



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C. über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 3. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes D., vertreten durch E., vom 4. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum September 2004 nach der am 26. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Spitzensportlerin auf dem Gebiet der Leichtathletik und auch als Sporttrainerin tätig.

Die mit Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 5. November 2004 nachträglich eingebrachten Steuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 sahen Umsätze von 0,00 € vor.

Umsatzsteuerlich wird von der steuerlichen Vertreterin ausgeführt, dass lediglich der "Sponsorbeitrag der F. AG und das eine oder andere Startgeld im Ausland" als steuerbarer Tatbestand in Frage kämen. Andere von Sportvereinen oder Sportverbänden bezogene Unterstützungen hätten zu keinem Leistungsaustausch geführt. Da die Bw. eine vorwiegend international agierende Sportlerin sei, die nahezu ausschließlich im Ausland (im Jahr 2002 startete die Bw. in Griechenland, England, Italien, Schweiz, Belgien, Deutschland, Tschechien) tätig werde (ausgenommen österreichische Meisterschaften), wären die Einnahmen

entsprechend der Regelung des § 3a Abs. 8 UStG 1994 aus österreichischer Sicht nicht steuerbar.

Anlässlich einer daran anschließenden - die Jahre 2001 bis 2003 und den Nachschauzeitraum 1-9/2004 betreffenden - Betriebsprüfung stellte die Prüferin u.a. fest, dass die Bw. als Sportlerin Umsätze aus Werbeleistungen (Sponsoring F) erzielte und zwar im Jahr 2002 22.500,00 € (netto), im Jahr 2003 50.000,00 € (netto) und für den Nachschauzeitraum 2004 50.000,00 € (netto). Die Umsätze für 2001 aus Werbeleistungen betrugen insgesamt 270.000,00 S und wurden als Kleinunternehmerumsätze steuerbefreit behandelt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Umsätze von Sportlern nur dann der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen, wenn der Sportler seine Leistungen in Österreich erbringe bzw. im Falle von Werbeleistungen, wenn der Leistungsempfänger ein österreichischer Unternehmer sei. Einnahmen, die ein Sportler für Werbeleistungen von einem österreichischen Unternehmer erhalte, unterliegen in Österreich zur Gänze der Umsatzsteuer und es sei dabei unerheblich, dass für einen österreichischen Unternehmer (Auftraggeber) auch anlässlich von Wettkämpfen im Ausland geworben werde. Der Leistungsort für Werbeleistungen bestimme sich nach dem Empfängerortprinzip. Weiters sei der Sachbezug für ein Kraftfahrzeug der Umsatzsteuer zu unterziehen, da dieser wie eine Werbeeinnahme zu bewerten sei.

Im Zuge von Stellungnahmen der steuerlichen Vertreterin zur Steuerbarkeit von Sponsorgeldern vom 14. Dezember 2004 bzw. 5. Jänner 2005 (AB Bl. 95f und 110f) wurde darauf verwiesen, dass Sponsorgelder eines Sportlers nicht unter § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 zu subsumieren seien, da es sich dabei nicht um Werbung und Öffentlichkeitsarbeit handle. Sponsorgelder seien nur ausbezahlt worden, wenn die Bw. sportlich tätig werde. Es werde also nur aktives Tun vorausgesetzt, was sich insbesondere aus dem variablen Erfolgsentgelt gemäß Sponsorvertrag ergebe. Nach § 3a Abs. 5 UStG 1994 bestimme sich der Ort der sonstigen Leistung in der Reihenfolge der folgenden Absätze, wonach der § 3a Abs. 8 dem § 3a Abs. 9 vorgehe. Dass der Vereinbarung mit der F eine gewisse Öffentlichkeitswirkung immanent sei, bedeute aber nicht, dass es sich dabei um Werbeleistungen handle. Nach § 3a Abs. 8 bestimme die Tätigkeit selbst den Leistungsort. Der Ort, an dem der Erfolg eintrete oder sich die sonstige Leistung auswirke, sei ohne Bedeutung. Abschließend werde auf die Entscheidung des EuGH vom 26.9.1996 in der Rechtssache C-324/94 "Dudda" (gemeint offenbar C-327/94) verwiesen.

Für 2001 wurden keine Erklärungen abgegeben, die Besteuerungsgrundlagen wurden von Amts wegen ermittelt. Im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 4. Februar 2005 wurden Umsätze in Höhe von 281.551,46 S (Umsätze als Sporttrainerin, aus Werbeleistungen als Sportlerin, Km-Gelder) gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmer) als steuerfrei behandelt. Die Umsatzsteuer für 2001 wurde mit 0 € festgesetzt.

In den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 mit gleichem Datum erfolgte die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Die Umsätze setzen sich wie folgt zusammen (in €):

Zeitraum	2002	2003	1-9/2004
Umsätze Sporttrainer	4.517,85	4.309,77	
Umsätze aus Werbeleistungen	22.500,00	50.000,00	50.000,00
Km-Gelder	2.640,00	2.640,00	
Summe	29.657,85	56.949,77	50.000,00

Die **Berufung** vom 3. März 2005 richtet sich gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für die Jahre 2001 bis 2003 und für den Zeitraum September 2004. Begründend wird ausgeführt, dass es sich bei den Sponsorgeldern nicht um Werbung und Öffentlichkeitsarbeit handle. Die Tätigkeit eines Sportlers sei eine eigene Tätigkeit. Ein Sponsorvertrag sei ein anderer als ein solcher über Werbeleistungen. Sponsorgelder werden nur ausbezahlt, wenn die Bw. sportlich tätig werde. Es werde also ein aktives Tun als Sportlerin vorausgesetzt, aber nicht aktives Werben. Das ergebe sich insbesondere aus dem variablen Erfolgsentgelt gemäß dem Sponsorvertrag.

Das österreichische Umsatzsteuergesetz nehme eng auf die Tätigkeit Bezug (vergleiche hiezu die Judikatur zu Krankenanstalten und Filmvorführungen). Die Tätigkeit eines Sportlers könne nicht in die Tätigkeit eines Werbeunternehmers umgedeutet werden.

Weiters werden die Ausführungen in den anlässlich der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahmen wiederholt und vor dem Unabhängigen Finanzsenat die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In einer **Stellungnahme** der Betriebsprüfung vom 7. März 2005 wird unter Bezugnahme auf die Vereinbarung über Sportsponsoring zwischen der Bw. und der F. GmbH. vom 15.5.2002 betont, dass darin eindeutig von Werbeleistungen (Sponsoring) und nicht von Startgeldern oder Tätigkeiten als Sportler gesprochen werde. Die Sponsorgelder wurden nicht nur dann ausbezahlt, wenn die Bw. sportlich tätig werde, sondern es werden 27.000,00 € als Fixum und für Trikotwerbung, 3.000,00 € für die Übernahme der Kosten der Erstellung und Druck von F - Werbematerial, Autogrammkarten etc. und max. 30.000,00 € als variables Erfolgsentgelt (für insgesamt 60 Minuten TV-Sendezeit und 50 Presseeinschaltungen) ausbezahlt. Die Bw. bekomme das Geld, weil sie Werbeleistungen erbringe und nicht weil sie als Sportlerin an den Start gehe. Der Ort dieser Leistung sei der Empfängerort, daher im Inland gelegen.

In der **Gegenäußerung** der steuerlichen Vertreterin vom 10. April 2005 wird entgegengehalten, dass es sich bei der "Vereinbarung" vom 15.5.2002 nicht um einen Vertrag über einen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der F. GmbH., sondern um ein internes Dokument (Beschluss der Geschäftsführung der F. GmbH. über einen internen Antrag betreffend eine Sportsponsoring-Maßnahme) handle. Da es sich bei dem Dokument um keine

Leistungsvereinbarung handle, gehe aus diesem auch nicht hervor, welche konkreten Leistungen die Bw. zu erbringen habe. Es liege in der Natur der Sache, dass die Bw. im Rahmen des Sportsponsoring als Sportlerin tätig werden müsse. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass die Sportsponsoring-Beträge auch dann zu gewähren wären, wenn die Bw. ihre Tätigkeit als Sportlerin einstelle und die Bw. etwa in der Art einer Werbeagentur Werbeleistungen erbringe. Als Gegenleistung für die Sponsorgelder werde ein erfolgreiches Tätigwerden als Sportlerin erwartet. Auch wenn mit der erfolgreichen Tätigkeit als Sportlerin eine entsprechende Werbewirkung verbunden sei, ändere dies nichts an der Art der Tätigkeit. Die Werbewirkung entstehe durch die erfolgreiche Tätigkeit als Sportlerin und nicht durch das Tragen von Werbe-Trikots, ohne sportlich tätig zu sein.

Aufgrund der klaren Anordnung des § 3a Abs. 5 UStG 1994 genieße § 3a Abs. 8 lit. a Vorrang vor § 3a Abs. 9 iVm § 3a Abs. 10 Z 2. Die von der Bw. erbrachten sportlichen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig werde. Daran ändere auch nichts, wenn man die von der Bw. erbrachten sportlichen Leistungen aufgrund der mit ihnen verbundenen Werbewirkungen auch als Leistungen, die der Werbung dienen, ansehen würde. Letztlich wird ein Vergleich mit Leistungen eines Notars im Zusammenhang mit einem Grundstück (Beurkundung eines Grundstückskaufvertrages) hergestellt, wonach sich der Vorrang für die Ermittlung des Leistungsortes klar aus § 3a Abs. 5 ergebe und der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 (Grundstücksort) und nicht nach § 3a Abs. 10 Z 2 iVm § 3a Abs. 9 zu bestimmen sei.

Die abweisende **Berufungsvorentscheidung** vom 20. April 2005 wurde damit begründet, dass die Sponsorgelder nicht für erbrachte sportliche Leistungen gezahlt werden, sondern ihre Wurzel im Bekanntheitsgrad der Werbeleisterin haben. Bekannte Persönlichkeiten des Sports oder anderer Bereiche eignen sich für Wirtschaftsunternehmen im besonderen Maße für das Überbringen von Werbebotschaften. Die Medienpräsenz der Persönlichkeit entscheide über den Marktwert bzw. die Höhe des Sponsorbetrages; die ausgeübte Sportart selbst sei meist von untergeordneter Bedeutung.

Ein Spitzensportler könne sowohl Umsätze aus der eigentlichen sportlichen Tätigkeit (Wettkampfausübung bzw. aktives Tun, wofür Preisgelder vereinnahmt werden) als auch aus einem Dulden (Überlassen von Werbeflächen auf der Bekleidung oder Ausrüstung) erzielen. Das bedeute, dass Preisgelder, die ein Sportler für die Teilnahme an einem Wettkampf in Österreich erhält, nach § 3a Abs. 8 lit a UStG 1994 (Tätigkeitsort) in Österreich zu versteuern sein werden und Preisgelder für die Teilnahme an einem Wettkampf im Ausland nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung unterliegen. Einnahmen, die ein Sportler für Werbeleistungen von einem österreichischen Unternehmer erhalte, unterliegen in Österreich nach dem Empfängerortprinzip des § 3a Abs. 10 Z 2 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 der Umsatzbe-

steuerung, auch wenn anlässlich von Wettkämpfen im Ausland geworben werde. Umgekehrt unterliegen Werbeleistungen, die ein Sportler im Auftrag eines Unternehmers mit Sitz außerhalb Österreichs erbringe, nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung, auch wenn anlässlich von Wettkämpfen in Österreich geworben werde. Im Übrigen werde angemerkt, dass für das Jahr 2001 die Kleinunternehmerregelung anzuwenden sei.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2005 wurde ein **Vorlageantrag** gestellt.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde die steuerliche Vertreterin mit **Vorhalt** vom 7. September 2006 aufgefordert, die Sponsorleistungen, die der G. F. AG gegenüber erbracht wurden, genau zu umschreiben und die allfällig vorhandenen schriftlichen Vereinbarungen darüber vorzulegen bzw. das mündlich Vereinbarte zu beschreiben.

Mit **Schreiben** vom 15. November 2006 wurde dazu wie folgt Stellung genommen:

„Zu den Sponsorleistungen für die F. H. GmbH legen wir das Schreiben der F. H. GmbH vom 15.11.2006 vor.

Bemerkenswert ist da auch, dass der Vertragswille aus der Sponsorvereinbarung hervor geht und dass in keiner Art und Weise der Vertrag über Sportsponsorleistungen in Werbeleistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 UStG umgedeutet werden kann.

Den Sponsorvertrag legen wir ebenfalls vor.

Zu Ihrer Frage nach weiteren Sponsorverträgen teilen wir mit, dass keine weiteren Sponsorverträge vorliegen.

Der Ordnung- und Komplettthalber legen wir einen Vertrag über Werbeleistungen mit der I. vom 10.4.2001 vor. In diesem Vertrag werden einzelne Werbeauftritte verlangt und auch vergütet.“

Als Beilage wurde neben dem (bereits vorgelegten) Beschluss der Geschäftsführung der F. - GmbH. vom 15. Mai 2002 ein Schreiben vom 15. November 2006 der F Invest GmbH. mit folgendem Inhalt vorgelegt:

„Gerne dokumentieren wir unseren Vertragswillen zur Vereinbarung über Sportsponsoring vom 15.5.2002.

Wir haben die Sponsorvereinbarung mit Ihnen abgeschlossen, weil wir entsprechend unserem Marketingkonzept mit Hochleistungssportlern, die national und vor allem international tätig sind, zusammen arbeiten.

Die erwartete Medienwirkung geht aus der Sponsorvereinbarung hervor. Nachdem die Jahre 2002, 2003 und 2004 sehr erfolgreiche Jahre waren, haben wir, allein aus eigener Wahr-

nehmung in Presse, Funk und Fernsehen festgestellt, dass die aus Ihrer sportlichen Tätigkeit sich ergebenden Sponsoreffekte für uns ausreichend waren.

Wir haben daher – zufrieden mit der Sponsorkooperation – jedes Jahr selbstredend ohne gesonderten Vertrag verlängert.

Wir halten abschließend fest, dass wir von Ihnen über die Sponsorvereinbarung hinaus keine besonderen Leistungen erhalten haben."

Die als weitere Beilage vorgelegte Werbevereinbarung zwischen der I und der Bw. vom 10. April 2001 hat folgenden Inhalt:

„1) Frau Bw verpflichtet sich, der Firma i für 4 (vier) Werbeauftritte in der Dauer von etwa zwei Stunden zur Verfügung zu stehen. Die Vereinbarung der Werbeauftritte erfolgt zwischen der Firma i und Frau Bw einvernehmlich.

2) Frau Bw steht der Firma i für Werbeaufnahmen mit den Produkten der Firma zur Verfügung.

3) Frau Bw erhält als Gegenleistung für den Zeitraum von einem Jahr, beginnend mit 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 einen PKW der Marke Alfa Romeo inklusive entsprechender Versicherung kostenlos zur Verfügung gestellt. In diesem Zeitraum übernimmt die Firma i auch alle anfallenden Servicekosten. Frau Bw verpflichtet sich, den PKW als Werbefahrzeug in gepflegtem Zustand zu benutzen.

4) Der Vertrag wird für ein Jahr und zwar vom 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 abgeschlossen.

5) Die Firma i erhält eine Option auf Vertragsverlängerung zu gleichen Bedingungen, die spätestens am Ablauftag des laufenden Vertrages geltend gemacht werden muss."

In der am 26. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung zog der steuerliche Vertreter die Berufung hinsichtlich des Jahres 2001 zurück und betonte hinsichtlich der Sponsorleistungen die Wichtigkeit der Klärung des Vertragswillens, wobei fraglich ist, ob ein Sponsorvertrag einem Werbevertrag gleichzusetzen sei. Aus dem Schreiben vom 15.11.2006 gehe hervor, dass die F auf das sportliche Wirken der Bw. abstelle. Dass daneben eine gewisse Öffentlichkeit angesprochen werde, liege in der Natur des Sponsorings. Im gegenständlichen Fall existiere offenbar eine mündliche Sponsorzusage, welche auf einem internen Beschluss der F basiere. Deshalb werde die Vernehmung des Zeugen J. (=Antragsteller für den Beschluss der Geschäftsführung vom 15.5.2002) zum Beweis dafür beantragt, dass eine Sponsorvereinbarung im erläuterten Sinn zustande gekommen sei. Im Übrigen werde auf die entsprechenden Schriftstücke im Verfahren verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf den Inhalt des Beschlusses vom 15.5.2002, wonach sowohl ein Fixum für Präsenz- und Trikotwerbung sowie ein variables Entgelt vorgesehen sei, was eindeutig für eine Werbeleistung spreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist Sportlerin und erhielt in den Streitjahren Sponsorgelder der F. -GmbH. in Höhe von 22.500,00 € (2002), 50.000,00 € (2003) und 50.000,00 € (9/2004). Die an die Bw. ausbezahlten Sponsorgelder basierten auf einem Beschluss der Geschäftsführung der F. -GmbH. vom 15. Mai 2002 mit nachstehendem Inhalt (wörtlich):

***„BESCHLUSS DER GESCHÄFTSFÜHRUNG
der F. -gmbh.***

Antragsteller: Hr. J.	
Antrag: Vereinbarung über Sportsponsoring für 2002 f. Fr. Bw	
Fixum für Präsenz und Trikotwerbung	€ 27.000,-
Übernahme der Kosten für Erstellung von	
Druck von F -Werbematerial,	
Autogrammkarten, etc.	ca. € 3.000,-
variables Erfolgsentgelt	max. € 30.000,-

Das variable Erfolgsentgelt wird bei insgesamt 60 Minuten TV-Sendezeit (Bruttosendezeit mit sichtbarem Bank-Logo) und 50 Presseeinschaltungen (überregionale Presse und Magazine) ausbezahlt.

Bei geringerer Sendezeit bzw. Anzahl von Presseeinschaltungen wird der aliquote Anteil des variablen Erfolgsentgeltes ausbezahlt.

Das Sammeln und Dokumentieren der Pressepräsenz obliegt Frau Bw. Die gesammelten Auszüge werden als Grundlage für ein Präsenzfixum im folgenden Jahr herangezogen.

Die Regelung gilt für das Kalenderjahr 2002.

Die Regelung für das Jahr 2003 wird nach Abschluss der Saison 2002 (Oktober/(November 2002) verhandelt.

Das Fixum für Präsenz und Trikotwerbung auf wird Fr. K. auf das Konto.....überwiesen.

Kosten:	Gesamt € 60.000,-
Beschlossen:	Unterschriften unleserlich"

Nach Auffassung des Berufungssenates geht aus vorstehendem Wortlaut der Sponsorzusage hervor, dass die Bw. als Unternehmerin Werbeleistungen – nämlich durch das Anbringen des F. -Logos auf ihrem Trikot - an die F. -GmbH. gegen Entgelt, welches sich aus einem fixen und einem variablen Anteil zusammensetzt, auszuführen hatte. Die vom Sponsor dadurch

aufgrund eines Marketingkonzeptes erwartete Medienwirkung ergibt sich auch aus dem im Berufungsverfahren vorgelegten Schreiben der F. -GmbH. vom 15. November 2006.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Bestimmung des Leistungsortes für die von der Bw. an die F. AG erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit vorerwähnter Sponsorzusage.

Gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der Absätze 6 bis 13. Eine Ortsbestimmung ist daher in dieser Reihenfolge vorzunehmen. Die vorgereihten Vorschriften haben somit Vorrang. Der Tätigkeitsort (Abs. 8) kommt daher vor dem Empfängerort (Abs. 9 lit. a) und schließlich dem Unternehmerort (Abs. 12). Sobald ein Leistungsort bestimmt ist, ist eine Prüfung an Hand der nachgereihten Regeln nicht mehr erforderlich.

Nach § 3a Abs. 8 UStG 1994 werden die folgenden sonstigen Leistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter.

.....

§ 3a Abs. 8 UStG 1994 stellt auf den Ort des Tätigwerdens ab, woraus zu schließen ist, dass die Vorschrift nur auf aktive Leistungen anzuwenden ist. Auch die 6. EG-RI. (neu ab 1.1.2007 RI. 2006/112/EG) spricht in diesem Zusammenhang von Tätigkeiten (Art 9 Abs. 2 lit. c : „Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden“). Duldung oder Unterlassung fallen bei dieser Interpretation nicht unter die Vorschrift.

Nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 richtet sich der Leistungs-ort bei den im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen (sog. Katalogleistungen) nach den Verhältnissen des Empfängers. Ist demnach der Empfänger ein Unternehmer, dh. ist die Leistung für sein Unternehmen bestimmt, dann wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt, somit an dem Ort der Leitung des betreffenden Unternehmens (Ruppe, UStG³, § 3a Tz 65).

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

Nach der 6. EG-RI. ist der Unternehmerort der Grundtatbestand (Art 9 Abs. 1), die meisten Ortsbestimmungen fallen jedoch nicht unter die Grundregel, sondern unter die Ausnahmetatbestände (Art 9 Abs. 2). Der Unternehmerort hat jedoch keinen Vorrang gegenüber den Ausnahmeverordnungen. Es stellt sich vielmehr in jedem einzelnen Fall die Frage, ob eine Ausnahmeverordnung einschlägig ist, andernfalls gilt der Unternehmerort (EuGH vom 26.9.1996, C-327/94) (Kolacny-Mayer, UStG³, § 3a Tz. 5).

Die Ortsbestimmung hat für die einzelne sonstige Leistung zu erfolgen. Damit wird der Tätigkeitsort eindeutig für die **einzelne Leistung** und nicht für die Gesamttätigkeit des Unternehmens bestimmt (Ruppe, UStG³, § 3a Tz. 47).

Bei Leistungen von Sportlern bedeutet das Tätigkeitsortprinzip, dass (nur) jene Entgelte für sportliche Leistungen (vor allem Preisgelder), die für die Teilnahme an Wettkämpfen in Österreich erzielt werden, in Österreich zu versteuern sind. Gleichgültig ist dabei, ob es sich um Leistungen von Profi- oder von Amateursportlern handelt, sofern die allgemeinen Voraussetzungen der Umsatzsteuerbarkeit, insbesondere Unternehmereigenschaft, gegeben sind. Die Verordnung BGBl. II 418/2000, die den in Österreich zu versteuernden Anteil der Einkünfte von Sportlern pauschal festsetzt, gilt nicht für den Bereich der Umsatzsteuer (Ruppe, UStG³, § 3a Tz. 56/1).

Einnahmen von Sportlern aus anderen Leistungen fallen nicht unter Abs. 8. Für Werbeleistungen von Sportlern gilt daher die Ortsbestimmung nach Abs. 9, die bei Werbeleistungen für Unternehmer das Empfängerortprinzip festlegt. Werbeleistungen für österreichische Unternehmer unterliegen daher in Österreich der Umsatzsteuer, auch wenn die Werbeleistung selbst im Ausland erbracht wird, Werbeleistungen für ausländische Unternehmer sind in Österreich nicht steuerbar, auch wenn die Werbeleistung im Inland erbracht werden.

Im vorliegenden Fall ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Inhalt der von der Gesponserten erbrachten Leistungen entscheidend. Nach der vorerwähnten Sponsorvereinbarung werden von der Bank Leistungen der Bw. für Präsenz und Trikotwerbung mit einem Fixbetrag und für Pressepräsenz mit einem variablen Erfolgsentgelt honoriert.

Sportliche Leistungen umfassen hingegen andere Tätigkeiten, nämlich Tätigkeiten, deren wesentliches Element eine körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen oder gleichgestellte Betätigung ist (S/K/C, MWSt-Kommentar, § 3a Abs. 8 Tz. 140).

Nach § 3a Abs. 8 UStG 1994 sind auch Leistungen zu beurteilen, die den explizit genannten Leistungen bloß ähnlich sind. Der Begriff ist mehrdeutig. Ähnlich ist eine Leistung dann, wenn sie durch Merkmale gekennzeichnet ist, die sich bei allen explizit genannten Leistungen ebenfalls finden. Die explizit genannten Leistungen sind durch persönlichen Arbeitseinsatz, persönliche Kenntnisse und Fähigkeiten bzw. individuelle Begabung bestimmt. Leistungen, die diesem Tätigkeitsbild entsprechen, können als ähnlich betrachtet werden. Zu denken ist etwa an jegliche Art von Vortragstätigkeit, ferner an die Tätigkeit von Sporttrainern, Skilehrern (Ähnlichkeit zu bzw. Kombination von sportlicher und unterrichtender Tätigkeit) usw. (Ruppe, UStG³, § 3a Tz. 57).

Auch eine Ähnlichkeit zu einzelnen aufgezählten Tätigkeiten kann zur Einbeziehung in die Tätigkeitsortregel führen. Katalogleistungen nach § 3a Abs. 10 UStG 1994 sind allerdings nach der lex specialis des § 3a Abs. 9 zu behandeln.

Nach Art. 9 Abs. 2 lit. c 6. EG-RI. unterliegen dem Tätigkeitsprinzip auch Tätigkeiten, die mit den aufgezählten Haupttätigkeiten zusammenhängen („...einschließlich...gegebenfalls der damit zusammenhängenden Dienstleistungen“). Nach EuGH 26.9.1996, Rs. C-327/94 „Dudda“, sind das (jedenfalls) Tätigkeiten, die für die Ausübung der Haupttätigkeit unerlässlich sind. Nach dieser Entscheidung ist daher die tontechnische Betreuung unter das Tätigkeitsortprinzip zu subsumieren, sofern sie für die Darbietung der künstlerischen oder unterhaltenden Hauptleistung erforderlich ist (Ruppe, UStG³, § 3a Tz. 57/1). Der EuGH sieht in der Tätigkeit eines Tontechnikers für Konzertveranstaltungen eine mit einer kulturellen und/oder künstlerischen Veranstaltung zusammenhängende Tätigkeit, die somit ebenso nach der Tätigkeitsortregel zu besteuern ist.

Die Auffassung, dass die Tätigkeit einer Sportlerin derart mit der Tätigkeit im Rahmen von Werbeleistungen zusammenhängt, um von Unerlässlichkeit sprechen zu können, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Eine Leistung, die in einer Werbetätigkeit besteht, ist für die sportliche Haupttätigkeit nicht unerlässlich. Diese Werbetätigkeit ist nach ihrer eigenen Leistungsortbestimmungen zu beurteilen.

Sponsoren erwarten im Gegenzug dafür, dass sie einem Sportler Finanz- oder Sachmittel zur Verfügung stellen, dass bei Wettkämpfen ihr Name der Öffentlichkeit durch Trikotwerbung (Aufdruck auf Sportausrüstung sowie –kleidung) hinreichend bekannt gemacht wird. Dem Vergütungsanspruch des Sportlers steht somit die Einräumung von Nutzungsrechten an der Persönlichkeit des Sportlers gegenüber.

Auch ein Finanzdienstleister – wie die F – investiert in Sponsoring, um positiven Imagetransfer zu bewirken. Das hohe Sportinteresse der Konsumenten und die breite Akzeptanz bilden die Basis der unternehmerischen Kommunikationsziele.

Da die Werbetätigkeit der Bw. nicht im Sinne einer „ähnlichen“ oder „unerlässlichen“ (im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation des Art 9 Abs. 2 lit. c) Tätigkeit mit der sportlichen Tätigkeit zusammenhängt, ist der Leistungsort der Werbetätigkeit gesondert zu beurteilen. Die Leistungsortregeln des UStG 1994 und auch der 6. EG-RI. gebieten eine Prüfung jeweils für die einzelne sonstige Leistung. Es ist nicht nach der Gesamttätigkeit des Leistungserbringers zu entscheiden.

Von der beantragten Vernehmung des Zeugen wurde abgesehen, weil die Sponsorvereinbarung dem Unabhängigen Finanzsenat aus den vorhandenen Aussagen und vorgelegten

Unterlagen ausreichend bekannt ist und darüberhinaus keine Zweifel an ihrem Inhalt bestehen.

Der Berufungssenat geht aufgrund der vorgelegten Unterlagen davon aus, dass die Sponsor-gelder der F für eine Werbeleistung der Bw. gegeben wurden und nach § 3a Abs. 10 Z 2 iVm § 3a Abs. 9 lit. a an dem Ort ausgeführt wurden, wo der Empfänger (= die österreichische Bank) sein Unternehmen betreibt, somit an dem Ort der Leitung des betreffenden Unternehmens, also in Österreich.

Die Berufung für die Jahre 2002 und 2003 und den Umsatzsteuerfestsetzungszeitraum September 2004 war nach obigen rechtlichen Ausführungen als unbegründet abzuweisen. Die Umsätze aus den Sponsorgeldern sind mit dem Normalsteuersatz zu besteuern.

Da der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung die Berufung für das Jahr 2001 zurückgezogen hat, ist sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO insoweit mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

Wien, am 4. Juli 2007