

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 03.07.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 25.06.2019, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2018) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (BF) brachte elektronisch für das Jahr 2018 einen Vorsteuererstattungsantrag ein.

Sie führt für die AG driving-events (Fahrsicherheitstrainings) in Österreich durch und damit im Zusammenhang fallen Vorsteuern an (für Hotel, Verpflegung, Fahrzeuge, Trainingsplatz, Instruktoren etc.).

Das Finanzamt wies den Antrag der BF ab, setzte die Vorsteuern mit Null fest und führte aus, dass die Kosten für die D E driving-events an die Firma AG weiterverrechnet würden. Durch diese Weiterverrechnung von Eintrittsberechtigungen seien in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze bewirkt worden. Diese Umsätze aus der Besorgung von Eintrittsberechtigungen in Österreich seien im Wege der Umsatzsteuerveranlagung zu erklären, die Vorsteuer in diesem Verfahren zu beantragen.

In der Beschwerde wurde ausgeführt:

"Die Geschäftstätigkeit der BF wird vom Finanzamt falsch beurteilt. Die BF unterhält in Österreich weder eine steuerliche Betriebsstätte noch generiert sie steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in Österreich.

Die BF führt in Österreich Fahrsicherheitstrainings durch. Diese in eigenem Namen und eigener

Rechnung. Dabei handelt es sich um eine sonstige Leistung, soweit diese Leistung für Unternehmen durchgeführt wird. Ort der sonstigen Leistung ist Deutschland. Die Ausgangsrechnungen werden mit deutscher Umsatzsteuer berechnet.

In einigen Fällen, wenn die Leistung an private Personen angeboten würden, läge eine Reiseleistung nach deutschem Recht vor. Ort der Reiseleistung wäre ebenfalls Deutschland.

Damit die BF derartige Leistungen durchführen kann, erhält sie von der AG eine sogenannte Handlingfee. Auch diese wird mit deutscher Umsatzsteuer berechnet.

Gegenüber der AG gibt es keinen weiteren Vertrag, sondern nur eine Zusage ohne Leistungsbeziehung. Diese Zusage beinhaltet, dass die AG aus den Veranstaltungen eventuelle Verluste als Schadenersatz erstattet. Diese Erstattung erfolgt (da Schadenersatz und damit nicht steuerbar) ohne Umsatzsteuer. Im Falle eines Überschusses in einem Jahr, behält sich die AG eine Verrechnung mit Verlusten aus vergangenen Jahren bzw. aus zukünftigen Jahren vor. Auch diese Abführung eines Überschusses wird ohne Umsatzsteuer berechnet.

Da die BF nur eine Handlingfee erhält, rechnet sie sehr genau alle Ausgaben und alle von ihr im eigenen Namen vereinnahmten Beträge ab. Es handelt sich aber eben nicht um eine Weiterberechnung mit Leistung und Gegenleistung, sondern lediglich und ausschließlich um eine Abrechnung. Sollte diese Abrechnung den Charakter einer Rechnung erwecken, so ist dieser Anschein falsch, da es sich eben nicht - wie oben bereits ausgeführt - um eine Leistung handelt.

Es verwundert, dass nunmehr, ohne weitere Vorankündigung, das bereits seit Jahren durchgeführte Erstattungsverfahren versagt wird.

Es wird beantragt, für das Jahr 2018 und auch mindestens für das Jahr 2019, das Erstattungsverfahren weiterhin durchzuführen.

Ohne Präjudiz für die Rechtslage und Anerkennung des vom Finanzamt ausgedrückten Sachverhaltes und rein hilfsweise, wäre eine Umstellung auf ein

Umsatzsteuerveranlagungsverfahren in Österreich (wenn die Unterstellung zuträfe, die BF würde steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in Österreich generieren) erst ab dem Veranlagungsjahr 2020 möglich, da die Vorbereitung und Kalkulation viel Zeit in Anspruch nehmen würde.

Deswegen ist für die BF eine schnelle Klärung zur Erlangung von Rechtssicherheit immanent. Weiterer Vortrag wird vorbehalten."

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde abgewiesen:

"Ergänzend zur Bescheidbegründung vom 25.6.2019 und beziehend auf die Homepage amcd /laut Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2019 wird Folgendes ausgeführt: Erbringt ein ausländischer Unternehmer an Nichtunternehmer (Konsumenten) Reiseleistungen, so gilt hier - wie für inländische Unternehmer - § 23 Abs. 8 UStG 1994, wonach ein Vorsteuerabzug aus Reisevorleistungen nicht möglich ist. Eine Erstattung der Vorsteuern im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens ist ausgeschlossen.

Reiseleistungen eines ausländischen Unternehmers an andere Unternehmer werden nach den

allgemeinen umsatzsteuerlichen Bestimmungen beurteilt. Demnach ist ein Vorsteuerabzug (bei Vorliegen aller übrigen gesetzlichen Voraussetzungen) aus mit diesen Reiseleistungen in Zusammenhang stehenden Vorkosten (zB Hotelkosten) insoweit möglich, als die in Österreich bewirkten Umsätze der inländischen Umsatzsteuer unterworfen und im Veranlagungsverfahren erklärt werden.

Auf die §§ 3a, 12 und 23 UStG 1994 bzw VO BGBl. Nr. 279/1995 idgF wird verwiesen."

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebacht, in welchem begründend auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen wurde.

Sachverhalt

Die BF führt für die AG driving-events (Fahrsicherheitstrainings) in Österreich durch, dies in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. Die Trainings mit den Fahrzeugen der Marke D werden in X durchgeführt und umfassen einen zumeist 2-tägigen Aufenthalt. Der Kunde bucht bei diesen Trainings ein Komplettpaket inklusive Übernachtung, Vollpension, gestelltes Fahrzeug inklusive Kraftstoff, Instruktor, Trainingsplatz usw.

Die Fahrzeuge gehören alle der AG. Die BF bringt die Fahrzeuge per Ordertransporter nach X und nach der Veranstaltungsreihe wieder zurück nach Deutschland. Alle Fahrzeuge haben ein deutsches Kennzeichen.

Die Summe "Gesamtkosten Auslagenersatz" für die durchgeführten Training-Events werden von der BF an die AG abgerechnet.

Die Buchung der driving-events erfolgt über die Homepage von D E.

Bei den Teilnehmern an den Trainings handelt es sich sowohl um Unternehmer als auch um Konsumenten. Veranstalter und Vertragspartner der Teilnehmenden ist die BF.

Die BF erhält für die Durchführung der Trainings ein gesondertes Entgelt (Handlingfee) von der AG, welche eventuell aus den Veranstaltungen entstehende Verluste gesondert als Schadenersatz ersetzt. Wird in einem Jahr ein Überschuss aus den Reisen erzielt, behält sich die AG eine Verrechnung mit entstandenen oder zukünftigen Verlusten vor.

Die BF legt der AG daher eine genaue jährliche Abrechnung über die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den Trainings vor.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, dem Vorbringen der BF und der Buchungsplattform zu den driving-events samt Teilnahmebedingungen.

Rechtslage

Nach § 17 AVOG ist das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer der BF zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend vom § 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln.

In der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen".

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, 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, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 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 UStG 1994 oder eine Regelung gemäß Art. 358 bis 369k der Richtlinie 2006/112/EG in einem anderen Mitgliedstaat fallen, ausgeführt hat.

Sonstige Leistung

§ 3a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet:

(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.

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer
 - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
 - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer–
 - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
 - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

(2) Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

(3) Überlässt ein Unternehmer einem Auftraggeber, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, so gilt die Leistung des Unternehmers als sonstige Leistung (Werkleistung), wenn das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohnes unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffes und dem des überlassenen Gegenstandes berechnet wird.

(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

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;

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

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.

(8) Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

(9) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;

- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

(10) Eine Personenbeförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz. Als inländischer Teil der Leistung gilt auch die Beförderung auf den von inländischen Eisenbahnverwaltungen betriebenen, auf ausländischem Gebiet gelegenen Anschlussstrecken, sowie die Beförderung auf ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt. Gleiches gilt für eine Güterbeförderungsleistung, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist.

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

a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

b) Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden;

d) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.

(11a) Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, werden dort ausgeführt, wo diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden, soweit diese Leistungen an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 erbracht werden.

....

§ 23 UStG 1994 in der beschwerdegegenständlich anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 76/2011 lautet: Besteuerung von Reiseleistungen

(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.

Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Erwägungen

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall, ob für die BF das Veranlagungs- oder das Erstattungsverfahren anwendbar ist bzw. ob sie steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in Österreich bewirkt hat.

Durch das Veranstellen von Fahrsicherheitstrainings in Österreich erbringt die BF steuerbare und steuerpflichtige Umsätze nach § 3a Abs. 11 lit. a (an Nichtunternehmer) und Abs. 11a (an Unternehmer) UStG 1994. In der Schulung der Teilnehmenden hinsichtlich einer Fahrzeugbeherrschung in Extremsituationen liegt eine unterrichtende Tätigkeit, die wohl auch sportliche und unterhaltende Elemente hat, welche jedenfalls aber am Tätigkeitsort bzw. Veranstaltungsort steuerbar ist. Hier kommt es auch zu keinem Übergang der Steuerschuld im B2B-Bereich (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994).

Unterrichtende Tätigkeit ist auf das Vermitteln von Kenntnissen und Fertigkeiten gerichtet (VwGH 13.11.1985, 84/13/0077). Das können auch praktische, technische oder sportliche Fertigkeiten sein (zB. Fahrschulen), vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3a Tz 116.

Bei Erbringung einer Reiseleistung an Nichtunternehmer ist zusätzlich zu beachten, dass die Vorsteuer aus Reisevorleistungen insoweit nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist (§ 23 Abs. 8 UStG 1994). Reisevorleistungen sind solche Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen (§ 23 Abs. 4 UStG 1994), wie Beherbergung, Beförderung oder Verpflegung.

Im Übrigen ist aus dem Abgabensinformationssystem zu ersehen, dass die BF in der Zwischenzeit eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 eingebracht hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 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 28. Jänner 2020