



UNABHÄNGIGER

FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

Schillerstraße 2
6800 Feldkirch

GZ. RV/0019-F/07,
miterledigt RV/0032-F/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Mag. Rene Gsaxner, 6020 Innsbruck, Meinhardstrasse 9/IV, vom 22. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt eine Sport- und Freizeitagentur. Neben den Einnahmen aus der Durchführung von Kursen zur Ausbildung zum Snowboardlehrer flossen ihr im Streitzeitraum auch Einnahmen aus einem Trainervertrag mit dem Österreichischen Schiverband (ÖSV) zu. Laut dem „Betreuungsauftrag“ genannten Vertrag zwischen dem ÖSV und der Berufungswerberin wurde der Gesellschafter WH mit der Betreuung der Österreichischen Schinationalmannschaften im Rahmen des Trainings- und Wettkampfprogrammes des ÖSV betraut. Im Rahmen dieses Betreuungsauftrages wurden im Besonderen folgende Leistungen übernommen:

1. Die Erstellung einer inhaltlichen und organisatorischen Trainingsplanung für die einvernehmlich festgelegte(n) Gruppe(n) sowie die Durchführung aller zu deren Umsetzung erforderlichen Maßnahmen.
2. Betreuung der entsprechenden Gruppe(n) während der Wettkampfsaison bzw. der

übernommenen Mannschaft während der Wettkampfsaison.

3. Erstellung der Saisonbilanz und Analyse.
4. Beratung bei der Auswahl der für Aktive verwendeten Ausrüstungen.
5. Vertretung des Auftraggebers im nationalen und internationalen Sportverkehr (soweit gemäß 3.1./3.2 notwendig).

Von den aus diesem Betreuungsauftrag erzielten Umsätzen erklärte die Berufungswerberin jenen Teil, der auf die Trainertätigkeit im Inland entfallen war, zur Umsatzsteuer.

Diese umsatzsteuerliche Behandlung der Trainerumsätze durch die Berufungswerberin wurde vom Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung die Jahre 2002 bis 2004 betreffend in Streit gezogen. Dazu stellte der Prüfer im Prüfbericht fest: Die Tätigkeit eines Trainers stelle eine einheitliche Leistung dar, die sich aus mehreren unselbständigen Einzelleistungen wie Begleitung zu einzelnen Trainingslagern oder Wettkämpfen, Trainingsplanung etc. zusammensetze. Erstrecke sich eine als Einheit zu betrachtende Leistung auf das In- und Ausland, sei festzustellen, was nach der Verkehrsauffassung der wesentliche Teil der Leistung sei und wo dieser erbracht werde. Nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Gesamtleistung vor. Die qualitative Gewichtung der Art, dass der wesentliche Teil der Leistung in einem bestimmten Staat ausgeübt werde, könne nicht vorgenommen werden. Sei eine qualitative Zuordnung nicht möglich, sei zu untersuchen, ob der Unternehmer in zeitlicher Hinsicht zum wesentlichen Teil im Inland tätig geworden sei. Aufgrund der zeitlichen Zuordnung sei die Gesamtleistung in Österreich steuerbar, da im Vergleich mit jedem einzelnen Tätigkeitsstaat zeitlich betrachtet die Tätigkeit zum wesentlichen Teil in Österreich erbracht worden sei. Die Vergütungen des ÖSV unterlägen daher zur Gänze der 20%igen Steuerpflicht.

Aufgrund dieser Feststellungen nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 19. Oktober 2006 die Umsatzsteuerverfahren 2002 bis 2004 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer für diese Jahre neu fest. Da das Finanzamt die Umsatzsteuer aus den netto erklärten Einnahmen herausgerechnet, die Umsatzsteuer daher gewinnerhöhend sich ausgewirkt hatte, berücksichtigte es im Gegenzug diese Umsatzsteuer als Betriebsausgabe, um die Gewinnneutralität der Umsatzsteuer zu wahren. Dazu nahm es die Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte 2002 bis 2004 wieder auf und änderte die Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 entsprechend ab.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 20. November 2006 Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterlägen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der

Umsatzsteuer. In § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 werde festgelegt, dass Tätigkeiten auf dem Gebiet des Sports dort ausgeführt würden, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig werde. Da eine Aussage, wo bei der Tätigkeit eines Trainers der qualitativ wesentliche Teil der Tätigkeit ausgeübt werde, nicht möglich sei, sei für den Ort der Leistung jener Ort ausschlaggebend, an dem der Unternehmer in zeitlicher Hinsicht zum überwiegenden Teil tätig werde. Der Gesellschafter WH sei in den Jahren 2002 bis 2004 im Wesentlichen im Ausland tätig geworden. Diese ÖSV-Umsätze seien nach seinen, der Betriebsprüfung vorgelegten und nicht beanstandeten, Zeitaufzeichnungen in den Steuererklärungen wie folgt aufgeteilt und erklärt worden:

2002:	Auslandsanteil:	66,7%	Inlandsanteil:	33,3%
2003:	Auslandsanteil:	61,3%	Inlandsanteil:	38,7%
2004:	Auslandsanteil:	65,0%	Inlandsanteil:	35,0%

Der Meinung der Betriebsprüfung, die Gesamtleistung sei in Österreich steuerbar, da im Vergleich zu den einzelnen Tätigkeitsstaaten die zeitliche Komponente in Österreich überwiege, könne nicht gefolgt werden, da das Umsatzsteuergesetz im allgemeinen und ausdrücklich im § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nur darauf abstelle, ob die Leistung im Inland erbracht werde oder nicht. Nach Ruppe, UStG 1994³, § 1 Tz 460, sei Inland das Bundesgebiet, alle anderen Gebiete seien umsatzsteuerrechtlich Ausland. Eine weitere Aufgliederung der im Ausland erzielten Umsätze auf die einzelnen Länder sei für die Beurteilung der österreichischen Umsatzsteuerpflicht völlig bedeutungslos. Diese Meinung werde auch in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band III, § 1 Abs. 2 und 3, Anm 9, vertreten, wenn es heiße: „Ausland ist nach § 1 Abs. 2 zweiter Satz, das Gebiet, das nicht Inland ist. Das Ausland umfasst daher das übrige Gemeinschaftsgebiet und das Drittlandsgebiet. Im Ausland ausgeführte Umsätze sind nicht steuerbar“. Da die Tätigkeit überwiegend im Ausland erbracht worden sei, stehe somit Österreich für diese Umsätze kein Besteuerungsrecht zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Artikel 9 Abs. 1 und 2 lit. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1997 (6. EG-RL) regeln die umsatzsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen. Sie lauten:

„(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen

Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

.....

.....

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden: Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten“.

.....

Dem Artikel 9 Abs. 2 lit c entspricht im Wesentlichen § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994, welcher lautet:

(8) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

(a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter“

.....

Die Leistung von Sporttrainern ist als eine der in § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 explizit genannte Leistungen (künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende Leistungen) ähnliche Leistung zu beurteilen und daher ebenfalls unter § 3a Abs.8 lit. a UStG zu subsumieren. Denn für all die ausdrücklich erwähnten Leistungen gilt, dass sie durch persönlichen Arbeitseinsatz, persönliche Kenntnisse und Fähigkeiten bzw. individuelle Begabung bestimmt sind. Dieselben Merkmale treffen auch auf die Leistung eines Sporttrainers zu (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 57 mit der dort zitierten Literatur). Davon abgesehen ist die Tätigkeit eines Sporttrainers unstrittig als Tätigkeit auf dem Gebiet des Sports oder als eine damit zusammenhängende Tätigkeit im Sinne des Artikel 9 Abs. 2 lit. c 6. EG-RL anzusehen (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075).

Für Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 lit. a leg. cit. gilt das Tätigkeitsortprinzip, das heißt, sie werden dort erbracht, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Im Unterschied zur österreichischen Bestimmung des § 3a Abs. 8 leg. cit. stellt die 6. EG-RL nicht darauf ab, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, sondern wo die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird. In gemeinschaftskonformer Interpretation ist daher auch für § 3a Abs. 8 leg. cit. maßgeblich, wo die einzelne Leistung tatsächlich erbracht wird und nicht, wo der Unternehmer tätig wird (vgl. Ruppe³, § 3a Tz 47).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie auch des unabhängigen Finanzsenates ist die Tätigkeit eines Sporttrainers als unteilbare Leistung zu werten (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075; UFS 23.2.2004, RV/0146-F/02). Eine solche Leistung darf nicht in ihre einzelnen Bestandteile aufgeteilt werden. Die steuerlichen Folgen einer als wirtschaftliche Einheit zu wertenden Leistung richten sich nach der Haupt- oder Gesamtleistung, Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz sind ebenso wie der Leistungsort einheitlich zu beurteilen (vgl. Ruppe³, § 1 Tz 33). Für die Leistung eines Sporttrainers kommt daher nur ein Leistungsort in Frage. Erstreckt sich nun, wie im vorliegenden Fall, eine als Einheit zu betrachtende Leistung auf das Inland und auf das Ausland, so muss festgestellt werden, welches der wesentliche Teil der Leistung ist und wo dieser erbracht wird. Diese Beurteilung hat grundsätzlich nach qualitativen Gesichtspunkten zu erfolgen. Lässt sich eine qualitative Gewichtung nicht durchführen, kann die Gewichtung nach dem zeitlichen Aufwand erfolgen (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075).

Soweit bestand im vorliegenden Fall auch mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin Einvernehmen.

Strittig war aber, wie die Gewichtung nach dem Zeitaufwand vorzunehmen war. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters war der inländische Anteil dem ausländischen gegenüber zu stellen und zu vergleichen und keine weitere Differenzierung des ausländischen Teiles nach den einzelnen Staaten vorzunehmen.

Dieser Methode folgte der unabhängige Finanzsenat nicht. Wie bereits erwähnt, ist es Zweck der Bestimmung des wesentlichen Teiles einer einheitlichen Leistung, einen einheitlichen Leistungsort zu ermitteln und die mit dieser Leistung erzielten Umsätze damit einem Staat zur Gänze der Besteuerung zuweisen zu können. Das „Ausland“ ist aber kein Staat und kann diesem daher auch kein Besteuerungsrecht zugewiesen werden. Der Begriff „Ausland“ iSd § 1 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994 dient lediglich der Definition des Begriffes „Inland“, taugt aber nicht für die Bestimmung des Ortes einer Leistung. Die bloße Aufteilung des Zeitaufwandes in einen inländischen und in einen ausländischen Anteil würde nämlich im Falle eines Überwiegens des „ausländischen“ Anteils am Zeitaufwand mangels Völkerrechtssubjektivität und damit mangels Steuerhoheit des „Auslands“ zu einer Nichtbesteuerung der in Rede stehenden Trainerleistung führen. Der ausländische Anteil würde zudem in jedem Fall überwiegen, in dem in keinem Staat mehr als 50% des Zeitaufwandes erbracht würde, gleichgültig, aus der Perspektive welchen Staates die Berechnung erfolgte. Eine Nichtbesteuerung von Dienstleistungen ist aber gerade nicht im Sinne des Artikel 9 der 6. EG-RL, da mit der Besteuerung von Dienstleistungen am Tätigkeitsort eine Nichtbesteuerung gerade vermieden werden sollte (vgl. etwa EuGH 4.7.1985, Rs 168/84, Rz 14). Es war für die Gewichtung der Leistung nach dem Zeitaufwand daher sehr wohl auf die zeitliche Tätigkeit in

den einzelnen Tätigkeitsstaaten abzustellen und waren diese (Staaten) nicht zu den beiden Begriffen „Inland“ und „Ausland“ zusammen zu fassen.

Überwiegt in keinem der Tätigkeitsstaaten der Zeitaufwand absolut, so ist auf den relativen Zeitaufwand abzustellen (vgl. Ruppe³, § 3a Tz 46). Dies deshalb, weil andernfalls wiederum der Umstand eintreten könnte, dass keinem Staat ein Besteuerungsrecht zukäme, sobald eine Tätigkeit in keinem Staat zu mehr als 50% ausgeübt würde.

Zur Ermittlung des relativ größten Zeitaufwandes zog der unabhängige Finanzsenat die der Betriebsprüfung vorgelegten Zeitaufzeichnungen des WH heran. Danach war dieser in den Jahren 2002 bis 2004 an folgenden Tagen in folgenden Staaten tätig:

Staat	Tage/2002	in %	Tage/2003	in %	Tage/2004	in %
nicht zuordenbar			9	5,4		
Chile	18	12	16	9,5	25	15,4
Canada	12	8	16	9,5	17	10,5
Deutschland	5	3,4	5	2,9	5	3,1
Italien	6	4	5	2,9	10	6,1
Finnland	4	2,6	6	3,6	5	3,1
Frankreich					5	3,1
Japan	4	2,6	8	4,8	15	9,3
Niederlande			4	2,3	5	3,1
Österreich	47	31,4	60	35,7	55	33,9
Slowenien			6	3,6	5	3,1
Schweden	21	14	5	2,9		
Schweiz	18	12	20	11,9	15	9,3
Türkei			8	4,8		
USA	15	10				

Die Tabellen zeigen, dass der relativ größte Teil des Zeitaufwandes in den Jahren 2002 bis 2004 jeweils in Österreich lag (dies wurde im Übrigen auch von der steuerlichen Vertretung

der Berufungswerberin nicht bestritten, wenn auch die von dieser ermittelten Inlandsanteile leicht von den in obiger Tabelle angeführten abweichen). Es war daher der Ort der in Rede stehenden Trainerleistung in diesen Jahren in Österreich anzunehmen und die gesamten Umsätze der Jahre 2002 bis 2004 aus dieser Tätigkeit der österreichischen Umsatzsteuer (20%) zu unterziehen. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

Da sich diese Umsatzsteuermehrfestsetzung der Jahre 2002 bis 2004 bei der Feststellung der Einkünfte einnahmenerhöhend ausgewirkt hatte, war sie entsprechend als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte 2002 bis 2004 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 11. Juli 2007