

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A gegen den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 8. Februar 2012, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide (Beschwerdevorentscheidung) 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Tischler und gab im Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes seine Tätigkeit dem Finanzamt gegenüber als „Bauaufsicht für Spezialeinrichtungen“ bekannt. Er erhielt am 31. Dezember 2007 von der Werft C den Auftrag: „Koordination Inneneinrichtung“ für eine Yacht. Konkret wurde vereinbart: „-Selbständige Koordination und Bearbeitung der konstruktiven Schnittstellen im Inneneinrichtungsbereich zwischen Zulieferern, Ingenieurbüros, Werft, Architekten des Eigners und den Eignervertretern“.

In der Begründung der Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass für diese Tätigkeit die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 mit dem Unternehmensortprinzip zur Anwendung gelange, weshalb der Leistungsort bezogen auf den Pflichtigen als Zurechnungssubjekt in Österreich liege und steuerbar sei. Von einer Ingenieurleistung (=Empfängerort) könne gegenständlichenfalls unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 7. Oktober 2010, C-222/09, „Kronospan Mielec“, in dem der EuGH festgestellt habe, dass die Leistungen des Ingenieurberufs nicht nur dadurch gekennzeichnet seien, Kenntnisse und bestehende Prozesse auf konkrete Probleme anzuwenden, sondern auch dadurch, neue Kenntnisse zu erwerben und neue Prozesse zur Lösung dieser oder neuer Probleme zu entwickeln, nicht gesprochen werden. Der Tätigkeit des Bf. fehle jedoch die Forschung und Entwicklung, weshalb die

Katalogleistung nach § 3a Abs. 10 Z 3 und das Empfängerortprinzip nicht zur Anwendung gelangen könne. Das Vorliegen einer Steuerbefreiung nach § 9 UStG 1994 (Leistungen für die Seefahrt) wurde vom Finanzamt mit der Begründung verneint, dass nach herrschender Auffassung nur solche Schiffe befreit seien, die tatsächlich ausschließlich oder überwiegend in der gewerblichen Seeschifffahrt bzw. zur Rettung Schiffbrüchiger eingesetzt würden. Bei einer Vercharterung müssten diese Erfordernisse vom Vermieter erfüllt sein, was bei der vorliegenden Luxusyacht nicht anzunehmen sei.

Dagegen richtete sich der Bf. mit seiner Beschwerde.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 20. September 2011 führte das Finanzamt aus, dass in Bezug auf die Anwendung der Katalogleistung idF auf die ausführliche Darstellung der durch den EuGH im Urteil „Kronospan Mielec“ gefundenen Abgrenzungskriterien hingewiesen werde.

Der Bf. stellte am 16. Jänner 2012 einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 (Berufungsvorentscheidung).

Mit Bescheid vom 8. Februar 2012 wurde der Antrag gem. § 299 BAO als unbegründet abgewiesen. Darin führte das Finanzamt aus, dass die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO die Gewissheit einer Rechtswidrigkeit voraussetze. Die Möglichkeit reiche somit nicht. Bereits im Erstbescheid sei ausführlich dargestellt worden, weshalb nach Meinung des Finanzamtes der Leistungsort bis 2009 in Österreich gelegen sei. Eine Rechtswidrigkeit iSd § 299 BAO liege nicht vor, da bei gegebenem Sachverhalt zwei Rechtsfragen strittig seien, - Ort der Leistung und Steuerrechtssubjektivität der Ltd. – welche nur im Rahmen einer Berufung gegen die diesbezüglichen Bescheide zu klären gewesen wären.

Dagegen wandte sich der Bf. mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 zu bewilligen, da gegenständlichenfalls eine Ingenieurleistung (=Innenarchitekturleistung) gem. § 3a Abs. 10 Z 3 UStG vorliege und der Leistungsort der Empfängerort sei.

In seiner Begründung nahm der steuerliche Vertreter eine ausführliche Beschreibung der Tätigkeiten vor, und schlüsselte sie wie folgt auf:

#### *Beratung in der technischen Vertragsgestaltung*

„Beim gegenständlichen Projekt handelt es sich um den ersten Neubau einer Mega Yacht für die Bwerft. Die Verträge mit den Innenausstatern mussten daher dementsprechend aufgesetzt und adaptiert werden. Die technische Beratung erfolgte durch den Abgabepflichtigen. Besonders musste auf die Schnittstelle Technik und wirtschaftliche Möglichkeiten geachtet werden. Der Abgabepflichtige hat eine große Erfahrung mit der Ausstattung im Rahmen des Baues von Yachten. Der Abgabepflichtige führte jedoch keine Tätigkeit eines Tischlers oder Bootsbauers aus, sondern die Tätigkeit eines Ingenieurbüros in besonderen der Tätigkeit eines Innenarchitekten. Es handelte sich

beim gegenständlichen Projekt auch nicht nur um ein Boot sondern um eine Yacht der Sonderklasse."

### *Überprüfung und Überwachung der fach einschlägigen Vorschriften*

„Der Abgabepflichtige hatte die Aufgabe die Einhaltung sämtlicher Vorschriften betreffend der Innenausstattung zu überwachen. Dabei musste er Besprechungen zwischen dem Architekten, den Eignervertretern und den planenden und ausführenden Gewerbsleuten teilnehmen. Insbesondere musste die Einhaltung der SOLAS Vorschriften beachtet werden. Diese Tätigkeit kann kein Bootsbauer und auch kein Tischlermeister durchführen, sondern muss man dazu spezielle Kenntnisse und ein konkretes Fachwissen besitzen."

Neben der vorgenannten Tätigkeit – so der steuerliche Vertreter weiter – habe der Bf. ein eigenes Progress Reporting entwickelt und umgesetzt. Diese Art des Reporting sei einzigartig und beim gegenständlichen Projekt erstmals eingesetzt worden. Weiters habe er eine neue Methode zur Nettoraumplanung entwickelt. „Auch bei der Anlieferung des Musterbodens konnte der Abgabepflichtige einen Verbesserungsvorschlag einbringen und wurden dabei die Stöße im Bodenbereich mit einer für Schiffe zugelassenen Dichtmasse versehen. Dadurch kann verhindert werden, dass bei einem späteren Wasserschaden, der auf einem Schiff nie gänzlich auszuschließen ist, nicht der gesamte Boden entfernt werden muss." Durch die Einbringung der persönlichen technischen Erfahrung des Abgabepflichtigen habe ein Verfahren zur Produktion von Fensterschablonen für einen nahtlosen Übergang vom Innenbereich zum Außenbereich der Yacht entwickelt werden können.

### *Technische Beratung*

„Der Abgabepflichtige führte auch eine technische Beratung und Hilfestellung für den beteiligten Architekten, den jeweiligen Eignervertretern und den beteiligten Gewerbsleuten durch."

Darüber hinaus liege auch eine Steuerbefreiung nach § 9 UStG vor, zumal das gegenständliche Schiff zur gewerblichen Schifffahrt gebaut worden sei. Entgegen der Vermutung der Finanzbehörde werde das gebaute Schiff bzw. Yacht zur Vercharterung verwendet, zumal diese Schiff nicht ausschließlich vom Eigentümer selbst, sondern auch von anderen Firmen verwendet bzw. gemietet werde."

Nach einem neuerlichen Wechsel der steuerlichen Vertretung wurde ein weiteres Ergänzungsschreiben zur Berufung betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 eingebracht. Darin wird festgehalten, dass der Bf. am Bau der Yacht mitgewirkt habe. Strittig sei nur die umsatzsteuerliche Charakterisierung dieser Leistungen. Zum einen werde vorgebracht, dass die Umsätze in Österreich nicht steuerbar seien, da eine Katalogleistung iSd § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 vorliege, zum anderen werde –als Eventualvorbringen – die Steuerfreiheit nach § 9 UStG geltend gemacht.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich vorliegendenfalls um Leistungen eines Ingenieurs bzw. Architekten handle, die unter die Katalogleistungen fielen. Die Tätigkeit des Bf. wurde wie folgt konkretisiert:

Der Bf. und sein Team seien an der Inneinrichtung eines Schiffes mit 115m Länge beteiligt gewesen. Schiffe in dieser Größe würden von ausgebildeten Schiffsbauern aus Stahl geschweißt. Ein „Bootsbauer“ – der ja einem Tischler gleichgestellt sei – fertige dagegen nur kleinere Ruder- oder Sportboote an. Der Bf. und sein Team weisen den auf diesem einschlägigen Fachgebiet nötigen Standard auf. Damit sei auch der von der Abgabenbehörde geforderte Tatbestand, neue Kenntnisse zu erwerben sowie neue Prozesse zur Lösung dieser oder neuer Probleme zu entwickeln erfüllt.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die Leistungen des Bf. unter die Tätigkeit eines „Ingenieurs“ fallen. Sollte die Abgabenbehörde der Qualifikation der Tätigkeit des Bf. als „Ingenieur“ – trotz der oben beschriebenen Tätigkeit und der angebotenen bzw. vorgelegten Beweise - nicht folgen, so sei seine Tätigkeit doch zumindest die eines „Sachverständigen“ oder – subsidiär eine „ähnliche Tätigkeit“. Jedenfalls handle es sich aber um eine Katalogleistung, die am Empfängerort – und damit nicht in Österreich - steuerpflichtig sei.

Als Eventualvorbringen werde noch geltend gemacht, dass die Leistungen des Bf. unter Z 4 leg.cit. einzuordnen seien. Unter Z 4 leg.cit. falle insbesondere auch die technische Beratung, wenn sie der Vorbereitung von Bauleistungen diene (Achatz/Ruppe, UStG<sup>4</sup>, § 3a, Rz 165).

Die oben erwähnten Tätigkeiten des Bf. seien daher subsidiär als Leistungen der technischen Beratung anzusehen, die der Innenausstattung des Schiffes gedient hätten.

Ergänzend werde die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 UStG 1994 geltend gemacht, und zwar insbesondere § 9 Abs. 1 Z 1 und 2 leg.cit..

Zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung vom 17. Jänner 2011 brachte der Bf. vor, dass gemäß der Befreiung des § 9 Abs. 1 UStG 1994 die Umsätze für die dem Erwerb dienende gewerbliche Seeschifffahrt erfasst seien. Das Schiff müsse überwiegend in der gewerblichen Seeschifffahrt verwendet werden. Es werde beispielsweise zwischen unmittelbaren, also entgeltlicher Beförderung von Personen oder Gütern und mittelbarem Erwerb, bei dem der Erwerb durch die Seeschifffahrt erst möglich werde, wie Hochseeschiffen unterschieden. Beide Fälle des Erwerbes begründen eine Steuerbefreiung nach § 9 UStG. Dass die gegenständliche Yacht hochseetauglich sei und daher für die Hochseeschifffahrt verwendet werde, dürfte im gegenständlichen Fall unstrittig sein. Zum Argument des Finanzamtes, es lägen keine begünstigten Erwerbszwecke vor, werde unter Verweis auf die betreffenden Internetseiten vorgebracht, dass die Yacht einer Gesellschaft auf den XX gehöre und sehr wohl als kommerzielle Yacht geführt werde.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob das Finanzamt die begehrte Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide (Berufungsvorentscheidung) 2007 und 2008 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die maßgebliche Bestimmung des § 299 BAO Abs. 1 bis 3 idgF lautet:

1.) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

2.) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

3.) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 3a Abs. 9 und 10 UStG 1994 lautet in der für den Berufszeitraum maßgeblichen Fassung auszugsweise:

(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 die Betriebsstätte maßgebend,

b) Ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandgebiet ausgeführt;

c) ...

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

...

3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer.

Laut Vertrag vom 31. Dezember 2007 stellt sich die Tätigkeit des Bf. wie folgt dar:

„Selbständige Koordinierung und Bearbeitung der konstruktiven Schnittstellen im Inneneinrichtungsbereich zwischen Zulieferern, Ingenieurbüros, Werft, Architekten des Eigners und den Eignervertretern.“

Mit anderen Worten beschreibt der Steuerberater des Bf. im Schreiben vom 29. Juli 2009 an das Finanzamt C diese Tätigkeit:

- Überprüfung von Planungen von Schiffseinrichtungsgegenständen auf deren Machbarkeit am Schiff
- Überwachung diverser Handwerker vor Ort
- Organisation der Handwerker im Arbeitsablauf

In der Berufungsergänzung wurde noch auf die technische Beratung und Hilfestellung durch den Bf. und sein spezielles Fachwissen verwiesen. Auch das Finanzamt geht vom Vorliegen dieser Leistungen aus, sieht jedoch das Berufsbild des Ingenieurbüros nach § 134 GewO nicht verwirklicht und vertritt im Vorlagebericht die Auffassung, dass Gutachten eines Ingenieurbüros auf einschlägigen Fachgebieten einem gewissen Standard zu entsprechen haben (Hochschulen oder zumindest einschlägige berufsbildende höhere Schule).

Ziffer 4 des § 3a UStG 1994 erweitert den Kreis der Katalogleistungen um rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratungsleistungen, ohne auf bestimmte Berufsgruppen abzustellen. Da auch ähnliche Leistungen einbezogen werden, sind auch Tätigkeiten von Personen oder Organisationen umfasst, wenn die berufsrechtliche Qualifikation fehlt. Als ähnliche Leistungen sind Leistungen zu verstehen, die irgendeiner der genannten Leistungen ähnlich sind (Bürgler/Pleiningner/Six in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, UStG § 3a, Rz 254ff.).

Eine Leistung ist dann einer in dieser Vorschrift angeführten Tätigkeiten ähnlich, wenn beide Tätigkeiten dem gleichen Zweck dienen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 3a Abs. 9 und 10, Tz. 191).

Die Beratung nach Ziffer 4 ist die Bereitstellung von Entscheidungsgrundlagen zur Lösung konkreter Probleme. Unterstellt man, dass der Gesetzgeber nicht Überflüssiges angeordnet hat, fallen darunter Beratungsleistungen, die nicht von den Angehörigen der Katalogberufe in Z 3 ausgeführt werden und diesen nicht einmal ähnlich sein müssen. Die technische Beratung fällt unter Abs. 9, wenn sie der Vorbereitung von konkreten Bauleistungen dient (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, 4. Auflage, § 3a, Rz 165).

Eine Beratungsleistung besteht nicht nur in der Überlassung der Information, sondern der Berater wird darüber hinaus auch anleitend tätig und bietet dem Auftraggeber konkrete Entscheidungshilfen an (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 3a Abs. 9 und 10, Tz. 192).

Vorliegendenfalls erstellt der Bf. Planungen, organisiert den Ablauf und hat die Bauaufsicht inne (Auskunft des Steuerberaters vom 14. Juli 2009). Seine in der Berufung dargestellten Fachkenntnisse ermöglichen die Überprüfung der geplanten Schiffseinrichtung auf ihre Machbarkeit und Einhaltung diverser Spezialvorschriften.

In dem zur Begründung vom Finanzamt angeführten Urteil des EuGH 7.10.2010, C-222/09, „Kronospan Mielec,“ hatte sich der EuGH mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Dienstleistungen in Form von Untersuchungen und Messungen, sowie die damit zusammenhängenden Forschungs- und Entwicklungsarbeiten Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft sind, oder Leistungen von Ingenieuren im Sinne

Art 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Nach diesem Urteil stellen diese Leistungen Katalogleistungen dar („Es kann daher nicht in Abrede gestellt werden, dass Forschungs- und Entwicklungsarbeiten Leistungen sind, die von Ingenieuren hauptsächlich und gewöhnlich erbracht werden können" RN 22). Daraus folgt jedoch nicht, dass die Forschung eine zwingende Voraussetzung für die Beurteilung einer Leistung ist. Diese Beurteilung ist vielmehr nach dem Gesamtbild der Umstände vorzunehmen (VwGH 22.4.2004, 2001/15/0104).

Nach dem Gesamtbild der Umstände ist die vom Bf. erbrachte Leistung daher als eine technische Beratungsleistung im Sinn der Ziffer 4 des § 3a UStG 1994 zu qualifizieren.

Im Übrigen kann jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dahingestellt bleiben, ob die Leistung des Bf. nach dem Gesamtbild der Umstände eine Leistung nach Ziffer 3 (ähnliche Leistung) darstellt, da auch in diesem Fall eine Katalogleistung nach § 3a Abs. 10 UStG 1994 vorliegt und der Leistungsort am Sitz des Unternehmens in Deutschland lag.

Da der Bf. im vorliegenden Fall zu Unrecht mit Umsatzsteuer belastet wurde und der steuerliche Nachteil nicht nur geringfügig ist, ist dem Begehren auf Bescheidaufhebung auch unter dem Blickwinkel des Ermessens zur Wahrung der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Der Berufung war daher stattzugeben und der angefochtene Abweisungsbescheid aufzuheben (siehe Ritz <sup>3</sup>, BAO, § 307, Tz. 6).

