kunde erstattet der Bw. die durch den Kostenvoranschlag oder in sonstiger Weise genehmigten Fremdkosten. Kosten, welche durch Verschulden oder Fehlplanungen der Bw. entstehen, werden von ihr gezahlt. Die Bw. erhält zusätzlich auf alle Fremdleistungen eine Agenturprovision in Höhe von 7,5% der jeweiligen Fremdkosten.

2.5.3 Sonstige Kosten

Sonstige Kosten, welche der Bw. auf ausdrücklichen Wunsch des Kunden entstehen, werden gegen gesonderten Nachweis zuzüglich 7,5% Agenturprovision berechnet.

GEMA-Gebühren und sonstige nutzungsrechtliche Abgeltungen, insbesondere auch eventuell anfallende Künstler-Sozialversicherungsabgaben und Zolllkosten sind vom Kunden zu zahlen.

3. Sicherung der Leistung

3.1 Nutzungs- und Verwertungsrechte

Die von der Bw. erbrachten Eigenleistungen stehen dem Kunden für den bei Vertragsabschluss vereinbarten Zweck zur Verfügung. Die Bw. räumt dem Kunden ein einfaches Nutzungsrecht an diesen Eigenleistungen in dem Umfang ein, wie dies für den vereinbarten Vertragszweck erforderlich ist. Jede darüber hinausgehende Verwertung ist mit der Bw. schriftlich zu vereinbaren und gesondert zu vergüten.

Nutzungsrechte an Fremdleistungen räumt die Bw. – soweit vom Fremdleister gestattet – dem Kunden in dem vom Fremdleister an die Bw. eingeräumten Umfang ein".

In der Anlage 2 zum vorhin zitierten Vertrag werden die von der Bw. zu erbringenden Eigenleistungen und die Fremdleistungen (hier: auszugsweise) detailliert aufgelistet:

- "Konzeption einer Tourpromotion für das Produkt L.R. für 31 High-End-Events und 49 Basic-Events
- Erstellung eines Tourplans für die High-End-Events (Datum, Ort, Dauer, Personal...)
- Erstellung einer detaillierten Kostenkalkulation für alle Events
- Konzeption der High-End-Events
- Konzeption der Basic-Events
- Suche und Buchung von Eventflächen in Deutschland, Österreich und der Schweiz
- Locationchecks per Flugzeug und Auto
- Design, Abwicklung und Kauf für die Drome-Zelte
- Akustische Produktionen
- Auswahl und Kauf der Dekorationselemente
- Auswahl und Buchung der örtlichen Promotoren
- Kauf und Bedruckung der Arbeitskleidung (Overalls) für die Promotoren
- Buchung aller Hotelzimmer für Agentur und Promotor
- Buchung/Vertragsabschluss für Mietfahrzeuge für Promotor und Agentur
- Transport bzw. Anleihe eines Anhängers für 1:1 Modell
- Gesamteventabwicklung vor Ort (Leitung, Verantwortung, Weisungsrecht...)
- Abschluss von Kooperationsverträgen mit Stadt- und Kinderfesten"

Wie bereits aus der allgemeinen Beschreibung der vereinbarten Leistung unter Punkt 2.1

"Vertragsgegenstand" hervorgeht, ist die Bw. mit der Erbringung von Beratungs-, Planungs-,

Gestaltungs-, Durchführungs- und Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit sogenannten below-the-line Maßnahmen für eine Eventreihe beauftragt worden.

"Das Attribut "below-the-line" (engl. für *unter der Linie*) wird im Marketing für alle so genannten "nicht-klassischen" Werbemaßnahmen verwendet.

Zu den Below-the-line Maßnahmen zählen unter anderem:

- jegliche Form des Direktmarketing
- Gewinnspiele
- Verkaufsförderung
- Verteilung von Produktproben
- Sponsoring
- Product Placement
- Eventmarketing
- EPR-Management
- Online-Werbung
- Public Relations

Below-the-line Werbung gilt insgesamt als direkter, weniger anonym und zielgruppenspezifischer. Der Kontakt zwischen Werbendem und Beworbenem ist enger, und meist gibt es weitaus bessere Rückmeldungen über den Erfolg der Maßnahmen, sowohl insgesamt als auch auf die einzelne Person bezogen" (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Below-the-line>).

Da demnach die Bw. wohl unzweifelhaft sonstige Leistungen, die der Werbung dienen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 erbracht hat und der Leistungsempfänger sein Unternehmen in München betreibt, so werden diese gemäß § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 in München erbracht, weshalb jedenfalls die Anwendungsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 Z 1 der VO BGBl. Nr. 279/1995 - keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 - erfüllt ist.

An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand, dass sich die Bw. im Rahmen der Umsetzung des von ihr entwickelten Werbekonzeptes vereinbarungsgemäß auch Fremdleistungen bedient hat, nichts. Abgesehen davon, dass die Bw. Verträge mit Fremdleistern grundsätzlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abschließt (vgl. Punkt 2.3 des oa. Vertrages), ist Folgendes zu beachten:

Da der wesentliche Inhalt der gegenständlichen Leistung wohl in der Erstellung einer Gesamtkonzeption von Werbemaßnahmen für ein bestimmtes Produkt des Leistungsempfängers besteht, stellt auch eine allfällige Besorgung von Fremdleistungen im Zuge der Umsetzung nur einen unselbständigen Bestandteil der einheitlichen Hauptleistung dar (vgl. auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 3a Abs. 4 und 5, Anm. 60).

Da im Übrigen die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt wird, waren die beantragten Vorsteuern, die aus Vorleistungen im Zusammenhang mit den von der Bw. erbrachten Werbeleistungen resultieren, in Höhe von € 12.935,12 antragsgemäß zu erstatten.

Bezüglich der vom Finanzamt im Vorlagebericht an den unabhängigen Finanzsenat relevierten Argumentation, wonach der Vorlageantrag verspätet sei, da die Bw. vergeblich aufgefordert worden sei einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen, ist Nachstehendes zu bemerken:

Bei Zustellung ohne Zustellnachweis hat gemäß § 26 Abs. 2 ZustG im Zweifel die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Gegenteilige Behauptungen des Empfängers sind ausreichend. Die Beweislast trifft somit die Behörde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Zustellgesetz, § 26, Tz 3).

Im vorliegenden Fall wurde die bescheidmäßige Aufforderung zur Namhaftmachung eines inländischen Zustellbevollmächtigten (§ 10 ZustG) vom 4. März 2004 ohne Zustellnachweis an die Münchner Adresse der Bw. übermittelt.

Da die Bw. im Vorlageantrag behauptet, dass "sie vom Finanzamt Graz-Stadt nicht aufgefordert wurde einen Zustellbevollmächtigten bekannt zu geben" und vom Finanzamt kein diesbezüglicher Beweis erbracht werden kann, ist die Hinterlegung der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2005 beim Finanzamt rechtswidrig und unwirksam.

Überdies wird – wegen des Staatsbürgerschaftsdiskriminierungsverbotes – Abgabepflichtigen "in Staaten des EU- und EWR-Binnenmarktes ein Anrecht auf einen unmittelbaren Schriftverkehr mit den österreichischen Abgabenbehörden zuzubilligen sein, vorausgesetzt, dass hiedurch für die jeweils betroffene österreichische Abgabenbehörde nicht erhebliche Erschwernisse im Vergleich zu einem Verkehr mit Steuerinländern erwachsen" (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, Zustellgesetz, § 10, Tz 4). Somit erweist sich die Ermessensübung, die vom Finanzamt im Übrigen nicht näher begründet worden ist, als rechtswidrig.

Für den Fall, dass im Verfahren der Zustellung Mängel unterlaufen, normiert § 7 Abs. 1 ZustG, dass die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt gilt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist, was im vorliegenden Fall jedenfalls mit dem 18. Mai 2005 (Übermittlung der Berufungsvorentscheidung mittels Telefax) anzunehmen ist. Demnach endet die Frist für den Vorlageantrag am 18. Juni 2005. Da das Fristende aber auf einen Samstag fällt ist gemäß § 108 Abs. 3 BAO das maßgebliche Fristende mit Montag, den 20. Juni 2005 gegeben. Somit erweist sich der Vorlageantrag unter Bedachtnahme auf den Poststempel des Aufgabepostamtes (20. Juni 2005) als rechtzeitig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. März 2006