

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch StB über die Beschwerde vom 8. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. September 2018 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die erstattungsfähigen Vorsteuern für den Zeitraum 1-12/2017 werden mit 4.353,29 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt ein Unternehmen für Coaching und Verkaufstrainings in Deutschland und bietet seine unternehmerischen Leistungen auch im Inland an. Für diverse inländische Vorleistungen beantragte er die Erstattung von Vorsteuern für ausländische Unternehmer ohne Sitz und Betriebstätte im Inland.

Im angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die beantragten Vorsteuern mit 0 € fest und führte begründend aus, durch die Erbringung von sonstigen Leistungen gemäß [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) hätte der Bf. im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen bewirkt, die im regulären Umsatzsteuerverfahren durch Abgabe einer Jahreserklärung zu versteuern wären.

In seiner durch seinen Vertreter überreichten Beschwerde wandte sich der Bf. gegen diese Rechtsansicht und führte aus, er erbringe als deutscher Unternehmer sonstige Leistungen für deutsche Unternehmer. Gemäß [§ 19 Abs. 1 UStG 1994](#) werde die Leistung vom Empfänger, also vom österreichischen Unternehmer im Rahmen des sog. Reverse Charge Verfahrens geschuldet und daher sei der Anwendungsbereich des Erstattungsverfahrens eröffnet. Er wandte sich gegen die abgabenbehördliche Qualifikation als Leistungen in Verbindung mit „Eintrittsberechtigungen“. Seine Leistungspalette erstreckte sich dabei um betriebswirtschaftliche Analyse und Planung bis hin zu Verkaufsschulungen, wobei sämtliche Leistungen je nach Erfordernis für Einzelpersonen oder Gruppen erbracht würden. Bei diesen handle es sich ausschließlich um gewerbliche Händler und deren Mitarbeiter. Privatpersonen seien zu keiner Zeit Leistungsempfänger.

Mit einem per E-Mail versandten Ergänzungsersuchen forderte die belangte Behörde den Bf. auf, zu erklären, in welchem betrieblichen Zusammenhang die beantragten Kosten in Österreich entstanden seien und welche Leistungen er in Österreich erbracht habe, was durch die Vorlage von Ausgangsrechnungen darzustellen sei.

In seiner Antwort führte der Bf. aus, bei seinen in Österreich entstandenen Kosten handle es sich vorwiegend um Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung der Teilnehmer, sowie um Ausgaben für Programmgestaltung der Vorträge für die einzelnen Firmen. Die Fahrzeuge, welche der Bf. zu den jeweils betrieblichen Zwecken gefahren sei, seien Mietwagen gewesen, die sich nicht in seinem Betriebsvermögen befänden. Die Ausgangsrechnungen für die inländischen Veranstaltungen (ohne Umsatzsteuerausweis und mit dem Hinweis auf Reverse Charge) wurden abschriftlich vorgelegt und betreffen eine inländische Niederlassung eines internationalen Automobilkonzerns.

In der Beschwerdevorentscheidung bestätigte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit dem Hinweis, es habe sich bei den Leistungen des Bf. um Beratung, Planung bis hin zu Training, Coaching und Schulungen gehandelt. Diese seien als unterrichtende Leistungen zu qualifizieren, die dort zu versteuern seien, wo der Unternehmer zum wesentlichen Teil tätig werde und der Leistungsort richte sich nach dem Tätigkeitsort (im Inland). Bei Leistungen im Zusammenhang mit sog. Eintrittsberechtigungen iSd. [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) komme es hinsichtlich der Teilnahmegebühr zu keinem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

In seinem Vorlageantrag wandte sich der Bf. einerseits gegen die Qualifikation der Besteuerung am Tätigkeitsort, weil er ausschließlich seine Leistungen an Unternehmer erbringe, weshalb unterrichtende Leistungen gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort ausgeführt und die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG auf den Leistungsempfänger übergehe, gelten.

Außerdem sei das Argument, bei den erbrachten Leistungen habe es sich um „Leistungen aus Eintrittsberechtigungen“ gehandelt, unzutreffend. Entsprechend Rz. 641f UStR seien sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen deren Wesensmerkmal in der entgeltlichen Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung bestehe. Es soll sich um allgemein zugängliche Veranstaltungen handeln, was gegenständlich nicht der Fall sei. Ähnlich

argumentierten auch *Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3a, Rz. 125 (gemeint: Rz. 126)*, Schulungsveranstaltungen, die für eine von vornherein bestimmte Personengruppe abgehalten werden, seien nicht unter den Begriff „Eintrittsberechtigungen“ zu subsumieren.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des [§ 3a Abs. 11 UStG 1994](#) zur Entscheidung vorgelegt.

In der weiteren Folge wies die belangte Behörde darauf hin, dass hinsichtlich der Rechnung v. 11.1.2017 (Sequenznr. 6) über 25 € plus 5 € (Umsatzsteuer) der inländische Vorsteuerausschlusstatbestand zu prüfen sei.

Der Bf. hat in der weiteren Folge durch seinen steuerlichen Vertreter eine Ablichtung der Zulassungsbescheinigung (Fahrzeugbrief) vorgelegt, aus der hervorgeht, dass es sich um einen am 4.9.2015 erstzugelassenen Kombinationskraftwagen der Marke BMW 5k (Bauart: Kombilimousine, typengenehmigt am: 21.1.2015) handelte. Das Fahrzeug wurde am 25.9.2015 auf den Bf. zugelassen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist von der Erbringung von Leistungen an einzelne Unternehmer auszugehen. Dies waren Aufträge für Schulungs- und Vortragstätigkeiten für Firmen (Coaching, Verkaufstraining, Präsentationen etc.).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf die vom Bf. erstellten Ausgangsrechnungen und die oa. Zulassungsbescheinigung (Fahrzeugbrief).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (inhaltliche Erledigung)

Gesetzliche Bestimmungen:

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, [BGBI. Nr. 279/1995](#) idF [BGBI. 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 [BGBI. 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.

...

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.

[§ 12 UStG 1994](#) lautet wie folgt:

„Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände ...

Abs. 2:

...

Z. 2: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

lit. a: deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

lit. b: die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.“

[Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse](#), StF: [BGBl. II Nr. 193/2002](#)

Zu [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#), [BGBl. Nr. 663/1994](#), in der Fassung [BGBl. I Nr. 56/2002](#) und zu [§ 8 Abs. 6 Z 1](#) und [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#), [BGBl. Nr. 400/1988](#), in der Fassung [BGBl. I Nr. 68/2002](#) wird verordnet:

§ 1. Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse fallen nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen".

§ 2 Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

§ 3 (1) Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindestanforderungen als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

- 1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.*
- 2. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.*
- 3. Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung, siehe Punkt 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.*
- 4. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (zB Kleber auf Polyurethanbasis), herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für die Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.*
- 5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenutzbar (zB durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.*
- 6. Der Laderaumboden muss aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen. Es muss daher eine allfällige Fußmulde durch eine selbsttragende, mit der Originalbodenplatte fest verbundenen und bis zum Trenngitter (Trennwand) vorgezogenen Stahlblechplatte überdeckt werden. Die Verbindung mit der Originalbodenplatte muss so erfolgen, dass eine Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre. Zur Herstellung dieser Verbindung eignet sich insbesondere ein Verschweißen. Sind größere Auflageflächen vorhanden, ist auch ein durchgehendes Verkleben der Auflageflächen mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (zB Kleber auf Polyurethanbasis), in Verbindung mit einem Vernieten (Durchnieten durch die Originalbodenplatte) möglich. Die Fußmulde muss auch durch seitliche Verblechungen abgeschlossen werden.*

7. Seitliche Laderaumtüren darf das Fahrzeug nur dann aufweisen, wenn es eine untere Laderaumlänge von grundsätzlich mindestens 1 500 mm aufweist. Diese Mindestladeraumlänge darf durch eine schräge Heckklappe nicht sehr erheblich eingeschränkt werden. Bei den seitlichen Laderaumtüren muss die Fensterhebemechanik unbenutzbar gemacht worden sein.

8. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

9. Für Geländefahrzeuge, die keine Fußmulde aufweisen, gilt ergänzend Folgendes: Die Trennvorrichtung hinter der Sitzreihe (vergleiche Punkt 1) muss im unteren Bereich in einer Trennwand bestehen, die sich nach hinten waagrecht etwa 20 cm fortsetzen muss. Diese Trennwandfortsetzung muss mit der Originalbodenplatte so fest verbunden werden, dass eine Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre. Bezüglich geeigneter Maßnahmen zur Herstellung dieser Verbindung siehe Punkt 6.

(2) Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. "Werkseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrgesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

§ 4. Nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen sind unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge anzusehen (Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn):

Kastenwagen; das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie einen vom Führerhaus abgesetzten kastenförmigen Laderaum aufweisen. Die Fahrzeuge sind mit hinteren Flügeltüren ausgestattet und dürfen außer einem kleinen rechtsseitigen Sichtfenster (Höchstausmaß 38 cm × 38 cm), das mit einem Innenschutzgitter versehen sein muss, keine seitlichen Laderaumfenster aufweisen. Diese Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Pritschenwagen (Pick-Up-Fahrzeuge); das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer Sitzreihe oder mit zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen. Die Ladefläche kann auch mit einem Hardtop, einer Plane oder einer ähnlichen zum Schutz der Transportgüter bestimmten Zusatzausstattung versehen werden. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Leichenwagen; das sind Fahrzeuge, die sich sowohl von der Bauweise (geschlossenes Führerhaus, durchgehende seitliche Verglasung des Laderaumes) als auch von der Ausstattung (spezielle Vorrichtungen für den Sargtransport) her wesentlich von den üblichen Typen von Personen- und Kombinationskraftwagen unterscheiden.

§ 5. Unter einem Kleinbus ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres

sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird.

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBI. 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.

Die Verwaltungspraxis versteht unter Eintrittsberechtigungen zu solchen Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts oder der Wissenschaft, wie Konferenzen und Seminaren, deren Teilhabe an der Öffentlichkeit allgemein zugänglich sind und solche, bei denen der Zutritt im Wesentlichen jedermann freisteht und die Veranstaltung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern gerichtet ist (UStR Rz. 641f). Der Begriff „Eintrittsberechtigung“ deutet darauf hin, es gehe um Veranstaltungen, bei denen der Zutritt grundsätzlich einer unbestimmten Anzahl von Personen gegen Entgelt offen steht (die eben anonym Eintrittsberechtigungen erwerben können, weshalb ihr Status als Unternehmer/Nichtunternehmer nicht bekannt ist). Nach Art 32 EU-DfV geht es um Dienstleistungen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung (auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte etc.) das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren. Genannt werden beispielhaft kulturelle Veranstaltungen (Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerte, Ausstellungen), Sportveranstaltungen, Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft (Konferenzen, Seminare). Bei diesem Verständnis seien Schulungsveranstaltungen, die für eine von vornherein bestimmte Personengruppe (etwa Konzernmitarbeiter) abgehalten werden, nicht darunter zu subsumieren. Derartige Leistungen werden seit 2011 nach der Grundregel I am Empfängerort erbracht. Das Gleiche gilt für einschlägige (z.B. unterrichtende) Leistungen, die von vornherein nur für eine bestimmte Person bestimmt sind (*Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3a, Rz 126*).

Diese Rechtsansicht wurde vom EuGH in seinem Urteil vom 13.3.2019, Rs. C-647/17 „Srf

konsulterna AB“, nicht vollends geteilt, weil der Fall eines Buchhaltungslehrgangs, der ausschließlich an Steuerpflichtige erbracht wird, unter Art. 53 MwStSystRL ([§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#)) einzuordnen sei. Demnach sei der Leistungsort dort, wo die Veranstaltung tatsächlich stattfindet (der unter Umständen auch außerhalb Schwedens liegen konnte) und nicht etwa wie in Art. 44 MwStSystRL ([§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#)) geregelt am Sitz der Leistungsempfänger (hier grundsätzlich also stets in Schweden). Dies scheint bei oberflächlicher Betrachtung tendenziell für die Rechtsauslegung der belangten Behörde zu sprechen. Lehrgänge, die die physische Anwesenheit der Steuerpflichtigen voraussetzen, fallen unter die Kategorie der Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts im Sinne des Art. 32 der Durchführungsverordnung. Die Eintrittsberechtigung für Seminare, die dem Steuerpflichtigen gegen eine Vergütung gewährt wird, beinhaltet zwangsläufig die Möglichkeit, ihnen beizuwohnen und an ihnen teilzunehmen (Rz. 27). Der EuGH folgt in diesem Fall im Wesentlichen den Ausführungen der Generalanwältin.

In ihren Schlussanträgen differenziert diese (*Schlussanträge der GA v. 10.1.2019, Rs. C-647/17*) die Begriffe „Veranstaltung“ und „Eintritt“ genauer. Eine Veranstaltung im Sinne des Art. 53 müsse daher im Voraus geplant werden und sei eine Tätigkeit, die einem im Voraus festgelegten Ablauf folge und einen spezifischen Gegenstand aufweise und sei daher eher als Veranstaltung anzusehen als eine zeitlich unbegrenzte Tätigkeit, die nur einen allgemeinen Rahmen für seine Unterrichtsdienstleistung bereitstelle (Rz. 39 *Schlussanträge aaO*). Der Umstand, dass der Unionsgesetzgeber in den benachbarten Bestimmungen (Art. 44 und 53 sowie Art. 45 und 54 der RL 2006/112 unterschiedliche Begriffe verwendet habe, lege nahe, dass er die Absicht hatte, zwischen drei verschiedenen Kategorien von Unterrichtsdienstleistungen zu unterscheiden. Unterrichtstätigkeiten (die erste und weiteste Kategorie von Dienstleistungen) stellen Unterrichtsveranstaltungen (die zweite, mittlere Kategorie) dar, und nur einige Dienstleistungen im Zusammenhang mit solchen Veranstaltungen kann man im Wesentlichen als „betreffend die Eintrittsberechtigung“ (die dritte, engste Kategorie) einordnen. Dienstleistungen betreffend „die Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung des Unterrichts“ seien nicht mit der Durchführung einer „Veranstaltung des Unterrichts“ gleichzusetzen. Vielmehr sollten diese beiden Kategorien von Dienstleistungen voneinander unterschieden werden. Der Schlüssel der Auslegung von Art. 53 liege darin, dass diese Bestimmung die individuellen Teilnehmer hervorhebe, was indirekt durch Art. 33 der VO Nr. 282/2011 bestätigt werde, der sich auf Dienstleistungen an „die Person, die einer Veranstaltung beiwohnt“, bezieht. Somit bestehe das wesentliche Merkmal der Dienstleistungen nach Art. 53, dass ein oder mehreren Personen das Recht auf Zugang zu den Räumlichkeiten, in denen die Veranstaltung stattfindet, gewährt wird (Rz. 52, 53 *Schlussanträge aaO*).

Im Gegensatz dazu fällt das Durchführen einer Veranstaltung als solches, d.h. eine Dienstleistung, die das Veranstellen oder Ausrichten einer Unterrichtsveranstaltung und ihre Vermarktung insgesamt umfasst, nicht unter Art. 53. So könnte der Fall z.B. liegen, wenn die Dienstleistung im Verkauf eines vorgefertigten Unterrichts oder Lehrgangs an einen

Steuerpflichtigen im Hinblick auf den späteren Weiterverkauf an andere Steuerpflichtige oder mit dem Ziel, sie einer mehr oder weniger genau bestimmten Personengruppe anzubieten (z.B. Mitarbeiter und begleitenden Familienangehörigen), besteht, selbst wenn die Gesamtkapazität festgelegt ist (*Rz. 54 Schlussanträge aaO*). Schließlich sollen die Dienstleistungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Schritten, die erforderlich sind, um eine Veranstaltung zu organisieren, auszurichten und einzelnen Teilnehmern anzubieten, jeweils einzeln geprüft werden.

In der Praxis bedeutet dies, dass die entgeltliche Durchführung einer Unterrichtsveranstaltung, bei der der Preis nicht von der Teilnehmerzahl, sondern im Wesentlichen von der Dauer (Anzahl der Stunden) der fraglichen Veranstaltung, ihren Bestandteilen oder von anderen technischen Parametern abhängt, unabhängig von der Teilnehmerzahl, nicht unter Art. 53 der RL 2006/112 fällt (*Rz. 59 Schlussanträge aaO*). Daraus folgt, in Fällen, in denen der Veranstalter einer Unterrichtsveranstaltung die Dienstleistung der Durchführung einer Veranstaltung als Ganzes einem Dritten verkauft z.B. einem Arbeitgeber, der seinen Mitarbeitern interne Fortbildungen anbieten möchte oder dem Eigentümer eines Konferenzentrums, der die Veranstaltung selbst vermarkten möchte, dass dieser Umsatz nicht in den Anwendungsbereich des Art. 53 fällt (*Rz. 60 Schlussanträge aaO*).

Zusammenfassend hängt die Prüfung, ob Art. 53 zur Anwendung kommt, davon ab, ob das wesentliche Element darin besteht, dass den Kunden individuelle Eintrittsberechtigungen für die von ihr veranstalteten Lehrgänge verkauft und von ihnen einen Preis „pro Person“ verlangt. Gegenständlich bot der Bf. einen kaufmännisch-technischen Vortrag für Verkaufsveranstaltungen als „Gesamtkonzept“ an, bei dem es weniger auf die Anzahl der individuell teilnehmenden Personen angekommen war, denn als Leistungsempfängerin der vom Bf. angebotenen Leistung ist nicht der einzelne Zuhörer selbst, sondern die den Auftrag gebende Firma anzusehen. Daher ist der Sachverhalt von dem vom EuGH-Urteil vom 13.3.2019, C-647/17 begutachteten anders gelagert und daher nicht vergleichbar.

Was die Aufwendungen für Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen anlangt ist Folgendes auszuführen:

Die Vorschrift betrifft grundsätzlich Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder; sie verwendet damit die Terminologie des § 2 bzw. § 3 KFG 1967. Ein PKW ist danach ein Kraftwagen, der nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist. Ein Kombinationskraftwagen ist ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, wahlweise und vorwiegend zur Beförderung von Personen oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern verwendet zu werden, und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist.

Ungeachtet dieser Gesetzestechnik wurde von Finanzverwaltung und Judikatur die Auffassung vertreten, dass die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend sei (AÖF 64/1981, UStR Rz 1932; VwGH 4.5.1982, [82/14/0005](#), ÖStZB 1983, 34). Auch die zolltarifarische

Einordnung besitzt lediglich Indizwirkung (*Langheinrich/Ryda, FJ 2007, 175*). Letztlich soll die Verkehrsauffassung entscheidend sein (VwGH 4.6.1985, [85/14/0073](#), ÖStZB 1986, 43). Speziell zur Abgrenzung von PKW und Kombi vom LKW vertrat der VwGH in stRsp die Auffassung, dass das UStG keine Definition dieser Begriffe enthalte und es (daher) auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, d.h. nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei. Im Zweifel sei auf den optischen Eindruck und die (nicht zuletzt darauf beruhende) Verkehrsauffassung abzustellen (VwGH 16.12.1980, [1681/80](#), ÖStZB 1981, 112; 16.12.1980, 3364/80, ÖStZB 1981, 113; 20.1.1988, 87/13/0022, 504; 14.9.1992, 92/15/0139). Der Vorsteuerauschluss erfasst danach etwa auch PKW, die als Filmrequisiten eingesetzt und nicht im öffentlichen Verkehr verwendet werden (VwGH 24.1.2007, [2003/13/0072](#)). Ein Rennwagen, für den nach seiner Beschaffenheit eine kraftfahrrechtliche Zulassung nicht möglich ist und auch keine Umbaumöglichkeit besteht, ist nicht als PKW iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b anzusehen (VwGH 28.10.2009, [2007/15/0222](#); UStR Rz 1932 idF AÖF 243/2010) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12, Tz. 185, 186*).

Der EuGH ist im Urteil 8.1.2002, Rs C-409/99 „Metropol und Stadler“, Slg I-81, davon ausgegangen, dass die Verordnung [BGBI. 273/1996](#) gegenüber der vorher geübten Verwaltungspraxis (Erlass AÖF 330/1987) eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges bewirkt habe, die im Widerspruch zu Art 17 Abs. 6 der 6.MWSt-RL (nunmehr Art 176 MWSt-RL) stehe (gemeinschaftsrechtliche Bedenken bereits bei *Irschik, aaO*; *Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 444*; *Tumpel, ÖStZ 1998, 490*; *Zorn, ÖJZ 1996, 785*). Der VwGH berücksichtigte diese Rechtsprechung ua. in seinen Erkenntnissen vom 29.1.2002, 99/14/0288, 31.1.2002, 2002/15/0003, ÖStZB 250; 19.3.2002, 2000/14/0012 (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 1, Tz. 12, 191*).

In diesem Zusammenhang sei allerdings zur Klarstellung und Vermeidung von Missverständnissen erwähnt, dass der EuGH in dieser Rechtssache ausschließlich die österreichische Regelung des Vorsteuerabzuges von Kleinbussen und sog. Großraumlimousinen geprüft hat und er dabei zur Überzeugung gelangt ist, dass es hierbei zu einer Verschlechterung gegenüber der alten Rechtslage gekommen sei, jedoch das grundsätzliche Beibehaltungsrecht bestehender Vorsteuerauschlüsse nicht weiter in Zweifel gezogen hat. Artikel 176 MwStSysRL lautet wie folgt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten und sind daher nur zulässig, wenn sie in der MwStSystRL ausdrücklich vorgesehen sind (*EuGH 8.1.2002, [C-409/99](#), Metropol*).

Gemeinsame Regelungen zum Vorsteuerausschluss bei Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen uÄ, die gem. Art 176 vom Rat auf Vorschlag der Kommission festzulegen sind, existieren bislang noch nicht. Nach Art 176 können die Mitgliedstaaten alle Vorsteuerausschlüsse beibehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie in den nationalen Vorschriften vorgesehen waren. Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten nach Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht keine neuen Vorsteuerausschlüsse mehr einführen durften (sog. Stand-still-Klausel).

Dies gilt auch für alte Vorsteuerausschlüsse, die wieder in Kraft gesetzt werden (zB in Frankreich Wiedereinführung eines Vorsteuerausschlusses auf bestimmte Kraftstoffe).

Ein solcher Vorsteuerausschluss kann auch nicht mit außersteuerlichen Gründen (zB ökologische Ziele) gerechtfertigt werden (*EuGH 14.6.2001, [C-40/00](#), Kommission/Frankreich*).

„Stand-still-Klausel“ (Abs. 2): Gem. Abs. 2 können die Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten gemeinsamer Bestimmungen iSd Art 176 Abs. 1 alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum 1.1.1979 oder zum (späteren) Beitrittsdatum bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

In der Entscheidung des EuGH *Metropol & Stadler* (*EuGH 8.1.2002, [C-409/99](#), Metropol*) stellte der EuGH fest, dass es einem Mitgliedstaat nach Art 176 Abs. 2 verwehrt ist, bestimmte Vorsteuerausschlüsse einzuführen, wenn zum Zeitpunkt des EU-Beitritts noch kein Vorsteuerausschluss bestanden hat. Unschädlich ist hierbei, wenn die zum Zeitpunkt des EU-Beitritts bestandene Vorsteuerrückerstattung lediglich nach ständiger Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde. In dieser Hinsicht umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ nicht nur Rechtsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats (*EuGH 8.1.2002, [C-409/99](#), Metropol*).

Die Ausnahme in Art 176 Abs. 2 gilt nicht für eine nationale Bestimmung, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art 176 Abs. 2 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (*EuGH 23. 4. 2009, [C-460/07](#), Puffer*).

Die Mitgliedstaaten dürfen einen Vorsteuerausschluss gem. Art 176 Abs. 2 beibehalten, auch wenn - die Fahrzeuge unentbehrliche Arbeitsgeräte für die Ausübung der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen gewesen sind oder wenn - die Fahrzeuge im Einzelfall von dem

betreffenden Steuerpflichtigen nicht privat haben genutzt werden können (*EuGH 5.10.1999, [C-305/97](#), Royscot Leasing; EuGH 18. 6. 1998, [C-43/96](#), Kommission/Frankreich*). (vgl. *Berger/Wakounig/Toifl in: Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer - Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 167*).

Aus all dem ist zu folgern, dass das gegenständliche Fahrzeug der Marke BMW 5K nach Maßgabe der bis zum Zeitpunkt des Beitritts Österreich zur Europäischen Gemeinschaft (Europäischen Union) geltenden Rechtslage (1. Jänner 1995) als typischer vom Vorsteuerauschlussstatbestand erfasster Personenkraftwagen einzustufen war. Der Erstattungsbetrag war daher um 5 € für Parkgebühren/Garagierung zu vermindern. Im Übrigen war dem Erstattungsbegehren Folge zu geben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine eindeutige Judikatur zur oa. für Vortragstätigkeiten an andere Unternehmer liegt noch nicht vor.

Graz, am 2. Juli 2020