



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 4

GZ. RV/0366-G/04,
miterledigt RV/0084-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 26. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. April 2003 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 1-3/2002 und 4-6/2002 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) ist ein Unternehmen ohne Sitz und Betriebsstätte in Österreich, betreibt ein Online-Reisebüro und hat Anträge auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer für das Jahr 2002 eingebracht, und zwar wurde die Umsatzsteuer für in Österreich gekaufte Hotelschecks der K. begehrt. Im Vergütungsantrag vom 12. März 2002 wurde erklärt, dass die "Gegenstände und sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet worden sind, anlässlich: Geschenke an Geschäftspartner".

Das Finanzamt wies die Anträge daraufhin ab, bzw. setzte die Erstattungsbeträge mit "Null" fest mit der Begründung, dass in Österreich u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen der privaten Lebensführung, Repräsentationsaufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, vom Vorsteuerabzug und somit auch von der Erstattungsfähigkeit ausgeschlossen seien.

Dagegen wurde Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht: Die von der Bw. bezogenen Leistungen fielen nicht unter die im bekämpften Bescheid angeführten Rechtsvorschriften. Gegenstand des Unternehmens der Bw. sei der Betrieb eines Reisebüros sowie der Vertrieb von Reisen über das Internet. Der Erwerb von Reisegutscheinen stelle daher typischerweise einen Wareneinkauf dar. Die von der Firma K. erworbenen Reisegutscheine würden durch die Bw. an Veranstalter verschiedener Aktionen ausgegeben, die als Gegenleistung während der Veranstaltung ein Transparent mit Werbung für die Bw. im für das Publikum gut sichtbaren Bereich anbrächten. Aus der Sicht der Bw. sei der Vorgang als tauschähnlicher Umsatz zu qualifizieren. Für die Ausgabe der Reisegutscheine erhalte die Bw. Werbeleistungen der Veranstalter. Die Aufwendungen für die Reisegutscheine seien daher nicht dem Bereich der Repräsentationsaufwendungen zuzuordnen und fielen nicht unter die nicht abzugsfähigen Ausgaben im Sinne der gesetzlichen Vorschriften, sodass der Vorsteuerabzug zu gewähren sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab mit der Begründung, dass die Bw. als Betreiberin eines Reisebüros durch die Weitergabe der Hotelschecks an andere Unternehmer Besorgungsleistungen gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 erbracht habe. Daher sei diese Leistung (laut ihrer Argumentation) in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Da Umsätze in Österreich getätigt worden seien, komme das Erstattungsverfahren nicht in Frage. Die Berufung sei als unbegründet abzuweisen.

Im daraufhin eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ergänzend aus: Die Bw. erbringe in Österreich keine steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen, insbesondere würden keine Besorgungs- sondern lediglich Vermittlungsleistungen durchgeführt. Da die Vermittlungsleistungen ausschließlich an deutsche Reiseveranstalter erbracht würden, deren Reiseleistungen nach Artikel 26 der 6.EG-Richtlinie an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, gälten sowohl die Reiseleistungen als auch deren Vermittlung als in Deutschland ausgeführt. Die Angabe unter Punkt 7 des Fragebogens anlässlich der Erteilung einer Steuernummer für die Erstattung von Vorsteuerbeträgen durch ausländische Unternehmer, dass sonstige Leistungen in Österreich erbracht wurden, sei daher unzutreffend und ein Versehen gewesen. Das Erstattungsverfahren komme daher sehr wohl in Betracht.

Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw. ersucht, nachstehende Frage zu beantworten: *Im Vergütungsantrag vom 12.03.2002 wird unter Punkt 9. angegeben, dass die antragsgegenständlichen Leistungen (Hotelschecks) verwendet worden sind für "Geschenke an Geschäftsfreunde".*

In der Berufung behaupten Sie nunmehr, dass die Reisegutscheine an Veranstalter verschiedener Aktionen ausgegeben worden sind, welche als Gegenleistung Werbeleistungen für die Bw. erbracht haben. Da diese Angaben im Gegensatz zu Ihrer ursprünglichen Darstellung

stehen, werden Sie gebeten, das Vorliegen dieses Sachverhaltes wie folgt zu belegen:

Wer genau hat wann welche Gutscheine (welchen Wertes) für welche Leistungen

(Leistungsinhalt) erhalten.

Wie wurde dieser tauschähnliche Umsatz buchhalterisch erfasst (entsprechende Unterlagen wären vorzulegen).

Wie genau sehen die Vereinbarungen zu diesen Werbeleistungen aus? Die entsprechenden Verträge, Vereinbarungen, Kostenabrechnungen, Rechnungen etc. sind vorzulegen.

Warum wurde diese, in der Regel doch eher unübliche Vorgangsweise gewählt, für Werbeleistungen mit Hotelschecks zu bezahlen?

Nach antragsgemäß verlängerter Frist zur Beantwortung des Vorhaltes nahm die Bw. wie folgt Stellung: Die Reisegutscheine würden an Veranstalter verschiedener Aktionen ausgegeben, die als Gegenleistung während der Veranstaltung ein Transparent mit Werbung für die Bw. im für das Publikum gut sichtbaren Bereich anbrächten. Als Anlage 1 werde eine Auflistung der Veranstaltungen beigefügt. Als Anlage 1 wurde die Kopie eines Ausdruckes einer E-Mail von Herrn B. an Frau G. mit dem Betreff "A. Gutscheine (C. Gutscheine)" vom Donnerstag, 15. Mai 2003 vorgelegt mit folgendem Text: *Für den Nachweis beim Finanzamt: Für jeden zur Verfügung gestellten Reisegutschein (4Tage/3Nächte Hotelaufenthalt) bekommen wir als Gegenleistung: Anbringung einer Plane (10m x 1m) während der Veranstaltung, im für das Publikum gut sichtbaren Bereich, Fotos zur Dokumentation der Aktion. Die Gutscheine wurden bis jetzt auf folgenden Aktionen eingesetzt* (es folgt die Nennung von 17 verschiedenen Veranstaltungen samt Datum der Veranstaltung, wie z.B. 29.9.02 Schützenfest D., 26.10.02 Automeile in M. etc.).

Da keine detaillierten schriftlichen sondern nur mündliche Vereinbarungen über die Werbeleistungen getroffen worden seien, könnten leider keine schriftlichen Unterlagen über die Empfänger der Gutscheine vorgelegt werden. Die Ermittlung der hinter den Veranstaltern stehenden Unternehmen und deren namentliche Benennung seien daher mit erhöhtem Aufwand verbunden. Erschwerend komme hinzu, dass der für die Veranstaltungen zuständige Mitarbeiter nicht mehr der Bw. angehöre. Zur buchhalterischen Erfassung der Gutscheine werde auf als Anlage 2 beigefügte Auszüge der Finanzbuchhaltung verwiesen. Aus dem Konto könne entnommen werden, dass die Gutscheine (Anmerkung: der Einkauf derselben) als Werbeaufwand verbucht worden seien und es sich daher nicht um Repräsentationsaufwendungen (Geschenke an Geschäftsfreunde) handle. (Anlage 2 war das Kontoblatt mit der Kontobezeichnung "Werbeleistungen" und wurden darauf am 21.2.2002 und am 10.04.2002 jeweils die beiden Rechnungen vom 17.1.2002 und vom 3.4.2002 der K. mit dem Bruttobetrag verbucht.)

Die Vorgangsweise "Hotelschecks gegen Werbeleistungen" sei auf Wunsch der einzelnen Veranstalter gewählt worden. Der tauschähnliche Umsatz sei aus Sicht der Bw. auch für diese Art des Leistungsaustausches keine unübliche Vorgangsweise. So könnten die Gutscheine

von Seiten der Veranstalter an die Besucher der durchgeführten Veranstaltungen weitergegeben werden, z.B. als Preise für eine Verlosung.

Mit neuerlichem Vorhalt ersuchte der UFS um ergänzende Unterlagen wie folgt:

In Beantwortung des Vorhaltes vom 17. November 2004 führten Sie aus, dass keinerlei schriftliche Unterlagen über die Empfänger der Reisegutscheine vorlägen. Ebenso gäbe es keine schriftlichen Unterlagen über die Vereinbarungen zu den Werbeleistungen.

Die bisher vorgelegten Unterlagen reichen als Beweis nicht aus.

Damit ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass der Beweis der Richtigkeit der bisher gemachten Angaben fehlt (§ 138 BAO).

Sie werden daher nochmals eingeladen, das Vorliegen des von Ihnen vorgebrachten Sachverhaltes zu beweisen anhand der konkreten Benennung der Empfänger der Reisegutscheine (wie im Vorhalt vom 17. November 2004 gefordert: Wer genau hat wann welche Gutscheine [welchen Wertes] für welche Leistungen [Leistungsinhalt] erhalten? Wie wurde dieser tauschähnliche Umsatz buchhalterisch erfasst [entsprechende Unterlagen wären vorzulegen]).

Anderenfalls müsste nach der Aktenlage vorgegangen werden, welche für die Abweisung der Berufung spricht.

In einem Telefongespräch wurde der Sachbearbeiterin beim UFS dargelegt, dass nach Ansicht der Bw. durch Vorlage der bisherigen Unterlagen der Nachweis erbracht worden sei. Die Bw. sei ein kleines Unternehmen, es gäbe keine schriftlichen Vereinbarungen über die Werbeleistungen. Wer letztlich Gewinner der Gutscheine sei, könne nicht gesagt werden. Üblicherweise werde das Unternehmen angerufen und um Gutscheine für Tombola etc. gebeten. Dafür werde dann ein Transparent oder Ähnliches aufgestellt und die Bw. bei der Preisverleihung genannt. In einem weiteren Telefongespräch wurde dargelegt, dass Herr B. einer der Geschäftsführer gewesen, mittlerweile aber schon ausgeschieden sei. Dieser habe Kontakt zu den einzelnen Veranstaltern gehabt und man habe einen Bekanntheitsgrad in der Region erreichen wollen. Die in der Mail vom 15.5.2003 angesprochenen "Fotos zur Dokumentation der Aktion" könnten nicht vorgelegt werden.

Auf Ersuchen der steuerlichen Vertretung wurde die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes erstreckt. Auch nach Ablauf der erstreckten Frist wurden keine Unterlagen nachgereicht und auf Nachfrage bei der steuerlichen Vertretung wurde evident, dass auch keine Unterlagen "unterwegs" seien. Der steuerliche Vertreter wies in einem Telefongespräch noch einmal darauf hin, dass die Angabe "Geschenke an Geschäftsfreunde" auf einen Irrtum der Bw. zurückzuführen sei. Der Mandant habe einen Fehler gemacht und sollte dafür nicht bestraft werden. Der Nachweis der Verwendung der Gutscheine für Werbeleistungen sei erbracht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II 416/2001 (im Folgenden: Verordnung) ist die Erstattung der Vorsteuerbeträge an Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland in einem besonderen Verfahren durchzuführen, wenn der Unternehmer keine Umsätze im Inland ausgeführt hat oder u.a. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994). Liegen Umsätze im Inland vor, können grundsätzlich auch an ausländische Unternehmer Vorsteuerbeträge nur im Zuge eines Veranlagungsverfahrens gewährt werden (vgl. dazu die weiterführenden Angaben am Ende dieser Berufungsentscheidung). Ist das Erstattungsverfahren anzuwenden, ist die Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach den Bestimmungen des UStG 1994 zu beurteilen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idGF kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen: die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Nach Abs. 2 gelten Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idGF gelten Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988) gehören Repräsentationsaufwendungen zu den ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Dazu zählen auch Sachspenden und Geschenke, für welche der Vorsteuerabzug damit ebenfalls nicht zusteht (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 12 Tz 117).

§ 138 Abs. 1 BAO idGF lautet: Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen der Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach der Aktenlage ist in freier Beweiswürdigung bei den Hotelschecks von nicht abzugsfähigen Geschenken an Geschäftsfreunde auszugehen: Die Bw. hat in ihrem Erstantrag ausgeführt, dass es sich hier um "Geschenke an Geschäftsfreunde" handelt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat die Erstaussage die Vermutung für sich, dass sie der Wahrheit am nächsten kommt (vgl. VwGH vom 14.12.1987, 87/14/0016 u.a.). Wenn die Bw. später das Vorliegen eines ganz anderen Sachverhaltes (Weitergabe der Hotelschecks im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes gegen Werbeleistungen) behauptet, ohne entsprechende

Unterlagen oder Beweise dafür vorlegen zu können, entspricht es den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung, dass früheren Aussagen ein größerer Wahrheitsgehalt beizumessen ist, als Behauptungen, die nach Darlegung der Gründe für eine Abweisung durch die Abgabenbehörde erstmals gemacht werden, um ein abgabenrechtlich günstigeres Ergebnis herbeizuführen. Die Bw. vermochte insbesondere trotz mehrfacher Aufforderung die Empfänger der Hotelschecks nicht anzugeben, die nach ihren Angaben in Form eines tauschähnlichen Umsatzes Werbeleistungen für die Bw. durchgeführt haben sollen. Es gab keine Aufzeichnungen oder ausdrückliche Vereinbarungen über die Art der Werbung und der Leistenden. Auch das Vorbringen, dass der damit befasste Mitarbeiter das Unternehmen zwischenzeitig verlassen habe, und ein Nachweis des behaupteten Sachverhaltes damit erschwert sei, lässt nur erkennen, dass die Bw. ihrer Beweisvorsorgeverpflichtung im Zusammenhang mit § 138 BAO und mit Auslandssachverhalten (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. Auflage, § 166 Rz 3) nicht nachgekommen ist. Es ist nicht ungewöhnlich, dass Mitarbeiter das Unternehmen wechseln. Gerade deshalb ist es auch wichtig, dass der Unternehmer entsprechende Unterlagen oder Aufzeichnungen anlegt, die steuerlich relevante Sachverhalte nachvollziehbar machen. Wenn wie hier Hotelschecks weitergegeben werden, die sich gleichwohl für Geschenke, Zuwendungen an Geschäftspartner oder den Eigenverbrauch eignen, hat der Unternehmer eine Beweisvorsorgeverpflichtung, um die betriebliche (bzw. die konkrete) Veranlassung solcher Weitergaben transparent zu machen. Es passt auch ins Bild, dass solche Hotelschecks auf unterschiedlichste Anfragen hin weitergegeben wurden, ohne konkret festzuhalten, an wen die Schecks gingen, bzw. ohne genauere Vereinbarung über eine Werbeleistung. Die Verbuchung aller Aufwendungen für die Hotelschecks unter dem Titel "Werbekosten" mag zwar ein Indiz für die spätere Verwendung darstellen, ist aber im Hinblick auf das Fehlen von sonstigen Aufzeichnungen als nicht ausreichend zu werten, die Verwendung aller Hotelschecks für Werbeleistungen nachzuweisen. Insbesondere wurde keinerlei Nachweis darüber vorgelegt, dass der behauptete tauschähnliche Umsatz (in Deutschland oder wo auch immer) entsprechend verbucht bzw. in Rechnung gestellt und (umsatz)versteuert worden ist.

Werden aber trotz mehrfacher Aufforderung keinerlei Aufzeichnungen über die unternehmerische Erfassung dieser Umsätze vorgelegt, ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Umsätze nicht in der behaupteten Form stattgefunden haben (warum sonst hätte der Bw. eine getätigte steuerliche Erfassung nicht nachgewiesen?), sondern die Erstaussage "Geschenke an Geschäftsfreunde" der Wahrheit am nächsten kommt, und es auch der Lebenserwartung weitgehend entspricht, dass Unternehmer Gegenstände ihres Unternehmens auf Anfrage für Zwecke wie Tombolas etc. zur Verfügung stellen, ohne eine konkrete Gegenleistung einzufordern bzw. diese zu überprüfen. Es mag sein, dass durch die Zurverfügungstellung einzelner Gutscheine als Nebeneffekt eine gewisse Werbewirkung erzielt werden konnte. Mangels konkret vereinbarter und nachgewiesener Werbeleistungen ist

aber der erfolgte Leistungsaustausch nicht nachvollziehbar. Selbst bei den im E-Mail des B. an G. genannten Veranstaltungen wurde offensichtlich kein Nachweis über die erbrachte Werbeleistung in Form der vereinbarten Fotos eingefordert, zumindest konnten diese nicht vorgelegt werden. Somit ist nicht einmal in diesen Fällen erwiesen, dass es tatsächlich zu einem Leistungsaustausch bzw. Leistungszusammenhang Hotelscheck gegen Werbeleistung gekommen ist.

Selbst wenn man aber davon ausginge, dass die Hotelschecks im Rahmen von tauschähnlichen Umsätzen "Hotelscheck gegen Werbeleistung" Verwendung fanden - was aus obigen Ausführungen nicht als erwiesen gilt - stellt sich die Frage nach dem Leistungsort für diese tauschähnlichen Umsätze. Die Bw. hat am Beispiel der C.E. bestimmte Hotelschecks weitergegeben, welche das Recht beinhalten, in einem von mehreren in Österreich gelegenen Hotels 3 Nächte/4Tage zu verbringen, wobei im Großen und Ganzen nur die Nächtigungskosten inkludiert und Konsumationen bzw. Zusatzleistungen vom Gutscheininhaber extra zu bezahlen sind. Damit hätte die Bw. eine sonstige Leistung an die Werbenden erbracht, die ihrerseits (an Zahlungs statt bzw. mit gleichem Wert) eine Werbeleistung erbringen. (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 3 Tz 15, wonach es bei der Beurteilung, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, auf den wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ankommt. Entscheidend ist, ob die Erlangung der Verfügungsmacht an einem bestimmten Gegenstand oder der Erwerb von Berechtigungen, die durch Gegenstände verkörpert sein mögen, vorliegt.) Da es sich bei der Weitergabe der Hotelschecks um keine Lieferung handeln kann - die darin verbrieft Leistung und nicht das Scheckheft als solches ist Leistungsinhalt - sondern eine sonstige Leistung vorliegt, wäre die Bestimmung des § 3a UStG 1994 zur Leistungsortbestimmung heranzuziehen: 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 idgF). Die Bw. hätte in Form einer Besorgungsleistung (im eigenen Namen und auf fremde Rechnung, nämlich auf Rechnung der Werbenden) die sonstige Leistung "Hotelschecks=Nächtigung in einem österreichischen Hotel" erworben und an die Werbenden weitergegeben, wobei die besorgte Leistung (die Nächtigungsmöglichkeit in einem österreichischen Hotel) als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem (in Österreich gelegenen) Grundstück nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 jedenfalls ein in Österreich steuerbarer Umsatz wäre (vgl. Kolacny / Mayer, UStG, 2. Auflage, § 3a Anm. 7: Ein Besorgen liegt vor, wenn eine Unternehmer im eigenen Namen Leistungen, die er selbst nicht schuldet, durch einen Dritten erbringen lässt.). Da für die Besorgungsleistung die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften (auch hinsichtlich der Leistungsortregeln) entsprechend anzuwenden sind, wäre auch der Ort dieser Besorgungsleistungen in Österreich (die Besorgung einer Hotelleistung [=Grundstücksleistung] in Österreich ist am Grundstücksort [in Österreich] steuerbar). Damit könnte die Bw. die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesen tauschähnlichen Umsätzen

nur im Zuge eines Veranlagungsverfahrens unter Erklärung dieser in Österreich bewirkten Besorgungsleistungen abziehen. Das Erstattungsverfahren könnte aufgrund des Vorliegens inländischer Umsätze gar nicht zur Anwendung kommen und die Berufung wäre schon aus diesem Grunde abzuweisen gewesen (wie es bereits das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebracht hat).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

*Beilagen: zwei Originalrechnungen vom 17.1.2002 und 3.4.2002*Graz, am 25. April 2005