

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerden vom 7.2.2014 und 7.10.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7.11.2013 und 30.9.2014 betreffend Vorsteuererstattung für 1-12/2012 und 1-12/2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine schweizerische GmbH, deren satzungsmäßiger Zweck die Vorbereitung, Zusammenstellung, Organisation und Bündelung der zur Durchführung von Reisen insbesondere Flusskreuzfahrten auf dem Rhein erforderlichen Einzelleistungen und der Verkauf der zusammengestellten Reisepakete an Reiseveranstaltungsunternehmen ist. Sie tritt nicht als Reiseveranstalter gegenüber den Reisenden auf.

Entsprechend den in den Akten erliegenden Ausgangsrechnungen werden die Leistungen der Bf. an die am selben Ort situierte (schweizerische) G. GmbH weiterfakturiert, die diese unmittelbar an die Reisenden erbringt. Beide Gesellschaften gehören zu 100% einer deutschen GmbH und sind daher als Schwestergesellschaften zu betrachten.

In den Erstattungsanträgen werden vor allem Vorsteuern aus inländischen Vorleistungen aus Beherbergungen, Beförderungsleistungen, Eintrittsberechtigungen etc. geltend gemacht.

In den angefochtenen Bescheiden wird der Erstattungsbetrag mit null Euro ausgewiesen und von der belangten Behörde begründend ausgeführt, dass die Bf. für die Firma G. in der Schweiz Reiseleistungen besorgt habe. Die Steuerschuld gehe jedoch auf den Leistungsempfänger über (Reverse Charge) und sei von diesem beim Finanzamt zu erklären. Da dies nicht erfolgt sei und die Bf. für die übergegangene Steuerschuld hafte, könne keine Vorsteuererstattung erfolgen.

In ihrer Beschwerde wandte sich die Bf. gegen eine vom Finanzamt durchgeführte Saldierung einer allfälligen (aber bestrittenen) Umsatzsteuerschuld mit dem bestehenden Vorsteuerguthaben. Mit dem angefochtenen Bescheid liege auch keine Umsatzsteuerschuld der Bf. vor, eine Festsetzung wäre im Rahmen der Vorsteuererstattung rechtswidrig. Generell sei es für den Vorsteuerabzug unerheblich, ob der Leistungsempfänger als Adressat der Ausgangsrechnungen beim Finanzamt registriert sei und seine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen erfülle.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.1. 2015 wurde der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben.

Mit einem gemäß § 299 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid vom 19.8.2015 wurde die Beschwerdeverentscheidung mit der Begründung aufgehoben, weil sich herausgestellt habe, dass die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Umsätze in Österreich gehabt hatte, weshalb das Vorsteuererstattungsverfahren nicht zur Anwendung gelange.

Gleichzeitig wurde eine neue Beschwerdeverentscheidung erlassen, mit der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde.

In ihrer Begründung verwies sie darauf, dass die Bf. nicht als Reiseveranstalterin gegenüber Reisenden auftrete und aus der Auflistung aller Eingangsrechnungen hervorgehe, dass ein nicht unbeträchtlicher Teil der Rechnungen Eintrittsberechtigungen wie Theater- und Musickarten betreffe. Auch wenn aus den Ausgangsrechnungen nicht ersichtlich sei, welche konkreten Leistungsinhalte weiter verrechnet wurden, kann daher davon ausgegangen werden, dass diese weiterfakturiert wurden.

Bei Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern trete der Unternehmer im eigenen Namen für fremde Rechnung auf. Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern ist § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Der Umsatzsteuer unterliege jede einzelne Leistung (z.B. Besorgung einer Beförderungsleistung mit einem Autobus, eines Hotelzimmers; Bemessungsgrundlage ist das mit dem Leistungsempfänger vereinbarte Entgelt für den Autobus, das Hotelzimmer). Besorge ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so seien die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden (§ 3a Abs. 4 UStG 1994).

Werden Reiseleistungen gegenüber Unternehmern besorgt, so unterliege jede einzelne Leistung mit dem vereinbarten Entgelt der USt nach den allgemeinen Vorschriften (VwGH 1.3.2007, 2004/15/0120).

Bei der Weiterverrechnung von Eintrittsberechtigungen handle es sich um Besorgungsleistungen im vorhin genannten Sinn, welche im konkreten Fall an einen Unternehmer erbracht werden. Gemäß § 3a Abs. 11a UStG 1994 werden sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigungen sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden, soweit diese Leistungen an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 erbracht werden. Aus der mit dem

Erstattungsantrag übermittelten Liste an Eingangsrechnungen sei ersichtlich, dass die eingekauften Eintrittskarten Veranstaltungen in Österreich betreffen.

Ausdrücklich ausgenommen vom Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 2. Satz UStG 1994 seien die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen.

Da also die Beschwerdeführerin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Österreich durchgeführt habe, für die nicht die Steuerschuld auf den Empfänger übergehe, sei das Erstattungsverfahren nicht anwendbar.

Die Beschwerdeführerin hätte ihre Umsätze aus der Besorgung von Eintrittsberechtigungen im Inland im Wege einer Veranlagung zu erklären und könnte auch die Vorsteuern im Veranlagungsverfahren geltend machen

In ihrem Vorlageantrag verwies die Bf. die den satzungsgemäßen Unternehmensgegenstand, nämlich die Vorbereitung, Zusammenstellung, Organisation und Bündelung der zur Durchführung von Reisen erforderlichen Einzelleistungen und dem Verkauf der zusammengestellten einheitlichen Reisepakete an Reiseveranstaltungsunternehmen umfasst. Die Reisepakete beinhalten zB Anreise, Nächtigungen, Verpflegung, Transfers, Reiseleitung und Betreuung vor Ort, Ausflüge und Besichtigungen sowie Eintritte zu diversen Veranstaltungen. Dazu kaufe sie Einzelleistungen (Reisevorleistungen) von anderen Unternehmern ein, paketierte diese und verkaufe sie als einheitliche All-Inclusive-Leistungen weiter. Die Reisevorleistungen (z.B. Busbeförderungsleistungen, Beherbergungsleistungen in Hotels, Eintrittskarten, Leistungen von externen Reiseführern etc.) werden zum Teil aus Österreich eingekauft und zum Teil aus anderen Ländern (z.B. Deutschland) bezogen. Die einheitlichen Reisepakete werden ausschließlich an andere Unternehmer verkauft. Sie verkaufe keine Reiseleistungen direkt an Privatkunden und trete auch gegenüber den Reisenden nicht als Reiseveranstalter auf.

Die Leistungsempfängerin ist ebenso ein Schweizer Unternehmen ohne Betriebstätte in Österreich, die Pauschalreisen an Endkunden verkaufe und dabei in eigenem Namen und auf eigene Rechnung auftrete. Sie kaufe dafür von der Bf. fertig geschnürte Reisepakete ein und verkaufe diese (unverändert) an die Endkunden weiter. Die in den Reisepaketen enthaltenen einzelnen Reisevorleistungen könnten nicht einzeln konsumiert oder weiterverkauft werden.

Die fertigen Reisepakete wurden an die Leistungsempfängerin netto, ohne Ausweis einer Umsatzsteuer verrechnet.

In ihrer umsatzsteuerlichen Würdigung kommt sie zu folgenden Ergebnissen:

Die Bf. besorge Pauschalreiseleistungen für eine schweizerische Firma.

Diese fallen nach innerstaatlichem Recht nicht unter § 23 UStG, da sie an einen Unternehmer erbracht werden. Zur Ermittlung des Leistungsortes sei daher zu untersuchen, ob es sich um eine einheitliche Leistung handle oder ob jede Reisevorleistung gesondert betrachtet werden müsse.

Eine einheitliche Leistung liege vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Aus der Rechtsprechung des EuGH und VwGH ergebe sich, dass im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden dürfe. Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, sei somit eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Dabei seien das Wesen und die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die

Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen sei (vgl. EuGH 25.02.1999, CPP, 0349/96; EUGH 27.10.2005, Levob Verzekeringen, 041/04; EuGH 27.09.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/ 11; EuGH 10.03.2011, Bog u. O., 0497/09, C-499/09, 0501/09 und C- 502/09; EuGH 02.12.2010, Everything Everywhere, 0276/09; vgl. auch VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044 sowie VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161).

Dabei stelle die Rechtsprechung des EuGH fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung gibt, aber jedenfalls stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Ob der Unternehmer im konkreten Einzelfall eine einheitliche Leistung erbringt, haben im Rahmen der mit Art 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044 unter Hinweis auf EuGH 17.01.2013, BGZ Leasing, C-224/ 11 und EuGH 27.09.2012, Field Fisher Waterhouse, 0392/ 11).

Eine einheitliche Leistung liege insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung sei als Nebenleistung zu einer 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 25.02.1999, CPP, 0349/96).

Einheitliche Leistungen seien somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66 sowie VwGH 30.3.1992, 90/15/0158; siehe auch R2 346 UStR). Es sei danach u.a. nicht zulässig, den einheitlichen Wirtschaftsvorgang einer Werklieferung (zB bei Errichtung eines Bauwerkes) in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung (Arbeitsleistung) zu zerlegen (VwGH 14.1.1963, 1364/60; VwGH 24.6.1971, 0107/71). Dies gelte auch dann, wenn über die

Lieferung und die Verarbeitung des Materials getrennte Aufträge erteilt und getrennte Rechnungen gelegt werden. Ähnliches gelte für Beförderungsleistungen, die in engem Zusammenhang mit Lieferungen stehen. Auch All-inclusive-Angebote von Hotels werden dementsprechend als einheitliche Leistungen angesehen (s. Rz. 1206 UStR).

Die Rechtsprechung des EuGH nehme eine einheitliche Leistung aber auch dann an, wenn der Unternehmer für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die gleichwertig sind, aber so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 27.10.2005, Levob Verzekeringen BV, 041/04 sowie EuGH 19.07.2012, Deutsche Bank AG, 044/11). Im Falle einer aus mehreren gleichrangigen Leistungen untrennbar zusammengesetzten einheitlichen Leistung liege eine Leistung eigener Art vor, sodass Begünstigungen (Steuerbefreiungen), die für eine der Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen, auf diese einheitliche Leistung nicht angewendet werden dürfen (vgl. VwGH 27.02.2014, 2012/15/0044 unter Hinweis auf EuGH 19.07.2012, Deutsche Bank AG, 044/11). Ebenso dürfen auf eine solche Leistung eigener Art keine speziellen Regelungen zur Bestimmung des Leistungsortes angewandt werden, die nur für einzelne (Teil-) Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen.

Der BFH führe z.B. im Urteil vom 10.1.2013, V R 31/10, aus, dass die Kombination von künstlerischen und kulinarischen Elementen in Form einer "Dinner-Show" eine komplexe Leistung sein kann, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Allein der Umstand, dass beide Bestandteile im Wirtschaftsleben auch getrennt erbracht werden, rechtfertige keine Aufspaltung des Vorgangs, wenn es dem durchschnittlichen Besucher der „Dinner-Show“ um die Verbindung beider Elemente geht.

Die Bf. veräußere Pauschalreisepakete und verrechne dafür ein pauschales Entgelt pro reisende Person an den Kunden. Wie sich dieses Entgelt kalkulatorisch zusammensetzt und wieviel dabei auf die einzelnen Reisevorleistungen entfällt, solle dem Kunden nicht offengelegt werden. Die Kundin der Bf. möchte fertige Pauschalreisepakete erwerben, um sie an Endkunden weiter zu veräußern. Eine einzelne Teilleistung sei für die Kundin nutzlos, da ihre Abnehmer nur eine vollständig durchorganisierte Reise buchen und die Kundin selbst die Organisation und Zusammenstellung nicht übernehmen möchte und auch über keine entsprechenden Personalressourcen verfüge. An einer einzelnen Reisevorleistung (wie z.B. einem Bustransfer, einer Nächtigung oder einer Eintrittsberechtigung) habe weder die Kundin, noch deren Endkunde Interesse. Es wäre wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass ein durchschnittlicher Verbraucher, der eine solche Pauschalreise unternehmen möchte, auch die einzelnen Reisevorleistungen getrennt voneinander erwerben würde, da jede einzelne Reisevorleistung für sich allein nutzlos für den Verbraucher wäre. Dem durchschnittlichen Verbraucher gehe es beim Erwerb von Pauschalreiseleistungen, gerade um die Verbindung der verschiedenen Elemente. Auch im konkreten Fall sei die Kundin gerade an der Verbindung der einzelnen Leistungen

interessiert. Damit sei ein einziger wirtschaftlich untrennbarer Vorgang anzunehmen. Ein solcher wirtschaftlich untrennbarer Vorgang sei aus umsatzsteuerlicher Sicht als einheitliche Leistung zu qualifizieren.

Da im vorliegenden Fall eine bestimmte Hauptleistung in diesen Reisepaketen nicht erkennbar sei, handle es sich um eine sonstige Leistung eigener Art, deren Leistungsort sich aus österreichischer Sicht nach der B2B-Generalklausel (§ 3a Abs. 6 UStG) bestimme. Danach werde die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, vom dem aus die Bf. ihr Unternehmen betreibe. Die Veräußerung der Reisepakete an die Kundin ist damit in Österreich nicht steuerbar. Sie erbringe danach keine steuerpflichtigen Leistungen in Österreich, weshalb die in Österreich angefallenen Vorsteuern im Erstattungsverfahren rückgefordert werden können. Es komme auch nicht zu einem Übergang der Steuerschuld nach §19 Abs. 1 2. Satz UStG auf die Kundin und damit auch zu keiner Haftung der Bf.

Mit Schreiben vom 7.2.2017 wurde der Bf. seitens des Bundesfinanzgerichtes mitgeteilt, dass es sich auf Grund vorliegender Daten des Handelsregisters sowohl bei der Bf. als auch der Kunden um schweizerische Gesellschaften m.b.H. einer deutschen GmbH und somit um verbundene Unternehmen handle. Weiters wurde die Bf. aufgefordert, Rechnungen des Vorsteuererstattungsantrages vorzulegen, damit die Leistungsinhalte genauer überprüft werden könnten.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. ergänzend aus, dass der EuGH in seinem Urteil vom 26.9.2013, C-189/11 ausgesprochen habe, dass die Sonderregelungen nicht nur für den Verkauf von Reisen an Reisende (Konsumenten), sondern auch für den Verkauf von Reisen an aller Art von Kunden gelte. Daraus sei die Einheitlichkeit der Leistung aus dem Unionsrecht unmittelbar abzuleiten. In ihrem Eventualantrag beantragte sie die Einheitlichkeit der Leistung unter Hinweis auf das Unionsrecht anzuerkennen. Die belangte Behörde verwies darauf, dass in diesem Fall der Vorsteuerabzug auch nicht zustehen würde.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Wie die Bf. in ihren Ausführungen selbst zu erkennen gibt, kauft sie selbst Reisevorleistungen ein und verkauft diese an die (unternehmerisch tätige) Kundin, die ihrerseits selbst unmittelbar gegenüber den (nichtunternehmerischen) Kunden die (eigentliche) Reiseleistung erbringt.

Auf Grund der beteiligungsmäßigen Verflechtung über eine gemeinsame Obergesellschaft sind die Bf. Behauptungen über die Nichtoffenlegung der Kalkulation des Entgelts nicht hinreichend überzeugend.

In Wahrheit wurden Reisevorleistungen von der Bf. eingekauft, die ihrerseits diese von inländischen Unternehmern (Beherungsbetriebe, Beförderungsunternehmen, Theaterkartenbüros etc.) erwarb und an die (unternehmerische) Kundin weiterverkauft.

In rechtlicher Hinsicht sind folgende Bestimmungen maßgeblich:

Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird

BGBI. Nr. 279/1995, BGBI. II Nr. 416/2001, BGBI. II Nr. 384/2003, BGBI. II Nr. 222/2009, BGBI. II Nr. 174/2010, BGBI. II Nr. 389/2010, BGBI. II Nr. 158/2014

§ 1. (1) Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder

2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder

3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) oder

4. im Inland nur Umsätze, die unter eine Sonderregelung gemäß § 25a, Art. 25a UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

(2) Abs. 1 gilt nicht für Vorsteuerbeträge, die anderen als den in Abs. 1 bezeichneten Umsätzen im Inland zuzurechnen sind.

§ 1 UStG 1994

(1). Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Z 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

...

§ 3a

(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

...

(4) Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.

Ort der sonstigen Leistung

(5) Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

Z 1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;

Z 2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;

Z 3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

...

Besteuerung von Reiseleistungen

§ 23. (1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,

– die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,

– soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und

– Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.

(2) Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.

(3) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 7.

(4) Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

(5) Die sonstige Leistung ist steuerfrei, wenn die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

(6) Sind die Reisevorleistungen nur zum Teil Reisevorleistungen im Sinne des Abs. 5, so ist nur der Teil der sonstigen Leistung steuerfrei, dem die im Abs. 5 bezeichneten Reisevorleistungen zuzurechnen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen bei Schiffs- und Flugreisen durch Verordnung bestimmen, wie der auf das Drittlandsgebiet entfallende Teil der Reisevorleistung zu ermitteln ist.

(7) Die sonstige Leistung bemißt sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) erbrachten Leistungen ermitteln.

(8) Abweichend von § 12 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im übrigen bleibt § 12 unberührt.

(9) Für die sonstigen Leistungen gilt § 18 mit der Maßgabe, daß aus den Aufzeichnungen des Unternehmers zu ersehen sein müssen:

- 1. der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet,*
- 2. die Beträge, die der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet,*
- 3. die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 und*
- 4. wie sich die in § 1 und 2 bezeichneten Beträge und die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen verteilen.*

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist im Haupttatbestand die einzelne Leistung. Besteuert wird nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen auf einem einzigen Vertrag beruhen. Umfasst

daher ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so sind diese ustl gesondert zu besteuern.

Der Umfang der einzelnen Leistung ist jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Der von Judikatur und Lehre in diesem Zusammenhang entwickelte Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung hat mehrere Ausprägungen:

(1) Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rsp des VwGH ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (z.B. VwGH 17.9.1990, 89/15/0048, ÖStZB 1991, 246; 27.2.2001, 99/13/0161, ÖStZB 2002, 3). Der EuGH nimmt eine Einheit an, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04 „Levob Verzekeringen“, Slg I-9433; 29.3.2007, Rs C-111/05 „Aktiebolaget“, Slg I-2697; 11.6.2009, Rs C-572/07 „RLRE Tellmer Property“, Slg I-4983; dazu ausführlich BFH 25.6.2009, V R 25/07, BStBl 2010 II 239; 19.11.2009, Rs C-461/08 „Don Bosco“, Slg I-11079; vgl auch schon EuGH 13.7.1989, Rs 173/88 „Henriksen“, Slg 2763). Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (bzw -abnehmers) abzustellen ist (so auch VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161, ÖStZB 575).

Die künstliche Aufspaltung einer Leistung in mehrere Bestandteile (bei einem Mietkauf) kann Missbrauch sein (EuGH 21.2.2008, C-425/06 „Part Service Srl“, Slg I-897).

(2) Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen ustl in der Hauptleistung auf, sie teilen daher das ustl Schicksal der Hauptleistung. Die ältere Judikatur hat eine unselbständige Nebenleistung angenommen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung untergeordnete Bedeutung besitzt (nebensächlich ist), mit der Hauptleistung im konkreten Fall eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das wurde vom VwGH bejaht, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (zB VwGH 5.4.1984, 83/15/0045, ÖStZB 1985, 44 = Slg 5880 F; 17.9.1990, 89/15/0048, ÖStZB 1991, 246; 17.9.1996, 93/14/0055, ÖStZB 1997, 448; 17.12.1996, 96/14/0016, ÖStZB 1997, 692; s a BFH 29.8.1991, BStBl 1992 II 206).

(3) Dem Grundsatz der Unteilbarkeit widerspricht es, einen einheitlichen Rechtsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten (VwGH 24.6.1971, 107/71, ÖStZB 1972, 20; 2.12.1971, 1969/70, ÖStZB 1972, 160; 19.3.2002, 97/14/0133, ÖStZB 797).

Der Grundsatz der Unteilbarkeit wird nicht konsequent durchgehalten. Er wird nicht angewendet bei gemischten Verträgen, die auch Elemente einer Grundstücksnutzung enthalten; hier verlangt die Judikatur eine Aufteilung der Entgelte (s. § 6 Tz 375).

Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist ustl nur eine Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich - einheitlich - nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung. Das gilt für die Frage der Steuerbarkeit, der Steuerpflicht und des Steuersatzes, für die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung etc.

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. zB *VwGH 14.1.1963, 1364/60, ÖStZB 102 = Slg 2776 F*). **Nach § 23 Abs. 2 gelten mehrere Reiseleistungen eines Unternehmers im Rahmen einer Reise an einen Leistungsempfänger als eine einheitliche sonstige Leistung.**

Der Einheitlichkeitsgrundsatz ist kein systematischer, sondern ein pragmatischer Grundsatz. Er erspart die gekünstelte Aufspaltung einheitlicher Vorgänge. Seine Anwendung erfordert eine Beurteilung zusammengesetzter Vorgänge nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bzw. der Verkehrsauffassung. Die Rsp bleibt (notgedrungen) formelhaft. Das führt in der Praxis zu unübersichtlicher Kasuistik und zu oft als unbefriedigend empfundenen Resultaten, weil die wirtschaftliche Beurteilung zusammengesetzter Leistungen je nach Standort des Betrachters verschiedene Ergebnisse erbringen kann.

Ob Leistungseinheit vorliegt, ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen (*VwGH 27.8.1990, 89/15/0128, ÖStZB 1991, 107*). Nicht entscheidend sind die Entgeltsbemessung und die Abrechnung (*VwGH 19.3.2002, 97/14/0133, ÖStZB 797*). Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, dann kann auch eine getrennte Bemessung des Entgeltes und eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen. Liegen umgekehrt mehrere Leistungen vor, für die ein einheitliches Entgelt in Rechnung gestellt wird, dann muss das Entgelt aufgeteilt werden.

Bei einer Flugpauschalreise sind die Besorgung der Flugreise einerseits und die Besorgung des Quartiers und der Verpflegung andererseits keine einheitliche Leistung, die generell angebotene Beförderung zum Flughafen hingegen eine unselbständige Nebenleistung (*VwGH 5.4.1984, 83/15/0045, ÖStZB 1985, 44 = Slg 5880 F*).

Bei der Erteilung von Fernunterricht ist die Überlassung von Unterrichtsmaterial eine unselbständige Nebenleistung zur Unterrichtserteilung (*VwGH 28.9.1976, 1545/74, ÖStZB 1977, 38 = Slg 5015 F*).

Bei Pauschalreisen mit Kabinenschiffen auf Binnenwasserstraßen bilden Unterbringung und Verpflegung Nebenleistungen zur Beförderung (*BFH 1.8.1996, BStBl 1997 II 160*).

Die An-, Ab- oder Ummeldung von Kfz durch einen Versicherungsmakler bildet mit der (steuerbefreiten) Hauptleistung des Versicherungsmaklers keine Einheit (*VwGH 1.3.2007, 2004/15/0090, ÖStZB 517; ebenso UStR Rz 881*).

Seminarleistungen sind keine Nebenleistungen zur Beherbergungsleistung, daher sind Seminar- und Tagungspauschale eines Hotels dem Normalsteuersatz zu unterwerfen (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161, ÖStZB 575; dazu *Lochmann, SWK 2006, S 702; ebenso UStR Rz 348 idF AÖF 56/2009*) (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 1, Tz. 30-37*).

Wenig plausibel sind die bf. Ausführungen, dass die von ihr gebündelte Zusammenstellung von einheitlichen Reisepaketen eine sonstige Leistung eigener Art darstelle. Vielmehr handelt sich um den Verkauf von Einzelleistungen an eine unternehmerische Kundin. Das bloße Zusammensetzen von Leistungen stellt noch keine Leistung sui generis dar.

In ähnlicher Weise hat auch die dortige Bf. im Verfahren vor dem VwGH 29.6.2004, 2004/15/0120 (inländische) Hotelleistungen für (unternehmerische) Reisebüros besorgt. Sie habe diese Leistungen nicht selbst in Form einer Eigenleistung (argumentum der Bf.: Leistung sui generis) erbracht, sondern seien diese in Form einer besorgten Leistung im eigenen Namen von Dritten (Hotels) angekauft und an die (unternehmerischen) Leistungsempfänger weiterverkauft worden. Der VwGH hat der Rechtsmeinung der belangten Behörde nicht widersprochen, dass keine einheitliche Reiseleistung (§ 23 Abs. 2 UStG 1994) vorliege und die einzelnen Reiseleistungen an Unternehmer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu versteuern seien. Die Regelung des § 23 Abs. 2 UStG 1994 stellt eine **Sondernorm** dar, die eben darauf gerichtet ist, die Besteuerung von Reiseleistungen **gegenüber Endverbrauchern** zu vereinfachen (Besteuerung am Unternehmensort, Margenbesteuerung). Nicht unerwähnt sollte jedoch bleiben, dass sie eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung von Einzelleistungen darstellt und zu Fehlschlüssen verleiten könnte, indem vorschnell verschiedene Leistungsbündel auch innerhalb der Unternehmernetz zu einer einheitlichen Leistung zusammengefasst werden.

Die von der Bf. erwähnte Bezugnahme auf Art. 307 MwStSystRL, wonach die zur Durchführung einer Reise vom Reiseveranstalter als eine einheitliche Dienstleistung an den Reisenden zu gelten hätten, mag nach dem Verständnis des EuGH im Zusammenhang mit dem Urteil vom 26.9.2013, C-189/11, schon seine Berechtigung haben. Der EuGH vertritt in diesen Fällen die Rechtsansicht, dass er davon alle Leistungsempfänger also auch Unternehmer wie die Bf. verstanden wissen will. Dass die Richtlinienbestimmung des § 23 UStG 1994 von Österreich nicht richtig umgesetzt wurde, wird auch von maßgeblichen Kommentatoren anerkannt (*Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 39. Lieferung (Dezember 2013), Anm. zu EuGH-Entscheidungen v. 26. September 2013, Rs. C-189/11*). Wohl im Hinblick auf den Vorsteuerabzug (Art. 310 MwStSystRL) verweist die Bf. darauf, dass es im gegenständlichen Fall auf Grund der eindeutigen Regelung im Gesetz „nicht entscheidungserheblich sei“. Außerdem komme eine unmittelbare Anwendung der Richtlinienbestimmung zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht in Betracht. Die von der Bf. getroffenen Schlussfolgerungen, dass die Sonderregelung über die Reisebesteuerung in der Art anzuwenden sei, dass von einer einheitlichen Leistung auszugehen sei, überzeugen nicht. In ähnlicher Weise vertritt der EuGH die Rechtsauffassung, dass es nicht möglich ist, das Recht auf den Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen, wenn gleichzeitig die Ausgangsumsätze auf Grund einer

fälschlich angewandten Steuerbefreiung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (EuGH 28.11.2013, Rs. C-319/12 MDDP). Nichts anderes verfolgt die Bf, indem sie einerseits die Einheitlichkeit der Leistung aus der Sonderregelung über die Reisebesteuerung ableitet und andererseits an dieser dahingehend vorbeiaargumentiert, dass eine Leistung sui generis vorliege, um den Vorsteuerauschluss zu vermeiden.

Die von der Bf. in ihren Ausführungen für ihre Ansicht ins Treffen geführten Urteile des EuGH sind insgesamt mit dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, da es sich um die mit der Besteuerung der Hauptleistung eng verbundenen Nebenleistungen handelte insbes. *EuGH 27.10.2005, Rs. C-41/04, Levob Verzekeringen BV, (Anpassung von EDV-Programmen)*, *2.12.2010, Rs. C-276/09, Everything Everywhere Ltd., (Zusatzgebühren für verschiedene Zahlungsarten einer Telefonrechnung)*, *19.7.2012, Rs. C-44/11, Deutsche Bank AG (Portfolioverwaltung und Wertpapierdepots)*, *27.9.2012, Rs. C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP (Nebenleistungen bei Immobilienvermietungen)*.

Nicht verschwiegen werden soll in diesem Zusammenhang, dass der EuGH selbst in den die Einheitlichkeit der Leistung bejahenden Urteilen regelmäßig voranstellt, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene Leistung zu betrachten sei, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe (vgl. EuGH 27.9.2012, C-392/11, Rz. 14). Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht werden und damit jeder für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sei (EuGH 27.9.2012, C-392/11, Rz. 15). Ob es sich in einem konkreten Fall so verhält, haben die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (EuGH 10.3.2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Rz. 55).

Ebenso nicht maßgeblich ist die von der Bf. ins Treffen geführte (ältere) Judikatur bei Zusammentreffen von Lieferungen und Leistungen, weil diese auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt (Einkauf von diversen Reisevorleistungen und deren Verkauf als Ganzes an einen Unternehmer) nicht anzuwenden ist.

Auch nicht vergleichbar ist der von der Bf. ins Treffen geführte Rechtsfall des BFH 10.1.2013, V R 31/10, einer aus kulinarischen und künstlerischen Elementen kombinierten „Dinner-Show“, die als komplexe Leistung eigener Art (sui generis) qualifiziert wurde, weil das bloße Anbieten verschiedenster Leistungen in einem stellt noch keine neuartige Kreation einer eigenen Leistung, sondern bloß eine „Häufung“ von (Einzel-) Leistungen ist. Unzutreffend ist der Verweis auf All-inclusive-Angebote von Hotels, weil es dort vorwiegend um die Beurteilung von Haupt- und Nebenleistungen geht.

Nicht nachvollziehbar bleibt die von der Bf. gezogene Schlussfolgerung, dass in diesem Fall eine bestimmte Hauptleistung in diesen Reisepaketen nicht erkennbar sei und es sich daher um eine sonstige Leistung eigener Art handle, denn das Nebeneinanderbestehen von mehreren selbständigen Hauptleistungen, lässt keineswegs die Schlussfolgerung zu, dass eine Leistung eigener Art abzuleiten sei, um das von der Bf. gewünschte Ergebnis

(„deren Leistungsort sich aus österreichischer Sicht nach der B2B-Generalklausel § 3a Abs. 6 UStG bestimme“) zu erreichen.

Zum Ziel der Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen führt der EuGH (EuGH 26.9.2013, C-189/11, Rz. 59) aus, diese diene der Vereinfachung der Mehrsteuervorschriften für Reisebüros. Sie soll die Einnahmen aus der Erhebung dieser Steuer in ausgewogener Weise **zwischen den Mitgliedstaaten** verteilen, indem sie zum einen die Mehrwertsteuereinnahmen für jede Dienstleistung dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs der Dienstleistung und zum anderen die Mehrwertsteuereinnahmen im Zusammenhang mit der Marge des Reisebüros dem Mitgliedstaat, in dem dieses ansässig ist, zufließen lässt.

Wie sich dieses Ziel auf Grund der Gestaltungen des gegenständlichen Falles erreichen lässt, wenn die eigentliche Reiseleistung von einem drittländischen (nichtvorsteuerabzugsberechtigten) Reiseveranstalter erbracht wird, erschließt sich nicht.

Eine Verpflichtung zur Anwendung partieller Bestimmungen über die Reisebesteuerung ist dem EuGH-Urteil nicht zu entnehmen.

Zusammenfassend ist daher vom Vorliegen von einzelnen Inlandsleistungen für die Leistungsempfängerin der Bf. insbesondere auch aus Eintrittsberechtigungen auszugehen, die die Anwendung der oa. Vorsteuererstattungsverordnung ausschließen.

Abgesehen davon würde die (bloße) Zwischenschaltung eines drittländischen Unternehmens (vgl. UFS v. 20.6.2011, RV/0646-G/09), das Reisevorleistungen einkauft und dann zu einem „Reisepaket“ verpackt, zu einer Bestimmung des Ortes des getätigten Umsatzes nach den allgemeinen Vorschriften des § 3a Abs. 6 UStG 1994 ins Drittland führen (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 3a, Tz. 55 letzter Satz*), für die ein Unternehmer die Vorsteuererstattung begehren könnte. Die Frage des Übergangs der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 stellt sich in Folge nicht mehr, da ohnehin kein steuerbarer (inländischer) Umsatz vorliegen würde. Im Ergebnis würde sich de-facto ein nicht im Gemeinschaftsgebiet zu versteuernder Letztverbrauch ergeben, der einer (echten) Steuerbefreiung gleichkäme, obwohl von Reisenden als Endverbraucher inländische Leistungen konsumiert werden. Ob eine Besteuerung im Drittland erfolgt, ist nicht weiter erheblich, da Drittländer bei der Ausgestaltung ihres nationalen Steuerrechts nicht an die Mehrwertsteuerrichtlinie gebunden sind, weshalb es auch denkbar erscheint, dass derartige Umsätze nach diesen Steuerrechten gar nicht erfasst werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der oa. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende

Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 7. April 2017