

GZ. RV/0059-G/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Neumann, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 12. Juni 2002, eingelangt am 21. Juni 2002, beantragte die Bw. unter Beischluss der Originalrechnungen die Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer in Höhe von S 75.135,61. Als Tätigkeit wurde die Vermietung von

Motorsportfahrzeugen angegeben. Entsprechend dem miteingereichten Fragebogen wurde die Frage des Vorliegens inländischer Dienstleistungen verneint. Im angefochtenen Bescheid wurde die Erstattung von Vorsteuern mit Null Euro festgesetzt und in der Begründung darauf verwiesen, dass durch die im Inland erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerbare Umsätze bewirkt wurden, die die Anwendung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuer an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 (in Folgenden: VO) ausgeschlossen werde. In ihrer Berufung bestritt die Bw. das Vorliegen von Inlandsumsätze und führte aus, dass mit der Vermietung der Motorsport- Fahrzeuge als besondere Leistung ein bestimmtes Erlebnis angeboten werde. Der Leistungsgegenstand sei das "Fahren mit einem Rennwagen" und zwar mit dem gesamten Umfeld, wobei in das Gesamtpaket der Transport, die Bereitstellung, die Wartung, die Pflege, das Betanken sowie das zur Verfügung stellen der Rennstrecke bis hin zur Organisation und Koordination des Ablaufes fallen. In rechtlicher Hinsicht vertrat sie die Ansicht, dass die Generalklausel des § 3a Abs. 1 dUStG (entspricht dem § 3 Abs. 12 UStG 1994) der Besteuerung nach dem Unternehmerort in Deutschland anwendbar sei. Außerdem wies sie darauf hin nicht als Veranstalter im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 3a (entspricht weitgehend § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994) aufgetreten zu sein. Ein Veranstalter sei derjenige, der eine Leistung einem größeren Publikum zugänglich mache und einerseits mit dem Leistenden, andererseits mit dem Publikum in unmittelbare Rechtsbeziehungen trete. Es fehle sowohl an einem "Leistenden", der eine sonstige Leistung einer Allgemeinheit darbieten will, als auch am Publikum selbst. Das Wesen einer Veranstaltung entspreche regelmäßig in der Unterhaltung der Leistungsempfänger, was gegenständlich nicht der Fall sei, weil dieser nicht für eine Veranstaltung zahle, sondern dafür, dass er selbst etwas tun dürfe, nämlich einen Rennwagen zu fahren.

Im finanzamtlichen Berufungsverfahren wurde die Bw. eingeladen, den Sachverhalt genauer darzustellen, die Ausgangsrechnungen in Kopie und ein sogenanntes Veranstaltungsprogramm vorzulegen. In ihrer Vorhaltsbeantwortung wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und führte zum Ablauf der Veranstaltung aus, dass zum vereinbarten Termin die Kunden erschienen und nach einer kurzen Einweisung zur Mechanik und Bedienung der Rennwagen, diese selbst über die Rennstrecke steuern dürften. Als Zusatzleistungen würden Fotodokumentationen und Zeitmessungen angeboten sowie nach Ablauf des "Renntages" eine "Siegerehrung" mit Pokalübergabe und Sektempfang, was allerdings auf Grund der Nebensächlichkeit nur eine untergeordnete Nebenleistung sei, angeboten. Die Tatsache, dass

Lehrgänge bzw. Fahrtrainings abgehalten wurden, wird in Abrede gestellt. Im Übrigen verfüge kein Mitarbeiter der Bw. über eine Ausbildung zum Fahrlehrer oder eine sonstige vergleichbare Qualifikation. Es werde kein Teilnehmer zu Rennfahrer ausgebildet, sondern es sollte ihm lediglich das "Erleben" nahegebracht werden, "einmal mit einem Rennwagen zu fahren". Das angebotene Gesamtpaket werde lediglich aus PR- Gründen als Kurs, Fahrertraining oder Veranstaltung bezeichnet. Daher sei zusammenfassend davon auszugehen, dass weder unterrichtende, noch sportliche oder sonstige Veranstaltungen vorliegen, sondern die Hauptsache in diesem Leistungspaket sei das "Fahren mit einem Rennwagen" bzw. die Bereitstellung eines solchen, weshalb von der Besteuerung am Unternehmerort auszugehen sei. Weiters enthielten die beigefügten Ablichtungen der Ausgangsrechnungen beispielsweise folgenden Text: "Rechnung und Anmeldebestätigung für die Veranstaltung Formal 1, 3. Mai 2001. Wir freuen uns, dass Sie sich für einen Kurs bei AM entschieden haben und hoffen, dass es Ihnen bei uns gefallen wird. Programm Formal 1, 1 Person € 1761,21 Mehrwertsteuer 16%, € 281,79, Rechnungsbetrag, Euro € 2.043,00."

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung unter Hinweis auf das Vorliegen von Umsätzen nach § 3a Abs. 8 lit. a UStG (künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter) abgewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 9. Jänner 2003 wurde die Entscheidung des Finanzamtes beeinsprucht. In einer nachgereichten ergänzenden Begründung verwies die Bw. darauf, dass eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 dadurch gekennzeichnet sei, dass der Leistungserbringer sich durch "persönlichen Arbeitseinsatz, persönliche Kenntnisse und Fähigkeiten" (Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 3a, Tz. 57) an der Leistungserbringung beteiligt sei, was gegenständlich nicht der Fall sei, denn durch das schlichte Bereitstellen von Rennwagen und einer notwendigen Kurzeinweisung zur Bedienung eines Rennwagens werde dem Erfordernis des persönlichen Arbeitseinsatzes sowie der persönlichen Qualifikation nicht Genüge getan. Das aus werbestrategischen Gründen angebotene "Programm" weiche in tatsächlicher Hinsicht von der angebotenen Leistung ab, weshalb die Vermietung eines Rennwagens keine Veranstaltung im Sinne genannten Gesetzesbestimmung sei.

Entsprechend der im Internet befindlichen Homepage des Unternehmens unter [http://\(4.6.2003\)](http://(4.6.2003)) steht ausdrücklich folgendes:

#### "Das Angebot

- Fahrerkurse für Einzelkunden und kleine Gruppen
- Firmen – Incentives & VIP – Events
- Renneinsätze & Talenteförderung im Team
- Sponsor - & Firmenkooperationen
- Formel -& Sportwagenverleih
- F1 – Rennsimulator

Das Team von AM mit seinem Geschäftsführer FS und Technikern, welche selbst aktiv in Rennserien der Formel 3, Formel 3000 und Sportwagen- Europameisterschaft erfolgreich teilgenommen haben und derzeit in der Europameisterschaft der Formel 1 Interserie teilnehmen, freuen sich über Ihr Interesse an einem exklusiven Renn-Event der besonderen Art. Die Rennboliden unseres Rennstalls werden ohne Ausnahme in diversen Meisterschaften aktiv eingesetzt. Sie werden unverändert, direkt vom Renngeschehen, mit höchsten Leistungsvermögen in technisch einwandfreiem Zustand für Ihren Renn-Event bereitgestellt. Unsere Rennwagen, die ausgewählten Grand Prix - Strecken und unsere professionelle Erfahrung sind die idealen Voraussetzungen für eine Veranstaltung der Extraklasse. Wir garantieren Ihnen in unseren Formel 1 - und Le Mans - Rennwagen ein unvergessliches Rennerlebnis. Schon unsere kleinsten Renner aus der Formel Renault 2000 mit Beschleunigungswerten von 0 - 100 km/h in 2,5 sec., Kurvengeschwindigkeiten über 3 g und einer Relation "Motorleistung - Fahrzeuggewicht" von 0,46 PS/kg übertreffen die Fahrleistung eines Ferrari F 40. Sie werden in höchstem Maße begeistert sein, wenn Sie selbst am Steuer eines unserer Renn-Boliden Ihre erste Grand-Prix-Runde drehen. Wir, das Team von AM, gestalten Ihren individuellen Grand-Prix-Renntag und dokumentieren auf Wunsch, mit unserem Foto und Film-Team, Ihre persönlichen High-Lights, damit diese ein unvergessliches Erlebnis für Sie bleiben."

In der Programmerläuterungen der Inklusivleistungen wird beispielsweise darauf hingewiesen, dass die Rennstrecken mit ihren kompletten Gebäuden und Anlagen, bestehend aus VIP-Lounges, Fahrzeugboxen exklusiv für die Veranstaltung angemietet werden (vgl. Pkt. 1 der Inklusivleistungen) und die komplette Fahrerausrüstung zur Verfügung gestellt werde. Nach erfolgter Event- Buchung erfolge die Zusendung von detaillierten Streckeninformationen und einer Fahrtechnikspezialmappe. Ebenso finde ein technisches Briefing der Rennteilnehmer und Einführung in die Fahrtechnik eines Formal- Fahrzeuges durch die Renninstructoren auf dem Renngelände sowie ein anschließendes Debriefing und ein Meinungsaustausch; sowie ein Mittagessen am Circuit mit alkoholfreien Getränken statt. Am Ende des Events werde jedem Rennteilnehmer ein persönliches Rennfahrerdiplom bei einem Glas Champagner überreicht. Im Detailprogramm Formel Renault 2000 findet sich sogar die Möglichkeit eines Trips an der Seite eines Instruktors auf einem Original LES- MANS – Sportwagen.

Zusammenfassend ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Wesentlicher Leistungsinhalt der von der Bw. angebotenen Leistungen ist das Fahren mit einem Rennwagen auf einer von ihr zur Verfügung gestellten angemieteten Rennstrecke mit technischen Einführung in die Bedienung des Rennwagens und Besprechung der durchgeföhrten Fahrt. Weiters sind im Leistungspaket auch Mittagessen, Diplom- und Pokalübergabe enthalten. Neben diesen Leistungen wird zusätzlich noch die Möglichkeit angeboten an der Seite eines Instruktors auf einem LES-MANS- Sportwagen eine Ausfahrt zu unternehmen.

In rechtlicher Beurteilung ist strittig, ob gegenständlich eine bloße Vermietungsleistung eines Rennwagens oder eine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994, welcher wie folgt lautet, vorliegt:

“(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.”

Diese Gesetzesbestimmung gründet sich auf Art 9 Abs. 2 lit. c der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388 vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ABI. L 145/1 (kurz: Richtlinie, RL), welcher folgt lautet:

"(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, ..."

Wie die Bw. selbst unter Bezugnahme auf Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 3a, Tz. 57 richtig erkennt, sind derartige sonstige Leistungen durch persönlichen Arbeitseinsatz, Kenntnisse und Fähigkeiten bzw. individuelle Begabungen gekennzeichnet. Leistungen, die diesem Tätigkeitsbild entsprechen, können als "ähnliche Tätigkeiten" betrachtet werden. Die von der Bw. vertretene Qualifikation, dass ihr diese Merkmale der Leistungserbringung nicht anhaften, vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen, denn sachverhaltsmäßig verweist die Bw. in ihrer Firmendarstellung (geradezu) auf diese Elemente, die mittelbar auch in die Leistungserbringung eingehen, denn mit dem Hinweis auf die vorhandene Erfahrung durch aktive Teilnahme im Autorennspor ihrer Mitarbeiter sei es als Rennfahrer oder Techniker soll nicht nur das sich darstellende Unternehmen beworben (Marketingmaßnahme), sondern auch auf das vorhandene Wissen und die Kenntnisse, welche anlässlich der Inanspruchnahme der Leistung vermittelt werden, hingewiesen werden. Das von der Bw. vorgetragene Bild des Leistungsinhaltes einer bloßen Rennwagenvermietung erscheint demnach unvollständig, denn die angebotenen Leistungen reichen von der zur Verfügung Stellung der Rennstrecke für die Zeit der Inanspruchnahme der Leistung durch die Teilnehmer, der Rennfahrerausrüstung, der Besprechung der Rennstrecke und der durch den Kunden getätigten Ausfahrt, insgesamt essenzielle Leistungselemente, die die angebotene Leistung als Paket von Leistungen erscheinen lässt, deren Elemente miteinander untrennbar verbunden sind. Ebenso ist das Anbieten der Leistungen der Bw. als "Rennerlebnis" nicht ausschließlich als marketingstrategische Anpreisung einer Möglichkeit einer (bloßen) Anmietung eines Rennwagens zu verstehen, mit der dem Leistungsempfänger nicht gedient ist; denn üblicherweise können Rennwagen nur auf einer Rennstrecke gefahren werden, da sie meist nicht zum öffentlichen Verkehr zugelassen sind. Der Kunde, dem nach den Ausführungen der

Bw. ein "Rennerlebnis" verkauft werden soll, will das Fahrzeug selbstverständlich auch auf einer besonders eingerichteten Rennstrecke fahren. Im Übrigen werden dem Kunden technische Kenntnisse sowohl über das Fahrzeug als auch über seine vorgenommene Fahrt vermittelt und es davon auszugehen sein, dass auch eine "unterrichtende Tätigkeit" stattfand. Insbesondere sind nach Abs. 8 auch Leistungen zu beurteilen, die den explizit genannten Leistungen bloß ähnlich sind, wie jegliche Art von Vortragstätigkeit, ferner an die Tätigkeit der Bergführer, Wanderführer und Skilehrern, die kombinierte Elemente von sportlicher und unterrichtender Tätigkeit aufweisen (vgl. Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 3a, Tz. 57).

In diesem Zusammenhang erscheint auch ein Rückgriff auf die oa. RL zulässig, die zur Auslegung herangezogen werden kann. Daher ist der Anwendungsbereich des Artikels 9 Abs. 2 auch unter Berücksichtigung seines Zweckes zu bestimmen, der sich aus der siebten Begründungserwägung ergibt. Art 9 Abs. 2 der RL als ganzer will eine Sonderregelung einführen, die zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden, deren Kosten in den Preisen der Waren eingehen. Ein entsprechender Zweck liegt auch Art 9 Abs. 2 lit. c erster Gedankenstrich zugrunde, wonach als Ort von Dienstleistungen auf dem Gebiet u. a. der Künste oder der Unterhaltung sowie der mit diesen zusammenhängenden Tätigkeiten der Ort gilt, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers soll nämlich, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringt, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, mit der der Endverbraucher belastet werden soll, in dem Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage alle diese Leistungen sind, deren Kosten in den vom Endverbraucher gezahlten Preis für die Gesamtdienstleistung eingehen, an diesen Staat und nicht an denjenigen entrichtet werden, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (vgl. EuGH v. 26.9.1996, Rs C-327/94, Slg. 1996, I- 4595, RNr. 24). Weiters verweist der EuGH auch auf die Anwendung der Richtlinienbestimmung auch auf solche, die sich auf ähnliche Tätigkeiten beziehen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 VO ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2 und 3 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art 1 UStG ausgeführt hat. Da die Tatsache des Vorliegens von Inlandsumsätze zu

bejahen war, konnte eine Umsatzsteuervergütung nach der Erstattungsverordnung nicht durchgeführt werden.

Graz, 11. Juni 2003