



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, inXY, vertreten durch Waltraud Steinwender, Steuerberaterin, 5023 L-Gnigl, Rupprechterstraße 18, vom 24. September 2007 und vom 20. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 27. August 2007 betreffend **Umsatzsteuer 2005 und 2006** sowie vom 5. März 2009 betreffend **Festsetzung von Umsatzsteuer für 02-12/2007 und 01-11/2008** im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek nach der am 30. Mai 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Art	Abgabe	Höhe
	Art	Höhe			
2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch	77.650,00 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer		15.530,00 € -7.561,86 €
					7.968,14 €
festgesetzte Umsatzsteuer					
Jahr	Bemessungsgrundlage		Art	Abgabe	Höhe
	Art	Höhe			
2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch	114.379,67 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer		22.875,93 € -15.370,27 €
					7.505,66 €
festgesetzte Umsatzsteuer					
Jahr	Bemessungsgrundlage		Art	Abgabe	Höhe
	Art	Höhe			
02-12/2007	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch	53.183,90 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer		10.636,78 € -3.953,65 €
					6.683,13 €
festgesetzte Umsatzsteuer					
Jahr	Bemessungsgrundlage		Art	Abgabe	Höhe
	Art	Höhe			

01- 11/200 8	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch	75.323,57 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer	15.064,71 € -4.032,11 €
festgesetzte Umsatzsteuer				11.032,60 €

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber ist Organisator diverser Golfveranstaltungen in Österreich. Neben den Turnier-Startplätzen werden den in- und ausländischen Kunden auch die Kosten für Beherbergung, Verpflegung, Unterhaltungsprogramme, Abendveranstaltungen und Werbeeinschaltungen weiterverrechnet. Dementsprechend lautet die auf den Berufungswerber ausgestellte Gewerbeberechtigung „*Organisation von Sportveranstaltungen*“ sowie „*Ankündigungsunternehmer*“.

I. Verfahren vor dem Finanzamt

2. Im Zuge zweier die Monate 01/2005 bis 08/2006 sowie 02/2007 bis 11/2008 umfassenden Umsatzsteuer-Sonderprüfungen stellt die Prüferin Folgendes fest (**Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Februar 2007**):

Der Berufungswerber habe in den Jahren 2005 und 2006 in Österreich Golfveranstaltungen, einschließlich Beherbergung, Verpflegung, Unterhaltungsprogramme, Abendveranstaltungen und Shuttleservice für in- und ausländische Firmen organisiert und für die bezogenen Leistungen, wie etwa für Nächtigungen, Gastronomie, Turniekosten, Kosten für Dekoration, Unterhaltungsprogramme, Turnierpreise, Turnierfotos, usw., einen Vorsteuerabzug vorgenommen. Diese Kosten seien dann mittels Ausgangsrechnungen an in- und ausländische Firmen weiterverrechnet worden, wobei die Fakturierung an inländische Kunden unter Ausweis der Umsatzsteuer (20%) bzw an ausländische Kunden ohne Ausweis der Umsatzsteuer erfolgte.

Im Jahr 2006 sei an die ZZ Bank in Liechtenstein eine Ausgangsrechnung in Höhe von 50.000,- € (netto) fakturiert worden. Die in Rechnung gestellten Leistungen hätten Nächtigungs- als auch Bewirtungskosten für rd. 100 Personen, Kosten für Shuttleservice, Golfpauschale, Dekoration sowie die Kosten für die Gesamtorganisation der ZZ Bank Golfveranstaltung in YY beinhaltet. Weiters sei im Jahr 2006 an die xx Bank in Liechtenstein eine Ausgangsrechnung über den Sponsoringbeitrag für zwei Golfevents in Höhe von insgesamt 15.000,- € netto fakturiert worden. Diese Rechnung umfasse neben einer gewissen Anzahl von Startplätzen auch die Nächtigungs- und Bewirtungskosten, Tombolalose sowie die Abendveranstaltung für die Teilnehmer des Events. Der Leistungsumfang habe außerdem die Möglichkeit zur Präsentation des eigenen Unternehmens durch Anbringen von Werbetransparenten am Golfplatz, den Turnierstatus als Hauptsponsor, Branchenexklusivität sowie eine Werbeeinschaltung im Birdie-Book YY (Herausgeber: Firma GG. GmbH) beinhaltet. Eine weitere Ausgangsrechnung sei im Jahr 2006 an die AA AG in der Schweiz (5.000,- SFR) gelegt worden. Die Leistungen hätten ebenfalls die Startplätze beim Turnier sowie die Übernachtungen, Bewirtungen, Abendveranstaltungen, die Möglichkeit der eigenen Produktpräsentation im Clubhaus YY, Anbringen von Werbetransparenten am Golfplatz sowie eine Werbeeinschaltung im Golfeventkatalog 2006 beinhaltet. Im Jahr 2005 seien an die eben angeführten Unternehmen ebenfalls Rechnungen für Golfevents in Österreich gelegt worden. Der Leistungsumfang entspreche den oben beschriebenen Leistungen. Die Teilnehmer an den Golfevents seien Geschäftspartner, Firmenfreunde sowie auch Mitarbeiter der jeweiligen in-

und ausländischen Firmen gewesen und von den Rechnungsempfängern auch namhaft gemacht.

Nach Ansicht der Prüferin handle es sich bei den Golfveranstaltungen um ein reines Freizeitprogramm mit Unterhaltungscharakter. Der Berufungswerber erbringe Besorgungsleistungen betreffend Nächtigung, Verpflegung, Turnierorganisation und übernehme die Kosten für die Turnierpauschalen, Hostessen, Unterhaltungsprogramm, etc. Weiters ermögliche er die Repräsentanz des Unternehmens mittels Werbetransparente, Plakate oder anderem Werbematerial. Dieses Werbematerial werde von den jeweiligen Firmen selbst zur Verfügung gestellt. Bei den fakturierten Sponsoring-Beiträgen handle es sich nicht um Werbeleistungen im Sinne des § 3a Abs 9 lit a UStG 1994, sondern um sonstige Leistungen (Besorgungsleistungen), die im Inland erbracht worden und somit im Inland steuerbar seien. Im vorliegenden Fall würden sich die eingekauften Leistungen im weitaus überwiegenden Ausmaß auf die Besorgung von Unterkunft und Verpflegung einschließlich Turniekosten beziehen. Diese Kosten würden aber nach allgemeiner Verkehrsauffassung keine Werbeleistungen darstellen, sondern seien als Reiseleistung einzustufen.

Der Berufungswerber habe hinsichtlich der Golfevents weder Werbeplanung oder Beratungen durchgeführt, noch seien Werbekonzepte für Vertragspartner erstellt worden. Außerdem liege durch die Inanspruchnahme der gebotenen Leistungen ein privater Endkonsum der Gäste vor, der schon nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems im Verbraucherland besteuert werden sollte.

Auf Grund dieser Feststellungen ermittelte die Prüferin die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer wie folgt:

	01-12/2005	01-08/2006	02-12/2007	01-11/2008
Umsätze netto, bisher	0	13.987,50 €	0	0
Erhöhung Umsätze netto	28.500,- €	56.916,67 €	55.036,52 €	77.426,19 €
Umsätze netto, lt. Nachschau	28.500,- €	70.904,17 €	55.036,52 €	77.426,19 €

3. Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und setzte mit Bescheiden jeweils von 14. Februar 2007 die Umsatzsteuer für 12/2005 sowie für 08/2006 fest. Am **27. August 2007** ergingen die jeweiligen **Umsatzsteuerjahresbescheide 2005 und 2006**.

Mit **Bescheiden jeweils vom 5. März 2009** setzte das Finanzamt die **Umsatzsteuer für 02-12/2007 sowie für 01-11/2008** fest.

4. In den gegen diese Bescheide gerichteten **Berufungen vom 24. September 2007** (Umsatzsteuer 2005 und 2006) sowie vom **20. März 2009** (Umsatzsteuer 02-12/2007 und 01-11/2008) wurde Folgendes eingewendet:

„Der Steuerpflichtige wird von in- und ausländischen Kunden beauftragt in Österreich Golfturniere zu organisieren und zu veranstalten. Der Zweck dieses Auftrages liegt für den Auftraggeber darin, neue Kunden zu gewinnen. Herr Bw. verfügt neben dem Knowhow für die werbewirksame Präsentation auch über eine umfangreiche Kundendatei und persönliche Kontakte zu Personen, die als künftige Kunden für die Auftraggeber sehr interessant sind. Neben der Organisation sorgt Herr Bw. auch für die Unterkünfte, Verpflegung und Rahmenprogramme.“

Die Werbeleistung wird von Herrn Bw. wie folgt erbracht:

Teilnehmer an einem Golfturnier sind fast ausschließlich Neukunden, die von Herrn Bw. aus seiner Kundendatei ausgewählt wurden, einige wenige Geschäftsfreunde und zwei bis drei Mitarbeiter des Auftraggebers, die für die Geschäftsanbahnungen mit den Kunden verantwortlich sind. An einem Turnier nehmen bis zu 100 Personen teil. Für das Turnier werden von Herrn Bw. die werbewirksamen Auftritte des Auftraggebers in der Golfanlage (Anbringung von Werbetransparenten, Produktpräsentation im Clubhaus) organisiert sowie Drucksachen (Werbeeinschaltungen im Birdie-Book und Golfeventkatalog) in Auftrag gegeben. Der Abgabepflichtige berät bei der Zusammensetzung der Spielgruppen um die Werbebotschaft der Auftraggeber ideal transportieren zu können. Während des Spieles und dem anschließenden geselligen Beisammensein hat der Auftraggeber und seine Mitarbeiter nun für einige Stunden die Möglichkeit den Kunden das eigene Produkt vorzustellen. Die Verbundenheit bei gemeinsamen Interessen (Golfspiel) und die zwanglose Atmosphäre ist für den Auftraggeber und seine Mitarbeiter die ideale Voraussetzung dafür, den Kunden die eigenen Produkte vorzustellen.

Herr Bw. tritt bei allen eingekauften Leistungen (wie z.B. Miete Clubhaus, Reservierung und Miete von Hotelzimmer, Gastronomie uam) in eigenem Namen auf. Diese Kosten sowie seine Leistungen für die erbrachten Werbeleistungen verrechnet der Abgabepflichtige an den Auftraggeber weiter. Die eingekauften Leistungen werden von Herrn Bw. mit keinem oder nur einem sehr geringen Aufschlag weiter verrechnet. Auch wenn Herr Bw. bei Bedarf einen Shuttledienst beauftragt um die Turnierteilnehmer zu befördern, liegt die Absicht der Teilnehmer nicht darin eine Strecke zu überwinden, sondern darin an einem Turnier teilzunehmen. Meines Erachtens kann es sich deshalb dabei um keine Reiseleistung handeln.

Zu prüfen ist nun die Frage, ob es sich bei der einheitlichen Leistung des Abgabepflichtigen um eine Besorgungsleistung oder um eine Werbeleistung handelt:

Der Grund des Auftrages für den Auftraggeber ist die Akquirierung von Kunden. Es geht nicht um die Kontaktpflege bestehender Geschäftsverbindungen, sondern um die Gewinnung von Neukunden. Die Auftraggeber sind sehr renommierte Unternehmen, die potente Personen als Neukunden gewinnen wollen. Aus diesem Grund wird anstelle der sonst üblichen Präsentationen mit anschließendem Buffet, ein Golfturnier mit sehr ansprechendem Unterhaltungsprogramm geboten. Nur durch diese Veranstaltungen und den Namen Bw., der sich mit diesen Turnieren den Ruf eines exklusiven fachkundigen Organisators erworben hat, werden vom gewünschten Personenkreis die Einladungen auch angenommen.

Die in der Begründung durch das Finanzamt angeführte Entscheidung des UFS vom 23.3.2006, RV/0442-G/05 führt aus, dass die mit der Erbringung von Beratungs-, Planungs-, Gestaltungs-, Durchführungs- und Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit Werbemaßnahmen für ein bestimmtes Produkt des Auftraggebers als einheitliche sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994, somit als Werbeleistung zu sehen ist. Inhaltlich trifft diese Beschreibung genau auf die Tätigkeit von Herrn Bw. zu. Ohne diese umfangreiche Kundenkartei und damit der Möglichkeit neue Kunden zu gewinnen, würden die Auftraggeber Herrn Bw. nicht mit der Organisation des Turniers beauftragen.

Der Zweck des Auftrages und somit die Hauptleistung besteht in einer Werbeleistung. Die Golfveranstaltung ist lediglich der Rahmen, mit dem versucht wird, Neukunden zu gewinnen. Der Umstand, dass Herr Bw. nach außen nicht als Werbeagentur auftritt, kann keinen Unterschied in der steuerlichen Behandlung einer gleichen Leistung einer Werbeagentur machen. Für den Auftraggeber sind die Kosten von Herrn Bw. Werbeaufwand.....

Der Hauptzweck der Leistung liegt wie oben ausgeführt in der Werbeleistung. Da die Werbeleistung eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat, kann die einheitliche Leistung nicht mehr als Besorgungsleistung qualifiziert werden."

5. Auf Grund einer Anfrage an den bundesweiten Fachbereich wurde der Amtspartei mit **Schreiben vom 27. Juli 2007** folgende Rechtsansicht mitgeteilt:

Nach Ansicht des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer handle es sich bei der Leistung des Steuerpflichtigen um die Organisation und Durchführung einer Reiseleistung bzw um das Besorgen einer Reiseleistung. Sofern der Steuerpflichtige die bezogenen Leistungen im eigenen Namen einkauft und in der Folge weiterverrechnet, wäre hierin ein Besorgen zu erblicken. Bei Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern sei jede einzelne Besorgungsleistung gesondert zu beurteilen, deren Leistungsart sich nach den Vorschriften der besorgten Einzelleistung richtet (§ 3a Abs 4 UStG 1994).

Die Organisation von Golfveranstaltungen sei nach der allgemeinen Verkehrsauffassung keine Werbeleistung. Unter Heranziehung der Aussagen des EuGH und der Entscheidung des UFS vom 23.03.2006, RV/0442-G/05, wäre die Organisation von Veranstaltungen nur dann als Werbeleistung zu qualifizieren, wenn zB eine Werbeagentur mit der Erstellung eines Werbekonzeptes beauftragt worden wäre und die Werbeagentur im Rahmen dieses Werbekonzeptes die Organisation von Veranstaltungen durchführen würde.

6. Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

7. Mit Vorhalt vom 12. Jänner 2012 wurde der Berufungswerber ersucht folgende Fragen zu beantworten:

„>> In der Berufung wird ausgeführt, dass Sie von in- und ausländischen Kunden beauftragt worden sind, in Österreich Golfturniere zu organisieren und zu veranstalten. So wie aus den, in den Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen zu schließen ist, wurde jedoch lediglich die ZZ-Bank Golfveranstaltung 2006 (siehe oben 4.) auf Auftrag des Kunden veranstaltet. In diesem Fall wurde auch ein Entgelt für die Gesamtorganisation in Rechnung gestellt. Nach den Leistungsbeschreibungen der restlichen Golfveranstaltungen (zB EE) dürfte deren Organisation nicht von den genannten Firmen in Auftrag gegeben, sondern vielmehr einzelne Startplätze erst nachträglich zugekauft worden sein. Die Organisation einer Sportveranstaltung alleine, ohne konkretes und individuell auf den jeweiligen Auftraggeber zugeschnittenes Gesamtkonzept, kann jedenfalls nicht unter den Begriff „Werbeleistungen“ subsumiert werden.“

Sie werden daher ersucht bekannt zu geben, ob die die Durchführung der verschiedenen Golfevents tatsächlich von Ihren Kunden (unter genauen Vorgaben der Organisations- und Werbemaßnahmendetails) in Auftrag gegeben wurde oder ob die Veranstaltungen zunächst von Ihnen organisiert und die verfügbaren Startplätze erst anschließend potentiellen Kunden angeboten und verkauft wurden.

>> Falls eine konkrete Beauftragung zur Organisation der Veranstaltungen erfolgt ist, wird um Vorlage der diesbezüglichen Rahmenverträge, woraus der Umfang des Auftrages bzw der gewünschten Leistungen ersichtlich ist, gebeten. Wurde das Rahmenprogramm, einschließlich der Verpflegung und der Nächtigungen individuell nach den Wünschen der Auftraggeber geplant? Haben Sie für Ihre Auftraggeber ein eigenes Werbekonzept erstellt?

>> Weiters führen Sie aus, dass die Teilnehmer größtenteils von Ihnen aus Ihrer Kundenkartei ausgewählt worden sind. Außerdem hätten auch Geschäftsfreunde und zwei bis drei Mitarbeiter der Auftraggeber zwecks Kundenbetreuung an den Veranstaltungen teilgenommen. Um namentliche Bekanntgabe der Teilnehmer und ihrer Position zum

Auftraggeber (Kunde, Neukunde aus Ihrer Kundenkartei, Mitarbeiter, Geschäftsfreunde, etc.) wird gebeten. In der Regel wurden pro Firma zwei bis zehn Startplätze, teilweise auch Übernachtungen, Verpflegung und Abendveranstaltungen in Rechnung gestellt. Sind in dieser Anzahl von Personen auch die Mitarbeiter der Auftraggeber inkludiert?

>> Wurden diese Golfveranstaltungen ausschließlich für Firmen veranstaltet oder konnten auch Privatpersonen Startplätze käuflich erwerben?

>> Laut Berufungsausführungen waren Mitarbeiter der Auftraggeber für die Geschäftsanbahnung verantwortlich. Wenn aber Mitarbeiter der Auftraggeber die potentiellen Kunden betreut haben und auch die körperlichen Werbeträger (wie etwa Broschüren und Werbetranparente) vom Auftraggeber selbst zur Verfügung gestellt wurden, worin bestanden dann Ihre Werbeleistungen (neben Werbeeinschaltungen in Drucksorten, deren Werbewirkung unstrittig ist)? Was (Produkte, Dienstleistungen) wurde beworben? Welche konkreten Absatzziele wurden damit verfolgt? Wurden an Ort und Stelle Geschäfte abgeschlossen?"

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Berufungswerber mit **Schriftsatz vom**

6. Februar 2012 mit:

„Die Leistungen von Herrn Bw. bestehen darin, Unternehmen und mögliche Kunden in Kontakt zu bringen. Er kleidet dieses "Zusammenfinden" in den Rahmen von Golfveranstaltungen. Es handelt sich hiebei um ein sehr exklusives Klientel. Herr Bw. präsentiert verschiedenen Unternehmen sein Werbekonzept. Ein Event umfasst üblicherweise zwischen 100 und 150 Teilnehmer. Die Unternehmen kaufen Startplätze und laden damit Persönlichkeiten aus Wirtschaft und Sport ein, welche u.a. aus der Kundenkartei von Herrn Bw. ausgesucht werden. Die einzelnen Startplätze werden nicht nachträglich verkauft, sondern werden bei der Entscheidung zur Teilnahme bereits gebucht. Das Werbekonzept umfasst auch die optische Präsentation der Teilnehmer mit Werbetranparenten und Startgeschenken. Die Teilnehmer können diese nach eigenem Wunsch und Verfügbarkeit platzieren. Das Werbekonzept wird mündlich vereinbart. Das Werbekonzept und die Präsentationsmöglichkeiten wurden in enger Zusammenarbeit der Firma Bw mit den Kunden (Auftraggebern) erstellt. Es wurden Auftragsbestätigungen gefasst. Eine Kopie liegt diesem Schreiben als Muster bei.

Die Teilnehmerliste wird im Zuge der Anfragebeantwortung von der GGernational GmbH beigelegt. Von den Kunden (Auftraggebern) waren die Firmeneigentümer und/oder Vorstände bei den Golfevents anwesend. Die Gäste wurden schwerpunktmäßig von BWundGattin und dem Team Firma Bw betreut. Die Golfveranstaltungen werden ausschließlich für Firmen veranstaltet. Die körperlichen Werbeträger wurden nicht vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt, sondern von Herrn Bw. einheitlich für die Auftraggeber entworfen, erstellt, verwaltet und aufgestellt. Die Startgeschenke der Auftraggeber wurden vom Team Bw. an alle Turnierteilnehmer ausgegeben. Die Leistungen für die Werbung und das Ziel dieser Leistungen bestehen ähnlich einer Werbeagentur darin, den Auftraggebern mit einem Konzept die Möglichkeit zu geben, die eigenen Produkte oder Dienstleistungen zu bewerben. In diesem exklusiven Rahmen werden nur Kontakte geknüpft. Die Geschäftsabschlüsse erfolgen im Nachhinein.“

8. Mit Mail vom 2. März 2012 wurde die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers nochmals darauf hingewiesen, dass für eine Subsumtion unter den Tatbestand „Werbeleistung“ der Nachweis erforderlich sei, dass ein auf den einzelnen Kunden zugeschnittenes Werbekonzept vorliege, welches umfassend und eindeutig vertraglich determiniert sei und ausschließlich den Zweck der Werbung verfolge. Dieser Nachweis sei

bisher nicht gelungen. Lediglich die durchgeführten und an die Auftraggeber weiterverrechneten Werbeeinschaltungen in diversen Fachzeitschriften könnten als Werbeleistung gesehen werden. Da diese nicht getrennt in Rechnung gestellt worden sind, sei eine Trennung erforderlich.

Darauf entgegnete die steuerliche Vertreterin mit **Mail vom 5. März 2012**, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers ausschließlich auf Werbung für die Kunden gerichtet sei.

Im **Mail vom 6. März 2012** wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass es unbedingt erforderlich sei, die Höhe der Werbeleistungen aus Einschaltungen in Printmedien, Plakate, etc. aus den Pauschalbeträgen herauszufiltern.

9. Mit Ladung zum Erörterungsgespräch vom 7. März 2012 erging auch das Ansuchen an den Berufungswerber eine Aufstellung mitzunehmen, aus der der Anteil der nicht getrennt in Rechnung gestellten, sondern in den strittigen Pauschalleistungen enthaltenen Werbeeinschaltungsleistungen hervorgeht.

Über den **Verlauf des Erörterungsgespräches vom 28. März 2012** wurde Folgendes niederschriftlich festgehalten:

Die Werbung am Golfplatz erfolge durch Werbetransparente, welche vom Kunden bereitgestellt und nach den Vorgaben des Berufungswerbers erstellt worden wären. Diese würden dann vom Berufungswerber am Golfplatz oder/und im Clubhausbereich platziert werden. Ein Teil der Teilnehmer seien Kunden des Berufungswerbers, der andere Teil bestehe aus 5 bis 10 Clubmitgliedern (ca. 6-7 Vorstände des Clubs und 2-3 weitere Clubmitglieder: Unternehmer und Freiberufler), welche unentgeltlich am Turnier und an den Abendveranstaltungen teilnehmen würden. Die Clubmitglieder würden gezielt mit den Auftraggebern des Berufungswerbers zusammengeführt werden.

Die Startgeschenke erstelle der Kunde selbst. Der Berufungswerber lege mit den Kunden das Konzept bezüglich Gestaltung des Kundengeschenkes fest. Auch die Imagebroschüren würden von den Kunden selbst stammen. Der Berufungswerber stelle im Zuge der Turnierorganisation die Kundengruppen zusammen (Turnierflights und Abendveranstaltungen, Tischordnung). Er mache ein individuelles Konzept für Kunden und zwar: Möglichkeiten der Produktpräsentation und des Unternehmens sowie die Zusammenführung von Persönlichkeiten aus Wirtschaft und Sport. Nach Ansicht des Berufungswerbers seien auch Sportler für seine Kunden interessant (zB Sportler1,2, etc). Im Zuge des Turniers würden auch Preisgelder iHv ca. 15.000,- € (für Professionals) bezahlt werden.

Der Berufungswerber legte ein T-Shirt, eine Seidengeschenktasche sowie ein Golfball mit dem Logo „Xx“ vor. Mit Ausnahme der Geschenktasche werden diese Geschenke von den Kunden erstellt.

Vorgelegt wurden zudem folgende Schriftstücke:

„ALLGEMEINE VORGABEN für unsere Golfveranstaltungen“

Golfveranstaltungen von unserem Unternehmen sind auf 3 Werbesäulen aufgebaut:

1. Printmedien = Golf Event Katalog und Birdiebooks (Golfführer)
2. Werbungen am Golfplatz, Werbungen im Clubhaus und Hotelbereich, Turniertafel mit Detailinformationen (Turnierformat) und Firmenlogos unserer Sponsoren, Auflegen von Imagebroschüren im Clubhaus und Hotelbereich, Startgeschenke mit Firmenlogo und Imagebroschüren
3. Zusammenführung von Zielgruppenkunden: - aus unserem Netzwerk, - geladene Gäste von Geschäftsfreunden und Sponsoren, - geladene Gäste „Top of Golf Clubs“

Die Werbemaßnahmen werden individuell mit dem jeweiligen Kunden abgestimmt und vereinbart. Bei unseren Golfveranstaltungen kreieren wir eine perfekte Plattform für unsere Kunden die Unternehmen und Produkte zu präsentieren und die Entscheidungsträger mit hochkarätigen Persönlichkeiten zusammenzuführen. In diesem Zusammenhang sind in den letzten Jahren viele nachhaltige Geschäftsbeziehungen im Zuge unserer Veranstaltungen entstanden.“

Behauptete Werbewerte der Startplätze:

„Aktennotitz ZZ Bank Golfveranstaltung 2006:“

Herr CC Verwaltungsratspräsident der ZZ Bank Liechtenstein, ist im Juli 2005 aufgrund Empfehlungen von unseren Schweizer und Liechtensteiner Geschäftsfreunden und unserer sehr guten Reputation an unser Unternehmen „herangetreten“ einen Geschäftstermin in Liechtenstein zu vereinbaren. Bei unserem ersten Treffen mit Cc im August 2005 haben wir die Vorgabe von der ZZ Bank erhalten, eine hochkarätige internationale Golfveranstaltung in der Schweiz oder Deutschland oder Österreich für die ZZ Bank zu kreieren, als Zielsetzung unseres Auftraggebers die Bank und die Bankdienstleistungen perfekt zu bewerben. Nach mehreren Meetings in Liechtenstein mit Herrn Cc und dem Werbe- und Marketingteam der ZZ Bank – August 2005 bis Januar 2006 – haben wir uns mit den Entscheidungsträgern der Bank geeinigt, in der ersten Augustwoche 2006 im Golfclub Am YY die Golfveranstaltung der ZZ Bank zu organisieren.

Unser Unternehmen war der Gesamtorganisator der internationalen ZZ Bank Golfveranstaltung 2006, mit folgenden, von unserem Unternehmen ausgearbeiteten Werbe- und Marketingmöglichkeiten:

ZZ Bank wird bei der Veranstaltung präsentiert und beworben.

Dienstleistungen der ZZ Bank werden bei der Veranstaltung präsentiert und beworben.

Turnierteilnehmer wurden in Zusammenarbeit mit unserem Unternehmen und ZZ Bank ausgewählt. Die geladenen Gäste waren Geschäftspartner von unserem Unternehmen, Zielgruppenkunden vom Golfclub Am YY (Auswahl über unser Unternehmen und Vorstand Golfclub Am YY) sowie Kunden / Prospects von der ZZ Bank.

Der Welcome Abend der ZZ Bank fand im Hotel statt. Bei dieser exklusiven Abendveranstaltung wurde das Unternehmen und die Produkte der ZZ Bank vom Präsidenten des Verwaltungsrates und Vorständen der ZZ Bank vorgestellt und präsentiert.

Weitere Werbeauftritte der ZZ Bank wurden von unserem Unternehmen entwickelt und organisiert. ZZ Bank Werbeeinschaltung im Golfführer Golfclub Am YY. Aufstellen von

Werbetransparenten und Beach Flags am Golfplatz und Clubhausbereich. Auflegen von ZZ Bank Produkten (Broschüren) im Hotel RR und Clubhausbereich. Diverse Startgeschenke wurden auf unsere Empfehlung von Bankseite bestellt und mit ZZ Bank Broschüren in einer exklusiven Geschenkbox an alle Gäste und Turnierteilnehmer bei der Golfveranstaltung ausgegeben.

Die Turnierflights á 4 Personen wurden in enger Zusammenarbeit von unserem Unternehmen und der ZZ Bank zusammengestellt, mit dem Ziel, für die Bank attraktive zukünftige Geschäftsverbindungen zu organisieren.

Im Zuge der Preisverteilung / Abendveranstaltung im Golfclub Am YY stand das Unternehmen und Produkte der ZZ Bank mit Mittelpunkt und die Vorstellung und Zusammenführung von interessanten Wirtschaftspersönlichkeiten und Zielgruppenkunden für zukünftige ZZ Bank Geschäfte in Liechtenstein.

Alles in Allem haben wir von den Entscheidungsträgern der ZZ Bank, ein Schreiben vom Verwaltungsratspräsidenten der ZZ Bank liegt dieser Aktennotiz bei, und von vielen geladenen Gästen eine ausgezeichnete Rückmeldung für eine perfekte Golfveranstaltung und eine sehr gute Werbebotschaft für die ZZ Bank erhalten."

„Aktennotiz xx -BANK (Liechtenstein) AG Zusammenarbeit 2005 bis 2008

Herr MM, Vorstandsvorsitzender der xx -Bank (Liechtenstein) AG, ist im Jahr 2004 aufgrund einer persönlichen Empfehlung von einem Liechtensteiner Geschäftsfreund und unserer sehr guten Reputation an unser Unternehmen „herangetreten“ einen Geschäftstermin in Liechtenstein zu vereinbaren. Nach mehreren Meetings 2004 und 2005 mit Herrn MM in Liechtenstein und Österreich haben wir vereinbart, ab dem Jahr 2005 (und Folgejahre) eine hochkarätige internationale Golfveranstaltung im Raum DD zu veranstalten. Die Vorgabe unseres Auftraggebers war klar definiert, als Hauptsponsor mit Branchenexklusivität die Bank und Bankdienstleistungen perfekt zu bewerben.

Unser Unternehmen war in den Jahren 2005 bis 2008, in enger Zusammenarbeit mit der xx -Bank (Liechtenstein) AG, Veranstalter von hochkarätigen Golfveranstaltungen in L und YY. Die Vorgaben unserer Co-Operation mit der xx -Bank (Liechtenstein) AG waren klar definiert. Das Unternehmen xx -Bank (Liechtenstein) AG wird bei unseren Veranstaltungen präsentiert und beworben. Dienstleistungen der xx -Bank (Liechtenstein) AG werden bei unseren Veranstaltungen präsentiert und beworben. Turnierteilnehmer werden in Zusammenarbeit mit unserem Unternehmen und der xx -Bank (Liechtenstein) AG ausgewählt. Die geladenen Gäste sind Geschäftspartner von unserem Unternehmen, Zielgruppenkunden vom Golfclub Am YY (Auswahl über unser Unternehmen und Vorstand Golfclub Am YY) sowie Kunden / Prospects von der xx -Bank (Liechtenstein) AG. Die xx -Bank (Liechtenstein) AG hat bei 2 exklusiven Golfveranstaltungen / Jahr und bei 2 bis 3 Abendveranstaltungen / Jahr die Möglichkeit das Unternehmen und Bank Produkte / Dienstleistungen zu präsentieren und zu bewerben. Die Turnierflights für unseren Kunden werden in enger Zusammenarbeit von unserem Unternehmen und der xx -Bank (Liechtenstein) AG zusammengestellt, mit dem Ziel, für die Bank attraktive zukünftige Geschäftsverbindungen zu organisieren. Im Zuge von 2 Golfveranstaltungen / Jahr und 2 bis 3 Abendveranstaltungen / Jahr werden von unserem Unternehmen Zielgruppenkunden, aus den Bereichen Wirtschaft und Sport, den Entscheidungsträgern der xx -Bank (Liechtenstein) AG vorgestellt.

Alles in Allem haben wir von den Entscheidungsträgern der xx -Bank (Liechtenstein) AG und von vielen geladenen Gästen in den Jahren 2005 bis 2008 ausgezeichnete Rückmeldungen erhalten. In diesem Zusammenhang gehen wir davon aus, dass über unsere exklusiven Golfveranstaltungen attraktive und nachhaltige Geschäftsvereinbarungen für die xx -Bank (Liechtenstein) AG entstanden sind."

Nachdem dem Berufungswerber im Zuge des Erörterungsgespräches die unveränderte Rechtsansicht der Referentin mitgeteilt und darauf hingewiesen wurde, dass die vorgelegte Aufstellung zur Ermittlung der Werbewerte nicht tauglich sei, da diese beträchtlich mit den

gesamten in Rechnung gestellten Beträgen identisch seien, wurde die Vorlage einer korrigierten Aufstellung vereinbart.

10. Nachdem innerhalb der vereinbarten Frist keine Vorlage dieser Aufstellung erfolgte, wurde der Berufungswerber mit **Schreiben vom 24. April 2012** daran erinnert, dies nachzuholen. Andernfalls müsse eine Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen.

Mit **Mail vom 30. April 2012** teilte der Berufungswerber dann Folgendes mit:

„Aus den beiliegenden Aufstellungen ersehen Sie die reinen Werbeleistungen, die jedem Kunden im Rahmen einer Veranstaltung verrechnet wurden. Diese Werbeleistungen umfassen Werbeeinschaltungen in Golf Event Katalogen und Birdiebooks ebenso wie Werbetransparente an Golflöchern und Präsentationsmöglichkeiten im Clubhaus und Hotelbereich. Die Höhe der aufgelisteten Beträge ist fremdüblich und ergibt sich aus den Werbeleistungen, die von der Firma Bw und GGernational GmbH tatsächlich an ihre Kunden dafür verrechnet werden. Die Golf Event Kataloge und Birdiebooks werden von der GGernational GmbH erstellt. Wenn sich im Einzelunternehmen Möglichkeiten ergeben, im Rahmen von Veranstaltungen auch Einschaltungen in diesen Katalogen zu lukrieren, werden diese auch genutzt. Jährlich erfolgt von der GGernational GmbH eine Verrechnung der Kosten an das Einzelunternehmen. Diese Kostenverrechnung umfasst Know-How, Nutzung der Kundenkartei, Werbeleistungen und Diverses. Sonstige Eingangsrechnungen für die Werbeleistungen liegen nicht vor. Die Präsentationsmöglichkeiten unserer Kunden - Werbetransparente, Präsentationsmöglichkeiten im Clubhaus und Hotelbereich, Auflegen von Imagebroschüren - werden nach dem Marktwert einer PA Veranstaltung verrechnet. Die Produktion der Werbetransparente, Startgeschenke mit Logoaufruck, Imagebroschüren unserer Kunden und Diverse werden von unseren Empfehlungsfirmen direkt mit dem jeweiligen Kunden verrechnet.“

Die dem Mail beigelegten Unterlagen waren mit den im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten inhaltsgleich.

11. Dem entgegnete die Referentin mit **Schreiben vom 3. Mai 2012**:

Wie bereits ausführlich im Rahmen des Erörterungsgespräches vom 28. März 2012, im Vorhalt vom 12.01.2012 sowie im Mail vom 02.03.2012 dargelegt wurde, kann der Unabhängige Finanzsenat eine tatbestandsmäßige Werbeleistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und des Gemeinschaftsrechtes (MwSt-SystRL) nur in den Leistungen betreffend Einschaltungen in einschlägigen Printmedien erkennen. Sie wurden daher bereits mehrmals ersucht, eine Aufstellung vorzulegen, woraus der relative Anteil dieser Leistungskomponente im Verhältnis zum „Gesamtpaket“ der Leistungen (Startplätze, Verpflegung, Übernachtungen, etc.) hervorgeht. Eine Aufteilung sollte dabei nach Maßgabe der verursachten Kosten (nicht Erlöse) erfolgen, um eine willkürliche Aufteilung hintan zu halten. Die von Ihnen vorgelegte Aufstellung erfüllt diese Voraussetzungen keinesfalls, sondern ist ein neuerlicher Versuch, sämtliche strittigen Leistungen in einen „Werbemantel“ zu kleiden.

Nachdem wiederum keine geeigneten Unterlagen vorgelegt wurden, verbleibt der Abgabenbehörde als ultima ratio nur die Schätzung des Werbeanteils (§ 184 Abs 2 BAO). In Anbetracht des umfangreichen Leistungspaketes, welche die diversen Startplätze beinhalten (Golfturniere, exklusive Verpflegung, Übernachtungen, Partys, Galaabende, Tombolapreise, etc.), wird daher davon ausgegangen, dass ein Anteil von 10 % auf Werbeeinschaltungen in Printmedien entfällt....“

Auf dieses Schreiben antwortete der Berufungswerber mit **Mail vom 9. Mai 2012:**

„Ihre Annahme, dass der Erlösanteil für die Einschaltungen in den Printmedien nur 10 % des Rechnungsbetrages ausmacht, ist nicht richtig. Eine Einschaltung in den Katalogen und Birdiebooks wird zu den Preisen verkauft, welche ich Ihnen in meiner Aufstellung bekanntgegeben habe. Auch bei der Ermittlung des "Paketpreises" für eine Veranstaltung sind die Leistungen für die Werbeeinschaltungen mit dem fremdüblichen Wert kalkuliert. Die Erstellung der Kataloge und Birdiebooks sind mit sehr umfangreichen Arbeiten verbunden. Deshalb würde eine Kalkulation auf Kostenbasis nach Umlage der personellen Leistungen auf die leistungsverursachende Kostenstelle vermutlich zu dem gleichen Ergebnis kommen. Es wird von mir keine strittige Leistung in einen "Werbemantel" gekleidet.“

Die Referentin erwiderte mit **Schriftsatz vom 10. Mai 2012:**

„Laut den vorliegenden Ausgangsrechnungen wurden nicht nur die Werbeeinschaltungen zum Vertragsinhalt erhoben, sondern es zählten vor allem auch die Teilnahme an Golfveranstaltungen sowie die Inanspruchnahme zahlreicher sonstiger Leistungen, wie etwa Hotelübernachtungen, Verpflegungen und Teilnahmen an diversen Abendveranstaltungen, zum vereinbarten Leistungsumfang. Unbestritten ist, dass diese Leistungen auch tatsächlich ausgeführt wurden. Diese von Ihnen als Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes im Rahmen Ihres Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausgeführten Leistungen unterliegen daher gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer.

Völlig unverständlich erscheint daher Ihre Aussage, dass die jeweiligen Leistungspakete, welche aus zahlreichen Leistungskomponenten bestehen und für die Sie als Unternehmer auch Eingangsleistungen bezogen und dementsprechend auch den Vorsteuerabzug geltend gemacht haben, wertmäßig nur aus den Leistungen für die Werbeeinschaltungen bestehen sollen. Selbst Ihre Aufstellung betreffend den Werbewert der einzelnen Leistungen steht hiezu in Widerspruch: auch hier verweisen Sie darauf, dass im Preis „alle Dienstleistungen und Fixkosten inkludiert“ sind, also sehr wohl Bestandteil des Leistungsentgelts und damit der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die objektiv auf die jeweiligen Leistungsteile entfallenden Entgeltsanteile sind dabei im Schätzungswege zu ermitteln (auf die Ausführungen im Vorhalt vom 3. Mai 2012 wird verwiesen).

Um den Verfahrensablauf nicht weiter zu verzögern, wird ersucht, allfällige Beweismittel noch vor Abhaltung der mündlichen Verhandlung vorzulegen.“

12. Einen Tag vor Abhaltung der mündlichen Verhandlung übermittelte der Berufungswerber folgende Aufstellungen:

.....

13. In der am **30. Mai 2012** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Die steuerliche Vertreterin bekräftigte nochmals ihre Ansicht, dass sämtliche erbrachten Leistungen Werbeleistungen darstellen würden. Hinsichtlich der Leistungen an die ZZ-Bank in Liechtenstein sei der Berufungswerber beauftragt worden, ein Golfevent zu veranstalten. Im Anschluss an diese Veranstaltung seien auch Geschäftsabschlüsse erfolgt, daher sei dieser Event sehr wohl eine Werbeleistung. Auch bei der Xx Gruppe sei von einer Werbeleistung auszugehen. Das Event habe die Plattform dafür geboten, dass ein Produkt ganz gezielt den

möglichen Abnehmern vorgestellt werden könne. Eine Bank würde nicht irgendein Freizeitvergnügen veranstalten, wenn dies nicht gerechtfertigt wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung entschieden:

1. Festgestellter Sachverhalt

Der Berufungswerber veranstaltete in den berufungsanhängigen Jahren Golfturniere in Österreich, zu denen auch prominente Sportler und Wirtschaftstreibende eingeladen wurden.

Außerdem organisierte und besorgte er für seine Kunden, die im Rahmen dieser Veranstaltungen erforderliche Beherbergung, Verpflegung, Unterhaltungsprogramme, Abendveranstaltungen, das Shuttleservice, usw. und gab Werbeeinschaltungen seiner Kunden in einschlägigen Printmedien (Golfkataloge, Birdiebooks) in Auftrag. Durchgeführt wurden diese Einschaltungen von der GGernational GmbH, die diese Kataloge auch erstellte. Der Berufungswerber ist deren geschäftsführender Gesellschafter.

Darüber hinaus wurde den Kunden die Möglichkeit geboten, die von ihnen selbst bereit gestellten Werbemittel (Plakate, Transparente, Prospekte, etc.) am Golfplatz, im Clubhaus oder/und bei den Abendveranstaltungen zu platzieren und ihre Produkte selbst zu präsentieren. Die im Zuge eines Turnieres ausgegebenen Startgeschenke (zB T-Shirts, Golfbälle) waren mit dem Logo des Hauptponsors bedruckt und auch diese wurden von den Kunden selbst bereitgestellt.

Der Berufungswerber trat bei allen eingekauften Leistungen (zB Miete Clubhaus, Hotelzimmer, Gastronomie, etc.) im eigenen Namen auf. Diese Leistungen wurden sodann den in- und ausländischen Kunden in Form von Sponsoring-Beiträgen in Rechnung gestellt. Die Leistungen an ausländische Kunden behandelte der Berufungswerber als nicht steuerbare (einheitliche) Werbeleistungen und berechnete keine Umsatzsteuer.

Mit Ausnahme der ZZ-Bank Golfveranstaltung im Jahr 2006 wurden die Turnierevents nicht exklusiv für einen einzigen Kunden organisiert und veranstaltet, sondern es konnten neben einem Hauptsponsor auch zahlreiche andere Unternehmen Startplätze käuflich erwerben. Teilweise wurden die Turniere jährlich wiederkehrend veranstaltet (zB EE). Eine Veranstaltung umfasste idR 100-150 Teilnehmer.

Teilnehmer waren die Kunden des Berufungswerbers (Firmeneigentümer und Vorstandsmitglieder, teilweise samt Begleitpersonen, deren Geschäftspartner und Mitarbeiter) sowie Personen aus der Kundenkartei des Berufungswerbers (Persönlichkeiten aus Wirtschaft und Sport). Darüber hinaus wurden auch Mitglieder des Golfclubs YY (Vorstände des Clubs,

weitere Clubmitglieder aus Freiberufler- und Unternehmerekreisen, insgesamt ca. 5-10 Personen je Veranstaltung) eingeladen, unentgeltlich am Turnier und an den Abend- bzw Rahmenveranstaltungen teilzunehmen.

Folgende Leistungsumfänge wurden in den jeweiligen Ausgangsrechnungen fakturiert:

	Rechnung vom:	Rechnungs - adressat:	Leistungsumfang:	Rechnungs - betrag:
1	10.01.2005	AA AG/Schweiz	2 Seiten in Golfkatalog, Anbringen von 3 Werbetransparenten, Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, 4 Startplätze (1 Flight) für Event1 2005, 1 Startplatz für EE 2005, 8 Startplätze (2 Flights) für den AA AG Team Cup 2005	4.200,- €
2	06.04.2005	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event1 2005 und EE 2005: 8 Startplätze, inklusive 4 Übernachtungen, Welcome Barbecue Party, 2 exklusive Golfveranstaltungen, 2 exklusive Gala Abende, je 1 Werbeseite im Birdiebook Golfclub X und Golfclub Y, je 1 Golfloch-3 Werbetrasparente für Golfveranstaltung A und B, 1 Werbeseite im Golfkatalog, Logo auf allen Drucksorten, Branchenexklusivität	20.000,- €
3	30.11.2005	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event2 und EE 2006: 8 Startplätze für Event2, 8 Startplätze für EE 2006, inklusive Übernachtungen, Gala-Abend, Beach Party und Players Night in YY, 1 Werbeseite im Golfkatalog, 1 Werbeseite im Birdiebook Golfclub X, je ein Golfloch-Werbetrasparente für Golfveranstaltung C und D, Logo auf allen Drucksorten, je 10 Tombolalose für alle Gäste (insgesamt 80 Stk.), Branchenexklusivität, Turnierstatus Hauptsponsor	10.000,- € (1. TR)
	Summe 2005			34.200,- €
4	08.08.2006	Zz-Bank AG/Liechtenstein	ZZ-Bank Golfveranstaltung 2006: 80 Startplätze, Golfpauschale Golfclub YY, 2 Übernachtungen für 102 Personen, Galaabend für 102 Gäste, Champagner-Empfang, 4 Gang Dinner, einschließlich Getränke, Shuttle Service, Pauschale für Gesamtorganisation	50.000,- €
5	15.01.2006	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event2 und EE 2006: 8 Startplätze für Event2, 8 Startplätze für EE 2006, inklusive Übernachtungen, Gala-Abend, Beach Party und Players Night in YY, 1 Werbeseite im Golfkatalog, 1 Werbeseite im Birdiebook Golfclub X, je ein Golfloch-Werbetrasparente für Golfveranstaltung C und D, Logo auf allen Drucksorten, je 10 Tombolalose für alle Gäste (insgesamt 80 Stk.), Branchenexklusivität, Turnierstatus Hauptsponsor	15.000,- € (2. TR)
6	24.03.2006	AA AG/Schweiz	2 Seiten in Golfkatalog, Anbringen von 3 Werbetrasparenten auf den Golfplätzen, Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, 2 Startplätze für Event2 und EE 2006, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 2 mal 3 Übernachtungen	3.300,- €
	Summe 2006			68.300,- €
7	15.01.2007	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY und L 2007, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetrasparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	10.000,- €
8	05.02.2007	AA AG/Schweiz	1 Seite in Golfkatalog 2007, Anbringen von 3 Werbetrasparenten auf den Golfplätzen (1 Golfloch), Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, je 2 Startplätze für Event4 2007 und EE 2007, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 2 mal 3 Übernachtungen (2 DZ)	3.231,43 €
9	19.07.2007	R	Golf Sponsoring Veranstaltung YY und K 2007	2.550,- €

		AG/Schweiz		
10	19.07.2007	FF / Italien	Golf Sponsoring Veranstaltung L und YY 2007: Event4 2007 und EE 2007	4.000,- €
11	17.09.2007	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	5.000,- € (1.TZ)
	Summe 2007			24.781,43 €
12	02.01.2008	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	10.000,- € (2.TZ)
13	02.01.2008	Sch Treuhand Anstalt/Liech tenstein	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	6.000,- €
14	02.01.2008	Z AG/ Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	6.000,- €
15	02.01.2008	T Liechtenste in	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	6.000,- €
16	02.01.2008	AO/ Liechtenstein	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 2 Startplätze Veranstaltung YY 2008	2.000,- €
17	02.01.2008	i AG /Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 8 Startplätze Veranstaltung YY 2008	12.000,- €
18	02.01.2008	Dr/ Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	8.000,- €
19	02.01.2008	St Immobilien/ Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 2 Startplätze Veranstaltung YY 2008	4.000,- €
20	02.01.2008	B/ Tschechien	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	6.000,- €
21	02.01.2008	F Computer AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 4 Startplätze Veranstaltung YY 2008	6.000,- €
22	15.01.2008	AA AG/Schweiz	Werbeseite im Golf Katalog 2008, 2 Startplätze und 2 Begleitpersonen für EE 2008 Golfclub YY, 2 Startplätze und 2 Begleitpersonen für Event6 2008 Golfclub YY, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 3 Übernachtungen, 1 Startplatz für EE on Event7, inkl. Galaabend im Badrutt's Palace und Welcome Party, Branchenexklusivität	3.231,43 €
23	04.07.2008	BP AG/Liechten s	Sponsoring Veranstaltung YY 2008	2.000,- €

		tein		
24	04.07.2008	AB AG/Liechtenstein	Sponsoring Veranstaltung YY 2008	1.500,- €
25	24.07.2008	TT und Corporate	Teilnahme Golfveranstaltung Event5 15.07.2008	2.000,- €
	Summe 2008			74.731,43 €

2. Gesetzliche Grundlagen

2.1. Unionsrecht

Art 9 Abs 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (6. MwSt-RL) bzw Art 43 der MwSt-SystRL (Inkraftgetreten am 1.1.2007) bestimmen, dass als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.

Nach **Art 9 Abs 2 lit e der 6. MwSt-RL** bzw nach **Art 56 Abs 1 Z b der MwSt-SystRL** gilt als Ort der Dienstleistungen auf dem Gebiet der **Werbung**, „*die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.*“

Nach Ansicht des **EuGH** (27.10.2011, Rs C-530/09, „**Inter-Mark Group**“, 17.11.1993, Rs. C-69/92, „**Kommission/Luxemburg**“, 17.11.1993, Rs. C-68/92, „**Kommission/Frankreich**“) ist mit dem Begriff der Werbung 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, weshalb zu den Leistungen auf dem Gebiet der Werbung grundsätzlich auch Veranstaltungen von Cocktailempfängen, Essen, Seminare, Unterhaltungsveranstaltungen und dgl. zählen können.

Werden **ausschließlich andere Mittel** verwendet, so sind für die Entscheidung, ob der fragliche Vorgang eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der 6. MwSt-RL

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, wobei diese Eigenschaft des Dienstleistenden keine unerlässliche Voraussetzung für die Bewertung darstellt. Es könne nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung von einem Unternehmen erbracht wird, das sich nicht ausschließlich und nicht einmal hauptsächlich mit Werbung befasst, wenn auch nach Ansicht des EuGH ein solcher Fall **wenig wahrscheinlich** erscheint.

Um eine missbräuchliche weite Auslegung des Begriffes der „*Leistungen auf dem Gebiet der Werbung*“ hintan zu halten, sei nach Ansicht des Generalanwalts (Schlussantrag in der Rs. C-68/92) entscheidend, dass es sich bei den Auslagen der Werbeagentur (im Zusammenhang mit Werbeleistungen im engen als auch im weiten Sinn) um Vorgänge handelt, bei denen „**guten Glaubens**“ angenommen werden könne, dass sie den Verkauf von Erzeugnissen fördern sollen.

Zu beachten ist dabei, dass sämtlichen Überlegungen des EuGH die Tatsache zu Grunde lag, dass die beauftragten Werbeagenturen ein **individuelles Werbekonzept** erstellten und **im Rahmen dieses Konzeptes oder dieser Kampagne** auch entsprechende Veranstaltungen und Cocktails organisierten (UFS 25.02.2005, RV/0119-G/03). Dementsprechend beurteilte der UFS (23.03.2006, RV/0442-G/05) die Tätigkeiten einer in Deutschland ansässigen Event Agentur (Entwicklung und Umsetzung eines Konzeptes für Veranstaltungen ihrer Kunden) als solche auf dem Gebiet der Werbung, nachdem die Event Agentur auf Grund der umfassenden und eindeutigen vertraglichen Gestaltungen, die Erstellung eines **Gesamtkonzeptes von Werbemaßnahmen** für ein **bestimmtes Produkt des Auftraggebers** nachweisen konnte.

2.2. Nationales Recht

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 3a UStG 1994 (idF BGBl. I Nr. 180/2004 und BGBl. I Nr. 24/2007) lautet auszugsweise:

(6) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

(8) Die folgenden sonstigen Leistungen werden 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,

(9) Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung 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;

(10) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind: ...

2. die Leistungen, die der **Werbung** oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;..

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Fraglich ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Berufungswerber an dessen Kunden erbrachten und als Sponsoring-Beiträge in Rechnung gestellten Leistungen, die sich im Wesentlichen aus der Teilnahme an einer exklusiven Golfveranstaltung, samt Übernachtungen, Rahmenprogramm und Verpflegung zusammensetzen, (einheitlich) als Werbeleistung iSd Unionsrechts bzw des § 3a Abs 10 iVm Abs 9 zu würdigen sind oder als jeweilige Einzelleistungen gesondert einer Beurteilung zu unterwerfen sind.

3.2. Hiezu ist zunächst grundsätzlich festzuhalten, dass Werbekonzepte (u.a. Werbeberatung, Werbegestaltung, Werbeplanung, Beschaffung von Werbemittel und Überwachung der Werbemittelherstellung) in der Regel von fachlich einschlägigen, professionellen Werbeagenturen, individuell und gezielt für deren Kunden und deren (konkret definierten) Produkte erstellt werden. Dabei werden **vorweg** genau spezifizierte, schriftliche Rahmenverträge abgeschlossen, welche nicht nur die konkreten Werbemaßnahmen, sondern auch die vorweg vorzunehmende Markt- und Kundenanalysen sowie die nachträgliche Kontrolle der Einhaltung der Werbeziele beinhalten. **Im Fokus der Tätigkeit steht demzufolge der reine Werbezweck**; die dazu gehörenden Maßnahmen zur Erreichung des Ziels sind somit lediglich **Mittel zum Zweck**. Die verschiedenen Aktionen, die ein Werbekonzept beinhaltet, verfolgen demnach nur einen einzigen, auf Werbung gerichteten Zweck.

In diesem Sinne sind auch die Aussagen des **EuGH** zu verstehen, wenn er vermeint, dass die Veranstaltungen von Cocktailempfängen, Essenseinladungen, Seminare, Unterhaltungsveranstaltungen und dgl. dann als Werbeleistungen zu beurteilen sind, wenn diese **Teile eines Werbegesamtkonzeptes** bzw einer **Werbekampagne** darstellen und auch tatsächlich in diesem Rahmen abgehalten werden. Jedoch werden die Leistungen eines Veranstalters nicht deswegen zwangsläufig zu Werbeleistungen, wenn lediglich die Plattform

für eine Werbeleistung bereitgestellt wird, die für sich alleine dem Freizeit-, Repräsentations- und/oder Unterhaltungsbereich zuzuordnen ist.

Wenn der EuGH vermeint, dass es indiziell für das Vorliegen einer Werbeleistung spricht, wenn die eingesetzten (Werbe)Mittel von einer Werbeagentur geliefert worden sind, dieser Umstand jedoch keine unerlässliche Voraussetzung darstellt, so bringt er damit zum Ausdruck, dass der Unternehmensgegenstand des Leistenden alleine grundsätzlich nicht ausschlaggebend sein kann, ob Werbeleistungen erbracht werden oder nicht, sondern vielmehr deren inhaltlicher Gehalt. Mit seiner Aussage, dass es **wenig wahrscheinlich** sei, wenn eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung von einem Unternehmen erbracht werde, welches sich nicht ausschließlich und nicht einmal hauptsächlich mit Werbung befasse, gibt der EuGH doch unmissverständlich zu verstehen, welche hohen Anforderungen an das erforderliche Werbe-Know-How zu stellen sind, um von Werbeleistungen sprechen zu können.

3.3. Der Berufungswerber vermeint nun, dass insgesamt eine Werbeleistung deshalb vorliege, weil seine Golfveranstaltungen auf drei Säulen aufgebaut seien, nämlich auf

> > > Einschaltungen in Printmedien,

> > > der den Kunden gebotene Möglichkeit, Werbemittel am Golfplatz, im Clubhaus oder Hotelbereich zu plazieren, Broschüren aufzulegen, Startgeschenke zu verteilen und mittels der Turniertafel Detailinformationen zu präsentieren und

> > > der Zusammenführung von Zielgruppenkunden

Hinsichtlich der genannten **ersten Säule**, nämlich der Einschaltungen in Printmedien, ist dem Berufungswerber beizupflichten, dass diese Leistungen grundsätzlich als Werbeleistungen zu beurteilen sind und iSd § 3a Abs 9 UStG 1994 dort ausgeführt werden, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Zu den Maßnahmen der **zweiten Säule** ist anzuführen, dass es sich hierbei nicht um Werbemaßnahmen des Berufungswerbers handelt, sondern lediglich um die, im Ermessen der Kunden liegenden **Möglichkeiten**, die von **ihnen selbst bereit gestellten** Werbemittel optimal präsentieren zu können. Die Kunden können folglich eine Freizeit- bzw Sportveranstaltung nützen, um damit selbst ihre Werbebotschaften zu verbreiten und ihren Absatz zu erhöhen. Das durch den Berufungswerber und seine Mitarbeiter erfolgte Platzieren dieser Werbemittel macht die Hauptleistung, nämlich die Turnierteilnahme, inhaltlich nicht zu einer Werbeleistung und ist bestenfalls als Nebenleistung zu beurteilen.

Die Frage, ob es sich hierbei um eine Werbeleistung handelt, stellt sich daher nicht beim Berufungswerber, sondern vielmehr bei dessen Kunden, die diese Leistungen

(ertrag-)steuerlich als Betriebsausgaben und nicht als steuerlich unbeachtliche Repräsentation behandelt wissen möchten.

Nicht anders ist die **dritte Säule** zu würdigen: Die Zusammenführung von Zielgruppen kann zwar grundsätzlich der Förderung von Geschäftsbeziehungen zwischen den teilnehmenden Personen dienen, dies alleine reicht aber nicht aus, um von einer einheitlichen Werbeleistung ausgehen zu können. Dementsprechend sind auch jährliche Mitgliedsbeiträge an Golfclubs nicht als Werbeleistungen unter § 3a Abs 10 UStG 1994 zu subsumieren, obwohl auch hier neben den gesellschaftlichen Aspekten beruflich bedingte Interessen zum Tragen kommen können.

Auf Grund fehlender (eindeutiger und klarer) **Werbe**verträge sowie der Tatsache, dass den Kunden schlussendlich nicht die Erstellung eines Marketingkonzeptes, sondern (nur) die Teilnahme an diversen Golfveranstaltungen in Rechnung gestellt wurde, ist es als erwiesen anzusehen, dass für die an den jeweiligen Veranstaltungen teilnehmenden Kunden kein eigenes, individuelles, gezielt auf deren Produkte zugeschnittenes Werbekonzept konzipiert und durchgeführt wurde, was zudem in Anbetracht der Vielzahl der aus unterschiedlichen Branchen kommenden Kunden prima facie als schwer durchführbar erscheint. Auch finden sich in den vorliegenden Unterlagen keinerlei Hinweise dazu, **welche konkreten Produkte oder Dienstleistungen** der Berufungswerber hätte bewerben sollen. Daraus kann geschlossen werden, dass der Berufungswerber selbst nicht über deren genauen Spezifikationen Bescheid wusste und folglich auch selbst keine Werbung durchführen hätte können. Die Bewerbung der einzelnen Produkte war daher **nicht Gegenstand der Aufträge**. Vielmehr verblieb die **Möglichkeit** der speziellen Produktpräsentation im Ermessen der jeweiligen Kunden. Auch die Zusammensetzung der Teilnehmer gibt Anlass zur Vermutung, dass dieser Personenkreis nur vordergründig für geschäftliche Zwecke angereist ist und die Teilnahme an den Veranstaltungen vor allem von sportlichen und gesellschaftlichen Interessen geprägt war.

Auch die Veranstaltung des Veranstaltung im Jahr 2006 für die ZZ Bank in Liechtenstein lässt keine andere Beurteilung zu: Das Werbekonzept dieser Veranstaltung wurde **nicht** vom Berufungswerber erstellt, sondern vom **Werbe- und Marketingteam der ZZ-Bank** (siehe diesbezügliche Aktennotiz des Berufungswerbers). Der Berufungswerber wurde beauftragt für diese Firma ein Golfturnier, einschließlich Rahmenprogramme, zu organisieren und zu veranstalten. Die Leistung bestand daher nicht im Erstellen eines Werbekonzepts.

Dem Berufungswerber ist somit nicht der Beweis gelungen, dass er **über seine Veranstaltungsleistungen hinaus**, seinen Kunden ein umfassendes Werbekonzept im Sinne obiger Ausführungen erstellt hat. Die von ihm vorgelegten und selbst verfassten

Aktenvermerke sind jedenfalls nicht geeignet, seine Leistungen als solche auf dem Gebiet der Werbung zu beurteilen. Der Berufungswerber ist (nur) Veranstalter von Golfevents, deren Gesamtkonzeption ganz klar von einem **erheblichen Repräsentationscharakter** und den **offensichtlichen privaten (sportlichen und gesellschaftlichen) Interessen der Teilnehmer** geprägt, nicht jedoch Teile eines vorweg erstellten, individuellen und konkreten Werbekonzepts sind. Diese Feststellung des Tätigkeitsbildes des Berufungswerbers entspricht im Übrigen auch dem Wortlaut der Gewerbeberechtigung, nämlich „**Organisieren von Sportveranstaltungen**“ und „**Ankündigungsunternehmen**“.

Der Berufungswerber ist daher vielmehr **Veranstalter** von sportlichen Leistungen iSd § 3a Abs 8 lit a UStG 1994, welche dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, somit also in Österreich.

Wie auch in der Entscheidung des UFS vom 25.02.2005, RV/0119-G/03, festgehalten, liegt durch die Inanspruchnahme der gebotenen Leistungen ein privater Endkonsum der Gäste vor, der schon nach den Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems (Verbrauchssteuercharakter der Umsatzsteuer) in dem Staat besteuert werden soll, in dem der Verbrauch der Leistung erfolgt. Aus diesem Grund sieht das Gesetz auch vor, dass der Ort der Leistung bei bestimmten sonstigen Leistungen, wie etwa Veranstaltungsleistungen, an den Ort der Tätigkeit gelegt wird, wodurch sich eine weitgehende Besteuerung am Verbrauchsstandort erzielen lässt.

3.4.1. Berufungsstreitpunkt war unter anderem auch noch die Frage, ob insgesamt von einer einheitlichen Leistung des Berufungswerbers auszugehen ist und ob es sich dabei um Besorgungsleistungen handelt.

3.4.2. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist grundsätzlich die einzelne Leistung, dh dass ein auf einem Gesamtvertrag beruhendes Leistungsverhältnis umsatzsteuerlich aufzuteilen ist, wenn mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst sind. Jedoch sind unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen können, als (ein einziger) einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Eine Leistung ist als Neben- und nicht als Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 15.05.2001, Rs. C-34/99, *Primback Ltd*). Eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung kann allerdings nicht schon auf Grund der Erwägung bejaht werden, dass sie auf einem einheitlichen Vertrag beruht und gegen ein einheitliches Entgelt erfolgt.

Erbringt ein Unternehmer als Reiseveranstalter eine Reise unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen im eigenen Namen an **andere Unternehmer**, liegt **keine** einheitliche Reiseleistung iSd § 23 Abs 2 UStG 1994 vor. In solchen Fällen sind die einzelnen Reiseleistungen an Unternehmer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Der Umsatzsteuer unterliegt folglich **jede einzelne Leistung.**

3.4.3. Die vom Berufungswerber an seine Kunden – mit Ausnahme der Werbeeinschaltungen - im Rahmen der jeweiligen Golfevents erbrachten Leistungen sind nicht als Werbeleistungen iSd Umsatzsteuergesetzes zu beurteilen, weshalb sich ein Eingehen auf die Frage erübrigt, ob eine einheitliche Werbeleistung gegeben ist.

Jedenfalls als eigenständige Hauptleistung zu betrachten sind die an die Kunden weiterverrechneten Werbeeinschaltungen in Golfkataloge und Birdiebooks. Diese können auch **unabhängig** von einer Teilnahme an den Veranstaltungen dem Berufungswerber in Auftrag gegeben werden (siehe Aufstellung über die Einzelpreise), weshalb ihnen ein eigener wirtschaftlicher Gehalt zukommt.

Schließlich kann auch dahingestellt bleiben, ob im gegenständlichen Fall einzelne Besorgungsleistungen vorliegen oder ob die Organisation der Golfturniere eine einheitliche Veranstaltungsleistung darstellt; in jedem Fall befindet sich der Ort der sonstigen Leistung in Österreich (§§ 3a Abs 6 ff) und ist einer Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Das Finanzamt ist daher zutreffend davon ausgegangen, dass der Berufungswerber die strittigen Umsätze im Inland bewirkt hat.

4. Ermittlung der Höhe der Umsätze betreffend Einschaltungen in Printmedien

4.1. Wie festgestellt, wurden die Leistungen betreffend die weiterverrechneten Werbeeinschaltungen nicht im Inland ausgeführt und sind somit nicht steuerbar. Strittig ist allerdings die Höhe dieser Umsätze, da keine gesonderte Inrechnungstellung erfolgte, sondern ein einheitliches Entgelt für alle Leistungskomponenten vereinbart wurde.

4.2. In folgenden Ausgangsrechnungen wurden Einschaltungen in Printmedien fakturiert bzw wurden vom Berufungswerber im Zuge des Erörterungsgespräches (Aufstellung der Werbewerte) geltend gemacht:

1	10.01.2005	AA AG/Schweiz	2 Seiten in Golfkatalog, Anbringen von 3 Werbetransparenten, Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, 4 Startplätze (1 Flight) für Event1 2005, 1 Startplatz für EE 2005, 8 Startplätze (2 Flights) für den AA AG Team Cup 2005	4.200,- €
---	------------	------------------	---	-----------

2	06.04.2005	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event1 2005 und EE 2005: 8 Startplätze, inklusive 4 Übernachtungen, Welcome Barbecue Party, 2 exklusive Golfveranstaltungen, 2 exklusive Gala Abende, je 1 Werbeseite im Birdiebook Golfclub X und Golfklub Y , je 1 Golfloch-3 Werbetransparente für Golfveranstaltung A und B, 1 Werbeseite im Golfkatalog , Logo auf allen Drucksorten, Branchenexklusivität	20.000,- €
3	30.11.2005	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event2 und EE 2006: 8 Startplätze für Event2, 8 Startplätze für EE 2006, inklusive Übernachtungen, Gala-Abend, Beach Party und Players Night in YY, 1 Werbeseite im Golfkatalog, 1 Werbeseite im Birdiebook Golfklub X , je ein Golfloch-Werbetransparente für Golfveranstaltung C und D, Logo auf allen Drucksorten, je 10 Tombolalose für alle Gäste (insgesamt 80 Stk.), Branchenexklusivität, Turnierstatus Hauptsponsor	10.000,- € (1. TR)
4	15.01.2006	xx-Bank AG/Liechtenstein	Sponsoringbeitrag für Event2 und EE 2006: 8 Startplätze für Event2, 8 Startplätze für EE 2006, inklusive Übernachtungen, Gala-Abend, Beach Party und Players Night in YY, 1 Werbeseite im Golfkatalog, 1 Werbeseite im Birdiebook Golfklub X, je ein Golfloch-Werbetransparente für Golfveranstaltung C und D, Logo auf allen Drucksorten, je 10 Tombolalose für alle Gäste (insgesamt 80 Stk.), Branchenexklusivität, Turnierstatus Hauptsponsor	15.000,- € (2. TR)
5	24.03.2006	AA AG/Schweiz	2 Seiten in Golfkatalog , Anbringen von 3 Werbetransparenten auf den Golfplätzen, Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, 2 Startplätze für Event2 und EE 2006, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 2 mal 3 Übernachtungen	3.300,- €
6	05.02.2007	AA AG/Schweiz	1 Seite in Golfkatalog 2007 , Anbringen von 3 Werbetransparenten auf den Golfplätzen (1 Golfloch), Möglichkeit zur Präsentation der Produkte in den Clubhäusern, je 2 Startplätze für Event4 2007 und EE 2007, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 2 mal 3 Übernachtungen (2 DZ)	3.231,43 €
7	15.01.2007	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY und L 2007, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	10.000,- €
8	19.07.2007	FF/ Italien	Golf Sponsoring Veranstaltung L und YY 2007: Event4 2007 und EE 2007	4.000,- €
9	17.09.2007	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	5.000,- € (1.TZ)
10	02.01.2008	R AG/Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 10 Startplätze Veranstaltung YY 2008	10.000,- € (2.TZ)
11	02.01.2008	i AG /Schweiz	Sponsoring Veranstaltung YY 2008, Präsentationsmöglichkeiten bei einem Golfloch (3 Werbetransparente) und im Clubhaus (Auflegen von Broschüren), 8 Startplätze Veranstaltung YY 2008	12.000,- €
12	15.01.2008	AA AG/Schweiz	Werbeseite im Golf Katalog 2008 , 2 Startplätze und 2 Begleitpersonen für EE 2008 Golfclub YY, 2 Startplätze und 2 Begleitpersonen für Event6 2008 Golfclub YY, 2 exklusive Abendveranstaltungen, 3 Übernachtungen, 1 Startplatz für EE on Event7, inkl. Galaabend im Badrutt's Palace und Welcome Party, Branchenexklusivität	3.231,43 €

4.3. Mit Schreiben vom 2. März 2012 ersuchte die Referentin den Berufungswerber erstmalig um Vorlage einer Aufstellung, aus der der Anteil der in Rechnung gestellten Werbeeinschaltungen hervorgeht. Im Schreiben vom **6. März 2012** wurde diese Bitte

wiederholt. Auch in der Ladung zum Erörterungsgespräch vom **7. März 2012** wurde darauf hingewiesen, eine diesbezügliche Aufstellung mitzunehmen.

Im Zuge des **Erörterungsgespräches am 28. März 2012** wurde dann eine Aufstellung der „*Werbewerte*“ sämtlicher strittigen Leistungen vorgelegt, wobei die jeweilige Höhe der angegebenen Werbewerte den jeweils entsprechenden (Gesamt)Rechnungsbeträgen entsprach, dh es wurde **wiederum der gesamte Leistungsumfang als Werbeleistung deklariert**. Dem Ersuchen um Aufteilung wurde daher nicht entsprochen.

Nachdem im Rahmen des Erörterungsgespräches die Erstellung einer revidierten Aufstellung ausführlich besprochen und deren neuerliche Vorlage vereinbart, aber innerhalb der gesetzten Frist nicht übermittelt wurde, wurde der Berufungswerber mit **Schreiben vom 24. April 2012** daran erinnert und darauf hingewiesen, dass bei Nichtvorlage eine Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung zu erfolgen habe. Der Berufungswerber antwortete daraufhin mit Mail vom 30. April 2012, unter Anhang der selben „*Werbewertermittlung*“, die bereits im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegt wurde.

Im **Schreiben vom 3. Mai 2012** ersuchte die Referentin erneut um Bekanntgabe eines Aufteilungsschlüssels. Eine Aufteilung sollte dabei nach Maßgabe der verursachten Kosten (nicht Erlöse) erfolgen, um eine willkürliche Aufteilung hintan zu halten. Im Antwortschreiben vom 9. Mai 2012 wich der Berufungswerber von seiner Meinung, dass sämtliche in Rechnung gestellten Leistungen in voller Höhe als Werbeleistungen zu beurteilen seien, nicht ab.

Einen Tag vor Abhaltung der mündlichen Berufungsverhandlung (29. Mai 2012) übermittelte der Berufungswerber diverse Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben betreffend die Golfveranstaltungen. Hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 wurden Aufstellungen vorgelegt, die die Einnahmen und Ausgaben beider Firmen (Einzelunternehmer und GGernational GmbH) gemeinsam beinhalteten.

4.4. Laut den vorliegenden Ausgangsrechnungen wurden nicht nur die Werbeeinschaltungen zum Vertragsinhalt erhoben, sondern es zählten vor allem die Teilnahme an Golfveranstaltungen sowie die Inanspruchnahme zahlreicher sonstiger Leistungen, wie etwa Hotelübernachtungen, Verpflegungen und Teilnahmen an diversen Abendveranstaltungen, zum **vereinbarten Leistungsumfang**. Unbestritten ist, dass diese Leistungen auch tatsächlich ausgeführt wurden. Diese vom Berufungswerber als Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausgeführten Leistungen unterliegen daher gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer.

So führte auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 2000 (95/14/0108) aus, dass für Zwecke der Umsatzsteuer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Zusammenhang zwischen bestimmten Produkten/Dienstleistungen und dem Entgelt für das erworbene Leistungsbündel bestehe. Dieser **Entgeltlichkeitszusammenhang** liege jedenfalls auch dann vor, wenn aus Werbegründen kein gesonderter Ausweis der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Entgeltteile erfolgt sei. Das **Pauschalentgelt sei sodann auf sämtliche Leistungskomponenten zu verteilen.**

Völlig unverständlich und willkürlich erscheint daher die Aussage des Berufungswerbers, dass die jeweiligen Leistungspakete, welche zweifelsfrei aus zahlreichen einzelnen Leistungskomponenten bestanden haben und für die der Berufungswerber als Unternehmer teilweise auch Eingangsleistungen bezogen und **dementsprechend den Vorsteuerabzug geltend gemacht** hat (siehe Niederschrift vom 09.02.2007), wertmäßig nur aus den Leistungen für die Werbeeinschaltungen bestehen sollen. Selbst die Aufstellung des Berufungswerbers betreffend den „*Werbewert*“ der einzelnen Leistungen steht hiezu in Widerspruch: auch hier wird darauf hingewiesen, dass im Preis „**alle Dienstleistungen und Fixkosten inkludiert**“, also sehr wohl **Bestandteile des Leistungsentgelts** darstellen und damit der **Umsatzsteuer zu unterwerfen** sind.

So umfasste etwa der in der Faktura vom 24.03.2006 in Rechnung gestellte Leistungsumfang für die Firma AA AG nachweislich insgesamt 4 Startplätze, also Eintrittsberechtigungen für die Teilnahme an zwei verschiedenen Golfturnieren, die Teilnahme an exklusiven Abendveranstaltungen sowie die Nächtigungskosten in einem Luxushotel für drei Nächte in zwei Doppelzimmern. Dass diese Leistungen einen nicht unbeträchtlichen Wert darstellen und daher ebenso (entgeltlich) geleistet wurden, wie die Einschaltungen im Golfkatalog, liegt auf der Hand (siehe obige Ausführungen zum Entgeltlichkeitszusammenhang).

4.5. Den mehrmaligen Aufforderungen, den Anteil der Werbeeinschaltungen im Verhältnis zu den gesamten ausgeführten Leistungen nach Maßgabe der verursachten Kosten und Aufwendungen (und nicht ausschließlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise für Werbeeinschaltungen, da nur diese und nicht die der anderen Komponenten bekannt sind) zu ermitteln und durch geeignete Unterlagen (etwa Eingangsrechnungen über Hotel-, Verpflegungs- und sonstiger weiterverrechneter Organisationsleistungen, von denen teilweise, auch ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde) zu belegen, kam der Berufungswerber zunächst nicht nach.

Mit dem erst am 29. Mai 2012 zugegangen Mail, legte der Berufungswerber diverse Aufstellungen vor, worin die in den einzelnen Jahren entstandenen **gesamten** Ausgaben den **gesamten** Einnahmen gegenübergestellt wurden. Diese Aufstellungen stellen hinsichtlich der

Jahre 2007 und 2008 eine Vermengung der Einnahmen/Ausgaben zweier verschiedener Unternehmen dar, nämlich die des Einzelunternehmers und der GGernational GmbH, obwohl beide sowohl umsatz- und ertragsteuerlich als auch zivilrechtlich verschiedene Rechtspersönlichkeiten darstellen.

Diese Aufstellungen sind zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht geeignet, da lediglich in zwölf Ausgangsrechnungen Werbeeinschaltungen fakturiert wurden und folglich **nur für diese konkreten Leistungen** eine Aufteilung erforderlich ist. Die Bekanntgabe sämtlicher Einnahmen/Ausgaben war daher entbehrlich. Es wäre am Berufungswerber gelegen, eine glaubwürdige Aufteilung ausschließlich der in diesen Rechnungen zusammengefassten Leistungskomponenten zu erstellen.

Nachdem alle Versuche zur Ermittlung eines tauglichen Wertes scheiterten, verbleibt der Behörde als **ultima ratio** nur die Schätzung der **objektiv** auf die **jeweiligen Leistungsteile entfallenden Entgeltsanteile**.

Hiezu lautet **§ 184 BAO**:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Kommt der Abgabepflichtige einem zumutbaren (und erfüllbaren) Auftrag der Behörde nicht nach, wirkt er also an der Sachverhaltsermittlung nicht im gebotenen Ausmaß mit, gibt er dadurch zu einer Schätzung Anlass. Der Abgabepflichtige nimmt durch sein Verhalten die jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit, Unklarheit und Ungenauigkeit in Kauf, die umso größer wird, je weniger er zur Mitwirkung bereit ist. Der Partei sind vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die für eine andere Schätzungsmethode sprechen (*Ritz*⁴, BAO-Kommentar, § 184 Tz 20). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde dabei grundsätzlich frei.

4.6. Der Berufungswerber ist - wie oben festgestellt – seiner Pflicht **ausreichende** Aufklärung zu geben, nicht nachgekommen. Die von ihm gelieferten Unterlagen sind nicht einmal annähernd geeignet, die erforderlichen umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen zu ermitteln.

In Anbetracht der umfangreichen einzelnen Leistungskomponenten, wie etwa die Turnierstartplätze, exklusive Verpflegung, Übernachtungen in Luxushotels, Partys, Galaabende, Tombola-Preise, etc., erscheint der Anteil der Werbeeinschaltung im Vergleich dazu als marginal.

Untermauert wird diese Annahme auch durch den Vergleich der Startplatzpreise: So wurden etwa der Firma R/Schweiz mit Fakturen vom 17.09.2007 und 02.01.2008 10 Startplätze für die Veranstaltung YY 2008 sowie Werbeeinschaltungen im Golf Event Katalog und im Birdiebook YY in Höhe von 15.000,- € in Rechnung gestellt. Der Firma Sch/Liechtenstein wurden mit Faktura vom 02.01.2008 4 Startplätze ebenfalls für die Veranstaltung YY (6.000,- €, unter Verweis auf einen Neukundenrabatt), jedoch **keine Werbeeinschaltungen** in Rechnung gestellt. In beiden Fällen betrug der durchschnittliche Einzelpreis für eine Startberechtigung 1.500,- €, obwohl für letztgenannten Kunden **keine** Werbung geschaltet wurde.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass lediglich ein geringer Anteil auf die Werbeeinschaltungen in Printmedien entfällt. Nachdem von Seiten des Berufungswerbers keine entsprechende sachgerechte und objektive Aufteilung vorgenommen wurde, verbleibt der Behörde nur die Schätzung des (nicht steuerbaren) Anteils an Hand eines Prozentsatzes. In Anbetracht obiger Ausführungen erscheint ein Entgeltsanteil für Werbeeinschaltungen in Relation zu den anderen Leistungskomponenten in Höhe von 10% als angemessen. Die Umsätze der betroffenen Jahre waren daher in diesem Ausmaß zu korrigieren.

Dieses Schätzungsergebnis wurde dem Berufungswerber vorgehalten, es ist ihm allerdings nicht gelungen, dem durch substantiierte Einwendungen glaubhaft entgegenzutreten.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Juni 2012