



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RB GmbH vertreten durch Dr. Peter Wolf, 1060 Wien, Lehargasse 3A, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 wird stattgegeben. Die Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben. Dadurch tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.
2. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.
3. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die RB GmbH, in der Folge Berufungserberin (Bw.) genannt, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1989 gegründet. Betriebsgegenstand ist demnach unter anderem der Betrieb einer Künstleragentur, die Organisation und Durchführung von Konzerten und sonstigen

musikalischen Veranstaltungen, die künstlerische Beratung von kulturellen Veranstaltungen und Institutionen sowie die entgeltliche Konzert- und Musikvermittlung. Im Jahr 2001 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 statt. In Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde Folgendes festgestellt: Übernimmt der inländische Veranstalter die Kosten für den Aufenthalt der ausländischen Künstler, so zählen diese Vorteile als tauschähnlicher Umsatz zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Daraus ergibt sich folgende Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage:

	10 %	20 %	14 %
1997	2.095.278,59	67.726,38	
1998	1.533.050,94	2.677,26	
1999	1.911.698,54	3.782,12	
2000	888.069,89	17.281,58	35.678,15

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie gegen die in der Folge ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 wurde mit Schriftsatz vom 5.4.2001 berufen. Ebenso wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 mit Schriftsatz vom 18.2.2002 berufen und zur Begründung auf die Berufung vom 5.4.2001 verwiesen. In der Begründung dieser Berufung verwehrte sich die Bw. gegen die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach die Übernahme der Kosten für Reise, Unterbringung und Verpflegung der ausländischen Künstler einen tauschähnlichen Umsatz darstellten. Es sei nicht verständlich, warum nicht auch die Kosten der Saalmiete, Notenmaterial, Instrumentenmiete, etc. der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen seien, weil es sich dabei ebenfalls um Leistungen der Bw. handle, ohne die der ausländische Künstler seine Leistung auch nicht erbringen könnte. Die Rechtsbetrachtung der Behörde lasse außerdem völlig außer acht, dass der Reiseaufwand samt Aufenthaltskosten zumindest zu gleichen Teilen auch im Interesse der Bw. liege, die Aufwendungen also bestenfalls zu 50 % als Leistung für den Künstler angesehen werden könnten. Die Unhaltbarkeit des Rechtsstandpunktes der Behörde erweise auch die Überlegung, dass, was für den ausländischen Künstler gelte, auch beim inländischen ein tauschähnlicher Umsatz sein müsste. Die Rechtsansicht der Behörde benachteilige ausländische Künstler, da die Leistung des ausländischen Künstlers gegenüber der gleichen Leistung eines inländischen verteuert würde. Die Betriebsprüfung gab mit Schriftsatz vom 19.9.2001 eine Stellungnahme zur Berufung ab, in der sie Folgendes ausführte: Die Betriebsprüfung sehe gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 in der Übernahme der Kosten für Aufenthalt, Anreise, Transport usw. der ausländischen Künstler durch den inländischen Veranstalter (geprüftes Unternehmen) Vorteile, welche als tauschähnlicher Umsatz der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer hinzuzurechnen seien. Der inländische Konzertveranstalter veranstalte unter anderem Orchesterkonzerte im In- und Ausland. Das Orchester erbringt eine künstlerische Leistung, welche gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 am

Tätigkeitsort der Umsatzsteuer zu unterziehen sei. Die Bw. schließe mit den Orchestern Engagementvereinbarungen ab, in welchen festgehalten werde, dass der Veranstalter dem Orchester ein fixes Honorar zahle und darüber hinaus für diverse Spesen (Hotelzimmer, Verpflegung) aufkomme. Der Veranstalter erbringe daher neben der Geldleistung eine Sachleistung (Beherbergung). Die Sachleistung Verpflegung werde nach der Generalklausel des § 3a UStG 1994 beurteilt. Sachleistungen, welche zu den Einkünften zählten, stellen umsatzsteuerrechtlich einen tauschähnlichen Umsatz dar und seien somit Bestandteil des Entgelts.

Ergänzend zum gegenständlichen Berufungsverfahren ist auf das Berufungsverfahren hinsichtlich der Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume April, Mai, Juni und Juli 1997 zu verweisen, dessen Gegenstand ebenfalls die Hinzurechnung der von der Bw. übernommenen Kosten für Aufenthalt, Anreise und Transport ausländischer Künstler zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage war. Die Bw. führte im Schriftsatz vom 15.1.1998 dazu Folgendes aus: Sie sei einerseits als Künstleragentur tätig, verkaufe aber andererseits auch komplett Veranstaltungen insbesondere von Orchesterkonzerten an österreichische Konzertveranstalter zur einem Fixpreis zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Diesen Einnahmen der kompletten Veranstaltungen stehen Aufwendungen aus Honoraren für Solisten und Dirigent, Instrumentenmiete, Notenmaterialleihgebühren, Aufenthalt, Instrumenten- und anderen Transporten sowie Reisen gegenüber, für die gegebenenfalls Vorsteuerabzug geltend gemacht werde. Mit wem eine Leistung getauscht werde sei nicht verständlich. Die Leistung sei im Rahmen des Fixpreises doch ohnehin bereits verkauft. Ein Tausch mit den Musikern eines ausländischen Dienstgebers könne nicht unterstellt werden. Ebenso nicht ein tauschähnlicher Umsatz mit dem ausländischen Dienstgeber selbst, denn dieser erhalte eine Honorar. Für einen zusätzlichen Tausch bleibe kein Raum. Durch die umsatzsteuerpflichtige Honorarlegung an den inländischen Veranstalter gefolgt von der Annahme eines weiteren tauschähnlichen Umsatzes ergebe sich eine zweimalige Versteuerung ein und derselben Leistung. Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen worden war, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte die Bw. Folgendes aus: Im vorliegenden Fall gehe es nicht um Künstler und um vermittelte Veranstaltungen, sondern um ihre eigenen Veranstaltungen, die sie als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer durchführe und als Gesamtes an einen inländischen Veranstalter umsatzsteuerpflichtig weiterveräußere. Die ausländischen Künstler bzw. Orchestermitglieder hätten mit der Bezahlung der Hotelzimmer nichts zu tun, sie seien Dienstnehmer des jeweiligen ausländischen Orchesterbetreibers und im Rahmen ihrer Arbeitnehmertätigkeit zum Spielen der jeweiligen Veranstaltung verpflichtet. Worin die belangte Behörde bei diesem Sachverhalt einen steuerpflichtigen Vorteil für die

Orchestermitglieder erblicke, sei nicht erkennbar. Die Betriebsprüfung vertrat in ihrer Stellungnahme weiterhin die Auffassung, dass der Veranstalter neben der Geldleistung auch eine Sachleistung erbringe, die der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen sei. In ihrer Gegenäußerung hielt die Bw. Folgendes fest: Sie veranstalte nicht, sondern stellte Produktionen für In- und Ausland auf die Beine oder importiere solche bereits fertig einstudierten Produktionen mit allen Solisten aus dem Ausland. Im Streitfall sei es beispielsweise darum gegangen, dass eine Produktion mit dem L.Orchester den S.er Pfingstkonzerten "als Paket" umsatzsteuerpflichtig mit 20 % verkauft worden sei. Ihr gegenüber werde keine künstlerische Leistung erbracht. Die künstlerische Leistung erbringen die Mitwirkenden gegenüber dem Veranstalter, der sie in Form von Eintrittskarten verkaufe. Die Bw. habe vertragliche Vereinbarungen über die Produktion entweder mit ausländischen Konzertagenturen oder den Orchestererhaltern, die meistens ausländische Gebietskörperschaften oder Vereine seien. Die den Veranstaltern gegenüber die künstlerische Leistung erbringenden Mitwirkenden seien Angestellte des jeweiligen Orchestererhalters und nicht selbständig sondern unselbständig tätig. Die den Veranstaltern gegenüber erbrachte künstlerische Leistung wiederum erfolge im Rahmen einer unselbständigen Tätigkeit.

Im Zuge weiterer Sachverhaltsermittlungen durch den UFS legte die Bw. einen Vertrag zwischen ihr und dem L.Orchester vor. Darin verpflichtet sich dieses, am 17., 18. und 19. Mai 1997 in S. im G.F.H. mit dem im Vertrag festgelegten Programm aufzutreten. Der Vertrag ist in englischer Sprache abgefasst. Die für das gegenständliche Berufungsverfahren wesentlichen Punkte werden in wörtlicher Übersetzung wiedergegeben:

- Die Bw. zahlt dem Orchester den Betrag von 167.400,00 Pfund.
- Die Bw. zahlt dem Orchester DM 50.000,00 als Beitrag zu internationalen Reisekosten.
- Die Bw. organisiert und zahlt die örtlichen Transportkosten für alle Teilnehmer.
- Die Bw. organisiert und zahlt die Hotelunterbringung für das Orchester (103 Personen) auf der Basis von Einzelzimmern.
- Die Bw. zahlt S 278.100,00 als Beitrag zu den Kosten für Mittag- und Abendessen.

Weiters legte die Bw. eine Engagementvereinbarung, abgeschlossen zwischen ihr und dem Veranstalter, der Pfingstkonzerte S. GmbH, vor. Demnach bezahlte die P.F. S. GmbH ein Honorar von S 4.300.000,00 plus 20 % Mehrwertsteuer an die Bw. für Orchesterkonzerte des L.Orchester am 17., 18. und 19. Mai 1997. Laut Punkt 9 dieser Vereinbarung sind Reisespesen und Hotel im genannten Honorar inkludiert.

Wie bereits ausgeführt, waren der zwischen der Bw. und dem L.Orchester geschlossene Vertrag sowie die zwischen der Bw. und der Pfingstkonzerte S. GmbH geschlossene

Engagementvereinbarung, die dem UFS vorgelegt wurden, bereits Gegenstand eines Berufungsverfahrens hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung im Jahr 1997 sowie des dem gegenständlichen Berufungsverfahren zugrunde liegenden Betriebsprüfungsverfahrens. Diese Verträge werden dem vorlegenden Finanzamt nochmals zur Kenntnis übermittelt.

Der am 28.1.2003 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde am 12.12.2005 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Da die im gegenständlichen Verfahren neu hervorgekommene Tatsache, nämlich dass die Bw. die Kosten für Transport, Unterkunft und Verpflegung getragen hat, bei richtiger rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte, war der Berufung statzugeben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Dies bedingt, dass die (neuen) Sachbescheide, die aufgrund der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen worden waren, ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Damit ist die Berufung (im Nachhinein) gesehen gegen Bescheide gerichtet, die nicht (mehr) existent sind. Dagegen erhobene Berufungen werden durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide gemäß § 273 Abs. 1 BAO (nachträglich) unzulässig

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Umsatzsteuer für das Jahr 2000

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Leistungen sind nur steuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Der Leistung muss also eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen. Zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers muss eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung, bestehen. Eine solche wird etwa

dann vorliegen, wenn eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung aufgewendet wird, um die Leistung zu erhalten (vgl. Ruppe UStG 1994, § 1 Rz. 59 ff.).

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Ein solcher tauschähnlicher Umsatz wird von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer unterstellt. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber einen Sachleistung von eigenständigem, wirtschaftlichen Gehalt erbringt und dass dieser Sachleistung ein Entgelt des Arbeitnehmers in Form einer Barzahlung oder der Arbeitsleistung gegenübersteht (vgl. Ruppe a.a.O., § 1 Rz. 119 ff. und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Ein tauschähnlicher Umsatz liegt hingegen nicht vor, wenn etwa die Ausgabe von Mahlzeiten nicht mit der Arbeitsleistung in Zusammenhang steht (vgl. VwGH vom 4.6.2003, ZI. 98/13/0178).

Für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ist es daher nach dem bisher Gesagten von maßgeblicher Bedeutung festzustellen, welche Leistungsbeziehungen bestehen, bzw. welche Leistungen und Gegenleistungen erbracht worden sind.

Auf Grund der von der Bw. dem UFS vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen im Zuge des Berufungsverfahrens hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate April bis Juli 1997 ergibt sich daher folgendes Bild:

- Die Bw. schließt auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung mit einem ausländischen Orchester einen Vertrag ab, in dem sich diese verpflichtet zu bestimmten Terminen an bestimmten Orten aufzutreten.
- Das Orchester erhält ein Honorar. Es findet also diesbezüglich ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Orchester statt.
- Die Bw. verpflichtet sich auch, dem Orchester einen bestimmten Beitrag zu den internationalen Reisekosten zu zahlen.
- Die Bw. verpflichtet sich, für den Transport der einzelnen Teilnehmer vor Ort vorzusorgen und diesen auch zu bezahlen.
- Die Bw. verpflichtet sich, für alle 103 Orchestermitglieder Zimmer zu organisieren und diese zu bezahlen
- Die Bw. verpflichtet sich, für die Orchestermitglieder einen bestimmten Betrag für Mittag- und Abendessen zu bezahlen.

Was nun die Kostentragung für Transport, Unterkunft und Verpflegung anbelangt, vertritt die Betriebsprüfung offenbar zunächst die Ansicht, dass ein tauschähnlicher Umsatz zwischen der Bw. und dem Orchester stattfindet, wenn sie in der Stellungnahme zu Berufung davon spricht, dass neben der Geldleistung (Ann.: = Honorar) eine Sachleistung erbracht wird.

Andererseits wird in Satz 1 der Stellungnahme die Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage darauf gestützt, dass in der Kostenübernahme durch den inländischen Veranstalter für die ausländischen Künstler ein tauschähnlicher Umsatz zu erblicken sei.

Nach Auffassung des UFS steht jedoch die Bw. in keiner Rechtsbeziehung zu den einzelnen ausländischen Künstlern, also den einzelnen Orchestermitgliedern, die aber den Transport, die Unterkunft und die Verpflegung in Anspruch nehmen. Ein Vertrag wird nur mit dem Orchester geschlossen. Eine Leistungsverpflichtung des einzelnen Orchestermitgliedes besteht nur gegenüber dem Orchester als Dienstgeber, nicht aber gegenüber der Bw. Es fehlt daher, wie etwa bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, schon daran, dass dem Orchestermitglied gegenüber, aufgrund einer Leistungsbeziehung (vgl. das vertragliche Verhältnis Arbeitgeber-Arbeitnehmer), eine weitere Leistung (vgl. etwa die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung oder eines PKW durch den Arbeitgeber) erbracht wird, sowie weiters daran, dass aufgrund dieser Leistungsbeziehung dem Leistenden gegenüber eine Gegenleistung erbracht wird. Ein Leistungsaustausch findet nicht statt. Ein tauschähnlicher Umsatz zwischen der Bw. und dem einzelnen Orchestermitglied ist daher ausgeschlossen.

Das Orchester als Kollektiv erhält ein fixes Honorar. Als Gegenleistung verpflichtet es sich, zu bestimmten Terminen, an bestimmten Orten aufzutreten. Insofern findet ein Leistungsaustausch statt. Unterkunft, Verpflegung und Transport werden nicht als zusätzliche Sachleistung dem Orchester gegenüber erbracht, sondern vom einzelnen Orchestermitglied in Anspruch genommen.

Zu bedenken ist weiters, dass die Bw. diese Kosten, die sie zunächst selbst trägt, weiterverrechnet, wenn sie mit einem inländischen Veranstalter, etwa der "S.er Pfingstkonzerte GmbH", eine "Engagementvereinbarung" abschließt und in den von ihr kassierten Honoraren ausdrücklich die Reisespesen und Hotelkosten inkludiert sind. Würden die von ihr getragenen Kosten als tauschähnlicher Umsatz zu einer Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage führen, so würden sie im Zuge der Versteuerung des an die Bw. bezahlten Honorars nochmals der Umsatzsteuer unterzogen.

Der Berufung war in diesem Punkt aus vorgenannten Erwägungen statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Dezember 2005